



ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

II CONGRESSO DA RECEITA FEDERAL

EFICÁCIA, LEGITIMIDADE E INOVAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

COORDENADORES

ANDRÉA DUEK SIMANTOB

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA

MARIA CRISTINA MAC DOWELL

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI

AUTORES

- ✎ Aloísio Flávio Ferreira de Almeida
- ✎ Ana Carolina Monguilod
- ✎ Andrea Costa Chaves
- ✎ Andréa Duek Simantob
- ✎ Anna Paula Zamara Serrano
- ✎ Antonio Henrique Lindemberg Baltazar
- ✎ Betina Treiger Gruppenmacher
- ✎ Bianca Ramos Xavier
- ✎ Carlos Renato Cunha
- ✎ Carmen Silvia Lima de Arruda
- ✎ Caroline Rosado Rodrigues de Mattos Junqueira
- ✎ Dayana de Carvalho Uhdre
- ✎ Diego Diniz Ribeiro
- ✎ Eduardo Barboza Muniz
- ✎ Eloiza Dal Pozzo
- ✎ Erica Chavez Castillo
- ✎ Fernando Mombelli
- ✎ Francisco Marconi de Oliveira
- ✎ Gustavo Brigagão
- ✎ Heleno Taveira Torres
- ✎ Isaác Gonzalo Arias Esteban
- ✎ Jorge Antonio Deher Rachid
- ✎ Juliano Brito da Justa Neves
- ✎ Luciano Stremel Barros
- ✎ Marcio F. Verdi
- ✎ Marcos Hübner Flores
- ✎ Neri Antônio Parcianello
- ✎ Ricardo de Souza Moreira
- ✎ Ricardo Luiz Oliveira de Souza
- ✎ Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
- ✎ Rogerio Carlos Vieira Maciel
- ✎ Rosaldo Trevisan
- ✎ Sandra Gil Mateus
- ✎ Sérgio André Rocha
- ✎ Solon Sehn
- ✎ Tácio Lacerda Gama
- ✎ Valentina Ion



**ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS
E ADUANEIROS**

**II CONGRESSO DE
DA RECEITA FEDERAL**

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Fernando Haddad
Ministro de Estado da Fazenda

Dario Carnevali Durigan
Secretário Executivo

RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Robinson Sakiyama Barreirinhas
Secretário Especial da Receita Federal do Brasil

Adriana Gomes Rêgo
Secretária Especial Adjunta da Receita Federal do Brasil

Claudia Pimentel Martins da Silva
Subsecretária de Tributação e Contencioso

Andréa Costa Chaves
Subsecretária de Fiscalização

Gustavo Andrade Manrique
Subsecretário de Arrecadação, Cadastros e Atendimento

Fabiano Coelho
Subsecretário de Administração Aduaneira

Juliano Brito da Justa Neves
Subsecretário de Gestão Corporativa

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID)

Ilan Goldfajn
Presidente

Marta Ruiz Arranz
Chefe da Divisão de Gestão Fiscal e Municipal

Annette Bettina Kilmer
Representante do Grupo BID no Brasil

COORDENADORES LITERÁRIOS

Andréa Duek Simantob
Francisco Marconi de Oliveira
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

TFW Traduções, Serviços Especializados e Sonorização Ltda
CTP, impressão, acabamento e logística

FICHA CATALOGRÁFICA

E82t Estudos Tributários e Aduaneiros : II Congresso da Receita Federal/ Francisco Marconi de Oliveira et al. (coords.). — Brasília : Receita Federal do Brasil, 2025

552 p. : il. ; 23 cm.

ISBN 978-85-98344-15-7 (edição impressa)

ISBN 978-85-98344-14-0 (edição digital)

1. Direito tributário. 2. Direito aduaneiro. 3. Administração tributária. I. Simantob, Andréa Duek. II. Oliveira, Francisco Marconi de. III. Mac Dowell, Maria Cristina. IV. Cartaxo, Maria de Fátima Pessoa de Mello. V. Calijuri, Mônica Sionara Schpallir. VI. Título.

CDU 336.2 (81)

Copyright © 2025 Banco Interamericano de Desenvolvimento. Esta obra está licenciada sob uma licença Creative Commons IGO 3.0 Atribuição-NãoComercial-SemDerivações (CC BY-NC-ND 3.0 IGO)

(<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/igo/legalcode>) e pode ser reproduzida com atribuição ao BID e para qualquer finalidade não comercial.

Nenhum trabalho derivado é permitido.

Qualquer controvérsia relativa à utilização de obras do BID que não possa ser resolvida amigavelmente será submetida à arbitragem em conformidade com as regras da UNCITRAL. O uso do nome do BID para qualquer outra finalidade que não a atribuição, bem como a utilização do logotipo do BID serão objetos de um contrato por escrito de licença separado entre o BID e o usuário e não está autorizado como parte desta licença CC-IGO.

Note-se que o link fornecido acima inclui termos e condições adicionais da licença.

As opiniões e os conteúdos desta publicação são de responsabilidade exclusiva dos autores, não refletindo necessariamente a posição da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Banco Interamericano de Desenvolvimento, de seus dirigentes, dos países que representam, nem dos coordenadores e organizadores. Eventuais infrações a direitos autorais também são de responsabilidade dos respectivos autores.





ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

II CONGRESSO DE 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

Aloísio Flávio Ferreira de Almeida	Helena Taveira Torres
Ana Carolina Monguilod	Isaac Gonzalo Arias Esteban
Andrea Costa Chaves	Jorge Antonio Deher Rachid
Andréa Duek Simantob	Juliano Brito da Justa Neves
Anna Paula Zamara Serrano	Luciano Stremel Barros
Antonio Henrique Lindemberg Baltazar	Marcio F. Verdi
Betina Treiger Grupenmacher	Marcos Hübner Flores
Bianca Ramos Xavier	Neri Antônio Parcianello
Carlos Renato Cunha	Ricardo de Souza Moreira
Carmen Sílvia Lima de Arruda	Ricardo Luiz Oliveira de Souza
Caroline Rosado Rodrigues de M. Junqueira	Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
Dayana de Carvalho Uhdre	Rogério Carlos Vieira Maciel
Diego Diniz Ribeiro	Rosaldo Trevisan
Eduardo Barboza Muniz	Sandra Gil Mateus
Eloiza Dal Pozzo	Sergio André Rocha
Erica Chavez Castillo	Solon Sehn
Fernando Mombelli	Tácio Lacerda Gama
Francisco Marconi de Oliveira	Valentina Ion
Gustavo Brigagão	



Receita Federal

Brasília-DF, 2025

SUMÁRIO GERAL

PREFÁCIO	9
APRESENTAÇÃO	11
PARTE I – DIREITO TRIBUTÁRIO	
A INSERÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS IMPACTOS NO COMPORTAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	15
<i>Andréa Duek Simantob</i>	
<i>Francisco Marconi de Oliveira</i>	
O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	31
<i>Carmen Silvia Lima de Arruda</i>	
NOVAS HIPÓTESES DE OBTENÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES PROTEGIDAS PELO SIGILO FISCAL	63
<i>Andrea Costa Chaves</i>	
<i>Rodrigo Augusto Verly de Oliveira</i>	
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	85
<i>Heleno Taveira Torres</i>	
DA LEI À DECISÃO: A SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA POSSÍVEL NA PÓS-MODERNIDADE	117
<i>Sergio André Rocha</i>	

ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Gustavo Brigagão

Eduardo Barboza Muniz

151

A DESCARACTERIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PARCERIA RURAL NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Tácio Lacerda Gama

169

PARTE II – REFORMA TRIBUTÁRIA

CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA POR DESIGN NA CONTRIBUIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS (CBS)

Marcos Hübner Flores

189

O PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO NA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

Fernando Mombelli

211

REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: A FISCALIZAÇÃO DA CBS

Ricardo de Souza Moreira

227

ADMINISTRAÇÃO DO IBS E DA CBS

Ricardo Luiz Oliveira de Souza

261

UMA ANÁLISE DO FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS

Jorge Antonio Deher Rachid

Aloísio Flávio Ferreira de Almeida

281

**LEI COMPLEMENTAR, REFORMA TRIBUTÁRIA E
MARKETPLACES**

Betina Treiger Grupenmacher

Dayana de Carvalho Uhdre

Carlos Renato Cunha

297

**O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A REFORMA SOBRE O
CONSUMO**

Bianca Ramos Xavier

321

A REFORMA TRIBUTÁRIA E A ZONA FRANCA DE MANAUS

Ana Carolina Monguilod

335

PARTE III – DIREITO ADUANEIRO

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ADUANEIRO NO CARF E
NO CEJUL: AVANÇOS E DESAFIOS**

Rosaldo Trevisan

353

RELAÇÃO JURÍDICA ADUANEIRA

Solon Sehn

379

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA NO COMÉRCIO
EXTERIOR: CONCEITOS E JURISPRUDÊNCIA**

Rogério Carlos Vieira Maciel

397

**NULIDADES NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO
FISCAL JULGADO PELO CEJUL E AS QUESTÕES DE ORDEM
PÚBLICAS**

Diego Diniz Ribeiro

Anna Paula Zamara Serrano

Caroline Rosado Rodrigues de Mattos Junqueira

421

**CIGARRO: O MAIOR MERCADO ILEGAL DAS FRONTEIRAS – A
DIFERENÇA DE PREÇOS E O ESTÍMULO AO CONTRABANDO**

447

Eloiza Dal Pozzo

Luciano Stremel Barros

Neri Antônio Parcianello

PARTE IV – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

**A INFLUÊNCIA DA CULTURA NA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE COMPARADA DAS
ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS INTEGRANTES DO CENTRO
INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS COM
BASE NO MODELO DIMENSIONAL DE HOFSTEDE**

479

Antonio Henrique Lindemberg Baltazar

Juliano Brito da Justa Neves

**UNA VISIÓN ESTRATÉGICA PARA EL DISEÑO,
INTRODUCCIÓN Y APLICACIÓN DE NORMAS GENERALES
ANTIABUSO**

503

Isaac Gonzalo Arias Esteban

Marcio F. Verdi

**O FUTURO DAS FINANÇAS PÚBLICAS: UMA VISÃO SOBRE
A TRANSFORMAÇÃO DIGITAL E A MODERNIZAÇÃO DAS
AGÊNCIAS DE FINANÇAS PÚBLICAS**

531

Valentina Ion

Erica Chavez Castillo

Sandra Gil Mateus

Nesta edição, damos continuidade à coletânea de estudos tributários e aduaneiros, realizada em parceria com o Banco Interamericano de Desenvolvimento. A obra reúne reflexões sobre os temas debatidos no congresso realizado no último ano, que contou com a participação de especialistas, servidores públicos, acadêmicos e representantes da sociedade civil dedicados a discutir os desafios da administração tributária, da aduana brasileira e das transformações no sistema tributário nacional.

Na primeira edição, destacamos a importância de construir uma doutrina tributária coproduzida pela Receita Federal e pela sociedade, alicerçada na experiência prática, na produção acadêmica e na reflexão jurisprudencial. Essa cooperação busca fortalecer a segurança jurídica, a previsibilidade e a coerência na aplicação das normas. Além disso, promove uma interação ativa entre a administração tributária e os diversos segmentos sociais — contribuintes, academia, setores produtivos e órgãos públicos —, essencial para um sistema mais justo, transparente e eficiente.

Fruto de um diálogo plural, este volume reúne textos de auditores-fiscais e colaboradores externos que representam diferentes setores e perspectivas. Os artigos tratam de temas como o papel da administração tributária, os limites do sigilo fiscal, o princípio da transparência, os mecanismos de transação e prevenção de conflitos, a propriedade industrial e o combate à contrafação, as iminentes mudanças legislativas, os benefícios fiscais e o impacto das novas tecnologias. Esses estudos oferecem análises consistentes e contribuem para o desenvolvimento de ideias, práticas e soluções inovadoras, alinhadas ao momento de intensa transformação normativa e tecnológica que vivemos.

Esse movimento está em sintonia com a Receita Federal que vislumbramos para o futuro: uma instituição orientadora, que reconhece as dificuldades dos contribuintes e busca evitar litígios. A mediação e o estímulo à conformidade devem permanecer como pilares fundamentais para a resolução de conflitos e para o fortalecimento da confiança entre Estado e cidadãos.

A reforma tributária, por sua vez, representa uma oportunidade ímpar para o avanço institucional e tecnológico da Receita Federal, em articulação com todo o Estado brasileiro. Sua implementação é o momento ideal para repensar procedimentos, modernizar sistemas e estreitar o relacionamento com os contribuintes. Para tanto, é indispensável a colaboração contínua entre o setor público, a iniciativa privada, a academia e demais instituições, fomentando um ambiente permanente de estudos e pesquisas voltadas ao aprimoramento do direito tributário e aduaneiro.

A inovação tecnológica também ocupa papel central nas discussões contemporâneas. Ferramentas digitais, inteligência artificial e automação vêm transformando a forma como a Receita interage com os contribuintes, realiza fiscalizações e promove a conformidade. A adoção dessas soluções fortalece a legitimidade institucional ao garantir maior transparência, previsibilidade e segurança jurídica.

A informação, por sua vez, consolidou-se como um ativo estratégico. A Receita Federal amplia sua atuação no combate ao crime financeiro, ao contrabando, ao descaminho, à falsificação e à lavagem de dinheiro, por meio de ações integradas de fiscalização, inteligência e cooperação interinstitucional. Com uma base de dados robusta e capacidade analítica avançada, a instituição assume papel essencial na segurança pública, atuando de forma preventiva e repressiva para proteger o mercado nacional e os consumidores.

O aperfeiçoamento dos sistemas de informação tem por objetivo transformar dados em produtos e serviços que beneficiem diretamente a sociedade. A capacidade de cruzar informações e gerar conhecimento deve servir para promover a justiça fiscal, orientar políticas públicas e combater ilícitos. Está cada vez mais evidente que a Receita Federal reúne todas as condições para ser protagonista no enfrentamento ao crime organizado e à utilização indevida de estruturas empresariais, em estreita colaboração com outros órgãos do Estado.

Este segundo volume simboliza a continuidade da semente plantada com a primeira publicação. Que esta obra continue inspirando o diálogo construtivo entre Estado e sociedade, fortalecendo os pilares da justiça fiscal e do aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro.

Robinson Sakiyama Barreirinhas
Secretário Especial da Receita Federal do Brasil

A Receita Federal do Brasil (RFB), ao realizar o II Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro, reafirmou seu papel como protagonista na promoção de debates qualificados sobre os grandes temas que permeiam a administração tributária e aduaneira. O evento foi concebido como um espaço de diálogo plural e democrático, reunindo especialistas de diversas áreas, entre eles professores e pesquisadores de renomadas universidades brasileiras, auditores-fiscais da RFB, autoridades da administração pública — incluindo o Vice-Presidente da República — e representantes de organizações nacionais e internacionais, como o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Ao longo do Congresso, foram abordadas questões centrais à atuação da Receita Federal, integrando saberes técnicos e acadêmicos, experiências operacionais e as demandas dos diversos setores econômicos e produtivos do país. Os debates revelaram tanto consensos quanto divergências, evidenciando a complexidade dos desafios enfrentados pela administração tributária e apontando para a necessidade de constante evolução dos sistemas, rotinas e procedimentos.

Com o intuito de preservar e disseminar o conhecimento gerado nesse fórum, a RFB, em parceria com o BID, organizou esta segunda coletânea, que reúne os principais temas discutidos por especialistas convidados. A obra foi concebida com respeito à autonomia intelectual dos autores, sem qualquer interferência editorial quanto às suas posições doutrinárias. Essa liberdade é um dos pilares desta publicação, que busca fomentar o aprofundamento crítico e plural sobre os temas abordados.

A coletânea está estruturada em quatro partes. As duas primeiras concentram-se no Direito Tributário e na Reforma Tributária do Consumo, explorando questões tributárias e os princípios constitucionais que orientam as transformações em curso no sistema tributário brasileiro, com análises sobre os impactos esperados e os caminhos possíveis para sua implementação. A terceira parte trata do Direito Aduaneiro, abordando aspectos jurídicos e operacionais da fiscalização e controle aduaneiro, com reflexões sobre a integração normativa e os impactos da globalização, destacando temas como contrafação, jurisprudência administrativa e os desafios contemporâneos enfrentados pela administração fiscal, incluindo a atuação, em seu primeiro, do Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras da Receita Federal. Por fim, a quarta parte aborda aspectos da Administração Tributária, com ênfase na aplicação de tecnologias

como a inteligência artificial, além de experiências internacionais e práticas administrativas em diferentes jurisdições.

Além de sua relevância teórica, esta coletânea oferece uma contribuição prática significativa para profissionais do Direito, servidores públicos, auditores, advogados, magistrados e demais atores que atuam no âmbito tributário e aduaneiro. Os artigos apresentam análises detalhadas sobre as recentes mudanças legislativas, evidenciando oportunidades e desafios que impactam diretamente a atuação da Receita Federal e a relação entre o Estado e os contribuintes.

Mais do que um registro das discussões do Congresso, esta obra se propõe a ser um instrumento de reflexão, formação e aprimoramento contínuo da administração tributária e aduaneira. Em um contexto de transformação da gestão pública brasileira, iniciativas como esta coletânea representam caminhos promissores para a construção de soluções inovadoras, baseadas em conhecimento técnico, colaboração institucional e boas práticas.

Agradecemos a todos os autores e autoras pelas valiosas contribuições à literatura jurídica e à administração pública, que enriquecem esta publicação. Parabenizamos a equipe de editoração e os parceiros envolvidos, cujo empenho tornou possível a consolidação deste material. Que esta obra inspire novas pesquisas, fomenta o debate qualificado e contribua para o fortalecimento da administração tributária e aduaneira no Brasil.

Esperamos que esta coletânea seja mais uma das muitas que virão, consolidando-se como uma tradição institucional da Receita Federal, voltada ao estímulo da produção de conhecimento, à valorização da experiência prática e à promoção de um ambiente de aprendizado e colaboração mútua. Que este esforço coletivo incentive a disseminação de boas práticas, a troca de experiências e a identificação de desafios emergentes, apontando caminhos inovadores para enfrentá-los.

Boa leitura a todos!

Os Coordenadores!

PARTE I

DIREITO TRIBUTÁRIO

A INSERÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS IMPACTOS NO COMPORTAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

ANDRÉA DUEK¹

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA²

Resumo: A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, inseriu dispositivos que alteram substancialmente o sistema tributário nacional. Entre eles, mais especificamente, o § 3º do artigo 145, com a inserção, entre outros, do princípio da transparência.³ Não se pode deixar de ressaltar, por sua vez, que o princípio da transparência, no contexto da tributação, não é novidade. Mesmo que não esteja expressamente previsto no ordenamento constitucional, sempre esteve implícito com um papel legitimador e imprescindível, especialmente no campo do processo administrativo tributário equitativo. Contudo, como orbitamos no Brasil sob o manto da legalidade estrita, em especial nas questões que envolvem a tributação e, neste caso, a administração tributária, mais especificamente no recorte federal, que é o norte deste artigo acadêmico, a inserção expressa deste princípio na Constituição Federal passa a ser um divisor de

- 1 Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente, exerce a função de chefe do Centro de Penalidades Aduaneiras (Cejul) e do Centro de Prevenção e Solução de Conflitos Tributários e Aduaneiros (Cecat). Foi diretora de Programa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Atuou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como conselheira titular na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), como presidente da 1ª Seção e como presidente em exercício da 1ª Turma da CSRF do CARF. Foi delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/Rio de Janeiro). Mestre em Direito Financeiro pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), com MBA em Tributos pela PUC/RJ, e graduada em Direito pela UERJ.
- 2 Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-Conselheiro do CARF. Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) / Escola de Administração Fazendária (ESAF) e em Processo Administrativo Fiscal pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Bacharel em Contabilidade pela Universidade Potiguar e em Administração pela UFRN.
- 3 “Art. 145 [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

águas e, a partir daí, consequências podem advir, inclusive em relação ao seu *modus operandi*. Com o princípio da transparência expressamente inserido no sistema tributário, a garantia de maior efetividade e legitimidade da administração tributária, em especial como conduta a ser seguida, propiciará campo fértil para um redesenho institucional capaz de modernizar efetivamente a estrutura do órgão fiscal, ainda vigente sob os pilares de um sistema tributário já ultrapassado.

Palavras-chave: Transparência; uniformização; sigilo; administração tributária.

Abstract: The Constitutional Amendment No. 132 of 2023 introduced provisions that substantially alter the national tax system. Among them, more specifically, paragraph 3 of Article 145, which includes, among others, the principle of transparency. It is worth emphasizing, however, that the principle of transparency in the context of taxation is not a novelty, even though it was not explicitly provided for in the constitutional framework. Transparency, although not expressly included in the original constitutional text, has always been implicitly present, playing a legitimizing and essential role, especially in the field of equitable tax administrative proceedings. Nevertheless, as Brazil still operates under the mantle of strict legality, particularly in matters concerning taxation—and in this case, specifically in relation to federal tax administration, which is the focus of this academic article—the explicit inclusion of this principle in the Federal Constitution marks a turning point. Consequently, various implications may arise, including changes in its *modus operandi*. With the principle of transparency explicitly incorporated into the tax system, there is a greater guarantee of effectiveness and legitimacy in tax administration, especially as a guiding conduct. Moreover, it fosters a fertile ground for an institutional redesign capable of effectively modernizing the structure of the tax authority, which still operates under the pillars of an outdated tax system.

Keywords: Transparency; standardization; confidentiality; tax administration.

Sumário

Introdução.	19
1. A uniformização de procedimentos e os limites da previsibilidade de ações à atuação do fisco federal	21
2. Os princípios da transparência e da publicidade são sinônimos?	24
3. Transparência e sigilo fiscal: eterno paradoxo?	26
Conclusão	28
Referências	29

Introdução

O sistema tributário nacional, ainda hoje vigente, permeia a complexidade das regras em um mundo jurídico cada vez mais beligerante, indo muito além de lacunas que ensejam conflitos de toda a sorte em contraponto ao já emanado pela Constituição Federal, cuja vigência foi concretizada com a publicação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, em que confere o dever ao legislador de que o sistema tributário, entre outros princípios, deve ser transparente.

Segundo Ricardo Lobo Torres, por exemplo, a dedicação do Código Tributário Nacional (CTN) à interpretação e integração da legislação tributária por meio de um capítulo inteiro “trouxe mais dúvidas e insuficiências que a solução para os problemas” (Torres, 2006, p. 25).

Afirma ainda o autor que “em certas épocas os princípios tributários estão em agudo contraste e por não se equilibrarem harmoniosamente dentro da Constituição fazem com que desapareça a própria ordem constitucional” (Torres, 2006, p. 43).

E prossegue:

Com efeito, o Direito se concretiza pela sua aplicação, que postula a interpretação e a complementação, tendo em vista que a concretização é a própria realização ou normatividade do direito, obtida pela dialética entre a norma e o fato, a legislação e a jurisprudência, o ser e o dever ser, a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos interesses, o direito e a realidade, os valores e o processo, a forma e o conteúdo, o geral e o concreto. (Torres, 2006, p. 47-48)

Luís Cesar Queiroz (2021, p. 8-9) defende que qualquer acontecimento (fato linguístico ou não) demanda interpretação, construção de sentido e atribuição de significado. O direito, prossegue o autor, “oferece vários exemplos que demandam interpretação não apenas de textos, mas de acontecimentos não vertidos em linguagem” (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).

Continua atual e pertinente a afirmação de Rui 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” (Barbosa, 2019, p. 58).

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.

A tributação talvez seja a relação jurídica mais primordial entre Estado e cidadão, pois é por meio dela que o Estado obtém os recursos para se manter e cumprir com suas obrigações constitucionalmente estabelecidas. É também uma relação de poder por parte do Estado, em que se exige uma prestação positiva do cidadão da qual este não pode se escusar a não ser em virtude de uma regra que assim estipule. É certo que a ambiguidade e a indeterminação acabam sendo características inerentes à nossa linguagem, o que pode vir a dificultar a interpretação.

Luís Cesar Queiroz estabelece que:

A análise da Teoria Hermenêutica Filosófica de Hans Gadamer e das Teorias da Argumentação de Robert Alexy e de Neil MacCormik, apresenta um ponto em comum de elevada importância. Essas perspectivas reconhecem que a linguagem é fundamental para a construção e transmissão do conhecimento, ou, noutros termos, para compreensão-interpretação-aplicação, inclusive de natureza jurídica. Diversas questões poderiam ser consideradas ante a identificação da sua relevância para o universo do Direito; nesse momento convém destacar dentre essas as seguintes:

- a) a íntima relação existente entre a linguagem e a construção de conceitos;
- b) os fenômenos da ambiguidade por polissemia, indeterminação conceitual, mutação conceitual e diversidade espacial conceitual;
- c) utilidade da distinção entre conceitos e tipos; e
- d) a relação entre os fenômenos da indeterminação, da mutação e da diversidade espacial e a existência de discricionariedade. (Queiroz, 2021, p. 87)

Complementa Queiroz:

A relação que existe entre a linguagem (enquanto sistema de signos), os conceitos, ideias e pensamento tem sido considerada de elevada intensidade. Lev Semenovich Vygotsky (2001, p. 395), em sua obra *A Construção do Pensamento e da Linguagem*, inicia o último capítulo, intitulado “Pensamento e palavra”, com uma singela e significativa passagem do poema de Óssip Mandelshtam que merece ser aqui reproduzida: “Esqueci a palavra que pretendia dizer e o meu pensamento, desencarnado, volta ao reino das sombras”. (Queiroz, 2021, p. 88)

Caminhando para a perspectiva da interpretação jurídica ou hermenêutica, enfatiza-se que é ela uma atividade que cada vez mais vem ganhando importância na prática jurídica moderna.

Com efeito, com a superação dos paradigmas do positivismo jurídico, aliada à adoção de modelos neoconstitucionalistas, a exemplo das cláusulas gerais, dos conceitos jurídicos indeterminados e da força normativa dos princípios, verifica-se que os textos jurídicos devem ser interpretados corretamente, a fim de que deles se extraia a norma jurídica pertinente, seja ela uma regra, seja ela um princípio.

No direito tributário, segundo Becker (2007, p. 171), os estudiosos antigos imaginavam que as leis tributárias deveriam ser interpretadas de modo diferente e com método especial. Talvez tenha sido por isso que o legislador dedicou um capítulo próprio, no Código Tributário Nacional, à interpretação e à integração da legislação tributária.

O Capítulo IV do Título I do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, intitulado “Interpretação e integração da legislação tributária”, traz, em seis artigos, regras direcionadas ao intérprete da legislação tributária, as quais deverão ser por ele seguidas no desenrolar da sua atividade.

Aliás, acerca da inidoneidade e da inadequação das normas do Código Tributário Nacional que dispõem sobre interpretação e integração, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 317) tem seu entendimento pautado no sentido de que, da ambiguidade, da insuficiência e da redundância das normas sobre interpretação e integração resulta a sua própria invalidade, na medida em que elas são inúteis e carentes, elas próprias, de interpretação. Além disso, tais normas tornam-se inválidas, pois têm sua eficácia comprometida pelo caráter ideológico que possuem e por terem sua legitimidade conspurcada pelo desequilíbrio que introduzem nos sistemas de valores jurídicos e dos poderes estatais.

Prossegue o autor, sustentando que, nas codificações mais modernas, as normas sobre interpretação e integração não vinculam o intérprete (Torres, 2006, p. 318). Isso porque a imensa maioria da doutrina lhes nega caráter vinculante, ou lhes reserva o papel de mero cânone ou diretiva não obrigatória. Dessarte, inclusive no direito tributário, inexistente a vinculação do juiz e do intérprete a tais normas.

Em um cenário de grande complexidade está contido o direito tributário, mais precisamente o sistema tributário e sua legislação.

1. A uniformização de procedimentos e os limites da previsibilidade de ações à atuação do fisco federal

Não se pode deixar de ressaltar que, ao se vislumbrar um ambiente pautado pelo incentivo à uniformização de entendimentos em matéria tributária cuja consequência seria a redução de conflitos já em âmbito administrativo, é bem verdade que a inserção do princípio da transparência expressamente na Constituição Federal veio em boa hora. Não se pode olvidar que, inobstante grande parte da doutrina entender que a estrita

legalidade precisa de mitigação, certo é que, para a administração tributária, pautar-se pela legalidade é ter por supedâneo um fator relevante para o prestígio da segurança jurídica. E, portanto, a inserção expressa do princípio da transparência na Constituição Federal perante o sistema tributário nacional passa a ser um divisor de águas para a própria tributação, tanto no seu conteúdo, quanto na sua forma, e principalmente no que toca à previsibilidade, em relação à tomada de decisões relativas a questões afetas a procedimentos fiscais e estratégias aplicadas pelo fisco ao seu desempenho.

Fato é que aqueles que pensam que nada há de novo acerca do princípio da transparência e que o legislador constituinte apenas ratificou princípios implícitos já existentes precisam refletir sobre algumas questões, em especial sobre a adaptação da postura do fisco em relação à sua atuação, ou seja, como as suas investigações fiscais e operações, que necessitam de sigilo, irão se contrapor a preceitos constitucionais hoje já em vigor, os quais precisam pautar o sistema tributário. Quais limitações podem-se vislumbrar em relação à postura fiscal para além disso, tendo em vista que a preservação do sigilo das informações do contribuinte também é direito fundamental?

Precisamos, assim, diante deste novo cenário, lançar luzes mais efusivas sobre os desafios do fisco e promover um debate institucional e inclusivo, formando pontes, por meio da participação dos próprios interessados em elucidar o tema atinente àquela norma. Além disso, devemos demonstrar o amadurecimento da administração tributária em prol de um bem maior, com espaços de discussão que possam gerar um produto estável e previsível tanto para a administração tributária quanto para seus contribuintes.

Afirma Peter Häberle:

Todas as potências públicas, participantes materiais do processo social, estão nela envolvidas, sendo ela, a um só tempo, elemento resultante da sociedade aberta e um elemento formador ou constituinte dessa sociedade.

[...]

O conceito de interpretação reclama um esclarecimento que pode ser assim formulado: quem vive a norma acaba por interpretá-la ou pelo menos por cointerpretá-la [...]. Indica-se como interpretação apenas a atividade que, de forma consciente e intencional, dirige-se à compreensão e à explicitação de sentido de uma norma. (Häberle, 2002, p. 13)

Assim, envolver os atores participantes na forma pela qual as questões sigilosas contrapostas à transparência precisam ser estabelecidas possui o condão de dar previsibilidade e estabilizar potencial insegurança da sociedade e também da administração tributária em como se adaptar ao ambiente tributário sob um novo olhar, entendendo,

neste último caso, que reciprocamente precisará ter como aliada a sociedade a que se propõe prestar o serviço relevante de trazer aos cofres públicos receitas para o sustento dos serviços públicos prestados pelo Estado.

A concepção do direito como uma técnica de organização social que procura tornar possível a vida em comunidade concretiza-se no contexto do direito tributário através de um sistema de normas em que se estabelecem os tributos e suas relações jurídicas, envolvendo o Estado e o cidadão. Em outras palavras, a administração protege, com sua atuação, os interesses gerais, e os indivíduos satisfazem igualmente este interesse geral quando pagam seus tributos.

Por seu turno, justamente a truncada relação jurídica que advém das cobranças tributárias é que traz a incerteza e a insegurança no que toca à complexidade da tributação.

Nessa linha de raciocínio, faz-se pertinente refletir sobre a ideia formulada por Gadamer, ao dispor que o horizonte do presente está num processo de constante formação, que não se forma à margem do passado, pelo que não existe um horizonte do presente por si mesmo. Compreender é sempre um processo de fusão de horizontes. A fusão de horizontes (do passado e do presente) ocorre na vigência da tradição, e nela, o velho e o novo crescem juntos (Gadamer *apud* Queiroz, 2021, p. 27-28).

A imensidão de problemas relacionados à transparência no âmbito da administração tributária abre espaço para múltiplas abordagens. É preciso, porém, estabelecer um ponto de partida e um recorte para tão complexo tema, eis que o sistema tributário, no contexto federal, terá que se adequar ao princípio constitucional da transparência, hoje expressamente estabelecido na Constituição Federal, cuja influência terá caráter direto na interpretação e uniformização dessas abordagens.

O processo de construção do significado da transparência na atualidade demanda uma aproximação em torno das ideias imbuídas no seu conceito próprio. E, com a delimitação da respectiva definição, impõe-se a determinação do seu conteúdo normativo e do modo como o princípio influenciará a administração tributária daqui para frente, já que hoje ele não é mais uma conjectura doutrinária, e sim realidade constitucional.

O resultado a ser extraído desse exame é crucial como expectativa de cumprimento da ordem constitucional na legitimidade da produção normativa publicizada, sem ensejar interpretações dissonantes do que realmente o significado do texto normativo quer trazer a lume. E este é um grande desafio, especialmente para a administração tributária contemporânea.

2. Os princípios da transparência e da publicidade são sinônimos?

Até aqui, já se percebe que conceitos traduzidos em normas claras influenciam diretamente o olhar de quem as aplica e de quem as recebe. Os interessados acabam por dispor de uma liberdade quando verificam que a norma a que estão adstritos não necessita de grandes elucidações ou interpretações. Mais que isso, o entendimento da administração visto uniformemente pode trazer esta liberdade à tributação.

Contudo, para Matheus Carneiro Assunção (2017, p. 26), a disseminação da transparência, inclusive com sua inserção dentre os princípios constitucionais que passarão a nortear o sistema tributário nacional, tem desencadeado múltiplos problemas interpretativos. Como compatibilizar a acessibilidade informacional com a necessidade de proteção à segurança da sociedade e do Estado?

Segundo o mesmo autor, com efeito, o debate sobre transparência é também uma batalha de argumentos sobre como as informações devem ser disponibilizadas e quando o segredo pode servir melhor ao interesse público (Assunção, 2017, p. 26).⁴

Portanto, o sistema tributário nacional deverá estar ajustado a uma nova perspectiva de execução, em que o princípio constitucional da transparência dará a formatação do conjunto unificado. Porém, não se pode dizer que uma administração tributária transparente pode deixar de publicizar seus atos, resguardado o sigilo.

Há diferenças entre o princípio da transparência e o da publicidade, este obrigatório para a administração tributária, dados os limites em relação ao sigilo fiscal.

Fabrizio Motta (2007, p. 1.254) estabelece que a constitucionalização dos princípios e regras tocantes à administração pública, como decorrência lógica do triunfo do constitucionalismo, somada à necessária importância do princípio democrático, permite que se imagine a publicidade como um dos meios de legitimação da administração, pressuposto necessário à efetivação da participação popular.

Continua o mesmo autor, aduzindo que o princípio da publicidade administrativa caracteriza-se também como direito fundamental do cidadão, indissociável do princípio democrático, possuindo um substrato positivo – o dever estatal de promover amplo e livre acesso à informação como condição necessária ao conhecimento, à participação e ao controle da administração – e outro negativo – salvo no que afete à segurança da sociedade e do Estado e o direito à intimidade, as ações administrativas não podem desenvolver-se em segredo (Motta, 2007, p. 1.254).

4 Cf. também Florini (2007, p. 1).

Portanto, não se pode banalizar ou marginalizar a publicidade, muito menos o sigilo e tampouco o interesse público em determinadas atuações que efetivamente necessitem ser sigilosas. Menos ainda conceituar o princípio da transparência de forma vaga e genérica.

A profundidade do conceito é crucial ao desenvolvimento e à compreensão de quem vai atuar observando o sistema tributário nacional diante de uma nova modelagem constitucional.

Em obra sobre a chamada “administração paralela”, identificada como aquela que se constitui de procedimentos informais paralelos aos formalmente estabelecidos, Agustín Gordillo ensina com maestria que,

mesmo com as leis e constituições consagrando enfaticamente o princípio da publicidade dos atos do governo e também o mais irrestrito acesso dos interessados às atuações administrativas, salvo se forem qualificadas por ato expresse e motivado como confidenciais, a verdade é que, na prática, estas disposições jamais são cumpridas facilmente. A tradição das administrações hispano-americanas é o silêncio, o segredo, a reserva, não a publicidade. O funcionário público não considera, com isso, que realiza uma atividade ilícita: ao contrário, percebe que o correto, o devido, o lícito e normal é ser o zeloso guardião de toda a informação administrativa e, sobretudo, não possibilitar o acesso a ela dos administrados ou terceiros, pois isso poderia comprometê-lo. Se o funcionário for informado da lei que dispõe em sentido contrário, sua incredulidade será genuína: ele imaginará que essa norma é ilegal, sem saber como nem por que, mas terá consciência de que a conduta que se espera dele, por parte da sociedade, não é em absoluto aquela descrita na lei, mas sim aquela que é apreendida, sem nenhuma dificuldade, de seus superiores e companheiros de trabalho. (Gordillo, 1995, p. 54)

Da mesma forma como raciocina Matheus Carneiro Assunção, transpõe-se para a tributação federal o fato de que,

como a intensidade da forma normativa do princípio da transparência, no plano pragmático, reflete a compreensão dos aplicadores do direito financeiro sobre o conteúdo das relações entre diversos dispositivos que tratam direta ou indiretamente da matéria, a ordenação teórica desses aspectos pode contribuir para ganhos de eficácia social (efetividade) do princípio. (Assunção, 2017, p. 33)

E, neste sentido, a questão que se pontua é: agora, diante do que trouxe o legislador constituinte no que tange ao princípio da transparência abarcado no sistema tributário nacional, a administração tributária federal, mais especificamente, a Receita Federal, será capaz de equilibrar as condições necessárias para conferir segurança e

previsibilidade a suas ações, garantir a publicidade necessária aos seus atos e, ao mesmo tempo, preservar o direito fundamental das informações sigilosas?

Ainda são muitas as perguntas em face de um assunto que, apesar de não ser novidade como princípio implicitamente integrante da Constituição Federal, hoje está expressamente previsto, sem dar margem a dúvidas de que o sistema tributário nacional deve observar o princípio da transparência.

3. Transparência e sigilo fiscal: eterno paradoxo?

Afirma Carmen Silvia Lima de Arruda (2020, p. 46) que, na doutrina europeia, a transparência é considerada um novo princípio do direito administrativo, pressuposto lógico-jurídico da participação dos cidadãos na atividade administrativa do Estado, representando “um salto de qualidade” e uma verdadeira “revolução copernicana” na administração pública.

Define a autora que a transparência não trata de simples acesso à informação, e sim está diretamente relacionada à publicidade dos atos estatais, possibilitando a todos os cidadãos que deles tomem conhecimento e, desse modo, os legitimem (Arruda, 2020, p. 48).

E prossegue:

O Estado passa a ter o ônus de divulgar e tornar públicos e acessíveis não apenas os dados custodiados pela Administração, os quais somente podem ser negados caso caiam nas exceções previstas constitucionalmente, invertendo-se o ônus de justificar o indeferimento de um pedido de informações, mas também os motivos que levaram à Administração a agir, demonstrando suas razões de decidir. Assim, o *princípio da transparência* abre espaço para a participação popular, a partir da disponibilização de dados úteis e de qualidade para que a população, munida de informação fidedigna e útil, possa efetivamente participar e contribuir para as tomadas de decisão da Administração Pública. (Arruda, 2020, p. 48)

De toda forma, confluir a visão de mundo em uma interpretação normativa, especialmente em relação a princípio constitucional, não é tarefa fácil. Veja-se a afirmação de Marco Aurélio Greco, conforme aludido por Sergio André Rocha⁵:

Não é por outra razão que Greco afirma que “na relação entre intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o ‘mundo do texto’ nem um mundo ‘atrás do texto’, mas o ‘mundo diante do texto’”. Interpretação é, em última análise, a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e

5 O trecho a que Rocha se refere pertence à obra *Planejamento tributário* (Greco, 2019, p. 507).

constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto. Em semiótica, estaríamos no nível pragmático. (Rocha, 2024, [s.p.], grifo do autor)

Sergio André também lembra, no artigo citado em epígrafe:

Aspecto importantíssimo da teoria da interpretação kelseniana é a indeterminação dos textos normativos, da qual decorre a ideia de que estes são molduras, dentro das quais podem ser identificadas mais de uma norma jurídica. Em suas palavras:

“Se por ‘interpretação’ se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que — na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar — têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito — no ato do Tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa — não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral”.

Ao afirmar que o texto legal é apenas uma moldura dentro da qual se encontram diversas normas jurídicas passíveis de serem criadas pelo órgão de aplicação do Direito, Kelsen rejeita a possibilidade de que se desenvolva qualquer método jurídico capaz de definir qual seria a “norma jurídica correta” extraível do texto.

Essas reflexões, mesmo que não tragam uma novidade ou uma abordagem essencialmente nova do tema, são importantes para chamar nossa atenção para o fato de que é ingênua a pretensão de que haja uma única norma extraível a partir de textos normativos. Consequentemente, a segurança jurídica não está exclusivamente no texto constitucional ou legal, mas igualmente na sua interpretação/aplicação pelos órgãos de aplicação do Direito.

Ademais, a flutuação de interpretações é natural e, em certa medida, até esperada — ou desejada —, inclusive para que elas considerem mudanças ocorridas no contexto fático. Por fim, deve-se reconhecer que a atuação do órgão de aplicação, criando formas com as peças da caixa de Lego, não é ilegal nem inconstitucional. Estará dentro das possibilidades legitimamente postas pelo ordenamento jurídico.

Naturalmente, essas transições de interpretação devem ter em conta a proteção da segurança jurídica, do Estado e do contribuinte. Consequentemente, é

imprescindível que mudanças interpretativas dentro da moldura sejam consideradas alterações que atraíam a aplicação de regras como a irretroatividade e, a depender do caso concreto, até mesmo da anterioridade, que devem passar por uma releitura a partir de suas finalidades — e não apenas de aspectos meramente formais. (Rocha, 2024, [s.p.]).

No caso, veja-se a inserção do princípio constitucional da transparência. Ao trabalharmos nesta seara, em que a administração possui o dever de reverberar seu posicionamento para seus contribuintes, necessário se torna um raciocínio mais restritivo em relação aos dados mantidos em sigilo. Portanto, estaremos diante de um eterno paradoxo?

Claro que não se pretende esgotar o tema, que é complexo e vastíssimo, mas algumas reflexões são importantes neste momento de mudança e inovação no âmbito da Receita Federal, especialmente na abertura de espaços de consenso e de diálogo.

Conclusão

Busca-se, assim, com o presente trabalho, contribuir para a definição de um programa de equilíbrio, fundamental para o cidadão, entre o princípio da transparência e os demais princípios constitucionais da administração pública, e para a aplicação das adaptações e dos ajustes necessários em prol da eficiência administrativa na gestão tributária e na perfectibilização do crédito tributário.

O princípio da transparência bem como os seus limites demandam estudo profundo à luz da Constituição Federal como um todo, e não apenas segmentada nos dispositivos da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, de tal maneira que atendam aos anseios do constituinte originário de concretização dos direitos sociais, conforme preconizado na CF/1988.

Para tanto, este artigo almeja realizar essas breves considerações para ajustar o apontamento expresso do princípio da transparência ao sistema tributário nacional, pois ainda vivemos no Brasil sob os comandos da estrita legalidade, embora a doutrina contemporânea já se incline de outra forma. A partir daí, pretende especialmente demarcar um ponto de partida para contextualizar um novo arcabouço administrativo protagonizado pela própria administração tributária federal, ou seja, no próprio âmbito da Receita Federal do Brasil.

Com a delimitação dos impactos, neste sentido, no sistema tributário nacional da inserção expressa do princípio da transparência na Constituição Federal, especialmente no tocante aos princípios constitucionais já estabelecidos da publicidade e do direito fundamental em relação ao sigilo fiscal, seria necessário propor um redesenho insti-

tucional para a administração tributária, mais precisamente para a Receita Federal do Brasil, diante da perspectiva de um novo *modus operandi* administrativo tributário?

Se pensassem na administração tributária como uma casa de vidro, exemplo muito bem dado por Carmen Silvia em uma de suas palestras, os cidadãos enxergariam o que estaria posto nesta casa, e a recíproca seria verdadeira.

Portanto, para se chegar a este grau de maturidade, é necessário empreender modelos em que se estimule a confiança recíproca nas relações entre fisco e contribuinte, o que a Receita Federal tem buscado nos últimos anos de diversas formas.

Com fundamento na necessidade de se adequar o princípio constitucional da transparência previsto na EC nº 132, de 2023, diante de um cenário normativo complexo, estas reflexões não se findam neste artigo.

Elas se iniciam por meio dele, pois há muito que se discutir e debater em relação a novos cenários estabelecidos no ambiente público, no qual está abarcada a administração tributária federal.

Referências

ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. O princípio da transparência. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *O princípio da transparência no direito financeiro brasileiro*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05032021-162811/publico/6914233_Tese_Parcial.pdf. Acesso em: 17 jun. 2024.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*: Edição comemorativa dos 170 anos do nascimento de Rui Barbosa. v. 271. Brasília: Senado Federal, 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 5 out. 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2024.

FLORINI, Ann. The Battle over transparency. In: Florini, Ann (Ed.). *The right to know transparency for an open world*. New York: Columbia University Press, 2007.

GORDILLO, Agustín A. *La administración paralela: el parasistema jurídico-administrativo*. Madri: Civitas, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

MOTTA, Fabrício. Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. *Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 7, n. 30, p. 1.254, out./dez. 2007.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2021.

ROCHA, Sérgio André. Interpretação de textos normativos tributários: quebra-cabeça ou caixa de Lego? *Consultor Jurídico*, [S.l.], 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-17/interpretacao-de-textos-normativos-tributarios-quebra-cabeça-ou-caixa-de-lego/>. Acesso em: 17 jun. 2024.

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário equitativo. In: SA-RAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

CARMEN SILVIA LIMA DE ARRUDA¹

Resumo: Com a constitucionalização do princípio da transparência tributária, por força da Emenda Constitucional nº 132/2023, devem ser informadas as relações entre Estado e contribuintes, de ambos os lados, tanto em relação às obrigações dos contribuintes de adequar-se à legislação e prestar informações tributárias ao fisco, como, igualmente, ao dever da administração tributária, perante os contribuintes, de disponibilização de acesso a informações claras, atualizadas, confiáveis e tempestivas, além do dever de motivar e de permitir a participação do cidadão na tomada de decisões, favorecendo o acesso e o conhecimento de procedimentos fiscais a que está submetido, de forma simples e segura. O objetivo do presente trabalho é analisar as possíveis consequências da constitucionalização do princípio da transparência tributária e seus efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, considerando a supremacia das normas constitucionais e a possibilidade de ponderação de princípios, a fim de garantir maior segurança jurídica às relações tributárias.

Palavras-chave: Princípio da transparência; constitucionalização; emenda constitucional nº 132/2023; segurança jurídica; motivação; tributação; administração tributária; acesso à informação.

Abstract: With the constitutionalization of the principle of tax transparency, by force of Constitutional Amendment 132/23, it must inform the relations between the State and taxpayers, on both sides, both in relation to the obligations of taxpayers to adapt to the legislation and provide tax information to the tax authorities, as well as a duty of the tax administration in relation to taxpayers, to provide access to clear, updated, reliable and timely information, the duty to motivate and allow the participation of citizens in decision-making, allowing access and knowledge of tax procedures to which they are subject, in a simple and safe way, the objective of this work will be to analyze the possible consequences and their effects on the Brazilian legal system,

1 PhD em Direito Público pela Università di Pavia. Pós-doutoranda pela FDUSP em direito financeiro e tributário. Doutora e mestre pela UFF. *Juris Doctor* pela University of Miami. Pesquisadora vinculada ao CEDAU. Desembargadora Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

considering the supremacy of constitutional norms and the possibility of weighing principles, in order to guarantee greater legal certainty to tax relations.

Keywords: Principle of transparency; constitutionalization; constitutional amendment No. 132/2023; legal certainty; motivation; taxation; tax administration; access to information.

Sumário

Introdução	35
1. Origens	36
1.1 A transparência no direito norte-americano	38
1.2 A transparência no direito brasileiro	39
1.3 Lei da Transparência	41
1.4 Lei de Acesso à Informação (LAI)	43
2. Elementos estruturantes do princípio da transparência tributária	44
2.1 Acesso às informações	45
2.2 Motivação	45
2.3 Participação	47
3. Efeitos da constitucionalização do princípio da transparência	48
3.1 Supremacia constitucional	49
3.2 Ponderação	50
4. Transparência tributária	50
4.1 Relatório do Tribunal de Contas da União	52
4.2 <i>Habeas data</i>	53
5. Novas diretrizes e orientações	54
Conclusão	55
Referências	56

Introdução

Há décadas ansiávamos por uma reforma da Constituição Tributária, profunda e suficiente capaz de proporcionar a tão almejada segurança jurídica, confiabilidade aos investimentos, crescimento econômico e desenvolvimento social.² Finalmente, em dezembro de 2023, vimos aprovada a Emenda Constitucional nº 132/2023 pelas Casas do Congresso Nacional, introduzindo novos princípios constitucionais a nortear o sistema tributário nacional.

Com efeito, a Emenda da Reforma Tributária expressamente consagrou o princípio da transparência no art. 145, §3º, do texto constitucional,³ juntamente com os princípios da simplicidade, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, representando uma grande evolução do sistema jurídico tributário constitucional.

A incorporação desses novos princípios representa uma verdadeira mudança de parâmetro constitucional, na medida em que os princípios constitucionais representam a “porta pela qual os valores passam do plano ético para o mundo jurídico”, ocupando o “centro do sistema jurídico” (Barroso, 2023, p. 178). De lá, irradiam-se por todo o ordenamento, fornecendo diretrizes e impulso para a legislação (Alexy, 2011, p. 524) e influenciando a interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral, além de permitir a leitura moral do direito.

Como asseverado por Alexy (2011, p. 90), “os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, de sorte que, ao se incorporar expressamente o princípio da transparência, este adquire novo *status* normativo, passando a expressar “valores a serem observados em razão de sua dimensão ética” (Barroso, 2023, p. 180).

Uma importante característica dos princípios diz respeito à indeterminação de seus efeitos. Tratando-se de normas de alto grau de abstração, com um núcleo básico, seus efeitos são indeterminados, “funcionando como um referencial geral para o intérprete, como um farol que ilumina os caminhos a serem percorridos” (Barroso, 2023, p. 183). Se, por um lado, este elevado grau de abstração apresenta-se como uma vantagem por permitir maior flexibilidade interpretativa e de aplicação, por outro

2 Art. 3º da CF/88: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (Brasil, 1988).

3 Art. 145, §3º, da CF/88: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (Brasil, 1988).

lado, os princípios são normas que podem ainda apontar para diversas direções, ou até mesmo direções inversas, gerando tensões e eventuais colisões entre si (p. 182).

Considerando a finalidade precípua da inserção do princípio da transparência no texto constitucional de possibilitar maior controle e confiabilidade no sistema tributário, proporcionando maior segurança jurídica ao fisco e aos contribuintes, justifica-se a análise do atual estado da arte, a fim de se verificar a necessidade de adequação da legislação infraconstitucional a este novo parâmetro constitucional.

Assim, o presente estudo tem como objetivo analisar as consequências práticas da inserção do princípio da transparência no texto constitucional, especialmente no sistema tributário, considerando suas características de transversalidade e de diferenciação em relação a outros princípios já conhecidos, sobretudo o princípio da publicidade.

Buscando analisar as possibilidades de aplicação prática do princípio da transparência, questionam-se quais as medidas normativas devem ser adotadas para adequar o sistema tributário nacional ao comando da transparência tributária, de forma a tornar efetiva a cidadania fiscal.

Serão ainda analisadas, como objetivo específico, as medidas e os instrumentos necessários à aplicação da cultura da transparência na seara tributária e, eventualmente, a atualização dos normativos infraconstitucionais para sua efetiva implementação.

Para tanto, utiliza-se como metodologia a prospecção e leitura de textos bibliográficos para a fixação das bases teóricas e conceituais sobre o tema, bem como a investigação dos marcos legais e da legislação complementar específica e vigente no âmbito da Receita Federal, a fim de avaliar sua compatibilidade com os parâmetros de transparência que se espera implementada.

1. Origens

A ideia de “transparência” surge no direito estrangeiro como instrumento de fiscalização da Administração Pública pela sociedade civil, através do controle dos investimentos e ações que devem estar voltados para a consecução das políticas públicas definidas pelo Estado. Para tanto, tornou-se imperioso o acesso à informação, estando a serviço da eficiência administrativa (Galetta, 2016).

Apesar de o princípio da transparência não se confundir com o princípio da publicidade, ele se vincula ao “acesso à informação”, que fundamenta o próprio conceito de democracia, segundo o qual a soberania do Estado pertence a “todos conjuntamente, formando uma sociedade civil”, ou seja, o “poder do povo” (Kant, 2008, p. 13, 42).

Com efeito, Bobbio assinala que, numa democracia representativa, o povo delega esse poder aos representantes eleitos, que devem exercê-lo de forma aberta ao público, pois “os atos dos governantes devam ser conhecidos pelo povo soberano sempre foi considerado um dos eixos do regime democrático, definido como o governo direto do povo ou controlado pelo povo (e como poderia ser controlado se estivesse escondido?)” (Bobbio, 2004, p. 100).

Encontramos, no texto constitucional da Suécia de 1766,⁴ as origens do acesso a documentos como um direito ligado à liberdade de imprensa e ampliado para a ideia de que a liberdade de opinião e de conscientização do público é um direito de todos os cidadãos.⁵ Ainda hoje, a Suécia é considerada um modelo de transparência graças a sua longa história de abertura e acesso à informação.

Igualmente, o acesso a informações públicas constou no texto da Declaração dos Direitos do Homem de 1789,⁶ ao conferir ao cidadão o direito de verificar a necessidade da contribuição pública (tributo), de consentir com sua imposição e de averiguar seu emprego, dispositivo este ainda vigente, nos termos do Preâmbulo da Constituição Francesa em vigor.

Posteriormente, o “direito à informação” foi erigido a direito humano universal, nos termos do art. 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH) de 1948,⁷ como resultante de uma convergência de entendimentos dos países signatários, sendo vinculante e, portanto, de observância imperativa por grande parte da comunidade internacional, igualmente com o art. 9º da Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos de 1981, conhecida como Carta de Banjul, entrando em vigor em 1986 (Carta de Banjul, 1981).

4 Freedom of the Press Act, chapter 2, article 1: “In order to encourage the free interchange of opinion and the enlightenment of the public, every Swedish subject shall have free access to official documents”.

5 “In Sweden, public access has been a Constitutional right since 1766. There it is linked to the freedom of the press. The idea is to promote “the free interchange of opinion and the enlightenment of the public. However, public access is not a special privilege of journalists, but a right enjoyed by all citizens” (Söderman, 2001, p. 4).

6 Art. 14 da Declaração dos Direitos do Homem de 1789: “Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração” (ONU, 1973).

7 Art. 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 10 de dezembro de 1948: “Todo indivíduo tem direito à liberdade de opinião e de expressão, o que implica o direito de não ser inquietado pelas suas opiniões e o de procurar, receber e difundir, sem consideração de fronteiras, informações e ideias por qualquer meio de expressão” (ONU, 1948).

1.1 A transparência no direito norte-americano

A *transparência* surge como instituto no direito administrativo norte-americano como consequência direta de um novo modelo de governança, assim entendido como um modo de gerir a política descentralizada com a participação de múltiplos atores públicos e privados, em diversos níveis (Galetta, 2016, p. 266), ou seja, a partir da ampliação dos sujeitos que entram em jogo no processo de decisão, como consequência das transformações da sociedade contemporânea, a exigir do Estado uma postura mais aberta, integrada e confiável.

No início do século XX, no período da grande depressão econômica e crise financeira ocorrida no mercado de ações da Bolsa de Valores de Nova York, em 1929, denominado *Crash*, diversas medidas econômicas de recuperação foram adotadas, dando início ao *American administrative state* (Werhan, 2014, p. 21), um período conhecido como *New Deal*, para tornar as operações financeiras mais visíveis e dar ampla divulgação dos atos dos gestores, de modo que o investidor passasse a ter maiores condições de melhor avaliar seu investimento. O *Securities Act (Truth in securities act)*, em 1934 (U.S. Securities and Exchange Commission, 2025), visava assegurar a *transparência* e evitar a exploração dos investidores através da abertura de informações das operações das empresas, mediante registros das ofertas públicas na Securities and Exchange Commission (SEC) e submissão de relatórios financeiros anuais.

Adotou-se, no mercado financeiro, o princípio da ampla divulgação (“*full disclosure*”), “segundo o qual deve ser conferida total transparência às informações relativas às companhias abertas como regra geral que informa o funcionamento do mercado de capitais” (Eizirik, 2011, p. 1.352), para impedir a ocorrência de operações fraudulentas e garantir a melhor avaliação dos papéis oferecidos, assegurando assim maior eficiência e confiabilidade nas operações.

O *Second New Deal*, com as primeiras reformas administrativas, determinava que as agências passassem a publicar seus documentos com aplicabilidade geral e efeito legal, assim como os que prescrevessem penalidades (Werhan, 2014, p. 22). Surge, então, a ideia da *transparência* nos Estados Unidos.

A edição do *Federal Administrative Procedure Act*, em 1946, trouxe, em seu parágrafo 3º, a obrigação para as agências federais de prover o público com informações suficientes sobre suas regulamentações e ações, de forma a possibilitar o efetivo controle judicial e político, de sorte que o processo não fosse visto como uma mera formalidade (Shub, 2015). O APA representou uma mudança de paradigma no direito administrativo, ao introduzir a noção da processualidade e ao submetê-lo ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, o que foi percebido e copiado por

outros países, influenciando diversos sistemas jurídicos, inclusive europeus e, ainda mais recentemente, o direito administrativo brasileiro.

Desenvolveu-se, então, a noção de publicidade dos atos, que pressupõe evitar qualquer forma de sigilo ou informações privilegiadas nas ações das agências governamentais, bem como incrementar a participação popular, contribuindo para a melhoria na qualidade e na legitimação das ações do governo, o que deve garantir a abertura (*openness*) dos processos de execução de políticas públicas.

Os julgamentos da Suprema Corte americana fortaleceram a noção de que o dever de *publicidade* decorre do direito de liberdade de expressão e da cláusula do devido processo legal, expressos na 1ª e na 14ª Emendas constitucionais, como “uma questão de maior importância, que vai ao encontro do coração do direito natural dos membros de uma sociedade organizada, unida para seu bem comum, de tomar parte e obter informação sobre seus interesses comuns”.⁸

A crença nos efeitos salutares da publicidade dos atos administrativos e a antipatia pelo sigilo nas agências governamentais, aumentando a possibilidade do controle judicial, refletiram-se nas decisões judiciais que afastavam as alegações de “informações privilegiadas” feitas pelas autoridades públicas, as quais, caso fossem acolhidas, permitiriam a supressão de informações e provas necessárias às partes para obterem um julgamento justo.

1.2 A transparência no direito brasileiro

Até recentemente, nossos tribunais vinham aplicando o princípio da transparência com respaldo no direito de acesso à informação e no direito à liberdade de expressão e opinião, consagrados no art. 5º, inciso XXXIII, bem como no art. 37, *caput*, e § 3º, inciso II, como um princípio implícito, corolário do princípio republicano e do dever de publicidade, desconhecido dos entes subnacionais, sempre escudados em sua autonomia administrativa-financeira.⁹

8 “1. The first point presents a question of the utmost gravity and importance, for, if well made, it goes to the heart of the natural right of the members of an organized society, united for their common good, to impart and acquire information about their common interests. The First Amendment to the Federal Constitution provides that ‘Congress shall make no law [...] abridging the freedom of speech, or of the press. [...]’ While this provision is not a restraint upon the powers of the states, the states are precluded from abridging the freedom of speech or of the press by force of the due process clause of the Fourteenth Amendment U.S. Supreme Court” (U.S. Supreme Court, 1936, p. 243).

9 “BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6347 MC-Ref. Tribunal Pleno. Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES. Julgamento: 30/04/2020. Publicação: 14/08/2020. Ementa: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. RESTRIÇÕES GENÉRICAS E ABUSIVAS À GARANTIA

Destaca-se ainda, no sistema tributário, a expressa previsão constitucional constante do art. 150, §5º, do dever de esclarecimento aos consumidores acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.¹⁰

No entanto, a introdução do princípio da transparência, de forma expressa, no texto constitucional iniciou-se com a Emenda Constitucional nº 71, de 2012 (Brasil, 2012a), que acrescentou o art. 216-A,¹¹ estabelecendo a transparência e o compartilhamento de informações como princípios do Sistema Nacional de Cultura.

Anos depois, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 103/2019 (Brasil, 2019),¹² que instituiu o sistema integrado de dados relativos às remunerações, proventos e pensões dos segurados dos regimes de previdência, determinando sua interação com outras bases de dados, ferramentas e plataformas, para o fortalecimento de sua gestão, governança e transparência e o cumprimento das disposições estabelecidas nos incisos XI e XVI do art. 37 da Constituição Federal.¹³

CONSTITUCIONAL DE ACESSO À INFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA. SUSPENSÃO DO ARTIGO 6º-B DA LEI 13.979/11, INCLUÍDO PELA MP 928/2020. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição Federal de 1988 consagrou expressamente o princípio da publicidade como um dos vetores imprescindíveis à Administração Pública, conferindo-lhe absoluta prioridade na gestão administrativa e garantindo pleno acesso às informações a toda a Sociedade. 2. À consagração constitucional de publicidade e transparência corresponde a obrigatoriedade do Estado em fornecer as informações solicitadas, sob pena de responsabilização política, civil e criminal, salvo nas hipóteses constitucionais de sigilo. 3. O art. 6º-B da Lei 13.979/2020, incluído pelo art. 1º da Medida Provisória 928/2020, não estabelece situações excepcionais e concretas impeditivas de acesso à informação, pelo contrário, transforma a regra constitucional de publicidade e transparência em exceção, invertendo a finalidade da proteção constitucional ao livre acesso de informações a toda Sociedade. 4. Julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 6.347, 6351 e 6.353. Medida cautelar referendada” (Brasil, 2020a, [s.p.]).

10 Art. 150 § 5º, da CF/88: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” (Brasil, 1988).

11 A Emenda Constitucional nº 71, de 29 de novembro de 2012, acrescenta o art. 216-A à Constituição Federal para instituir o Sistema Nacional de Cultura.

12 A Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias.

13 Está pendente ainda de aprovação a Proposta de Emenda Constitucional nº 32/2020, que inclui o princípio da transparência dentre os princípios da Administração Pública, enumerados no *caput* do art. 37. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2262083>. Acesso em: 17 mar. 2025.

1.3 Lei da Transparência

A transparência foi positivada, no direito brasileiro, com a Lei Complementar nº 101/2000,¹⁴ que trata da responsabilidade na gestão fiscal, não apenas direcionada à União, mas também aos estados, Distrito Federal e municípios, tendo como pressuposto a “ação planejada e transparente” das contas públicas a que está obrigado o gestor público de todos os entes federativos.¹⁵

Todo o Capítulo IX, Seção I, foi dedicado à “transparência da gestão fiscal” através da liberação de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público, assegurando-se a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes às despesas e receitas públicas.

A Lei Complementar nº 131/2009,¹⁶ conhecida como “Lei da Transparência”, cuidou da transparência da gestão fiscal, obrigando os entes públicos a divulgar todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; e, quanto à receita, o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive aquela referente a recursos extraordinários (Brasil, 2009).

Foi acrescido o parágrafo único ao artigo 48, com mecanismos para implementação da transparência, com incentivo à participação popular e à realização de audiências públicas, permitindo a discussão dos planos, além da liberação à sociedade de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.¹⁷ Também foi incluído o art. 48-A, com a obrigatoriedade de acesso às

14 A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

15 Art. 1º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar” (Brasil, 2000).

16 A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

17 A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, acrescenta dispositivos à Lei Complementar

informações referentes a despesas e receitas, a ser implementada no prazo de um ano para os estados e de um a quatro anos para os municípios, a depender do seu tamanho.

Novas alterações foram introduzidas com a Lei Complementar nº 156/2016,¹⁸ ampliando o comando do art. 48,¹⁹ através da disponibilização à sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira em meios eletrônicos, também com previsão de imposição das sanções previstas no art. 51, § 2º, da Lei Complementar nº 101/2000, pelo descumprimento.²⁰

nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Em seu art. 1º determina o seguinte: “O art. 48 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação: ‘Art. 48. Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A” (Brasil, 2009).

18 A Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal, e altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

19 Art. 27 da Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016: “O art. 48 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º: ‘Art. 48. [...]. § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. § 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios encaminharão ao Ministério da Fazenda, nos termos e na periodicidade a serem definidos em instrução específica deste órgão, as informações necessárias para a constituição do registro eletrônico centralizado e atualizado das dívidas públicas interna e externa, de que trata o § 4º do art. 32. § 4º A inobservância do disposto nos §§ 2º e 3º ensejará as penalidades previstas no § 2º do art. 51. § 5º Nos casos de envio conforme disposto no § 2º, para todos os efeitos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cumprem o dever de ampla divulgação a que se refere o caput. § 6º Todos os Poderes e órgãos referidos no art. 20, incluídos autarquias, fundações públicas, empresas estatais dependentes e fundos, do ente da Federação devem utilizar sistemas únicos de execução orçamentária e financeira, mantidos e gerenciados pelo Poder Executivo, resguardada a autonomia’ (NR)” (Brasil, 2016).

20 Art. 27 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: “§ 2º. O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação

Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal introduziu transparência na atividade financeira do Estado, de forma a evitar os riscos na gestão do dinheiro público, com a elaboração do orçamento, o controle das renúncias de receita e a gestão orçamentária responsável, nos termos do art. 165, §6º, do texto constitucional.

Mencione-se ainda a Lei Complementar nº 178/2021, que estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal (PAFT) e o Plano de Promoção de Equilíbrio Fiscal, além de alterar a Lei Complementar nº 101/2000 e dar outras providências. O PAFT tem o objetivo de reforçar a transparência fiscal dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e compatibilizar as respectivas políticas fiscais com a da União. Segundo o § 1º da referida Lei Complementar, ele será avaliado, revisado e atualizado periodicamente, além de amplamente divulgado, inclusive em meios eletrônicos de acesso público.

Como leciona Torres (2011, p. 1.367), “só a transparência na atividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação e no combate à corrupção ativa, pode conduzir a minimização dos riscos fiscais do Estado Subsidiário”.

1.4 Lei de Acesso à Informação (LAI)

Importante marco legislativo, a Lei nº 12.257/2011 – Lei de Acesso à Informação (LAI)²¹ foi idealizada para dar cumprimento aos comandos constitucionais garantidores do acesso a informações previstos no art. XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. Esta lei estabeleceu uma série de procedimentos a serem observados pelos órgãos públicos da Administração direta dos três poderes, incluindo Tribunais de Contas, Judiciário e Ministério Público, e em todos os entes da federação (União, estados, Distrito Federal e municípios).

Deve-se reconhecer que, até sua edição, o Brasil apresentava um enorme déficit legislativo, especialmente quando comparado com outros países, como os EUA, que teve seu FOIA editado em 1966, e países da Europa, como a França, por exemplo, que, em 1978, começou a regular o acesso à informação, e a Itália, com sua Lei nº 241/1990.

receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.”

21 A Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

A edição da Lei nº 12.527/2011 representou um grande avanço democrático, apresentando, como pontos fortes, a determinação da observância da publicidade como regra geral e do sigilo como exceção; a divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; o fomento da cultura de transparência na Administração Pública; e o desenvolvimento do controle social da Administração Pública, subordinando todos os órgãos públicos de todos os poderes e toda a Administração, direta e indireta, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas (art. 1º, § único) (Brasil, 2011a).

Destacam-se, do texto legal, alguns princípios, como o *princípio da publicidade máxima*,²² insculpido no art. 3º, I, assim como o *princípio da abertura de dados*, constante do art. 8º, §3º, incisos II e III, que constituiriam a base da *transparência ativa*, ou seja, o dever do próprio ente público de disponibilizar as informações. Por outro lado, nos artigos 10 a 14, está prevista a *transparência passiva*, que se traduz no direito de o cidadão solicitar as informações à Administração.

A Lei nº 12.527/2011 foi logo regulamentada pelo Decreto nº 7.724/2012,²³ esclarecendo, no entanto, que seu âmbito de aplicação é limitado ao Poder Executivo Federal e aos órgãos da Administração direta, às autarquias, às fundações públicas, às empresas públicas, às sociedades de economia mista e às demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União.²⁴

2. Elementos estruturantes do princípio da transparência tributária

De forma bastante simplista, poder-se-ia dizer que o princípio da transparência na Constituição Tributária importaria em um comando à tributação “segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade” (Torres, 2011, p. 1.359).

22 Art. 3º da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011: “Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: I – observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção” (Brasil, 2011a).

23 O Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do *caput* do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição.

24 Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012: “Art. 1º Este Decreto regulamenta, no âmbito do Poder Executivo federal, os procedimentos para a garantia do acesso à informação e para a classificação de informações sob restrição de acesso, observados grau e prazo de sigilo, conforme o disposto na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do *caput* do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. [...] Art. 5º Sujeitam-se ao disposto neste Decreto os órgãos da administração direta, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União” (Brasil, 2012b).

No entanto, a caracterização da transparência requer a presença de alguns elementos estruturantes específicos, que permitam um alcance amplo, mesmo multifacetário, capaz de “impregnar todos os outros princípios constitucionais e se irradia[r] inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais” (Torres, 2011, p. 1.359), a saber: o acesso à informação, a motivação e a participação, aí também compreendido o direito ao contraditório e à ampla defesa.

2.1 Acesso às informações

O acesso a informações, como já acima mencionado, encontra-se regulado pela Lei nº 12.527/2011 e regulamentado pelo Decreto nº 7.724/2012. Nessas duas décadas de vigência, pode-se dizer que a Lei atingiu seu objetivo de disseminar a cultura da transparência para tornar “a publicidade a regra, e o sigilo, exceção, sem subterfúgios, anacronismos jurídicos ou meias medidas, sendo dever do Estado a demonstração de razões consistentes para negar a publicidade ativa e rejeitar o atendimento ao dever de transparência passiva” (REsp nº 1.857.098/MS, relator: ministro Og Fernandes, Primeira Seção, julgado em 11 maio 2022, DJe de 24 maio 2022).²⁵

2.2 Motivação

O segundo elemento do princípio da transparência é a *motivação*, ou seja, a fundamentação da decisão. Trata-se da enunciação dos motivos, “circunstâncias de fato e os elementos de direito que provocam e precedem a edição de um ato administrativo” (Medauar, 2016, p. 172).

No âmbito da União Europeia, a motivação é tida como “um pilar central da garantia da transparência” (Ziller, 2021, p. 1), sendo eleita como um dos componentes da “boa administração”, conforme previsto expressamente no art. 41 da Carta de Direitos

25 Tese jurídica: “O direito de acesso à informação no Direito Ambiental brasileiro compreende: i) o dever de publicação, na internet, dos documentos ambientais detidos pela Administração não sujeitos a sigilo (transparência ativa); ii) o direito de qualquer pessoa e entidade de requerer acesso a informações ambientais específicas não publicadas (transparência passiva); e iii) direito a requerer a produção de informação ambiental não disponível para a Administração (transparência reativa); Presume-se a obrigação do Estado em favor da transparência ambiental, sendo ônus da Administração justificar seu descumprimento, sempre sujeita a controle judicial, nos seguintes termos: i) na transparência ativa, demonstrando razões administrativas adequadas para a opção de não publicar; ii) na transparência passiva, de enquadramento da informação nas razões; O regime registral brasileiro admite a averbação de informações facultativas sobre o imóvel, de interesse público, inclusive as ambientais; O Ministério Público pode requisitar diretamente ao oficial de registro competente a averbação de informações alusivas a suas funções institucionais” (STJ, 2022, [s.p.]).

Fundamentais.²⁶ A obrigação de motivar possibilita a sindicabilidade jurisdicional na medida em que serve a todos os envolvidos, partes e interessados, representando uma expressão do princípio da publicidade e transparência, da imparcialidade, do bom andamento e do direito de defesa perante a Administração.

Segundo Ziller (2014, p. 7), trata-se de uma obrigação fundamental para a confiabilidade nas instituições, órgãos e organismos. Sua importância reside no fato de ser não apenas uma garantia contra a arbitrariedade, mas também de permitir o controle da adequação dos atos aos objetivos e missão do órgão estatal, no âmbito da própria Administração e, sobretudo, no âmbito judicial, na medida em que a fundamentação adequada permite o esclarecimento de todos os elementos para verificação de que a decisão foi tomada dentro da legalidade.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) sofreu alteração por meio da Lei nº 13.655/2018 (Brasil, 2018a),²⁷ que acrescentou dez artigos à antiga Lei de Introdução de 1942, para tratar da “segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público”, além de atribuir ao dever de motivação uma nova dimensão, na exata redação do parágrafo único do art. 20: “A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”.

Isto significa dizer que o direito público contemporâneo, informado pelo princípio da transparência, não comporta mais decisões vagas, obscuras, insindicáveis, impermeáveis, que apenas fazem alusão a princípios jurídicos abstratos e remetem à base legal genérica que lhes daria sustentação, sendo ônus da Administração motivar seus atos.

De forma a limitar o arbítrio político, exige-se a explicitação dos *motivos* que determinaram a prática de um ato, ainda que se trate de atos discricionários, de forma clara e suficiente, a possibilitar sua ampla compreensão e, consequentemente, a sindicabilidade, por meio do controle e fiscalização, acarretando “a redução da margem de interdição do debate legítimo” (Meerholz, 2019, p. 70). Esclarece Aragão (2019, p. 31) que a Lei nº 13.655/2018 tem a tarefa de “democratizar e aumentar a transparência da Administração Pública ao prever, por exemplo, consultas públicas antes de editar

26 Artigo 41º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia: “Direito a uma boa administração. 1. Todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições e órgãos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável. 2. Este direito compreende, nomeadamente: [...] a obrigação, por parte da administração, de fundamentar as suas decisões” (Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, 2000, p. 18).

27 A Lei nº 13.655/2018 inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público.

atos normativos, obrigatoriedade de motivação em relação às consequências de seus atos e a busca de consensualidade (arts. 21, 26 e 29)”.

A consagração do dever de motivar no texto da LINDB, não apenas na esfera administrativa, mas também na controladora e judicial, sem exceções, leva-nos a concluir pelo dever de fundamentação clara e acessível em todas as decisões proferidas pela administração tributária.

2.3 Participação

O terceiro elemento, direito de participação do cidadão, surge na Constituição Federal de 1988, no § 3º do seu art. 37,²⁸ como um reconhecimento da importância do exercício da cidadania participativa para legitimação das ações da Administração e como corolário do direito de acesso à informação. Para Justen Filho (2018, p. 593), esse direito encontra ainda fundamento no art. 1º, parágrafo único, da CF/88, que “consagra a soberania popular e prevê a participação popular na adoção das decisões públicas” (Brasil, 1988).

A participação popular na Administração estabelece um “novo paradigma, em lugar do antigo, onde dominava a centralização, o monoteísmo de centros de poder” (Medauar, 2017, p. 295). Os cidadãos deixam de ser sujeitos passivos das ações do governo, tornando-se partícipes, com poder decisório nas políticas públicas a serem adotadas e executadas. A participação popular “melhora o processo democrático e possibilita a tomada de decisões” (Candeub, 2013, p. 389), na medida em que garante aos cidadãos a possibilidade de exercer um controle prévio dos atos administrativos, admitindo a interferência em processos decisórios de sujeitos distintos daqueles a quem institucionalmente se atribui a competência para decidir (Schier, 2002, p. 75).

Com efeito, a abertura da Administração à participação dos cidadãos pode ocorrer *a priori* de diversas formas, como por meio de consultas e audiências públicas – em que os cidadãos são chamados a se manifestar e opinar sobre assuntos de seus interesses –, indicando, de forma mais direta, o interesse público a ser atingido, e, ainda, na forma de controle social, num momento posterior, de fiscalização da atuação e gestão do orçamento, que será examinada mais adiante.

28 Art. 37, §3º, da CF/88: “A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: I – as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços; II – o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII” (Brasil, 1988).

A participação popular caracteriza-se como uma cidadania ativa, fundamental para o fortalecimento da democracia participativa, que, “delineada pela Carta de 1988, se baseia na generalização e profusão das vias de participação dos cidadãos nos provimentos estatais” (Brasil, 2012c).

Para a efetividade da garantia constitucional da participação popular, além de sua plena regulamentação, é necessário que haja vontade política de levá-la em consideração e estimulá-la, sob pena de tornar-se um instrumento puramente retórico.

Outros importantes instrumentos para concretude do princípio da democracia participativa foram incorporados ao texto constitucional, como a previsão de eleições de representantes, caracterizando a participação indireta, e mecanismos como voto em conselhos deliberativos, audiências públicas, consultas populares, reclamação, plebiscitos, *referendum* e iniciativa popular, dentre outros, caracterizando a participação direta. Todos eles visam garantir “a soberania e cidadania” como “valores máximos abrigados na CF relativamente aos fundamentos do Estado Democrático de Direito” (Brasil, 2018b, [s.p.]), sendo seu exercício regulado por lei.

Mencione-se, ainda, o papel das ouvidorias como importantes canais de participação popular, na medida em que recebem denúncias, solicitações, sugestões, reclamações e elogios referentes a seus serviços e agentes. Assegurar a participação popular nas políticas públicas, inclusive nos assuntos de interesse local, tais como a elaboração de planos diretores, é um dever que decorre do princípio da transparência, conforme já assentado na jurisprudência do STJ.²⁹

3. Efeitos da constitucionalização do princípio da transparência

Como princípio constitucional implícito, a transparência tributária já era invocada como dever do Estado de informar o contribuinte a respeito da carga tributária a que está sujeito, assim como das desonerações tributárias,³⁰ nos termos dos §5º e 6º do art. 150 da CF/88.

A partir da expressa inserção da transparência no §3º do art. 145, por força da Emenda Constitucional nº 132/2023, na seção “Princípios Gerais” do Capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional, abre-se um leque ainda maior de possibilidades de aplicação desse princípio, a partir dos elementos já acima enunciados: a

29 Cf. REsp STJ nº 1.687.821/SC, relator: ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, julgado em 7 nov. 2017, DJe de 21 nov. 2017 (Brasil, 2017).

30 Cf. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929, relator: ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 14 fev. 2020, divulgado em 5 mar. 2020, publicado em 6 mar. 2020 (Brasil, 2020b).

disponibilização de meios de acesso às informações tributárias, a fundamentação das decisões que impliquem imposição tributária e a participação social na tributação.

Resta-nos perquirir seus efeitos concretos no ordenamento jurídico tributário brasileiro, especialmente pela sua centralidade e qualidade de norma primária sobre a produção jurídica (Canotilho, 2000, p. 693).

3.1 Supremacia constitucional

A primeira consequência da constitucionalização do princípio da transparência seria possibilitar o controle das normas, ou seja, “o processo constitucional dirigido à fiscalização e decisão, com força obrigatória geral (com força de lei), do desvalor formal ou material de uma norma jurídica” (Canotilho, 2000, p. 918).

Uma vez expressa no texto constitucional dentre os princípios tributários, a transparência ganha *status* de norma de hierarquia constitucional e, conseqüentemente, obriga todo sistema jurídico tributário normativo, direcionado a todos os entes e instâncias federativas. É o que se denomina de “supremacia da norma constitucional”, que abre a possibilidade do exercício do controle direto de validade das normas jurídicas, por tratar-se de “uma norma de referência ou parâmetro normativo do controle da constitucionalidade dos atos normativos” (Canotilho, 2000, p. 921).

Ao deixar de ser um princípio implícito, correlato ao princípio republicano e da publicidade,³¹ o princípio da transparência ganha autonomia e concretude, passando a gozar do atributo da supremacia constitucional, com superioridade jurídica em relação a todas as demais normas. Passa, assim, a irradiar seu comando por todo o ordenamento jurídico, espalhando-se sobre todas as demais normas³² e possibilitando a parametricidade direta da Constituição (Canotilho, 2000, p. 924), de sorte que todas as normas inferiores incompatíveis se tornam passíveis de invalidação.

31 Cf. Mandado de Segurança MS 28178 DF, do Supremo Tribunal Federal: “Ementa: MANDADO DE SEGURANÇA. ATO QUE INDEFERE ACESSO A DOCUMENTOS RELATIVOS AO PAGAMENTO DE VERBAS PÚBLICAS. INOCORRÊNCIA DE SIGILO. CONCESSÃO DA ORDEM. 1. A regra geral num Estado Republicano é a da total transparência no acesso a documentos públicos, sendo o sigilo a exceção. Conclusão que se extrai diretamente do texto constitucional (arts. 1º, caput e parágrafo único; 5º, XXXIII; 37, caput e § 3º, II; e 216, § 2º), bem como da Lei nº 12.527/2011, art. 3º, I. 2. As verbas indenizatórias para exercício da atividade parlamentar têm natureza pública, não havendo razões de segurança ou de intimidade que justifiquem genericamente seu caráter sigiloso. 3. Ordem concedida” (Brasil, 2015a, [s.p.]).

32 “Alguns princípios projetam a sua influência para todo o ordenamento financeiro, como sejam os da proporcionalidade, razoabilidade, ponderação e transparência” (Torres, 2011, p. 330).

3.2 Ponderação

Abre-se, assim, a possibilidade do “controle de constitucionalidade – aferição da conformidade ou desconformidade dos actos normativos com o parâmetro constituído pelas normas e princípios da Constituição” (Canotilho, 2000, p. 928), pois, como bem assevera Barroso (*apud* Canotilho, 2000, p. 174), “a rigor, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for incompatível com a Constituição”.

Por outro lado, estando expresso no texto constitucional, o princípio da transparência torna possível sua utilização como instrumento de ponderação, tão necessário para resolver “casos de tensão” entre bens jurídicos tutelados (Canotilho, 2000, p. 1.236).

Sabe-se, contudo, que o princípio da transparência não é absoluto, comportando exceções previstas no próprio texto constitucional, as quais lhe impõem limites. É o caso da tensão que pode ocorrer, invariavelmente, entre a transparência e situações em que o sigilo é requerido, como nas hipóteses de privacidade ou segurança nacional.

Nesses casos, os princípios devem ser sopesados, de acordo com o caso concreto, estabelecendo-se uma hierarquia axiológica móvel entre os princípios conflitantes (Canotilho, 2000, p. 1.241).

4. Transparência tributária

Conjugando os elementos da transparência e do tributo,³³ e considerando que a tributação é a principal fonte de receita do Estado, tem-se que o princípio da transparência tributária envolve direitos e deveres do Estado e do contribuinte de disponibilização e acesso às informações tributárias, de fundamentação das decisões que impliquem sua imposição e de participação social na tributação, de sorte que permitam o adequado funcionamento do sistema tributário para benefício da arrecadação e dos próprios cidadãos.

Transparência tributária significa permeabilidade de informações. Não pode ser vista apenas do ponto de vista das obrigações do contribuinte de prestar informações ao fisco, mas devem ser consideradas também as obrigações do fisco em relação ao contribuinte, que partem da simplicidade, igualmente alçada a princípio constitucional tributário, expresso no rol do art. 145, §3º, da CF/88.

33 Art. 3º da Lei 5.172/1966 (CTN): “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

Não se desconhecem os esforços legislativos pela simplificação das obrigações tributárias,³⁴ justificada pela modernidade tecnológica do mundo contemporâneo. No entanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro por si só acarreta uma enorme obscuridade, na medida em que exige um elevado grau de expertise para a sua adequação e cumprimento de obrigações.

Com efeito, abundam exemplos de obscuridade e opacidade que deslegitimam a imposição tributária e sobrecarregam o contencioso administrativo tributário, com dúvidas e questionamentos que deságuam no Poder Judiciário, representando relevante parcela dos casos ajuizados (CNJ, 2024). Isto sem falar nos clássicos casos dos impostos indiretos, como ICMS e IPI, em que o ônus tributário é repassado para os consumidores de fato, que desconhecem a carga tributária a que estão sujeitos (Coeelho, 2022, p. 308). Na prática, é de reconhecer a importância do desenvolvimento de ferramentas para dar concretude à transparência tributária,

Nas palavras do secretário extraordinário do Ministério da Fazenda, Bernard Appy, o sistema tributário brasileiro é “um sistema que só tem exceção”, em que “a falta de transparência reduz a cidadania fiscal” (Appy..., 2023, [s.p.]).

Por outro lado, é evidente a falta de implementação e aprimoramento de mecanismos capazes de dar efetividade à transparência fiscal na administração tributária dos níveis federativos. A despeito da implantação de programas de governo digital (Brasil, 2021), tão necessários para aumentar a arrecadação, eles não são utilizados para dinamizar e padronizar as soluções de consultas e dúvidas, sendo na maioria das vezes inoperantes ou inacessíveis aos contribuintes.

Recorde-se, à guisa de ilustração, que, em tempos de revolução digital e operações realizadas instantaneamente por PIX, um simples pedido de restituição ou consulta sobre legislação tributária e aduaneira à Receita Federal do Brasil pode demorar 360 dias³⁵ e muitas vezes, simplesmente, não ser respondido.

Tantos foram – e ainda são – os casos de descumprimento deste largo prazo de resposta dos pedidos administrativos fiscais que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ofensa ao princípio da duração razoável do processo, corolário dos princípios

34 A Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023, institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, e dá outras providências (Brasil, 2023).

35 Art. 24 da Lei nº 11.457/2007: “É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte” (Brasil, 2007). Art. 95 do Decreto nº 7.574/2011: “Os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única. [...] § 2º A consulta será solucionada no prazo máximo de trezentos e sessenta dias, contado da data de protocolo” (Brasil, 2011b).

da eficiência, moralidade e razoabilidade, e por que não dizer, da transparência tributária, e fixou a seguinte tese: “Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)” (STJ, 2010).

Por fim, mencione-se a recente auditoria realizada junto ao Ministério da Fazenda e à Receita Federal. A falta da implementação de mecanismos de transparência foi apontada em relatório produzido por auditoria do Tribunal de Contas da União como agravante da crescente judicialização por parte dos contribuintes.

4.1 Relatório do Tribunal de Contas da União

Em razão de denúncias de dificuldades encontradas em pedidos de acesso à informação apresentados a órgãos do Poder Executivo Federal, foi elaborado o *Relatório de auditoria* (TCU, 2024) no processo de concessão e restrição de acesso a informações pessoais no âmbito daquele Poder, em decorrência de determinação constante do Acórdão nº 91/2023-TCU-Plenário (TCU, 2023), de relatoria do ministro Aroldo Cedraz (TC 021.513/2022-8). Seu objeto é a governança e a gestão de processos de trabalho relacionados com a proteção de informações pessoais e divulgações das informações de interesse geral ou coletivo, produzidas ou custodiadas pelas organizações públicas.

Neste contexto, o Ministério da Fazenda assim como a Secretaria da Fazenda, dentre outros órgãos, foram objeto de investigação, restando apurado ser dada menor ou nenhuma ênfase às normas que tratam da transparência das informações. Além disso, constataram-se a falta de ações de capacitação, o insuficiente empoderamento da autoridade de monitoramento da LAI e lacunas na atuação do sistema de controle interno governamental em ações voltadas à avaliação da transparência das informações de interesse público e da proteção de dados pessoais (TCU, 2024, p. 3).

No Ministério da Fazenda, segundo a auditoria, “não foram localizadas normas publicadas, guias e assemelhados que tratem de diretrizes e orientações quanto à transparência das informações de interesse público geridas pelo ministério” (TCU, 2024, p. 14).

Especificamente, a Secretaria da Receita Federal não informou à auditoria acerca da existência de normas “que tratem de diretrizes e orientações quanto à transparência das informações de interesse público geridas pela RFB. A norma de compartilhamento de dados existente aproxima-se dessa temática, mas dispõe sobre a troca de informações entre órgãos públicos, e não sobre a transparência de informações de interesse público à sociedade”. Por fim, verificou-se “que não há diretrizes e orientações voltadas à efetiva aplicação do princípio *Transparency by design* (transparência desde a concepção)” (TCU, 2024, p. 16).

Consta, ainda, do relatório que, diante da ausência de normas, guias e orientações, os servidores, empregados e colaboradores em geral encontram dificuldades na ponderação entre as necessidades de transparência e de proteção de dados pessoais, além de dúvidas e insegurança jurídica, em especial, para os pontos focais responsáveis pelo atendimento de pedidos associados à Lei de Acesso à Informação. A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) é utilizada indevidamente para negativa e restrição de acesso a dados de interesse público, geral ou coletivo, causando “impacto negativo nos objetivos estabelecidos na LAI relativos ao fomento da cultura de transparência e do controle social” (TCU, 2024, p. 19).

Ao final, o relatório propõe uma série de recomendações, incluindo a produção de orientações no sentido de dar maior transparência às informações de interesse público, com ênfase na transparência passiva e ativa. O objetivo é reduzir o percentual de negação indevida de pedidos de acesso a informações, solicitados com base na LAI, assim como o impacto negativo nos objetivos estabelecidos nessa Lei relativos ao fomento da cultura de transparência e do controle social (TCU, 2024, p. 21).

4.2 *Habeas data*

Na medida em que o acesso à informação já foi reconhecido como um direito subjetivo do contribuinte, a consequência prática da falta de transparência nos órgãos do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal será, inarredavelmente, a judicialização.

Com efeito, há exatamente uma década, o Supremo Tribunal Federal afirmou o cabimento de *habeas data* para fins de acesso a informações incluídas no banco de dados denominado Sistema de Conta-corrente de Pessoa Jurídica da Receita Federal (SINCOR), tendo, na ocasião, pacificado o entendimento de que:

O *habeas data* é a garantia constitucional adequada para a obtenção, pelo próprio contribuinte, dos dados concernentes ao pagamento de tributos constantes de sistemas informatizados de apoio à arrecadação dos órgãos da administração fazendária dos entes estatais. (Brasil, 2015b, [s.p.])

Diante da persistente inobservância do dever de transparência passiva nos órgãos da Receita Federal, fato objetivamente percebido pelos contribuintes ao receberem negativas de acesso a informações fiscais, não resta outra solução senão judicializar pleitos fundamentados no artigo 5º, incisos XXXIII e LXXII, da Constituição Federal.

Em consequência, até hoje se observa o fenômeno da judicialização incessante na Justiça Federal.

5. Novas diretrizes e orientações

Na primeira oportunidade de regulamentação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que introduziu o princípio da transparência tributária, percebe-se uma acanhada utilização da transparência. O texto aprovado da Lei Complementar nº 214/2025, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, e cria o Comitê Gestor do IBS, apenas vai mencionar a transparência ativa em seu art. 400, como obrigação da Receita Federal de publicar a relação mensal dos beneficiários da compensação de benefícios fiscais.³⁶

Também a transparência é mencionada no dispositivo que altera a Lei do Simples Nacional,³⁷ para incluí-la como princípio de observância obrigatória – como se somente a este regime de tributação se dirigisse o novo princípio constitucional tributário.

No mais, a LC nº 214/2025 determina a padronização de documentos fiscais eletrônicos e promete instituir programas de incentivo à cidadania fiscal (art. 61), assim como a disponibilização de informações em plataforma eletrônica unificada (art. 58).

A esperança por uma cidadania fiscal efetiva está na aprovação de projetos de lei que efetivamente impulsionem a transparência tributária, como o Projeto de Lei Complementar nº 17/2022, que institui o Código de Defesa do Contribuinte, segundo o qual a Fazenda Pública fica obrigada a adotar medidas de transparência e de participação dos contribuintes na elaboração e no contínuo aprimoramento da legislação tributária, assim como a promover ações e campanhas de orientação aos contribuintes.³⁸

36 Art. 400 da Lei Complementar nº 214/2025: “A RFB publicará, em transparência ativa, a relação mensal dos beneficiários da compensação de que trata o art. 384 desta Lei Complementar, identificando o beneficiário, a unidade federada concedente do benefício oneroso, o ato concessivo, o tipo de benefício fiscal, o montante pago em compensação e o valor do crédito eventualmente retido para verificação ou compensação” (Brasil, 2025).

37 Art. 12 da Lei Complementar nº 214/2025: “[...] § 2º O Simples Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e integração das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e da defesa do meio ambiente” (Brasil, 2025).

38 Art. 6º do Projeto de Lei Complementar nº 17/2022: “Compete à Fazenda Pública: I – adotar medidas de transparência e de participação dos contribuintes, inclusive por meio de entidades representativas, na elaboração e no contínuo aprimoramento da legislação tributária; II – promover, de ofício, ações e campanhas de orientação aos contribuintes; III – adaptar, continuamente, as obrigações tributárias aos setores da atividade econômica, de modo a considerar as respectivas características e particularidades, observado o disposto no inciso I deste caput; IV – auxiliar no atendimento às obrigações tributárias do contribuinte, mediante o preenchimento prévio de suas declarações fiscais, quando possível, e o compartilhamento das informações que colaborem com sua conformidade; V – informar ao contribuinte de modo claro e assim que tomar ciência do fato, preferencialmente de forma automática, a condição de inadimplência, de atraso, de di-

O PLP nº 17/2022 também torna obrigatória a disponibilização, em ambiente digital e centralizado, de forma atualizada, transparente, acessível e organizada, das informações relevantes para o atendimento das obrigações tributárias pelos contribuintes,³⁹ regulando ainda o procedimento de consulta fiscal.⁴⁰

Mencione-se, ainda, o PL nº 2.481/2022, que propõe a reforma do procedimento administrativo e tributário, prevendo a utilização de “processo administrativo eletrônico como instrumento para incremento da eficiência e transparência da Administração e mais próximo do cidadão” (Brasil, 2022b, [s.p.]), assim como a fundamentação e motivação explícita das decisões e o diálogo com o administrado.

Louve-se ainda a proposta de redução dos prazos do processo administrativo fiscal. Propõe-se, no art. 49 do PL nº 2.481/2022, a diminuição do prazo de finalização do processo administrativo para trinta dias, podendo ser prorrogado (mas não ultrapassado) motivadamente por seis meses (180 dias); no caso de descumprimento, há transferência da competência decisória para autoridade superior, nos termos do art. 49-H.

Conclusão

A Reforma Tributária representa, de fato, uma verdadeira revolução do sistema jurídico tributário constitucional ao consagrar o princípio da transparência tributária, que pode ser traduzido, de um lado, em um dever da administração tributária de disponibilizar acesso a informações claras e atualizadas, bem como de motivar e permitir a participação do cidadão na tomada de decisões, e, de outro, em um direito do cidadão contribuinte a informações fiscais claras, precisas, tempestivas e atualizadas, além do conhecimento dos dados e procedimentos fiscais a que está submetido.

vergência ou de inconsistência, acompanhada a informação da orientação necessária para a sua regularização; VI – buscar atribuir a condição de responsável tributário à pessoa que possuir a melhor condição para o cumprimento das obrigações tributárias e a fiscalização, nos termos da lei; e VII – identificar os contribuintes que, a seu critério e de forma objetiva, sejam considerados bons pagadores e cooperativos com a aplicação da legislação tributária” (Brasil, 2022a).

39 Art. 8º do Projeto de Lei Complementar nº 17/2022: “É obrigatória a disponibilização em ambiente digital e centralizado, de forma atualizada, transparente, acessível e organizada, das informações relevantes para o atendimento das obrigações tributárias pelos contribuintes” (Brasil, 2022a).

40 Art. 18 do Projeto de Lei Complementar nº 17/2022: “O contribuinte pode formular consulta sobre a adequação: I – da estruturação de seus negócios; II – das formas jurídicas que adotar; III – da classificação de atividades, de produtos e de serviços; ou IV – da interpretação da legislação tributária” (Brasil, 2022a).

Trata-se de dar ao cidadão a possibilidade de não apenas obter informações acerca de seus dados fiscais, mas de formular consultas, assim como de ser informado sobre o real valor do tributo que lhe está sendo cobrado.

Sabe-se que há muito a ser feito para dar concretude e efetividade ao comando constitucional de transparência fiscal, e muitas dessas novas orientações já fazem parte de um conjunto de projetos de lei, encaminhados ao Congresso Nacional, que visam adequar o Sistema Tributário Nacional aos novos princípios constitucionais tributários, com a necessária capacitação dos servidores públicos de forma a tornar transparentes as ações fiscais.

Por isso, aguarda-se uma regulamentação que se coadune com os mais elevados padrões de transparência exigidos, assim como a adequação dos órgãos da administração tributária às recomendações do Tribunal de Contas da União, confirmando a orientação dos tribunais superiores acerca do direito subjetivo do contribuinte à transparência tributária.

Referências

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

APPY volta a criticar grau de litígio tributário e falta de transparência fiscal no Brasil. *Estadão*, São Paulo, 25 abr. 2023. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2023/04/25/appy-volta-a-criticar-grau-de-litigio-tributario-e-falta-de-transparencia-fiscal-no-brasil.htm>. Acesso em: 17 mar. 2025.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Aspectos gerais introdutórios da nova LINDB. In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de introdução às normas do Direito brasileiro* – anotada: Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942. v. I e II. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *DOU*, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei nº 11.457/2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal [...] e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 19 mar. 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.

Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. *DOU*, Brasília, 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 18 nov. 2011a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Decreto nº 7.574/2011. *DOU*, Brasília, 30 set. 2011b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 71, de 29 de novembro de 2012. Acrescenta o art. 216-A à Constituição Federal para instituir o Sistema Nacional de Cultura. *DOU*, Brasília, 30 nov. 2012a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc71.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. *DOU*, Brasília, 16 maio 2012b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4029. Relator: ministro Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgado em 8 mar. 2012. Brasília, 2012c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2227089>. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança MS 28178 DF. Tribunal Pleno. Relator: ministro Roberto Barroso. Julgamento: 4 mar. 2015. Brasília, 8 maio 2015a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 673.707/MG. Relator: ministro Luiz Fux. Julgado em 17 jun. 2015. Brasília, 2015b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9487405>. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *DOU*, Brasília, 29 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp156.htm#art27. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.687.821/SC Relator: ministro Sérgio Kukina. 1ª Turma. Julgado em 7 nov. 2017. *DJe*, Brasília, 21 nov. 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=77079862&num_registro=201.503.089037&data=20171121&tipo=5&formato=PDF2017. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.655/2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. *DOU*, Brasília, 26 abr. 2018a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 921. Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 22 a 26 de outubro de 2018b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo921.htm>. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019. Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. *DOU*, Brasília, 13 nov. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6347 MC-Ref. Tribunal Pleno. Relator: ministro Alexandre de Moraes. Julgamento: 30 abr. 2020. Brasília, 14 ago. 2020a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5929. Tribunal Pleno. Relator: ministro Edson Fachin. Julgamento: 14 fev. 2020. Brasília, 6 mar. 2020b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752156497>. Acesso em: 10 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 14.129/2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública. *DOU*, Brasília, 30 mar. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14129.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar 17, de 2022*. Institui o Código de Defesa do Contribuinte; e altera as Leis [...]. Brasília, 2022a. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155150>. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 2.481, de 2022. Brasília, 2022b. Exposição de motivos. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199165&ts=173.876.7537004&disposition=inline>. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023. *DOU*, Brasília, 22 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp199.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *DOU*, Brasília, 2 jul. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 17 mar. 2025.

CANDEUB, Adam. Transparency in the Administrative State. *Houston Law Review*, v. 51, issue 2, 2013. Disponível em: <https://works.hcommons.org/records/dybtb-9ae48>. Acesso em: 17 mar. 2025.

CANOTILHO, J. J. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARTA AFRICANA DOS DIREITOS HUMANOS E DOS POVOS (CARTA DE BANJUL). Aprovada pela Conferência Ministerial da Organização da Unidade Africana (OUA) em Banjul, Gâmbia, em janeiro de 1981, e adotada pela XVIII Assembleia dos Chefes de Estado e Governo da Organização da Unidade Africana (OUA) em Nairóbi, Quênia, em 27 de julho de 1981. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/africa/banjul.htm>. Acesso em: 17 mar. 2025.

CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIÃO EUROPEIA. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, 18 dez. 2000. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf. Acesso em: 19 mar. 2025.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Justiça em números*. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf>. Acesso em: 1º maio 2025.

EIZIRIK, Nelson. Transparência (Princípio da -). In: TORRES, Ricardo Lobo *et al.* (org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GALETTA, Diana-Urania. La Trasparenza, per un nuovo Rapporto tra Cittadino e Pubblica Amministrazione: un'analisi storico-evolutiva, in una prospettiva di diritto comparato ed europeo. *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, Milão, ano XXVI, fasc. 5, 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2018.

KANT, Immanuel. *A paz perpétua: um projecto filosófico*. Trad. Artur Mourão. Covilhã: LusoSofia Press, 2008.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 20. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 3. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017.

MEERHOLZ, André Leonardo. O que se pretende com a previsão do Caput do art. 20 da LINDB? In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ISSA, Rafael Hamze; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Lei de introdução às normas do Direito brasileiro – anotada: Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942. v. I e II*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 10 de dezembro de 1948. Paris, 1948. Disponível em: http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf. Acesso em: 17 mar. 2025.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. In: TEXTOS básicos sobre Derechos Humanos. Madrid: Universidad Complutense, 1973. Disponível em: <https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>. Acesso em: 17 mar. 2025.

SCHIER, Adriana Costa Ricardo. *A participação popular na Administração Pública*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SHUB, Rachel. *Transparency, Public Consultation Practices and Government Accountability in U.S. Rulemaking*. Bruxelas: European Parliament, 2015. Disponível em: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/536482/IPOL_IDA\(2015\)536482_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/536482/IPOL_IDA(2015)536482_EN.pdf). Acesso em: 17 mar. 2025.

SÖDERMAN, Jacob. Transparency as a fundamental principle of the European Union. In: FORUM CONSTITUTIONIS EUROPAE, Berlim, 19 jun. 2001. Disponível em: <https://www.rewi.hu-berlin.de/de/lfoe/whi/FCE/2001/soederman.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2025.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Tema repetitivo 269: questão referente à fixação, pelo Poder Judiciário, de prazo razoável para a conclusão de processo administrativo fiscal. Brasília, 1º set. 2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1138206. Acesso em: 17 mar. 2025.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). REsp nº 1.857.098/MS. Relator: ministro Og Fernandes. Primeira Seção. Julgamento: 11 maio 2022. *DJe*, Brasília, 24 maio 2022. Disponível em: <https://shre.ink/tZUA>. Acesso em: 17 mar. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. *Dicionário dos princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Acórdão nº 91/2023. Relator: ministro Aroldo Cedraz. Brasília, 25 jan. 2023. Disponível em: <https://shre.ink/tZ5m>. Acesso em: 17 mar. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Relatório de auditoria*: acesso à informação e proteção de dados pessoais. Brasília, 2024. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2025/03/Relatorio-Auditoria-Acesso-Informacao-Protecao-Dados-Pessoais.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2025.

U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. The Laws That Govern the Securities Industry. *Investor.gov*. Washington, DC, 2025. Disponível em: <https://www.sec.gov/answers/about-lawsshtml.html>. Acesso em: 19 mar. 2025.

U.S. SUPREME COURT. Grosjean v. American Press Co., Inc., 297 U.S. 233. [*S.l.*], 1936. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/297/233/>. Acesso em: 19 mar. 2025.

WERHAN, Keith. *Principles of Administrative Law*. 2. ed. St. Paul: West Academic Publishing, 2014.

ZILLER, Jacques. Origines et Retombées du Principe de Transparence du Droit de L'Union Européenne (Origins and Spin Offs of the Principle of Transparency of EU Law). In: GUGLIELMI, G. J.; ZOLLER E. *Transparence, démocratie et gouvernance citoyenne*. Paris: Panthéon-Assas, 2014. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2520815. Acesso em: 17 mar. 2025.

ZILLER, Jacques. Les fondements de l'obligation de motiver en droit de l'Union européenne: un retour aux sources. *Cahiers de la Recherche sur les Droits Fondamentaux* [on-line], n. 17, 6 fev. 2021. Disponível em <https://journals.openedition.org/crdf/3680>. Acesso em: 17 mar. 2025.

NOVAS HIPÓTESES DE OBTENÇÃO E DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES PROTEGIDAS PELO SIGILO FISCAL

ANDREA COSTA CHAVES¹

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA²

Resumo: Este trabalho trata das novas hipóteses de obtenção e divulgação de informações protegidas pelo sigilo fiscal e analisa as referidas alterações sob a perspectiva do postulado da proporcionalidade. O artigo também analisa a inclusão do princípio da transparência no Sistema Tributário Nacional.

Palavras-chave: Legislação tributária; normas gerais de direito tributário; sigilo fiscal.

Abstract: This paper addresses the new hypotheses of obtaining and disclosing information protected by tax secrecy and analyzes these changes from the perspective of the proportionality postulate. The article also analyses the inclusion of the principle of transparency in the national tax system.

Keywords: Tax legislation; general rules of tax law; tax secrecy.

- 1 Mestre em Economia do Setor Público pela Universidade de Brasília (2010). Bacharel em Matemática pela Universidade Federal Fluminense (1997). Exerce o cargo de auditora fiscal da Receita Federal do Brasil desde 2001. Atualmente é subsecretária de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.
- 2 Especialista em Direito Tributário pela Escola de Administração Fazendária (2010). Graduado em Ciências Navais com habilitação em Administração pela Escola Naval (2004). 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 desde 2006. Atualmente é coordenador-geral de Tributação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Sumário

Introdução.	67
1. O dever de fiscalizar e o direito fundamental à privacidade	67
2. A obtenção pela administração tributária de informações protegidas por sigilo bancário.	70
3. A transparência de benefícios tributários	73
4. O controle de programas que acarretam despesas públicas.	75
5. O poder de requisitar informações reforçado	78
6. O princípio da transparência do Sistema Tributário Nacional	79
Considerações finais	80
Referências	82

Introdução

A administração tributária é o órgão responsável por arrecadar as receitas que garantem a manutenção do Estado. A Constituição Federal garante às administrações tributárias o poder de identificar a capacidade contributiva dos contribuintes. Contudo, esse poder de obter informação para fiscalizar deve ser proporcional à necessidade do exercício dessa função, sem deixar de proteger outros princípios constitucionais, como o direito à privacidade. O instituto do sigilo fiscal exerce esse papel protetivo do contribuinte.

A manutenção do Estado depende igualmente que cada um cumpra o seu dever de pagar tributo. A eficiência das administrações tributárias em garantir que esse dever seja cumprido por cada contribuinte se insere no campo do interesse coletivo e, portanto, é passível de controle social. Esse interesse coletivo de que cada cidadão cumpra com seu dever pode ter motivado a inclusão do princípio da transparência de modo a garantir que algum nível de informação seja publicizada para fins de controle social das funções das administrações tributárias.

Sob o prisma das políticas públicas, observa-se no país um avanço na possibilidade de divulgação das pessoas jurídicas beneficiárias de benefício fiscal, bem como que informações protegidas por sigilo fiscal confirmem a elegibilidade de contribuinte à determinada política pública. Avança-se, assim, em direção à eficiência do gasto público, preservando-se a privacidade do contribuinte.

O presente artigo passará por essas questões para revelar os contornos atuais sobre o acesso à informação da renda e do patrimônio dos contribuintes, os limites da proteção do sigilo fiscal e o dever de transparência. Além desta introdução, a seção 1 discorre acerca do dever de fiscalizar e o direito fundamental à privacidade; a seção 2 aborda a obtenção pela administração tributária de informações protegidas por sigilo bancário; a seção 3 trata da transparência dos benefícios tributários; a seção 4 se debruça sobre o controle de programas que acarretam despesas públicas; a seção 5 aborda o poder reforçado das administrações tributárias em requisitar informações; e a seção 6 contextualiza a inclusão na Carta Magna do princípio da transparência do Sistema Tributário Nacional. Finalmente, os autores apresentam suas considerações finais.

1. O dever de fiscalizar e o direito fundamental à privacidade

A Constituição Federal de 1988, ao conceber o Sistema Tributário Nacional: (i) estabelece princípios gerais, dentre os quais a graduação de impostos de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes; (ii) atribui à administração tributária a competência para identificar a capacidade econômica do contribuinte; e (iii) reserva-lhe

o direito de obter acesso a informações relativas ao patrimônio, aos rendimentos e às atividades econômicas de cidadãos e empresas.³

Efetivamente, para que inúmeras atividades da administração tributária, como fiscalização, cobrança e controle do comércio exterior, possam ser realizadas com eficácia, eficiência e efetividade, é necessário que a Fazenda Pública possa obter dados de propriedade do sujeito passivo ou de terceiros a este relacionados.

Esse poder-dever da administração tributária encontra limites na própria Constituição, especialmente aqueles relacionados a direitos fundamentais, como a inviolabilidade da vida privada,⁴ e, por essa razão, a obtenção de dados e seu eventual compartilhamento devem observar os parâmetros constitucionais – implícitos ou expressos.⁵

O legislador infraconstitucional, orientado pelo postulado da proporcionalidade,⁶ estabelece as hipóteses em que as informações protegidas por sigilo fiscal: (i) devem ser prestadas à administração tributária pelo sujeito passivo ou por terceiros; e (ii) podem ser compartilhadas com outros órgãos ou entidades, em concretização administrativa ao princípio da colaboração.

Em razão do federalismo fiscal e da repartição de competências entre os entes tributantes, a lei complementar (nacional) é o veículo normativo indicado pela

3 CF/88, art. 145, § 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” (Brasil, 1988).

4 CF/88, art. 5º, inciso 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” (Brasil, 1988).

5 De acordo com Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2015, p. 24): “Assim, os institutos do sigilo bancário e do sigilo fiscal, repita-se, embora não tenham sido expressamente nomeados pela Constituição como direitos fundamentais, são tidos pela jurisprudência pátria como amparados, por igual forma, pelas mesmas razões, pela Constituição brasileira, como corolários da inviolabilidade da vida privada e da interceptação da comunicação de dados. Isto porque eles podem guardar consigo informações e dados pertinentes ao direito à vida privada e à liberdade de comunicação de dados. De modo que só se pode entender que os sigilos bancário e fiscal são espécies do gênero *right of privacy* – direito à privacidade”.

6 Humberto Ávila (2019, p. 229) ensina: “O postulado da proporcionalidade aplica-se nos casos em que exista uma relação de causalidade entre um meio e um fim concretamente perceptível. A exigência de realização de vários fins, todos constitucionalmente legitimados, implica a adoção de medidas adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito”.

Constituição Federal para estabelecer normas gerais de direito tributário com o objetivo de coordenar os entes federativos e evitar conflitos de atribuições.⁷

Nesse particular quadro normativo, o art. 195 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, há muito afasta a aplicação de qualquer norma, como leis complementares, ordinárias ou atos infralegais editados pelos entes federativos, que possam excluir ou limitar o direito de a autoridade fiscal examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes industriais ou produtores.⁸

Em complemento, o art. 197 do Código Tributário Nacional⁹ estabelece que diversas entidades, inclusive as instituições financeiras, são obrigadas a prestar informações relativas a bens, negócios ou atividades de terceiros a autoridade fiscal,¹⁰ independentemente de prévia autorização judicial.

7 CF/88, art. 146: “Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...]” (Brasil, 1988).

8 Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 912) registra a importância do dispositivo: “Na vigência do Código Comercial de 1850, seu artigo 17 determinava serem indevassáveis os livros do comerciante (‘nenhuma autoridade, Juízo ou Tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício’); a exceção estava para os casos de sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão mercantil por conta de outrem ou em caso de falência. Daí a importância do dispositivo do Código Tributário Nacional, acima reproduzido. A jurisprudência há muito afastou se pudesse alegar, diante da fiscalização, o sigilo dos livros de documentos mercantis. A Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal é clara: ‘Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto de fiscalização’”.

9 Código Tributário Nacional, 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: I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III – as empresas de administração de bens; IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V – os inventariantes; VI – os síndicos, comissários e liquidatários; VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão” (Brasil, 1966).

10 Regina Helena Costa (2020, p. 346), ao comentar o dispositivo, pontua que: “A determinação justifica-se pelo fato de que tais pessoas estão relacionadas a fatos tributários, pelo que podem prestar esclarecimentos ao Fisco acerca do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. Ilustre-se com a hipótese dos escrivães de Cartórios de Registros de Imóveis, em relação aos negócios de compra e venda desses bens, situação que enseja a incidência do ITBI”.

Por fim, no que se refere aos dados obtidos 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, o art. 198 e o art. 199 do Código Tributário Nacional estabelecem as hipóteses em que a administração tributária pode divulgar ou compartilhar as informações protegidas por sigilo fiscal.

Essas breves considerações apontam que: (i) no sistema tributário pátrio, a lei complementar nacional é, por excelência, o veículo normativo competente para disciplinar a obtenção e a divulgação de informações protegidas pelo sigilo fiscal; (ii) cabe ao legislador complementar conjugar os direitos fundamentais dos cidadãos com o poder-dever de fiscalização da administração tributária – sopesamento sujeito a controle de constitucionalidade, considerando-se especialmente o postulado da proporcionalidade; (iii) as demais normas que, porventura, limitem o poder de a administração tributária obter informações ou estabeleçam novas hipóteses de divulgação de informações obtidas pelo fisco em razão do ofício podem ser consideradas inconstitucionais, seja por afronta direta à Constituição Federal, seja por invasão de competência reservada a lei complementar nacional; e (iv) ressalvada eventual limitação expressa na Constituição Federal, a obtenção de informações pela administração tributária não está sujeita ao princípio da reserva de jurisdição – o que significa dizer que ela não depende de prévia autorização judicial.

2. A obtenção pela administração tributária de informações protegidas por sigilo bancário

O sigilo bancário encontra-se atualmente regido pela Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Enquanto seu art. 5º confere ao Poder Executivo a competência para disciplinar, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços – direito de acesso a dados globais –,¹¹ o art. 6º da referida Lei Complementar estabelece que as autoridades tributárias poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras somente quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames forem considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente – direito de acesso a dados individuais.

A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, ao estabelecer que o acesso a informações protegidas por sigilo bancário seria restrito à administração tributária da União, acabou por excluir os demais entes tributantes. Além disso, limitou o acesso da administração tributária federal a valores globais, com possibilidade de exame de

11 Atualmente, os dados globais são obtidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil por meio da e-financeira, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.571, de 2 de julho de 2015.

dados detalhados no caso de procedimento administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso.

O acesso a dados protegidos por sigilo bancário no bojo de processo administrativo ou procedimento fiscal foi objeto de questionamentos judiciais que chegaram ao Supremo Tribunal Federal, inclusive mediante ação direta de inconstitucionalidade em que se questionava a necessidade de autorização judicial para o acesso pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil às informações detalhadas.

Ao examinar o mérito, a corte decidiu pela constitucionalidade da lei, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, no qual foram fixadas as seguintes teses: (i) “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e (ii) “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN” (Brasil, 2016a, [s.p.]).

A questão, de certa forma, traduz-se no confronto entre o direito ao sigilo bancário e o poder de fiscalização da administração tributária. Na oportunidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o Poder Legislativo respeitou os limites constitucionais, pois: (i) estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela administração tributária às instituições financeiras; e (ii) manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, já que estes passariam a estar protegidos pelo sigilo fiscal quando conhecidos pela administração tributária.

Consolidado o entendimento no sentido da higidez constitucional da norma, o tema voltou a despertar novos debates, desta vez relacionados à obtenção de informações pelos demais entes federativos.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal apreciou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.276, impetrada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (Consif) para defender a inconstitucionalidade da obrigação acessória instituída pelas administrações tributárias dos estados¹² que estabelece o fornecimento de dados relativos a meios de pagamento, tendo em vista que, de acordo como o art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, as instituições financeiras deveriam prestar tais informações, em valores globais, exclusivamente à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

12 A Declaração de Informações de Meio de Pagamento foi criada pelas administrações tributárias estaduais. A declaração objetiva comprovar todas as transações financeiras feitas por meio de cartões de crédito, débito, PIX e demais meios eletrônicos de pagamento. Cf. Governo Federal (2024a).

Ao analisar o mérito, a ministra relatora Cármen Lúcia evidenciou o entendimento da Corte Suprema no sentido de que: (i) os estados podem criar obrigação tributária acessória, por não ser matéria sujeita a reserva legal; e (ii) a norma infraconstitucional não pode limitar a obtenção de informações das instituições financeiras relativas a operações efetuadas pelos usuários de seus serviços, tendo em vista o disposto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.¹³ A ministra Cármen Lúcia consignou também, em seu voto, que eventual limitação de acesso à administração tributária da União configuraria ofensa à autonomia e à isonomia dos entes federados.¹⁴

A decisão da Suprema Corte pode ser considerada paradigmática em relação ao sigilo bancário, pois autorizou os demais entes federativos, independentemente de previsão na Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, a obter informações protegidas por sigilo bancário: (i) diretamente junto às instituições financeiras, o que torna prescindível a solicitação de compartilhamento à administração tributária federal; e (ii) de forma individualizada, ou seja, com maior amplitude do que os dados globais.

Por fim, no âmbito internacional, destaca-se o compartilhamento de informações financeiras entre administrações tributárias, sendo a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil responsável por compartilhar a informação de não residentes que sejam clientes de instituições financeiras domiciliadas no país e por receber informação de residentes que sejam clientes de instituições financeiras sediadas no exterior. Tais compartilhamentos de informação inserem-se na cooperação internacional entre os Estados, albergada pelos princípios constitucionais que regem as relações internacionais do Brasil,¹⁵ e o Código Tributário Nacional é a matriz legal que autoriza a Fazenda Pública da União a compartilhar informações com Estados estrangeiros, desde que previsto em tratados, acordos ou convênios, no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.¹⁶

13 CF/88, § 1º art. 145: “§ 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” (Brasil, 1988).

14 Cf. Brasil (2024a).

15 CF/88, art. 4º, inciso IX: “A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...] cooperação entre os povos para o progresso da humanidade” (Brasil, 1988).

16 Código Tributário Nacional, art. 199, 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” (Brasil, 1966).

Além da rede dos acordos para evitar dupla tributação firmados bilateralmente pelo Brasil, o acordo de troca de informações firmado com os Estados Unidos¹⁷ e a Convenção Multilateral para Assistência Mútua em Matéria Tributária¹⁸ marcam a era da transparência tributária internacional por meio do compartilhamento automático de informações financeiras entre administrações tributárias.

Em síntese, para cumprir suas atribuições legais, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil obtém informações financeiras dos residentes, que são transmitidas pelas instituições financeiras domiciliadas no Brasil e pelas administrações tributárias estrangeiras, que também captam informações dos clientes das instituições financeiras sediadas em seus respectivos países.

3. A transparência de benefícios tributários

No final do século passado, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dispôs sobre a transparência da gestão fiscal.¹⁹

Em seguida, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, modificou o Código Tributário Nacional para contemplar três novas hipóteses de divulgação de informações antes protegidas pelo sigilo fiscal: (i) representação fiscal para fins penais; (ii) inscrição em Dívida Ativa da Fazenda Pública; e (iii) parcelamento ou moratória.

Esses foram os primeiros e significativos passos para a transparência estatal, que permitiram a divulgação de informações relativas a cidadãos que, em tese, cometem crimes contra a ordem tributária e a sujeitos passivos que são devedores de tributos inscritos em dívida ativa ou incluídos em parcelamento ou moratória.

Embora as referidas normas tenham sido importantes para a gestão da responsabilidade fiscal, elas não endereçaram uma questão fundamental: a transparência dos gastos indiretos decorrentes de renúncia de receita tributária. Somente vinte anos após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, o art. 45 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, modificou o Código Tributário Nacional e incluiu o inciso IV do § 3º do art. 198, para permitir a divulgação de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

17 Cf. Brasil (2015).

18 Cf. Brasil (2016b).

19 A Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, e a Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, modificaram a Lei de Responsabilidade Fiscal para reforçar a transparência de informações relativas a gastos diretos.

A norma representa uma transição importante e oportuna, efetivada em contexto desafiador para a gestão da responsabilidade fiscal, considerando-se o inédito patamar de aproximadamente R\$ 500 bilhões (quinhentos bilhões de reais) de renúncia de receita decorrente de benefícios fiscais.²⁰

A partir da autorização legislativa, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil envidou grandes esforços e editou a Portaria RFB nº 319, de 11 de maio de 2023,²¹ para tratar da “transparência ativa de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, prevista no inciso IV do § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, passando a divulgar na internet, de forma pioneira, as informações relativas a benefícios tributários usufruídos por pessoas jurídicas²² – transparência ativa de incentivos fiscais.

Conforme noticiado pelo órgão, acredita-se que

a transparência é ferramenta fundamental de boa governança e para a necessária prestação de contas de governo, reforça o escrutínio público, aumenta a legitimidade e o envolvimento da sociedade, restabelece a confiança e aumenta e permite a participação dos cidadãos, além de estar profundamente associada ao desenvolvimento da ética e da integridade. (Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2023, [s.p.])

A divulgação das informações permitirá que a sociedade, por meio de suas instituições, tenha cada vez mais consciência da necessidade de controle e avaliação de gastos indiretos decorrentes de benefícios tributários, consideradas especialmente as perspectivas: (i) jurídica-constitucional: o exame de constitucionalidade do benefício tributário;²³ (ii) administrativa-quantitativa: a proporção entre a renúncia total de

20 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 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).

21 Cf. Brasil (2023a).

22 Cf. Governo Federal (2024b).

23 Sérgio André Rocha (2024, p. 133-134) ensina que “[é] fácil dizer que é necessária uma finalidade constitucional para legitimar a concessão de um benefício fiscal, difícil é assegurar que só sejam concedidos benefícios quando presente um objetivo constitucional digno de proteção”, e que “[a] dificuldade de justificação constitucional da concessão de um benefício fiscal aumenta a importância do princípio da transparência. Afinal, se a desoneração somente será legítima se materializar algum objetivo constitucional, naturalmente que será relevantíssimo que a lei que a institua seja clara sobre o objetivo constitucional que a fundamente”.

receita tributária e o Produto Interno Bruto; e (ii) administrativa-qualitativa: a relação custo-benefício e demais critérios utilizados no âmbito da avaliação de impacto ou resultado regulatórios.

Atento às demandas sociais, o legislador poderá implementar limites globais²⁴ ou critérios específicos para a concessão ou prorrogação de benefícios tributários, de forma a promover um regime fiscal sustentável e contribuir para a justiça tributária.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, determinou, em seu art. 475, que o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do IBS realizem avaliação quinquenal da eficiência, eficácia e efetividade, enquanto políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico, dos regimes diferenciais, especiais e específicos relacionados à tributação do consumo.

Em outro exemplo recente, o art. 1º da Lei Complementar nº 211, de 30 de dezembro de 2024, incluiu os art. 6º-A e 6º-B à Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023, para vedar a promulgação de lei que conceda, amplie ou prorrogue incentivo ou benefício de natureza tributária nas seguintes hipóteses: (i) apuração de déficit primário do governo central no exercício anterior; e (ii) redução nominal de despesas discricionárias, na comparação do realizado no exercício anterior com o imediatamente antecedente – a partir do projeto de lei orçamentária de 2027.

Todos esses elementos demonstram que o art. 45 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, estabeleceu medida: (i) adequada, tendo em vista que a transparência dos benefícios tributários permite que a sociedade possa avaliar os custos e benefícios dos gastos indiretos; (ii) necessária, porque as medidas existentes até então para controle dos benefícios tributários não se revelam suficientes; e (iii) proporcional, pois apenas as informações relativas a pessoas jurídicas são divulgadas (meio), o que permite um maior controle social das escolhas legislativas relacionadas às exonerações tributárias.

4. O controle de programas que acarretam despesas públicas

A Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023, instituiu o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, com a finalidade de diminuir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e de incentivar a conformidade

24 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, 2021).

por parte dos contribuintes, no âmbito dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Em seu art. 2º, *caput*, a lei apenas reforçou o dever de colaboração entre as administrações tributárias, há bastante tempo previsto no art. 199 do Código Tributário Nacional,²⁵ no que se refere ao compartilhamento de informações.²⁶ A importante inovação em matéria de sigilo fiscal veio no seu art. 2º, parágrafo único, que autorizou a “confirmação de informação prestada por beneficiário, inclusive de pessoa relacionada, de ação ou de programa que acarrete despesa pública” quando houver “solicitação devidamente motivada de autoridade administrativa ou de órgão público”.

Basta imaginar que determinado ente federativo institua uma ação ou um programa assistencial e estabeleça como critério de elegibilidade a renda individual, a renda familiar ou qualquer outra informação relacionada à situação econômica ou financeira do cidadão.²⁷ Implementada a política, o ente federativo precisa verificar se os requerentes (fiscalização prévia) ou mesmo os beneficiários (fiscalização posterior) preenchem os requisitos necessários à fruição do benefício. Ocorre que, por vezes, as informações prestadas pelo cidadão ou por pessoa relacionada (um pai, em relação ao filho, por exemplo) estão protegidas por sigilo fiscal e não podem – ou não podiam – ser compartilhadas pela administração tributária.

Nesses casos, antes da inovação legislativa, aos menos duas soluções poderiam ser adotadas: (i) exigir o consentimento expresso do beneficiário quanto à possibilidade de a administração tributária compartilhar informações sobre sua situação econômica

25 Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 199: “A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio” (Brasil, 1966).

26 Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023, art. 2º: “As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão compartilhar dados fiscais e cadastrais, sempre que necessário para reduzir obrigações acessórias e aumentar a efetividade da fiscalização” (Brasil, 2023b).

27 Por exemplo, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que institui a Contribuição sobre Bens e Serviços e o Imposto sobre Bens e Serviços, implementa a devolução personalizada da CBS e do IBS (*cashback*), com vistas à redução da regressividade típica da tributação sobre o consumo. De acordo com o seu art. 113, o destinatário das devoluções será aquele responsável por unidade familiar de família de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico) e que possuir renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo nacional. O dispositivo estabelece também que os dados pessoais coletados na sistemática das devoluções serão tratados na forma da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais), e do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) (Brasil, 2025).

ou financeira com o órgão gestor da política pública; e (ii) formular questionamento binário (sim/não), de forma que a administração tributária informaria se o indivíduo ou o grupo familiar possui, por exemplo, uma renda superior ao limite estipulado em lei para fins de elegibilidade, em vez de informar, por exemplo, qual a renda declarada do cidadão.

O problema é que ambas as alternativas poderiam ser questionadas do ponto de vista da juridicidade. Em primeiro lugar, de acordo com a Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, que dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, o consentimento é a “manifestação livre, informada e inequívoca pela qual o titular concorda com o tratamento de seus dados pessoais para uma finalidade determinada”. A rigor, embora se entenda possível que o titular das informações protegidas por sigilo fiscal possa renunciar a esse direito – por não se tratar de direito absoluto –, seria necessário investigar se o direito ao benefício poderia ser condicionado a um procedimento considerado pela própria lei que regula a matéria como um procedimento de livre escolha.

O questionamento binário, por sua vez, além de não ser aplicável a todas as situações (nem sempre haverá um limite inferior ou superior de elegibilidade), poderia ser objeto de questionamento relativo ao atendimento às normas de responsabilidade fiscal, se considerarmos que a informação sobre a faixa de renda de um indivíduo – e não exatamente a sua renda – estaria protegida pelas normas que regem o sigilo fiscal, ao revelar sua situação econômica e financeira.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023, veio autorizar a administração tributária a confirmar para o órgão público, de maneira precisa, se a informação prestada pelo beneficiário ou por pessoa relacionada está correta, ou seja, se ela converge com a informação obtida pela administração tributária – por declaração anterior do próprio sujeito passivo, a exemplo da declaração de ajuste anual, ou por meio de declarações prestadas por terceiros, como a declaração do imposto sobre a renda retido na fonte.

Conclui-se, portanto, que o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023, estabelece medida: (i) adequada, tendo em vista que a obtenção da informação pelo órgão gestor da política pública permite o controle de gastos diretos; (ii) necessária, porque as alternativas existentes poderiam ser questionadas do ponto de vista da juridicidade; e (iii) proporcional, pois a administração tributária apenas confirma se a informação prestada pelo cidadão está correta (meio), para que o órgão gestor possa evitar fraudes relacionadas à obtenção de benefícios custeados com o orçamento público.

5. O poder de requisitar informações reforçado

A Lei Complementar nº 208, de 2 de julho de 2024, alterou a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para

dispor sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para prever o protesto extrajudicial como causa de interrupção da prescrição e para autorizar a administração tributária a requisitar informações a entidades e órgãos públicos ou privados.

Em síntese, a lei complementar regulamentou a securitização da dívida ativa da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, de forma que os entes federativos poderão ceder direitos creditórios ao setor privado, mediante desconto. Naturalmente que, quanto maior o grau de risco, menor a probabilidade de satisfação do crédito tributário e, por conseguinte, maiores serão os percentuais de desconto. Além de observar as normas gerais estabelecidas pela lei complementar, cada ente federativo interessado deverá promulgar lei específica para autorizar a cessão.

Importa, para o presente artigo, a modificação realizada pela referida lei complementar no art. 198 do Código Tributário Nacional, mediante a inclusão: (i) do § 4º, que autoriza a administração tributária a requisitar informações cadastrais e patrimoniais de sujeito passivo a órgãos ou entidades, públicos ou privados, que operem cadastros ou registros, ou ainda, que controlem operações de bens e direitos; e (ii) do § 5º, que determina aos órgãos e às entidades da administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes que colaborem com a administração tributária visando ao compartilhamento de bases de dados de natureza cadastral e patrimonial de seus administrados e supervisionados.

Do ponto de vista topológico, os dispositivos ficariam mais bem posicionados como parágrafos do art. 197 ou mesmo como um art. 197-A do Código Tributário Nacional, tendo em vista que eles não tratam da divulgação de informações pela Fazenda Pública (matéria própria do art. 198 do Código Tributário Nacional), mas sim da obtenção de informações pela administração tributária.

Da perspectiva finalística, de acordo com notícia divulgada pelo Senado Federal (2024, [s.p.]), observa-se que: (i) “para facilitar o processo de montagem dos títulos representativos da dívida cedida, o projeto permite o uso de informações que melhor caracterizem o risco de cada devedor”; e (ii) “essas informações poderão ser requisitadas pela administração tributária, sejam de natureza cadastral ou patrimonial, perante órgãos e entidades públicos ou privados, inclusive aqueles que têm obrigação legal de operar cadastros, registros e controlar operações de bens e direitos (cartórios, por exemplo)”.

Nesse contexto da securitização da dívida tributária, o Código Tributário Nacional foi modificado para garantir que as administrações tributárias possam obter informações de natureza cadastral ou patrimonial que compõem o acervo de dados de entidades públicas ou privadas, especialmente – mas não exclusivamente – para mensurar a capacidade e disposição do devedor em pagar a dívida, inclusive tributária, ou seja, o seu grau de risco.

Embora o art. 197 do Código Tributário Nacional autorize a obtenção de informações fiscais, inclusive de cartórios, o faz com o objetivo implícito de permitir a fiscalização de obrigações tributárias. Ao atribuir uma nova função para a administração tributária, qual seja a gestão da dívida mediante cessão onerosa, o legislador complementar entendeu por bem reforçar esse poder de obter informações, com a finalidade implícita de possibilitar a classificação do grau de risco do devedor ou da dívida.

Nesse sentido, o art. 2º da Lei Complementar nº 208, de 2 de julho de 2024, estabelece medida: (i) adequada, tendo em vista que as informações cadastrais e patrimoniais serão úteis para as novas funções a serem desempenhadas pelas administrações tributárias; (ii) necessária, porque a falta de acesso a essas informações poderia inviabilizar a gestão calcada no risco de inadimplimento do devedor; e (iii) proporcional, pois o legislador reforça o poder de obtenção de informações pelas administrações tributárias (meio) para que estas possam realizar com eficácia, eficiência e efetividade a sua nova atribuição de gestão da dívida mediante cessão onerosa.

6. O princípio da transparência do Sistema Tributário Nacional

Nas seções anteriores, verificou-se que o Congresso Nacional, por meio da edição de leis complementares de caráter nacional, permitiu que a administração tributária divulgasse à sociedade determinadas informações relativas a representações fiscais para fins penais, devedores de tributos inscritos em dívida ativa, parcelamentos ativos de tributos e pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais, além de possibilitar a confirmação de informação prestada por beneficiário de política pública.

A evolução da transparência da administração tributária para com a sociedade brasileira, no que diz respeito a informações protegidas por sigilo fiscal, ocorreu por força de lei complementar em resposta a demandas específicas em que o interesse público subjacente prevalecia ao interesse individual.

Ocorre que a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que viabilizou a Reforma Tributária do Consumo, incluiu expressamente o princípio da transparência dentre os novos princípios do Sistema Tributário Nacional.²⁸

28 Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, art. 145, § 3º: “O Sistema Tributário

Não se pode subestimar a força da norma jurídica. Cabe indagar qual será a nova fronteira do sigilo fiscal diante do princípio constitucional da transparência. O dever do sigilo fiscal que alcança as administrações tributárias (e seus servidores), vedando a divulgação de informação sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo (ou de terceiros) e sobre a natureza e o estado de seus negócios (ou atividades), deverá agora ser interpretado à luz desse princípio.

A evolução legislativa e as decisões judiciais revelam que o sigilo fiscal nunca perdeu sua relevância no debate público. É notória a evolução da visão da sociedade sobre o tema, o que talvez tenha propiciado o ambiente para a aprovação da modificação constitucional. Do ponto de vista dos direitos individuais protegidos pela Constituição, o sigilo fiscal deve continuar a proteger a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, mas tal proteção não deve inviabilizar a identificação do patrimônio e das atividades econômicas pela administração tributária.

O princípio constitucional da transparência pode fortalecer questões sobre os limites da proteção quanto “à situação do negócio do contribuinte” quando o dever de pagar impostos está em evidência. Cabe indagar, por exemplo, se um devedor contumaz de tributos deve ser desconhecido da sociedade, sob o manto do sigilo fiscal, quando é cediço que as atividades realizadas por este contribuinte podem afetar a livre concorrência e o financiamento estatal.

Considerações finais

No presente artigo, buscou-se pontuar que o sigilo fiscal não configura um direito absoluto e que a lei complementar, observado o postulado da proporcionalidade, pode estabelecer hipóteses de divulgação de informações ou de transferência do sigilo. O Código Tributário Nacional, desde sua origem, já excepcionalizava a transferência de sigilo internacional na existência de tratados, acordos ou convênios.

A partir da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, o art. 198 do Código Tributário Nacional passou a prever novas hipóteses de transferência de sigilo: a requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça e as solicitações administrativas no interesse da administração pública. Além disso, o sigilo foi excepcionado para as situações específicas das representações fiscais para fins penais, inscrições na dívida ativa e parcelamento ou moratória.

Mais recentemente, a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, permitiu a divulgação dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidade tributários

Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (Brasil, 2023c).

cujo beneficiário seja pessoa jurídica. Essa última alteração decorre de demanda social, ante a necessidade de avaliação da quantidade e qualidade dos gastos tributários.

O interesse e o controle social impõem evolução diária na transparência ativa com o fim de reduzir os pedidos individuais. A Receita Federal disponibiliza à sociedade um volume de dados extremamente relevante no portal Dados Abertos da Receita Federal (organizados de acordo com as seguintes categorias: Arrecadação, Benefícios e Renúncias Fiscais, Cadastros, Carga Tributária, Comércio Exterior, Contencioso Administrativo, Convênios, Créditos Ativos, Distribuição de Renda, Estudos Tributários, Fiscalização, Grandes Números do IRPF, Mercadorias Apreendidas, Órgãos e Municípios, Parcelamentos, Restituição e Compensação, Transações Tributárias).

A Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, foi um marco relevante na administração pública, dando efetividade à garantia dos direitos constitucionais de acesso à informação de interesse individual, coletivo ou geral, de acesso aos registros administrativos e a informações sobre atos de governo, bem como de acesso a serviços de consulta à documentação governamental.

A Receita Federal precisou adaptar-se para atender a demanda social advinda dessa lei, que não prevê a divulgação de informação protegida por sigilo fiscal. Dessa experiência, nota-se um interesse crescente da academia por temas tributários, notadamente por dados que possam produzir estudos baseados em evidências, bem como um interesse crescente do jornalismo investigativo, para citar dois exemplos fundamentais para o exercício do controle social das instituições e dos valores do Estado Democrático.

Somente em 2024, houve mais de 2.500 (dois mil e quinhentos) pedidos de informação, incluindo pedidos originais e de recursos. Uma parte dos recursos dos cidadãos esbarra em questões de sigilo fiscal, evidenciando um questionamento na prática dessa fronteira entre sigilo e transparência. A demanda social por transparência das administrações tributárias demonstra a relevância de se debaterem quais devem ser os contornos do sigilo fiscal dentro dos princípios constitucionais.²⁹

29 Vale mencionar que os princípios constitucionais impostos à administração pública como um todo aplicam-se à Receita Federal e às administrações tributárias dos estados e municípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Assim, a administração tributária sempre esteve obrigada a dar publicidade de seus resultados, demonstrando à sociedade o compromisso com a eficiência, razão pela qual a Receita Federal há anos divulga o resultado da arrecadação federal por meio do *Relatório anual de fiscalização*, em que apresenta à sociedade seu planejamento anual, bem como seus resultados do ano anterior. Tal publicidade de modo algum se confunde com qualquer quebra de sigilo. Divulga-se a arrecadação, não quanto cada contribuinte pagou; divulga-se o número de autuações, por porte de contribuintes, mas nunca se um contribuinte em particular foi autuado.

Além disso, é relevante entender o que se espera de um Sistema Tributário que atenda ao princípio da transparência. É um tema atual que aponta para a necessidade de um amadurecimento sobre os limites da transparência e do sigilo, em atendimento aos anseios da sociedade por controle do funcionamento não apenas da administração tributária, mas também de quem está cumprindo com seu dever de pagar tributos em nível compatível com sua capacidade contributiva.

A atuação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dá-se com observância dos direitos e garantias individuais. Na internet, encontra-se disponibilizado o *Manual eletrônico do sigilo fiscal*,³⁰ aprovado pela Portaria RFB nº 4.820, de 19 de fevereiro de 2020, que consolida os atos normativos e interpretativos relacionados ao sigilo fiscal, especialmente quanto à possibilidade de atendimento a demandas de autoridades judiciárias, administrativas, e de terceiros interessados, de forma a sistematizar e uniformizar os procedimentos a serem adotados pelas unidades da Receita Federal.

A consulta ao manual permite que o cidadão conheça a legislação que rege o sigilo fiscal e verifique os procedimentos adotados pela Receita Federal em relação às informações protegidas.

Referências

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

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *DOU*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 jan. 2025.

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. Acesso em: 31 dez. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. *DOU*, Brasília, 11 jan. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. *DOU*, Brasília, 25 ago. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8506.htm. Acesso em: 29 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 601.314, São Paulo. Relator: min. Edson Fachin, 24 de fevereiro de 2016. *Diário da Justiça Eletrônico*, 16 set. 2016a.

30 Cf. Governo Federal (2020).

BRASIL. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. *DOU*, Brasília, 30 ago. 2016b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8842.htm. Acesso em: 29 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. *DOU*, Brasília, 15 ago. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 29 jan. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 4.820, de 19 de novembro de 2020. *Boletim de Serviço*, Brasília, 23 nov. 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=11390>. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021. *DOU*, Brasília, 17 dez. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp187.htm. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 319, de 11 de maio de 2023. *DOU*, Brasília, 16 maio 2023a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130676>. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023. *DOU*, Brasília, 22 dez. 2023b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp199.htm. Acesso em: 14 jan. 2025.

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

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023. *DOU*, Brasília, 31 ago. 2023d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp200.htm. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7276, Distrito Federal. Relatora: min. Cármen Lúcia, 9 de setembro de 2024. *Diário da Justiça Eletrônico*, 20 set. 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. Acesso em: 4 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 208, de 2 de julho de 2024. *DOU*, Brasília, 3 jul. 2024c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp208.htm. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 211, de 30 de dezembro de 2024. *DOU*, Brasília, 31 dez. 2024d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp211.htm. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. *DOU*, Brasília, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 30 jan. 2025.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

GOVERNO FEDERAL. Assuntos. Mais Orientações Tributárias. Sigilo Fiscal. *Manual eletrônico do sigilo fiscal (e-MSF)*. Brasília, 23 nov. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>. Acesso em: 30 jan. 2025.

GOVERNO FEDERAL. Serviços e Informações do Brasil. Serviços Estaduais. Declaração. DIMP. Brasília, 17 maio 2024a. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos-estaduais/declaracao-dimp>. Acesso em 29 jan. 2025.

GOVERNO FEDERAL. Dados Abertos. Conjunto de Dados. Renúncias Fiscais de Tributos Federais. Brasília, 18 dez. 2024b. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/renuncias-fiscais-de-tributos-federais>. Acesso em: 29 jan. 2025.

ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilos bancário e fiscal em face da Administração Tributária e do Ministério Público. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. 2. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Receita Federal publica portaria que dispõe sobre transparência ativa de benefícios fiscais*. Brasília, 17 maio 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/receita-federal-publica-portaria-sobre-transparencia-ativa-de-beneficios-fiscais>. Acesso em: 4 jan. 2025.

SENADO FEDERAL. *Sancionadas novas regras para securitização da dívida ativa*. Brasília, 3 jul. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/07/03/sancionadas-novas-regras-para-securitizacao-da-divida-ativa>. Acesso em: 14 jan. 2025.

HELENO TAVEIRA TORRES¹

Resumo: Este artigo apresenta algumas definições de planejamento tributário internacional como organização lícita de operações por contribuintes para reduzir a carga fiscal, aproveitando-se de diferenças entre sistemas tributários. Para isso, distinguimos o conceito de planejamento e as condutas ilícitas, como evasão fiscal (ocultação de fatos tributáveis) e elusão fiscal (uso de artifícios sem causa econômica válida). Enquanto o planejamento legítimo decorre da autonomia privada e da liberdade contratual, práticas abusivas exploram lacunas ou discrepâncias normativas para a obtenção de vantagens indevidas. Assim, o planejamento tributário internacional é válido na medida em que observe os limites legais e a ética fiscal, equilibrando eficiência tributária e conformidade com a legislação.

Palavras-chave: Tributação internacional; elusão; evasão; OCDE; planejamento fiscal.

Abstract: This article seeks to present some definitions of international tax planning as the lawful organization of operations by taxpayers to reduce tax burdens by leveraging differences between tax systems. To this end, we distinguish the concept of tax planning from illicit practices such as tax evasion (concealment of taxable facts) and tax avoidance (use of artifices without valid economic purpose). While legitimate tax planning stems from private autonomy and contractual freedom, abusive practices exploit gaps or normative discrepancies to obtain undue advantages. Thus, international tax planning is valid insofar as it respects legal boundaries and tax ethics, balancing tax efficiency with compliance with legislation.

Keywords: International taxation; tax avoidance; tax evasion; OECD; tax planning.

1 Professor titular de Direito Financeiro e chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP. Advogado e parecerista.

Sumário

1. Planejamento tributário internacional	89
2. Conceito de planejamento tributário internacional	90
3. O planejamento tributário internacional agressivo	98
4. Os limites do planejamento tributário internacional agressivo.	103
Considerações finais. Normas Gerais antielusivas	111
Referências	112

1. Planejamento tributário internacional²

O controle fiscal da atuação preventiva dos contribuintes ou sobre as consequências fiscais das operações que as empresas praticam no mercado internacional reclama uma necessária separação entre os atos inválidos, efetuados com fraude ou simulação, e aqueles que são lícitos e decorrentes da legítima economia de opção. Estes últimos são fruto do exercício dos poderes de autonomia privada, decorrente de todo o processo de dinamização das relações e investimentos inerentes à comercialização, atividade industrial e prestação de serviços globalizados, na aplicação dos fatores produtivos e fluxos internacionais de capitais, inclusive entre ofertas competitivas de regimes tributários adotados pelos Fiscos dos mais diversos países para atrair investimentos.

Atos ou negócios jurídicos com efeitos tributários podem ser planejados preventivamente, no âmbito interno ou internacional, como um agir lícito e plenamente permitido pelo ordenamento, ou seja, como decorrência do pleno exercício do princípio da autonomia da vontade e das liberdades contratuais.

Assim, com a expressão “planejamento tributário internacional” deve-se designar unicamente as possíveis atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes na estruturação ou reorganização de seus negócios em suas relações internacionais, estipuladas conforme o direito em vigor e que possam resultar em efeitos neutros, em redução da carga tributária ou em eventual diferimento do impacto fiscal para outros momentos.

Quanto à conduta de organizar preventivamente os atos ou negócios jurídicos, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir àquele conceito alguma atuação ilícita do contribuinte. Entretanto, isso não quer dizer que não possa haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, o que de fato existe e deve ser reprimido com as medidas de controle cabíveis.

Diante disso, a finalidade de redução de tributos pode ser atingida por atos legítimos ou por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que o Fisco poderá determinar a sua licitude (planejamento tributário válido) ou ilicitude na forma de evasão ou de elusão de tributos.

2 Texto parcialmente publicado no *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional* (CIAT, 2022).

O planejamento tributário internacional, portanto, pode ter por objeto uma organização de atos lícitos, preparados conforme o ordenamento, quanto pode dispor de uma programação de atitudes, comissivas ou omissivas, com finalidades ilícitas, na pretensão de minimizar a carga tributária.³ Verificada a concretização de atos planejados ilicitamente, abrem-se as possibilidades para os atos de controle ou sancionatórios, não sobre o planejamento ou em decorrência dele, mas sobre os negócios jurídicos praticados efetivamente.

Portanto, somente após a efetivação dos atos planejados é que o Fisco poderá tomar medidas corretivas às condutas ilícitas, rechaçadas pelo ordenamento, segundo os graus sancionatórios típicos de cada uma: desconsideração dos atos ou negócios, para a elusão; aplicação de penalidades, para a evasão, inclusive com sanções criminais se o ato configurar alguma espécie de crime contra a ordem tributária, como a sonegação de tributos, por exemplo. Tudo dependerá, portanto, da efetivação dos atos planejados, por ação ou omissão.

2. Conceito de planejamento tributário internacional

A autonomia privada permite que o contribuinte possa criar normas negociais que dinamizem o exercício da autonomia da vontade, sendo apto a escolher as melhores formas jurídicas à sua disposição. Logo, o planejamento tributário não pode ser tratado exclusivamente como uma criação doutrinária, mas é antes uma avaliação de um conjunto coordenado de comportamentos orientados à criação de relações jurídicas que aperfeiçoem a carga tributária sobre os atos econômicos dos contribuintes.

Na precisão da Suprema Corte dos Estados Unidos, no caso “Gregory v. Helvering”, o contribuinte é livre para decidir como irá estruturar seus negócios de uma maneira lícita que o permita economizar no pagamento tributário. Confira-se, *verbis*: “*Any one may arrange his affair that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one’s taxes*”. Planejar, portanto, é um processo técnico de racionalidade diante da multiplicidade de opções.

Assim, “planejamento tributário” deve designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de opção e de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados.

3 “Toda planificación fiscal persigue miniar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles. [...] En el caso de que alguno de los elementos a considerar tenga implicaciones más allá de las fronteras nacionales, estaremos en presencia de un supuesto de planificación fiscal internacional” (Arespacochaga, 1996, p. 407).

Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, o Fisco poderá controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se ocorreu (i) evasão, (ii) elusão de tributos ou (iii) simulação.

Vendo por esse ângulo, o planejamento tributário não é mais que uma técnica de “teste” preventivo que o operador faz do ordenamento, apreciando os fatos futuros à luz do ordenamento vigente, numa projeção das consequências das previsões do ordenamento sobre os fatos posteriores. É uma técnica de subsunção antecipada que antevê as consequências jurídico-tributárias, elaborada para agir conforme o ordenamento, usando as operações menos onerosas disponíveis como legítimas.

Por esse motivo, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, não somente a norma tributária estrita, aquela que define a obrigação tributária principal, como também todas as obrigações possíveis: acessórias (deveres instrumentais ou formais), penais etc.

Destarte, ao Fisco não cabe controlar o planejamento, mas sim a concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento, de tal sorte que somente após a efetivação dos atos planejados é que os Estados poderão tomar medidas corretivas às condutas ilícitas perpetradas, segundo os graus sancionatórios típicos. Mas, insistimos nesta ideia, tudo dependerá da efetivação dos atos planejados, por ação ou omissão.

Tal afirmação será compreendida melhor se observarmos que a noção de planejamento tributário comporta uma análise sob a diáde “processo” e “produto” na sua explicação. Uma coisa é o procedimento de *planejar* e outra, bem distinta, envolve o produto desse procedimento, seu resultado, o respectivo *conteúdo* e o ato planejado. Procedimento, “planejar”,⁴ nos termos de Rogers-Glabuch (2015, p. 203), é trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados, por etapas e com bases técnicas de programas com objetivos definidos. E como ato, o planejamento consiste na orientação que é dada à conduta do sujeito capaz (destinatário) na constituição dos atos jurídicos.

Destarte, o planejamento tributário deve ser acolhido como um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, caracterizado pela otimização da conduta como forma de economia tributária, em um agir voltado imediatamente para o êxito, em termos pragmáticos.

4 “Tax planning is the arrangement of a person’s business and/or private affairs in such a way that the lowest possible tax need to be paid” (Rogers-Glabuch, 2015, p. 203).

Não é o planejamento tributário espécie de ato científico do direito, porque não basta que uma proposição seja descritiva do ordenamento e possa ser suscetível de testes de corroboração. Para que isso fosse possível, necessitar-se-ia de intersubjetividade na testabilidade dos critérios das proposições jurídicas, do que decorreria a possibilidade de um conhecimento jurídico objetivo.⁵

Como as proposições do planejamento tributário não são testadas intersubjetivamente, de atividade científica não se trata, mas sim de um plano a serviço de uma decisão individual, como instrumento descritivo e operacional. É que uma afirmação somente poderá ser havida como científica se, e enquanto, puder ser testada subjetivamente, o que implica poder, qualquer pessoa cientificamente apta, realizar os mesmos ou outros testes de experimentação e não só o próprio autor de uma proposição teórica.

Como “produto”, o planejamento tributário corresponde à orientação que é dada à conduta humana na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação e organização das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflitos com o Fisco.⁶

O tributo, enquanto prestação pecuniária compulsória, é objeto de relação jurídica que se forma por causalidade decorrente da constituição de fato jurídico tributário, no ato de aplicação do direito, como denotação das acepções contidas nas hipóteses de incidência de normas tributárias (Carvalho, 1998, p. 93). Desse modo, a situação fática descrita na hipótese de incidência normativa corresponde a fatos ou negócios jurídicos praticados pelos sujeitos lícitamente, como expressão de sua esfera de autonomia privada, decorrentes de outros atos de aplicação do direito, praticados como exercício do princípio de autonomia privada.

Destarte, o planejamento tributário deve indicar claramente (comportamento do contribuinte em face da materialidade): (a) sob qual normativa o negócio se enquadra, em confronto com a previsão à qual antes se submetia, para demonstrar os efeitos e a consistência do negócio, em termos de legítimos efeitos privados e tributários – p. ex., financiar-se com o uso de capital próprio, ao invés de empréstimo de terceiros; e (b)

5 Como diz Karl Popper (1996, p. 46): “Ora eu sustento que as teorias científicas nunca são inteiramente justificáveis ou verificáveis, mas que, não obstante, são suscetíveis de se verem submetidas a prova. Direi, conseqüentemente, que a objetividade dos enunciados científicos reside na circunstância de eles poderem ser intersubjetivamente submetidos a teste”.

6 É claro que a partir deste plano o investidor que desenvolve atividades em jurisdições alhures considerará muitos outros fatores, tais como: segurança política e jurídica, estabilidade econômica, expansão do mercado local etc., e não somente os tributários. Mas estas são questões marginais ao nosso enfoque.

quais as vantagens fiscais adquiridas e se alguma é desaprovada pelo sistema jurídico ou provoca eventual questionamento sobre a sua legitimidade.

O “planejamento tributário”,⁷ todavia, não tem qualquer relação com os atos de aplicação do direito tributário⁸ (Adonino, 1999, p. 42). Os atos preparatórios de organização de negócios e operações efetuados antes da ocorrência do fato jurídico tributário ou de outros fatos com repercussão fiscal, simplesmente, não interessam ao direito tributário. São atos pré-jurídicos. Estes vão interferir bem antes, influenciando o sujeito capaz na tomada de decisão sobre qual espécie de negócio jurídico poderá praticar, como expressão de autonomia da vontade, constituindo, por norma individual e concreta, fato jurídico que configura, por sua vez, a hipótese de incidência de normas tributárias.

Para tanto, os enunciados do planejamento tributário tomarão a forma de: (i) *orientações*, i.e., proposições que deverão servir para iluminar o sujeito que tomará a decisão sobre o negócio jurídico pretendido, dando-lhe elementos cognitivos suficientes, como esquemas e sistematizações; (ii) *recomendações*, que são proposições persuasivas para acautelar o tomador da decisão, fornecendo-lhe dados tópicos, como êxito de operações semelhantes, posição da administração fiscal e da jurisprudência sobre casos análogos, experiências comprovadas, transformadas em regras técnicas do tipo “se queres x, deves z”; ou como (iii) *exortações*, que persuadem, apelando para valores e princípios da comunidade, como preponderância da liberdade negocial, autonomia privada, livre iniciativa etc. (Ferraz Jr., 1990, p. 85).

Por este motivo, a exemplo da dogmática, o planejamento tributário cumpre funções típicas de uma *tecnologia*,⁹ por servir: (i) como um instrumento para a ação do operador, nas tomadas de decisões sobre a organização dos seus negócios jurídicos, funcionando como um mecanismo pedagógico (como organizar de modo mais eficaz e legítimo o negócio pretendido); e (ii) como um mecanismo de prevenção de conflitos, pela antecipação das consequências jurídicas do ordenamento. E assim o é porque o

7 Entenda-se por *planejamento fiscal* a criteriosa e racional organização que um operador econômico efetua, em face de um determinado ordenamento jurídico, buscando uma máxima eficiência no pagamento dos tributos, mediante a antecipação do nível de influência dos encargos fiscais nos respectivos investimentos.

8 “La PFI (planificazione fiscale internazionale) non è un istituto giuridico bensì è un complesso coordinato di comportamenti tesi a creare rapporti e situazioni giuridiche finalizzate alla ottimizzazione dell'onere fiscale” (Adoninno, 1999, p. 42).

9 “As questões ‘dogmáticas’ são tipicamente tecnológicas. Neste sentido, elas têm uma função diretiva explícita. Pois a situação nelas captada é configurada como um dever-ser. Questões desse tipo visam possibilitar uma decisão e orientar a ação” (Ferraz Jr., 1990, p. 90).

seu fundamento é servir como criador de condições para a ação: rebaixar, diferir ou evitar, lícitamente, a constituição de uma obrigação tributária.¹⁰

O planejamento tributário, contudo, não deixa de ser um instrumento dogmático *lato sensu*, na medida em que suas proposições preparam para a decisão do sujeito na constituição dos seus negócios jurídicos, procurando evitar conflitos futuros com o Fisco, mediante enunciados persuasivos que influam no comportamento dos destinatários, mesmo sem vinculá-los (Ferraz Jr., 1990), salvo em face do apelo à razoabilidade e aos critérios de compatibilidade com o sistema de normas e princípios de direito tributário.

O planejamento tributário pode ser feito internacionalmente, quando envolver duas ou mais jurisdições com a intenção de reduzir os gastos relacionados aos tributos. Entra nesse cômputo, igualmente, a relação de benefícios fiscais, uma vez que determinado país pode, ilustrativamente, ter tributos em grande monta sobre eventual base tributável, mas oferecer isenções vantajosas para determinadas empresas de um setor específico, que preferirão desenvolver parcela de suas atividades naquele Estado ao invés de outros que ofereçam baixa tributação sobre a renda sem qualquer sorte de benefício adicional. Neste caso, trata-se de mensurar e tomar proveito de “inconsistencies between different countries’ tax rules to achieve a more favorable result than that which would have resulted from investing in a single jurisdiction” (Shaviro, 2004, p. 246). Essa avaliação, destaca Carlo Garbarino, leva em conta três fatores principais: “(i) valutando le aliquote sostenute dalle singole società del gruppo residenti in Stati diversi (ii) riferendosi alle aliquote effettive e (iii) calcolando il rischio delle riprese fiscali” (Garbarino, 2005, p. 726).

Em todo caso, assim como a evasão fiscal no plano nacional é ilícita, do mesmo modo será em operações internacionais. Por isso, diversos países passaram a desenvolver suas próprias doutrinas legais ou judiciais para conter esse fenômeno e efetivar a tributação que considere devida. Como afirma Kevin Holmes (2007, p. 57) “the point at which a taxpayer crosses from legitimately arranging its financial affairs in the most tax beneficial way to abuse of the tax law varies from one country to another: some countries (and judges) are more tolerant than others”. Nesse sentido, a linha entre o planejamento tributário lícito e ilícito é ainda mais tênue do que quando situada exclusivamente em uma única jurisdição, ou, como afirmam Claudio Sacchetto e Lauro Alemanno: “Molto spesso, tra comportamenti elusivi e comportamenti che costituiscono un lecito risparmio d’imposta non vi è differenza, se non per aspetti assai limitati” (Succio, 2002, p. 349).

10 Sobre as diversas formas de utilização dos procedimentos de consulta e os respectivos efeitos das respostas (consultas vinculantes e não vinculantes), ver o importante estudo: Ellis (1999, p. 19-51).

De fato, a apreciação de um único passo integrante do planejamento observará tanto sua idoneidade por si quanto a intensidade com que o ferramental legítimo foi utilizado pelo contribuinte para alcançar seus objetivos. Por isso, é preciso dizer que as etapas do planejamento e sua feição final, à primeira vista, são ocorrências não só legítimas, mas também desejáveis – e até mesmo necessárias em certos casos – como parcelas naturais do planejamento empresarial.

Disto resulta que “planejamento tributário” expressa “tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, para uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetos” (Tôrres, 2001, p. 103). Por envolver o cálculo empresarial, remete à redução de custos de transação relacionados aos tributos. Em clássica e segura compreensão, Ronald Coase (1937) reporta que o mecanismo de preços orienta a relação de oferta e procura, mas que utilizá-lo envolve custos, uma vez que os valores dos bens negociados estão sujeitos à volatilidade do mercado. Negociar os bens e serviços necessários à condução das atividades empresariais sempre envolve largos atritos, traduzidos em custos de transação, que podem ser internalizados para melhorar a eficiência da empresa em termos econômicos, isto é, reduzir as despesas ao internalizar certas etapas de produção ou necessárias à produção.

Navegar pelo mercado implica riscos inerentes à condição de ser, como bem expressa Natalino Irti (2007), *locus artificialis* que está sujeito às variações políticas e econômicas. Nesse estado de oscilação, dependente de variáveis futuras, a dúvida impõe máxima cautela ao planejamento empresarial, especialmente na vertente tributária. Ricardo Riveiro bem esclarece, *verbis*:

En efecto, decisiones habituales en el seno de una empresa, por temas usuales en materia comercial o societaria tales como distribución de dividendos en efectivo o en especie, reducción o ampliación de capital, emisión de acciones con o sin prima, fusiones y escisiones, otras transferencias dentro del conjunto económico, aportes de capital o préstamo, financiación en el país o dese el exterior, cambio de precios en las transacciones entre compañías vinculadas, adquisición o leasing, constitución de sociedades holding o una trading, adquisición o licencia del intangible, tienen consecuencias tributarias no deseadas, sin una adecuada planificación fiscal. (Riviero, 2013, p. 770)

Nessa ordem de ideias, a atividade de planejamento envolve a busca de meios para reduzir não apenas tributos, mas também o custo relacionado com o ato de seu pagamento, bem como os riscos de que ocorra pagamento em dobro, ou ainda para realizar eficazmente compensações. Ou, como alude Carlo Garbarino:

La ‘pianificazioni fiscale’ (o ‘tax planning’) è quindi una scelta applicativa che si inserisce in un quadro strategico di scelte dell’impresa, e consiste nella complessa

serie di scelte con le quali si definiscono le attività dell'impresa al fine di ottenere legittimamente la massima possibile riduzione del carico fiscale globale, e cioè di ridurre l'effetto fiscale al contempo riducendo i costi transattivi e gestionali, riducendo ovvero eliminando i rischi di riprese fiscali (ovvero altri rischi di tipo fiscale). (Gambarino, 2005, p. 718)

Como dito acima, o planejamento tributário internacional não será intrinsecamente lícito ou ilícito. Anota Glória Maria Marin Benítez que “[l]a *licitud o ilicitud de una determinada planificación fiscal será la conclusión a que se llegue tras la aplicación del Derecho a los negocios y actos jurídicos realizados por el contribuyente*” (Benítez, 2013, p. 41-42). E, no mesmo sentido, Rachel Anne Tooma, *verbis*:

[T]ax avoidance differs from tax evasion. Evasion of tax is the unlawful escaping of tax liabilities. Tax evasion involves taxpayers deliberately misrepresenting or concealing the true state of their affairs to tax authorities to tax authorities to reduce their tax liability. That is, evasion requires deceit on the part of the taxpayer. (Tooma, 2008, p. 14)

Confirma-se, assim, a premissa segundo a qual a licitude ou ilicitude somente pode ser aferida concretamente quando averiguada diante do ordenamento tributário no qual se insere ou, ainda, em relação ao conjunto de ordenamentos entre os quais as regras interagem. Somente diante das circunstâncias concretas do negócio jurídico visado pelas partes, em relação ao qual o resultado auferido estaria sujeito à tributação, é que se poderá determinar se se está diante de um caso de planejamento tributário lícito ou ilícito.

Para o conceito de planejamento tributário internacional (lícito), pois, prevalece o princípio da liberdade contratual, com garantia de segurança jurídica, de tal modo que as escolhas das operações dos contribuintes sejam respeitadas pelas cortes e administrações tributárias quando forem realizadas.

Trata-se de uma opção fiscal lícita que repousa nas mãos do contribuinte e que não se confunde com uma opção jurídica com consequências fiscais, conforme dispõe Arnaud Agostini, *verbis*:

L'option fiscale est le choix que le contribuable exerce entre deux ou plusieurs régimes fiscaux applicables à la même situation telle qu'elle est définie par la loi d'impôt. La distinction entre les deux types d'options repose donc sur un critère objectif: dans le premier cas (option juridique), on choisit de se placer dans telle situation juridique que la loi d'impôt traite de telle manière tandis que dans le second cas (option fiscale) la situation juridique du contribuable n'est pas altérée, c'est seulement l'appréhension fiscale de cette situation que le contribuable modifie par l'exercice de son option. A la différence de l'option

fiscale, l'option juridique est donc la marque d'un choix qui échappe à la fiscalité, même si celle-ci tire des conséquences de ce choix. (Agostini, 1983, p. 5)

As duas situações extremas, no entanto, criam um interlúdio de difícil precisão tanto em termos dimensionais quanto qualitativos. Trata-se do alcunhado planejamento tributário agressivo, que não pode ser taxado preliminarmente de lícito ou ilícito.¹¹ Sua caracterização, portanto, está sujeita a flutuações. É importante compreender que se estende entre os dois polos antagônicos: (i) usar as prescrições tributárias de acordo com o espírito das leis aplicáveis; e (ii) usar meios declaradamente ilícitos, ou, como expõem Guy Gest e Gilbert Tixier: “*La fraude fiscale suppose, au-delà d'une violation de l'esprit de la loi et de l'intention du législateur, une infraction directe et délibérée aux règles posées pour l'établissement et le paiement de l'impôt*” (Gest; Tixier, 1985, p. 33-34). No meio, em gradiente de (i) a (ii), compreendem-se os arranjos internacionais para evitar a repatriação de tributos; realocações de parcela ou integralidade da atividade empresarial para um país com tributação e/ou benefício fiscal favorável; e reduções de carga tributária por mecanismos de dupla não tributação.

“Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de. *Elusivo*, aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia);¹² que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Indefinido, vago, de difícil compreensão.

Assim, a elisão fiscal não é repreendida, preliminarmente, pelo ordenamento jurídico, uma vez que o contribuinte atua dentro do campo permissivo. É verdadeira “*economia de opción*”, na visão de José Larraz (1952, p. 49), que se traduz na ausência de anomalia do negócio – há apenas uma opção pela via mais econômica em questão fiscal, cujo motivo, as razões fiscais, são juridicamente irrelevantes. Ao expandir o debate, César Garcia Novoa (2004, p. 109) aponta que certas “*economias de opción*” são típicas quando o ordenamento expressamente designa equações econômicas diversas para a obtenção de resultados idênticos ou similares, não obstante o contraste de seus efeitos fiscais.¹³ São distintas da figura da simulação, pois esta envolve o engano e, necessariamente, existe vontade diversa da manifestada, uma vez que os comportamentos são queridos pelas partes, ainda que tenham a finalidade de evadirem-se das normas fiscais aplicáveis, ou, como leciona Rafaello Lupi: “*la simulazione è invece manipolazione della realtà, col tentativo di mostrare una realtà diversa da quella effettiva: l'una attiene al giudizio di diritto, l'altra al giudizio di fatto*” (Lupi, 1999, p. 268).

11 Afirmam Juaréz e Hamzaoui (2015, p. 5): “Tax avoidance is, in principle, lawful, because the tax advantage is being sought within the boundaries of the rules”.

12 “La elusión, desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir. Una dificultad o un problema se elude cuando se esquivo o evita con astucia o maña” (Rosembuj, 1999, p. 94).

13 No mesmo sentido, Greco (2008, p. 100-101).

Nesse sentido, caso o contribuinte não aja expressamente dentro dos parâmetros de liberdade, garantidos legalmente, e de proteção à autonomia privada, estará praticando o planejamento tributário ilegítimo para economizar nas relações com o Erário, confeccionando negócios jurídicos inválidos e não dotados de causa. É a evasão (“*tax evasion*”, “*evasión fiscal*”, “*evasione fiscale*”, “*évasion fiscale*” etc.) e “*rappresenta una violazione diretta dell’obbligo di pagare l’imposta a seguito del verificarsi del relativo presupposto di fatto*” (Pistone, 2017, p. 78). Em matéria de planejamento tributário internacional, alerta Louis Cartou: “*ne se confond pas obligatoirement avec la fraude car elle peut mettre à profit les lacunes ou les contradictions entre les législations concurrentes. Elle peut s’exercer dans le respect apparent de la légalité*” (Cartou, 1986, p. 20-21).

Esse contraste clássico não resolve todos os casos nacionais ou internacionais, isso porque averiguar se os negócios jurídicos se amoldaram em fraude à lei, dissimulação ou simulação não é uma missão simples, especialmente quando colocada defronte à volatilidade que os conceitos da ilicitude tributária podem adquirir em cada país. Daí afirmar Rafaele Russo que “[i]n a cross-border scenario, we cannot identify a transaction that is illegal from an international point of view” (Russo, 2007, p. 49).

Não se separa dessa discussão a figura da elusão (“*elusión fiscal*”, “*Steuerumgehung*”, “*elusione fiscale*” etc.), na qual os atos do contribuinte não são ocultos ou inexistentes, como na dissimulação e simulação *stricto sensu*, respectivamente, nem se pautam exatamente na economia lícita de tributos, como na elisão. Ao contrário, é uma fuga muito bem arquitetada por meio de negócios jurídicos desprovidos de causa, como já tivemos a oportunidade de assinalar, *verbis*:

[F]enômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico a conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. (Tôrres, 2003, p. 189)

Albert Hensel destaca que “non è illecita nel senso che colui che compie negozi elusivi urti contro un divieto della legge” (Hensel, 1956, p. 151). A ausência de descumprimento frontal diferencia a elusão da evasão. No entanto, trata-se de uma subtração da exação por meios “*no congruentes com la voluntas legis*” (Rosembuj, 1999, p. 94). A licitude, então, é apenas aparente, sendo passível de correção caso transgrida indiretamente o ordenamento jurídico.

3. O planejamento tributário internacional agressivo

Tanto o planejamento tributário lícito quanto o ilícito envolvem a redução do tributo a ser pago. Desse modo, o chamado de *planejamento tributário agressivo* será aquele lícito, mas que ultrapassaria os níveis aceitáveis de redução dos tributos, o

que poderia equivaler a uma hipótese de elusão fiscal. Ou, como destacam Lydia G. Ogazón e Ridha, “*in taking advantage of the technicalities of a tax system, or of mismatches between two or more tax systems with the aim of reducing the overall tax liability*” (Juárez; Hamzaoui, 2015, p. 6-7).

Em 2008, a OCDE resumizou algumas hipóteses que poderiam ser alocadas no conceito de “planejamento tributário agressivo”. Confira-se:

Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences. Revenue bodies’ concerns relate to the risk that tax legislation can be misused to achieve results which were not foreseen by the legislators. This is exacerbated by the often lengthy period between the time schemes are created and sold and the time revenue bodies discover them and remedial legislation is enacted.

Taking a tax position that is favorable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law. Revenue bodies’ concerns relate to the risk that taxpayers will not disclose their view on the uncertainty or risk taken in relation to grey areas of law (sometimes, revenue bodies would not even agree that the law is in doubt). (OCDE, 2008, p. 10-11)

Ao assim afirmar, a OCDE apresentou dois exemplos de hipóteses que poderiam ser tratadas pelo prisma agressivo, mas foi silente em relação a outras.

A Comissão Europeia, em 2012, por sua vez, definiu o conceito de forma mais ampla, porém exemplificativa:

O planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais. Pode assumir diversas formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência). (European Union, 2012, [s.p.])¹⁴

14 No original: “La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia)”.

Diante da dificuldade e das disparidades encontradas entre os conceitos de planejamento tributário agressivo, Marta Caldas destacou que ele se orienta ao proveito de uma vantagem fiscal imprevista, que reduz significativamente a quota-parte da contribuição e que ataca os princípios da equidade e da justiça fiscal, razão pela qual “[t]rata-se de um planejamento fiscal legal, admissível, mas imoral” (Caldas, 2015, p. 99).

A título esquemático, podemos enxergar algumas condutas clássicas que merecem maior rigor do intérprete por se situarem no espaço do *planejamento tributário agressivo*: (i) manipulação do princípio “*arm’s-length*” e seus preços de transferência; (ii) “*treaty shopping*”; (iii) mudança na classificação das atividades em acordos para evitar a dupla tributação; (iv) criação de estratégias para dupla não tributação; (v) dupla dedução. Esse rol, ainda que não exaustivo, serve de base à análise dos comportamentos elencados como agressivos. Ressalte-se, todavia, que a determinação de ilicitude para cada caso depende necessariamente de avaliações concretas de cada jurisdição. Relevante se apresenta, então, externar brevemente essas hipóteses principais.

O princípio “*arm’s length*” denota que o preço cobrado em um negócio que envolva duas partes não relacionadas deve ser o mesmo que duas partes não relacionadas cobrariam em outra negociação semelhante, *i.e.*, “*describe a transaction with terms that are equivalent to fully negotiated market terms*” (Fox, 2002, p. 112). A OCDE sugeriu que esse parâmetro fosse adotado para dar maior segurança ao mercado e aos Estados.¹⁵ Essa situação pode envolver, ainda, duas partes relacionadas em diferentes jurisdições, quando existirão controles, os chamados “preços de transferência”, para identificar se o preço praticado foi artificial.

Por vezes, no entanto, é difícil constatar com precisão se este princípio está sendo seguido nos planejamentos tributários internacionais, uma vez que uma negociação entre partes não relacionadas em diferentes Estados pode levar a variações no preço pelas mais variadas razões econômicas, particularmente no caso de operações no mercado financeiro. Além da preocupação com a ausência de dados que possam respaldar o exame, empresas transacionais podem se instalar em países nos quais a auditoria de preços é muito fraca para saber se os valores foram reduzidos com fins tributários. Esses problemas levaram a OCDE a lançar o programa Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), no qual foram publicados “*standards*” para avaliar como o princípio “*arm’s length*” deveria ser interpretado.

A segunda hipótese de *planejamento tributário agressivo* ocorre com o “*treaty shopping*”, que consiste em forma específica de abuso das convenções internacionais contra a dupla tributação. Um contribuinte residente em determinado Estado que

15 Cf. OCDE (2011).

não faz parte de um acordo contra a dupla tributação cria uma pessoa jurídica em Estado participante com o objetivo de obter vantagens ao atuar como intermediário nas relações negociais. Ilustra essa situação Alberto Xavier, *verbis*:

Pense-se, por exemplo, numa pessoa física residente em Mônaco e que detém investimentos em sociedade alemã. O Mônaco e a Alemanha não têm entre si tratado de dupla tributação. Tal pessoa constitui uma *holding* na Suíça com o propósito exclusivo de se beneficiar da aplicação do trato entre a Alemanha e a Suíça, que prevê uma redução da alíquota de retenção na fonte sobre os dividendos. (Xavier, 2010, p. 350)

Uma hipótese de planejamento tributário internacional bastante discutida consiste no uso das convenções internacionais para evitar a dupla tributação internacional por parte de sujeitos não residentes nos países signatários, mediante uma busca dirigida à escolha do melhor tratado para se beneficiar em uma dada operação de transferência de rendimentos. Neste caso, um sujeito alheio ao quadro dos beneficiários do acordo organiza atividades e meios com a finalidade de gozar das vantagens que o tratado reservaria exclusivamente para os residentes dos países signatários. A esta seleção do “melhor tratado”, a doutrina denomina de “*treaty shopping*”, ou “busca da melhor convenção internacional”.

O “*treaty shopping*”, portanto, corresponde à atitude de um determinado sujeito, na organização transnacional dos seus negócios, de pretender utilizar-se dos benefícios concedidos por um dado acordo internacional para evitar a bitributação, acordo este selecionado dentre os demais pela conveniência que oferece às operações pretendidas. O sujeito assim o faz mesmo sem ter direito a tais benefícios, por não figurar no âmbito subjetivo do acordo (sendo um não residente em relação aos países signatários), valendo-se da interposição de uma pessoa jurídica apta a agir em seu nome e por sua conta.

A terceira via é usar a estrutura dos acordos para evitar a dupla tributação no fito de reclassificar e otimizar sua estrutura financeira com o viés tributário, o que na maioria das vezes desloca os débitos para “*equity*”, geralmente pelo uso de instrumentos híbridos, conforme descrevem M. Leibrecht e T. Rixen, *verbis*:

First, the use of hybrid financial instruments provides a vivid illustration of how the structure of DTTs [Double Tax Treaties] can be utilized to reclassify financial flows tax optimally. Second, hybrid financing can be interpreted as a sophisticated way to substitute debt for equity with the intention of circumventing thin capitalization rules – in many cases without actually increasing the debt to equity ratio. Third, although hybrid instruments may be issued for a variety of non-tax reasons, taxation issues do have considerable impact on management’s financing decisions. (Leibrecht; Rixen, 2010, p. 66)

A quarta hipótese é utilizar estratégias para construir dupla não tributação, que envolve combinar diversas jurisdições e se aproveitar, em cada uma, de lacunas ou assimetrias que possibilitem redução virtual da tributação na operação original. Por vezes, essa estratégia utiliza os mecanismos dos acordos para evitar a dupla tributação descritos acima de forma conjunta.

A quinta situação usual é a dupla dedução, cujo nome autoexplicativo informa que determinada atividade pode estar sujeita a mais de uma dedução em determinada jurisdição, o que pode ser um atrativo à atividade empresarial em Estado que preveja benefício fiscal tão amplo.

A breve passagem pelas formas clássicas de planejamento agressivo, que podem ser ilícitas a depender da jurisdição, levam à conclusão de que, se, por um lado, alguns Estados estão empenhados em combater esse fenômeno para aumentar sua arrecadação, por outro, diversos Estados criam alternativas para favorecê-lo não apenas pelo mesmo motivo, mas também para atrair empresas e seus capitais, o que pode gerar crescimento econômico. O confronto elucidado é conhecido como “competição tributária danosa” (*“harmful tax competition”*) e ocorre quando Estados criam estratégias propositais para atrair empresas pelo caminho fiscal, conforme expõe Roberto Succio, *verbis*:

Fatti Stati o territori (vale a dire frazioni di Stati, o loro suddivisioni politiche locali), possono essere caratterizzati dall'assenza di imposte sui redditi, così come da un livello di aliquote più basso, o da una determinazione della base imponibile più favorevole. Ancora, può trattarsi di luoghi ove le Amministrazioni finanziarie competenti sono sottratte, normativamente o di fatto, ad ogni obbligo internazionale in materia di scambio di informazioni tra Amministrazioni, di trasparenza, di controllo sull'effettivo esercizio dell'attività dell'impresa residente etc. (Succio, 2002, p. 358-359)

A relação entre a vantagem econômica obtida e a redução da carga tributária a partir das disparidades entre as diversas jurisdições implica que regras orientadas ao combate do planejamento tributário agressivo considerado ilícito internamente não sejam eficazes.

Uma vez que as operações em questão se debruçam sobre um plano entre nações, as normas de um Estado podem ser rejeitadas por outro, o que culmina na erosão da soberania, segundo lição de Pasquale Pistone (2017), *verbis*:

Manifesta un rapporto causale tra l'effetto del risparmio d'imposta e lo sfruttamento delle disparità fiscali transnazionali riconducibile a una frizione tra forma e sostanza, che determina un effetto di erosione della sovranità di uno o più Stati, anche diversi da quelli in cui è posta in essere tale fattispecie transnazionale. In questo modo di palesano differenze strutturali rispetto al

fenomeno dell'elusione fiscale, che consentono di comprendere le ragioni per cui le norme antielusione sono scarsamente efficaci nei confronti delle varie forme di pianificazione fiscale aggressiva.

Per questa ragione le misure unilaterali non sono generalmente in grado di contrastarla efficacemente. Essa prospera infatti a livello transnazionale per effetto della mancata coerência del trattamento applicabile in base alle norme di ciascun ordinamento tributario. (Pistone, 2017, p. 70-71)

Ressalte-se que diversas estratégias de *planejamento tributário agressivo* podem não apenas ser consideradas lícitas, como também involuntárias. Podem, destarte, resultar do caminho natural que uma empresa teria que desenvolver para se inserir com perfeição em um sistema jurídico. Não raro, nessas hipóteses é possível que uma empresa simplesmente tenha dificuldade de entender o complexo de normas tributárias e se beneficie de determinada exoneração por pura obscuridade, o que é comumente alvo de autuação pelo Erário, para a surpresa do contribuinte.

Dessa forma, para reduzir a insegurança jurídica, alguns Estados adotaram as chamadas “*tax rulings*”, que, em certo grau, “*permiten vincular a las distintas Administraciones tributarias con respecto a la interpretación y, en su caso, aplicación de la normativa fiscal correspondiente*” (Machín; Palacios, 2010, p. 1.458-1.459). Apesar de mitigarem o problema, métodos unilaterais não são capazes de solucionar a fuga da tributação, muito menos atingir um consenso sobre o que possa ser considerado planejamento tributário lícito ou sobre os limites da soberania tributária.

O Programa da OCDE *Base Erosion and Profit Shifting* tem recebido forte apoio dos órgãos da Administração Tributária para o combate dos planejamentos tributários agressivos. E este esforço ampliou-se ainda mais com a entrada em vigor, no Brasil, da convenção *Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (AEOI), no dia 6 de setembro de 2016. Em atenção às recomendações da OCDE, dentre outras, as regras que limitam os benefícios (*Limitation on Benefits – LOB Clause*) estão sendo igualmente empregadas nas suas distintas possibilidades.

4. Os limites do planejamento tributário internacional agressivo

A mobilidade do capital internacional trouxe consigo a necessidade de cooperação, o que pressupõe, naturalmente, que um Estado possa atuar de algum modo no território de outro para obter dados relevantes de contribuintes ou suas operações nele situadas.

Como se encontra consagrado na doutrina, sendo o tributo uma obrigação que decorre do cometimento de fato previsto em hipótese de incidência normativa contida em lei, não de concurso de vontades, mas da materialização dos respectivos fatos jurí-

dicos tributários, ou, como prefere a doutrina tradicional, como obrigação que nasce *ex lege*, sua constituição somente pode se perfazer nos limites da territorialidade. Mas, além da respectiva constituição das obrigações tributárias possíveis, existe também a exigibilidade do tributo, mediante atos administrativos de lançamento, cobrança, fiscalização ou mesmo de atos judiciais de execução. Um e outro tipo de ato jurídico, seja o constitutivo de obrigação tributária, seja o de atos de exigência formal do tributo, sujeitam-se aos contornos e às limitações da territorialidade.

A Ciência do Direito empenhou-se em segregar o conceito de territorialidade em duas espécies, a saber: territorialidade formal e territorialidade material, usando como critério de distinção a tipologia das normas envolvidas. A territorialidade material equivaleria ao âmbito espacial de incidência da lei tributária (regra-matriz de incidência tributária), dotada de aplicação territorial, mas com a possibilidade de localizar fatos jurídicos ou sujeitos passivos dos tributos em qualquer parte, inclusive ultraterritorialmente, como forma de determinação do regime tributário, para que venha a nascer a obrigação tributária. E ao lado desta estaria a territorialidade formal, significando precisamente que as leis tributárias somente podem ter o seu cumprimento exigido nos limites do território da ordem jurídica correspondente, mediante os atos típicos de cobrança ou de fiscalização.

A territorialidade é geralmente vista como a limitação do poder exclusivo do Estado sobre seu território, com a consequência de que sem sua autorização não são lícitos os atos de um poder tributário estrangeiro que fiscalize e retenha pessoas, coisas ou operações que se desdobrem dentro de suas fronteiras, como destaca ilustrativamente o ensinamento de Ottmar Buhler (1968), *in verbis*:

No está permitido, pues, a la Administración fiscal del Estado A, en cuanto no tenga el consentimiento del Estado B, el exigir prestaciones materiales o formales de personas en el Estado B, sea directamente en el otro Estado (que puede ser también la sociedad matriz en el otro Estado); en efecto, en el DIT [Derecho Internacional Tributario] rige también el principio de que los actos jurídicos dirigidos a un representante dentro de su poder de representación produce efecto inmediatamente en favor y en contra del representado. (Buhler, 1968, p. 217-218)

De fato, o núcleo da cooperação está na concordância, pois não se pode ferir o princípio da soberania, que permite que cada Estado edite sua política tributária própria. Pelo princípio da paridade entre as nações, que permite que um Estado tenha efeitos extraterritoriais com eficácia plena além da fronteira, a cooperação tem assumido importantes funções.¹⁶

16 Cf. Pereira (2010, p. 556-562).

Sendo o planejamento tributário aqui tomado como um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, suas proposições devem buscar constituir formas lícitas de economia tributária (“*tax saving*”), sem contrastar frontalmente o ordenamento. Esta hipótese pode consistir tanto numa escolha de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não incidência, quanto de isenção (total ou parcial), ou mesmo de negócios mais favoráveis, por negócios jurídicos indiretos, para que se obtenha o resultado desejado de eliminação ou de redução do tributo devido.

É nítido, todavia, que existe uma dificuldade quase intransponível para classificar como abusiva uma movimentação do contribuinte que vise à economia tributária, conforme depreende Raffaele Russo (2007), *in verbis*:

[I]t is clear that on the basis of considerations of economic efficiency and fiscal justice a taxpayer should not be able to use legal constructions or transactions to avoid similar situations being subjected to the same tax burden. In other words, taxpayers should not abuse their right to minimize their tax burden. As in other branches of law, finding the borderline between use and abuse is not an easy task. (Russo, 2007, p. 52)

Nesta mesma linha, impõe-se ao Fisco o dever de manter uma efetiva fiscalização sobre operações e atos praticados pelos contribuintes, sempre que possível. É dever da Fiscalização coibir práticas de utilização do ordenamento por meio de estratégias, formados com negócios simulados, em fraude à lei ou com dolo, visando causar prejuízo ao Fisco.

Certamente, o combate aos atos de sonegação, de evasão fiscal ou de elusão tributária representa uma importante atividade estatal que deve ser desenvolvida de modo permanente e garantida pelo direito, mas sempre dentro de limites democráticos. O bem jurídico protegido tem seu alcance projetado para além da simples proteção ao patrimônio público, o que se perfaz como exigência republicana de constituição da receita pública para atender as despesas atribuídas ao Estado e assim alcançar a própria economia pública.

Todavia, mesmo em se tratando de um imperativo da mais alta importância, não pode essa razão servir como justificativa para desmandos superadores dos mais consagrados direitos fundamentais.¹⁷ Cumpre ressaltar que a “elusão”, como um con-

17 “[...] impõe-se uma luta adequada, eficaz e corajosa contra a evasão fiscal que campeia um pouco por toda a parte, particularmente facilitada com a moderna hipertrofia e complexidade técnica da generalidade da legislação fiscal e da crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos. Uma luta que, como é evidente, não pode servir-se de quaisquer instrumentos, mas de instrumentos conformes à Constituição, mais especificamente conformes à Constituição

ceito de direito positivo, decorrente do ordenamento, deve ser avaliada e conhecida à luz de cada um dos sistemas jurídicos, não se podendo permitir qualquer espécie de “importação” conceitual ou de critérios.

Se, por um lado, cada um é livre para evitar a incidência tributária, por outro, a liberdade de ação do particular não é tão vasta para que ele possa, com atos não consentidos, evitar o nascimento das obrigações previstas no ordenamento jurídico. A lei tributária não pode ser eludida por abusos das formas jurídicas previstas pelo direito, enquanto violação indireta de normas, institutos e procedimentos. Neste caso, a obrigação tributária surge porque resulta irrelevante o comportamento subjetivo (fruto de violação de direito), no dizer de Kruse (1994, p. 211).

Nenhuma liberdade pode ser levada às últimas consequências, *in casu* a compreensão de uma parcela da doutrina que pretende tomar como economia tributária válida toda e qualquer atitude do contribuinte que não resvale para o âmbito do antijurídico, mesmo quando a forma jurídica adotada por ele tenha como única finalidade a omissão fiscal.

No ordenamento jurídico norte-americano, o “*business purpose test*” surgiu no julgamento do caso “Gregory v. Helvering”, que é paradigmático ao lado dos dois casos “Goldstein v. Commissioner”, julgados em 1959 e 1966, respectivamente, por meio do “*good business purpose test*”. Essencialmente, a Suprema Corte americana decidiu que, se uma negociação não tem outro objetivo senão evitar ou reduzir o encargo tributário, não deve ser considerada pela lei tributária. Foi igualmente criada a doutrina “*substance over form*”, que significa a prevalência da natureza econômica de um negócio jurídico se esta difere de sua forma jurídica adequada. Formou-se, assim, o “*test*” que valoriza individualmente os procedimentos elisivos (“*steps*”), por meio do qual os juízes devem distinguir aqueles que são relevantes para o resultado final, mas sem um fim negocial próprio.

A Inglaterra se adaptou, em certa medida, às teorias americanas, com particularidades jurisprudenciais que podem ser agrupadas nos seguintes métodos para identificar a evasão: (i) quando o contribuinte organiza um procedimento pré-ordenado, com o único fim de obter diminuição na exação, integrado por diversos passos (“*steps*”) em transações várias, é lícito que os juízes observem o conjunto operacional, como se fosse um único negócio jurídico, ignorando os “*steps*” isolados; (ii) para que o procedimento seja considerado pré-ordenado, basta que se possa revelar a intenção de se conduzir a operação passo a passo para conseguir o resultado desejado; e (iii) na presença de atos cujos “*steps*” sejam erodidos em sequência, a operação pode ser

fiscal, em que naturalmente se conta também o princípio do Estado fiscal” (Nabais, 1999, p. 18).

entendida como circular e destinada a obter efeitos fiscais – mas quando isso ocorrer e os atos subsistirem ao tempo, o juiz deverá valorá-los com o máximo rigor.

Essa doutrina não encontra encaixe impecável em diversos ordenamentos de “*civil law*”, pois, como já evidenciado, o direito de opção fiscal permite que o contribuinte utilize meios lícitos para reduzir a carga tributária, o que é óbice a constatações de ausência de propósito negocial, por insuficiência de embasamento legal, v.g., nos ordenamentos brasileiro, português, italiano, francês, alemão e espanhol – que se baseiam nas ideias de “*fraus legis*” e “*abus de droit*”.

Na Alemanha, para que sejam aplicadas as diretrizes do abuso de forma é necessário que se cumpram cumulativamente quatro premissas: (i) identificação da estrutura inadequada para alcançar o negócio pretendido; (ii) ausência de propósito negocial; (iii) intencionalidade do abuso; e (iv) redução da carga tributária em função dos estratagemas criados. Esta é uma reunião síntese, sendo que cada autor varia quanto à predominância de um ou outro critério.

Na França, o conceito de “*abus de droit*” não é utilizado com extrema precisão na seara tributária, podendo significar construção jurídica fictícia ou definir práticas de desvios normativos nas quais o único objetivo é alcançar um tratamento mais vantajoso em termos fiscais, e anda lado a lado aos conceitos tradicionais de “*fraus legis*” e simulação.

Ora, a redução do ônus fiscal por meios lícitos é dever do bom administrador, responsável pela gestão do patrimônio de uma pessoa jurídica com finalidade lucrativa. Corroborar nossa opinião a conclusão de Miguel Delgado Gutierrez, *verbis*:

Aliás, entendemos que o simples fato de economizar impostos já constitui um ‘business purpose’, pois os administradores de uma empresa devem agir no sentido de buscar a maior rentabilidade possível do empreendimento. Destarte, o objetivo de economizar tributos, além de não ser ilegal, constitui para os administradores uma obrigação na busca da maior eficiência possível na gestão adequada dos negócios sociais.

Logo, a aplicação da doutrina da falta de propósito negocial no direito tributário brasileiro, em razão da ausência de positivação, viola a segurança jurídica e o princípio da legalidade. (Gutierrez, 2016, p. 772)

Em conclusão, as autoridades fiscais, em regra, devem observar com cuidado os seguintes elementos do planejamento tributário internacional: (i) minimização ou eliminação do ônus tributário; (ii) legalidade da operação; (iii) relevância da causa ou motivo do contribuinte; (iv) existência de atos negociais que tiveram tão somente o propósito de evitar a tributação; (v) aproveitamento de lacunas legislativas; (vi)

existência de substrato econômico dos procedimentos adotados; e (vii) atos negociais contrários não precisamente à legalidade, mas ao espírito da lei. Importante salientar, novamente, que estes são critérios de análise, mas que não comportam, por si só, uma apreciação de que um planejamento tributário seja lícito, ilícito ou agressivo. É fundamental observar não só as peculiaridades de cada caso, como também as variações legislativas sobre as quais a operação examinada repousa.

Hodiernamente, o campo da cooperação internacional reclama por um *dever de transparência* e um novo paradigma de “Fisco global”, culminados nos esforços de implementação do Programa BEPS, da OCDE, especialmente quanto ao Plano de Ação nº 12 (*Mandatory Disclosure Rules*), que sugere que os países adotem regras internas que obriguem os contribuintes a revelarem seus esquemas de planejamento tributário agressivo).¹⁸

Conforme as orientações da OCDE, o Plano de Ação nº 12 entrou em operação até setembro de 2015 nos países cooperantes,¹⁹ aos quais caberia a elaboração de normas de “*declaração obrigatória* de transações, esquemas, ou estruturas de caráter agressivo, ou abusivo”. É medida que tem como norte permitir segurança jurídica ao setor privado (a) e reduzir os custos com litígios por parte das administrações tributárias (b), com a “maior coerência possível” entre os países. Uma condição fundamental para favorecer a competitividade e promover uma concorrência equilibrada entre empresas nacionais e estrangeiras.

O regime do *Mandatory Disclosure Rules* reclama a “obrigatoriedade” das declarações ou consultas de planejamento tributário. É este que se lastra aos integrantes do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum).

18 “ACTION 12 – *Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements*): Develop recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures, taking into consideration the administrative costs for tax administrations and businesses and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules. The work will use a modular design allowing for maximum consistency but allowing for country specific needs and risks. One focus will be international tax schemes, where the work will explore using a wide definition of ‘tax benefit’ in order to capture such transactions. The work will be co-ordinated with the work on co-operative compliance. It will also involve designing and putting in place enhanced models of information sharing for international tax schemes between tax administrations.”

19 O relatório final do plano de ação encontra-se disponível para consulta no sítio eletrônico da OCDE disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_g1g58cee/9789264241442-en.pdf. Acesso em: 06/10/2025

As medidas do *Mandatory Disclosure Rules* (declarações obrigatórias) estão concebidas prioritariamente para planejamentos tributários com operações internacionais, ainda que não se imponham exclusividade para esse propósito. Ao contrário, todos os comentários da OCDE admitem aplicação extensiva a operações internas. Portanto, é possível e desejável que a norma seja aplicada a todos os tipos de planejamentos tributários, com ou sem operações internacionais.

O objetivo da declaração ou da consulta antielusiva é facilitar a transparência e acesso ao Fisco, antes ou durante a execução do “planejamento tributário agressivo”, para identificar as pessoas envolvidas e a relação entre forma e substância dos atos, de sorte a permitir a separação entre casos de evasão, de elusão e de planejamento legítimo.²⁰ Outra exigência é a de que o sujeito passivo apresente uma declaração para *cada conjunto de operações executadas de forma interligada*.

Em vista disso, não será qualquer “planejamento tributário” a ser informado, mas apenas aqueles que atendam aos critérios de motivação sobre as situações de fato e de direito adotadas. É fundamental que as informações sejam precisas e qualificadas. O teste deverá ser sempre o exame da *causa jurídica* das operações, ou seja, do fim negocial pretendido pelas partes. Se o conjunto de atos se encontra, todo ele, orientado para o atingimento do fim proposto, com comprovação do efetivo cumprimento das obrigações, este torna-se oponível a terceiros, inclusive ao próprio Fisco. Este modelo teórico de qualificação da elusão tributária a partir da determinação de negócios ou atos jurídicos desprovidos de “causa jurídica”, com ausência apurada a partir da linguagem das provas, tem como vantagem a segurança jurídica, afastada a subjetividade dos meios fundados em repercussões econômicas.

Assim, as atividades que disponham de “causa jurídica” bem evidenciada, “forma usual”, como nos casos de negócios diretos e contratos com cláusulas costumeiras e coerentes com as previsões legais, e não se encontrem dentre as modalidades listadas em regulamentação própria, não precisarão ser declaradas nem ser objeto de consulta. Vale registrar que o “dever de informar” das declarações ou consultas antielusivas deve ser estimulante de *compliance*, de conformidade. Não pode ser admitido como

20 “The main objectives of mandatory disclosure rules can be summarized as follows: (i) obtaining early information about tax avoidance schemes; (ii) identifying schemes, and the users and promoters of schemes; and (iii) acting as a deterrent to reduce the promotion and use of avoidance schemes. Whilst the available data on the effectiveness of mandatory disclosure regimes is not comprehensive, the available evidence, plus feedback from those with such regimes, suggests that most existing mandatory disclosure regimes are successful in terms of meeting these objectives” (OCDE, 2015, p. 13).

meio invasivo ou inibitório da atividade econômica ou de intervenção do Estado na autonomia privada.

Apesar de o dever de informar recair sobre o contribuinte, as consequências do *non-compliance* devem ser efetivas, para obrigar os sujeitos passivos a cumprirem com as obrigações acessórias de declaração ou de consulta preventiva antielusivas, mas devem ser definidas segundo o direito interno de cada país. Assim, a forma da sanção (pecuniária ou não) e o valor ou percentual da multa devem ser coerentes com os sujeitos e com as situações envolvidos, segundo o princípio de proporcionalidade.

Tendo em vista este parâmetro, a alegação de “fraude”, que implica a imputação de delito penal por presunção, parece admitir um “dever de autoincriminação”, o que não é coerente com a proporcionalidade das sanções e com o modelo do BEPS.²¹ Sugerem-se, aqui, reflexões sobre aprimoramentos para a distinção de sanções segundo as condutas e a própria finalidade de *compliance* e boa-fé de quem declara ou promove a consulta.

Nesse contexto, o desafio do regime de *Mandatory Disclosure* do BEPS está em saber como efetuar planejamentos tributários legítimos e preservar as bases impositivas dos Estados nos dias atuais. Logicamente, as diferenças de ordenamentos, entre regimes de direito privado e normas tributárias, dificulta sobremaneira a busca de “coerência” defendida pelo BEPS.

Por parte do Fisco, a *eficiência tributária* impõe evitar modelos de “sistemas tributários simbólicos” que gerem perda das bases tributáveis por causa de uma legislação lacunosa ou desprovida de efetividade no combate aos planejamentos tributários “agressivos”. Esse propósito de eficiência não afasta a garantia de segurança jurídica dos princípios constitucionais de proteção dos contribuintes, ainda que o controle dos chamados “*abusive tax plannings*” seja igualmente um modo de assegurar equilíbrio de concorrência e competitividade nos mercados.

Ora, se o paradigma do “Fisco global” se volta para consagrar a recomposição das bases tributáveis de cada país, o novo contribuinte (sem fronteiras) deve mover-se com responsabilidade e *compliance*,²² no direito de organizar planejamentos lícitos e providos de substância, com cuidados objetivos para redução de riscos tributários futuros e outros.

Numa síntese, as expectativas de condutas com transparência, boa-fé e cautelas de boa administração informam todo o modelo jurídico do século XXI. Por isso, do

21 “Disclosure obligation’s compatibility with the privilege against self-incrimination [...]. In addition, there should not be an issue with self-incrimination where a promoter is obliged to disclose instead of a taxpayer” (OCDE, 2015, p. 67).

22 Veja-se: U.S. Department of Labor (2002) e OCDE (2004, 2009).

direito de livre gestão, passa-se ao dever de *compliance fiscal*, para afastar riscos tributários à atividade (ética interna), induzir lealdade concorrencial (ética entre iguais) e fortalecer a garantia de preservação das bases tributáveis dos Estados (ética social).

Considerações finais. Normas Gerais antielusivas

Como destacado, diversos países adotaram como modo de combate à elusão o recurso às chamadas “cláusulas gerais antielusivas”, que são espécies de normas criadas para autorizar a desconsideração de atos ou negócios perpetrados pelos contribuintes, que ficam sujeitos à fiscalização, quando apresentam conteúdos incompatíveis com as respectivas qualificações jurídicas exigidas pela norma tributária.

Nesse contexto, são identificados Estados que: (i) possuem uma norma geral antielusiva (*general anti-avoidance rules*), apenas; (ii) adotam construções jurisprudenciais, como as teorias da *prevalência da substância sobre a forma*, da “*step transaction*” ou aquela do *teste de intenção negocial*, que formam o gênero das hipóteses de controle sobre atos elusivos, quase sempre cumuladas com leis especiais de prevenção; (iii) controlam as operações elusivas exclusivamente com normas de prevenção (*special anti-avoidance rules*), tipificando as diversas hipóteses, que vão das operações mais comuns às mais complexas, conforme as identifiquem; (iv) combinam normas gerais com normas de prevenção, ou de correção, para o controle de operações elusivas; e (v) não possuem regras gerais antielusivas,²³ ou de prevenção. Todas estas concorrem ou não com dirigismos hermenêuticos, empregos de analogia, aplicação de presunções legais relativas, dentre outros.

A novidade fica por conta do uso dessas normas apenas como um recurso de fechamento do sistema, para assegurar um padrão preventivo, com atuação residual, unicamente quando não houver nenhum regime legal próprio.

O recurso às chamadas “cláusulas gerais antielusivas”, que são espécies de normas gerais e abstratas criadas para autorizar a desconsideração de atos ou negócios perpetrados pelos contribuintes quando apresentam conteúdos incompatíveis com as qualificações jurídicas exigidas pela norma tributária (sem que se configure como

23 Sobre a aceção que se possa adotar, diz Victor Uckmar (1983, p. 46): “[...] desde el punto de vista de la terminología jurídica, algunas jurisdicciones niegan sentido jurídico al término ‘elusión’, fundamentalmente por dos motivos: a) si solo es punible la violación directa de la legislación fiscal, las violaciones indirectas de las disposiciones fiscales son totalmente legítimas y entonces el término ‘elusión’ carece de materialidad legal; b) en algunos países en donde pueden castigarse las violaciones indirectas de la legislación fiscal, puede considerarse al término ‘elusión’ como carente de sustancia propia porque una ‘elusión ilícita’ será considerada legalmente como ‘evasión’, pues el código fiscal legal incluye todas las violaciones de la legislación fiscal”.

simulação ou fraude), tem gerado inúmeras críticas, justificadas pelos conflitos com relevantes princípios constitucionais, particularmente os de legalidade e tipicidade.

O fato é que essas normas obtiveram baixa efetividade na experiência jurídica de países como Portugal, Itália, França, Holanda e Bélgica. Na Alemanha, mesmo que a prática lhe tenha reservado melhor acolhida, os julgadores predacam-lhe ainda pouca confiança. No Reino Unido, houve uma preferência declarada pelas normas de prevenção, fechando-se o sistema com decisões judiciais e precedentes fundados na “*step-stone transaction*” e “*substance over form*”. Assiste-se, agora, e não sem um certo ceticismo, ao acalorado debate no direito brasileiro, com vistas à adoção e emprego de uma regra que permita descon siderações de atos ou negócios jurídicos além dos casos de fraude à lei ou simulação.

Se atentarmos para a utilidade de uma regra geral antielusiva com aquela função residual, veremos que os esforços para sua existência só se prestam aos casos de fraude à lei ou simulação. Para alguma atuação fora desses contornos, far-se-á necessário compreender a causa jurídica de cada ato jurídico ou contrato existentes, de modo a se aferir a real efetividade dos atos do direito privado. Presente a causa jurídica, esta deve substituir, salvo se houver regime expresso de regra específica antielusiva.

Referências

Adoninno, P. La pianificazione fiscale internazionale. In: Uckmar, V. (coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Roma: Cedam, 1999.

AGOSTINI, A. *Les options fiscales*. Paris: Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, 1983.

Arespachoga, J. de. *Planificación fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

BENÍTEZ, G. M. M. *¿Es lícita la planificación fiscal?* Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamento tributario. Madrid: Lex Nova, 2013.

BUHLER, O. *Principios de derecho internacional tributario*. Tradução de F. C. Torrejon. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

CALDAS, M. O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal? Coimbra: Almedina, 2015.

CARTOU, L. *Droit fiscal international et européen*. Paris: Dalloz, 1986.

CARVALHO, P. de B. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional*. Ciudad de Panamá, 2022.

COASE, R. *The nature of the firm*. London: Economica, 1937.

- DAVID, C. L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milão, v. 52, n. 2, p. 220-256, 1993.
- ELLIS, M. J. *Advance rulings*. [S.l.]: IFA, 1999.
- EUROPEAN UNION. The European Commission. Commission recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning. *Official Journal of the European Union*, 12 dez. 2012. Disponível em: <http://data.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj>. Acesso em: 15 jun. 2025.
- FERRAZ JR., T. S. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1990.
- FOX, C. M. *Working with contracts*. New York: Practising Law Institute, 2002.
- GARBARINO, C. *La pianificazione fiscale internazionale*. Milano: Giuffrè, 2005.
- GARCIA NOVOA, C. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- GEST, G.; TIXIER, G. *Droit fiscal international*. Paris: Presses Universitaires de France, 1985.
- Greco, M. A. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2008.
- GUTIERREZ, M. D. O planejamento tributário e a teoria do propósito negocial. In: SCHOUERI, L. E.; BIANCO, J. F. (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- HENSEL, A. *Diritto tributario*. Tradução de D. Jarach. Milano: Giuffrè, 1956.
- HOLMES, K. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam: IBDF, 2007.
- IRTI, N. A ordem jurídica do mercado. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, v. 145, p. 44-49, 2007.
- JUÁREZ, L. G. O.; HAMZAOU, R. Common strategies against tax avoidance: A global overview. In: COTRUT, M. (ed.). *International tax structures in the BEPS era: An analysis of anti-abuse measures*. Amsterdam: IBFD, 2015.
- KRUSE, H. W. Il risparmio d'impost, l'elusione fiscale e l'evasione. In: AMATUCCI, A. (coord.). *Tratatto di Diritto Tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. 3, tomo III.
- LARRAZ, J. Metodologia aplicativa del derecho tributário. *Revista de Derecho Privado*, Madrid, p. 49, 1952.
- LEIBRECHT, M.; RIXEN, T. Double tax avoidance and tax competition for mobile capital. In: ZAGLER, M. (ed.). *International tax coordination: An interdisciplinary perspective on virtues and pitfalls*. London: Routledge, 2010.
- LUPI, R. Elusione: Esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario. In: DI PIETRO, A. (coord.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999.
- MACHIN, V. B.; PALACIOS, J. Introducción a la planificación fiscal internacional. In: ANTÓN, F. S. (org.). *Fiscalidad internacional*. Madrid: CEF, 2010.

Nabais, J. C. O princípio do estado fiscal e a evasão aos impostos. *In: Congresso Ibero-americano de direito tributário*, 1., 1999, Leiria. *Anais [...]*. Leiria: Instituto Politécnico de Leiria, 1999.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Paris: Centre for Tax Policy and Administration, 2004.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). *Study into the role of tax intermediaries*. Paris, 2008. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2025.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). *Corporate Governance and Tax Risk Management*. Paris: Centre for Tax Policy and Administration, 2009.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). *Transfer pricing legislation – A suggested approach*. Paris: Centre for Tax Policy and Administration, 2011. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/3.%20TP_Legislation_Suggested_Aproach.pdf. Acesso em: 15 jun. 2025.

Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE). Public Discussion Draft. *BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules*. Paris: OECD Publishing, 2015.

PEREIRA, P. R. *Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. Coimbra: Almedina, 2010.

PISTONE, P. *Diritto tributario internazionale*. Torino: G. Giappichelli, 2017.

Popper, K. *A lógica da pesquisa científica*. São Paulo: Cultrix, 1996.

RIVIERO, R. E. Planificación fiscal internacional (economía de opción, elusión y evasión internacional). *In: ASOREY, R. O.; GARCÍA, F. D. Tratado de derecho internacional tributario*. Madrid: La Ley, 2013.

Rogers-Glabush, J. *International tax glossary*. 7. ed. Amsterdam: IBFD, 2015.

ROSEMBUJ, T. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

RUSSO, R. (ed.). *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam: IBFD, 2007.

SHAVIRO, D. N. *DOING WELL BY DOING GOOD? RESPONDING TO CROSS-BORDER TAX ARBITRAGE*. Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, n.97. National Tax Association, Leesburg, 2004.

SUCCIO, R. Evasione ed elusione nella fiscalità internazionale. *In: SACCHETTO, C.; ALEMANNO, L. Materiali di diritto tributario internazionale*. Milano: IPSOA, 2002.

TÔRRES, H. T. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira antissimulação (LC 104/01). In: ROCHA, V. de O. (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5.

TÔRRES, H. T. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, H. T. Elusão e planejamento tributário – a teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: NOVOA, C. G.; ENDRESS, S.; QUIÑONES, L. C. *Jornadas latinoamericanas de direito tributario*. Caracas: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributário – Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008.

TOOMA, R. A. *Legislating against tax avoidance*. International Bureau of Fiscal Documentation. Amsterdam: IBFD, 2008

Uckmar, V. Tax Avoidance, Tax Evasion. *Cahiers de droit fiscal international*, IFA, v. LXVIIIa, 1983.

U.S. Department of Labor. Office of Administrative Law Judges. *Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204*. 107th Congress. Washington, DC, 2002.

XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Jurisprudência

GOLDSTEIN v. COMMISSIONER, 267 F.2d 127 (1959).

GOLDSTEIN v. COMMISSIONER, 364 F.2d 734 (1966).

GREGORY v. HELVERING, 293 U.S. 465 (1935).

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

SERGIO ANDRÉ ROCHA¹

Resumo: Este artigo analisa como a doutrina tributária brasileira concentrou as suas expectativas de segurança jurídica na atividade do legislador e, conseqüentemente, 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 paper analyzes how the Brazilian tax doctrine has concentrated its expectations of legal certainty in the activity of the legislator and, consequently, in the law, which resulted in the relevance attributed to principles such as legality and typicality. Our conclusions suggest, however, that in many cases legal certainty is dependent on the activity of law-applying bodies, so that excessive focus on the law would, paradoxically, generate uncertainty.

Keywords: Legality; typicality; legal certainty; institutional design; interpretation.

1 Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Diretor vice-presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Parecerista.

Sumário

1. Legalidade estrita, tipicidade cerrada e a deificação da lei no Direito Tributário brasileiro	121
2. A contribuição de Sunstein e Vermeule e a leitura da teoria tributária brasileira clássica: formalismo e desconfiança institucional	128
3. A distinção entre texto e norma	131
4. A interpretação como uma atividade criativa	131
5. A natural e inevitável indeterminação da linguagem	133
6. Críticos da visão tradicional	138
7. Formalismo seletivo	142
Conclusão: do texto legal à decisão	144
Referências	145

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 formalismo² 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,³ 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 (Rocha, 2022), uma 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.

-
- 2 Logo neste primeiro parágrafo vale a pena uma ressalva sobre o conceito de *formalismo*. Para tanto, nos valem das seguintes palavras de Cass R. Sunstein: “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, entendamos 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 preexistente e não exercem discricionariedade nos casos concretos” (Sunstein, 2011, p. 203-204).
 - 3 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 também 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).

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, grifo nosso)

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 ele 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, grifo nosso)

Alberto Xavier retomou as mesmas ideias em outro estudo, no qual reiterou que “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 tendo em consideração 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 obrigá-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, grifo nosso)

Encontramos posição nesse mesmo sentido na obra de Hugo de Brito Machado. Em *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, o 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*. (Machado, 2004, p. 21, grifos nossos)⁴

Em trabalho mais recente, Hugo de Brito Machado sentenciou que

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).

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.⁵

Nosso formalismo jurídico, por sua vez, defende o oposto. Pretende, como se observa na concepção de Sacha Calmon, acima, restringir a atuação interpretativa ou integrativa dos agentes administrativos ou jurisdicionais, sobretudo os primeiros. Ora, a teoria que pretende evitar que o juiz interprete nos remete ao espírito codificador do Código Civil de Napoleão de 1804 do que aos positivismos jurídicos contemporâneos.

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 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

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

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

tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis. (Derzi, 2001, p. 224-225)⁶

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 meteoricamente 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 impositivo* e definir o sujeito passivo tributário. (Carrazza, 2010, p. 27-28, grifos nossos)

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 banuiu com veemência a analogia, como técnica integrativa ou como fator de equalização tributária, afastando, dessarte, qualquer tipo de norma antielisiva”

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

(Coêlho, 2006, p. 2). Na mesma linha, citamos novamente 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.⁷

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 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 devesse 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

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.⁸

A prevalência desse tipo de visão a respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade teve importante efeito no desenvolvimento dos debates sobre 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 (2010, p. 227-233).

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).

Contudo, parece-nos evidente que o debate de questões tributárias complexas, típicas da sociedade de risco,⁹ a partir de categorias essencialmente formais e conceituais, esgotou-se,¹⁰ 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 em direção à reconstrução do sistema.

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 (e republicado no ano seguinte), 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

9 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, p. 16-51) e Ribeiro (2009, p. 43-67).

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

Oliveira (2015), provavelmente a maior autoridade em Imposto de Renda de nosso tempo, autor por quem tenho sincera admiração.

Como apontei no item anterior, uma das características da teoria formalista brasileira é uma claríssima desconfiança em relação aos órgãos de aplicação do direito, principalmente no tocante à 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 o de 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 o de insegurança. Ainda me valendo das palavras dos autores, “debaixo de certas circunstâncias, o formalismo pode ser visto não como representando uma embaraçosamente 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:

[...] 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 estudo 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 o de 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 mais das instituições de interpretação/aplicação da legislação 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 abaixo:

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 Ricardo 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 esgote na edição do texto, havendo de 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 vênia, parecem-nos superadas, nota-

damente a crença de que a interpretação de um texto consiste em revelar ou descrever a prescrição prevista.¹¹

Com efeito, hoje é amplamente reconhecida a ideia de que, sendo os textos jurídicos vertidos em linguagem, permitem os mesmos interpretações divergentes, as quais serão forjadas com base na pré-compreensão do intérprete.¹²

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)¹³

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

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 ele-

11 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: Máynez (2002, p. 327), Coing (2002, p. 326), Gusmão (1999, p. 219), Diniz (1993, p. 381), Lopes (1989, p. 114), Rodrigues (1989, p. 24), Espínola (1977, p. 157), Bevilaqua (1975, p. 45), Jesus (1995, p. 27) e Mirabete (1998, p. 51).

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

13 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) e Lima (2004, p. 87).

mentos 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)¹⁴

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 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-

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

-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, “supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores”. Para ele, 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)¹⁵.

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 (1996, p. 208-209), conceitos absolutamente

15 Sobre a utilização de conceitos indeterminados no campo do Direito Tributário, ver: Ribeiro (2003, p. 44), Oliveira (2003, p. 114-115), Schoueri (2005, p. 250-251), Abraham (2007, p. 318), Costa (2007, p. 183) e Barbosa (2007, p. 293-298).

determinados são difíceis de serem encontrados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos.¹⁶

Dessa forma, tem-se que 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 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).¹⁷

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**. Houvera a participação de elementos estranhos à própria lei, houvera 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, grifo nosso)

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.

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

16 No mesmo sentido, Kaufmann (1999, p. 108).

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

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 (*descobrimo 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.¹⁸

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 fornecesse 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 nelas.

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.

18 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).

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, vale-se 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. As indeterminações acidentais, por sua vez, usualmente decorrem 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. Críticas 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 (Uerj), 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, grifo nosso)

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, como também sustenta que a legalidade tributária não deve buscar o pretense 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, grifo nosso)

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, argumenta que:

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 Marcos 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*, mas, quando se trata de normas que limitam a competência tributária, como é o caso das imunidades constitucionais, 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 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, grifo nosso).

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 o autor 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 eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior” (Costa, 2001, p. 117).¹⁹

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). 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 duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária. O

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

que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e os valores ínsitos 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 esquizofrênico artigo 111, antes mencionado, como se estivessem diante de verdadeira cláusula pétrea 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.

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, p. 16-23, 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, Heleno 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.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, 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 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.
- 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 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.
- GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do Direito Tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- GOMES, Marcos 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.
- 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 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 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, p. 106-116, 2003.

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 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, p. 399-430, 2022.

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

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução 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.

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.

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

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, p. 95-112, ago. 2000b.

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.

GUSTAVO BRIGAGÃO¹

EDUARDO BARBOZA MUNIZ²

Resumo: Este artigo tem por objetivo examinar as principais questões teóricas e legislativas referentes à adoção da arbitragem tributária no Brasil. Inicialmente, será demonstrada a plena viabilidade da implementação da arbitragem nessa seara, com a superação da tese da indisponibilidade do crédito tributário. Posteriormente, serão analisadas outras controvérsias jurídicas relacionadas ao tema, como a suposta necessidade de prévia edição de lei complementar (norma geral) para a implementação do instituto. Em seguida, serão avaliadas as principais proposições legislativas voltadas à instituição da arbitragem tributária no país, com estudo detalhado do PL nº 2.486/2022 (apenso ao PL nº 2.791/22). Por fim, o artigo analisa outros aspectos relevantes, como as limitações cognitivas que seriam impostas às cortes arbitrais e a possibilidade de anulação das suas sentenças.

Palavras-chave: Arbitragem tributária; Direito Tributário; Projeto de Lei nº 2.486/2022; sentença arbitral.

- 1 Presidente nacional do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (Cesa). Presidente honorário da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Vice-presidente do Fórum Permanente de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Rio de Janeiro. Ex-membro do Executive Committee of The International Fiscal Association (IFA – 2017/2018). Membro do conselho de administração da Câmara Britânica (Britcham). Diretor da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior (FCCE). Membro do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação (Caef), da Associação Comercial de São Paulo. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Cândido Mendes (1993/2004). Professor na pós-graduação de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Sócio fundador do escritório Brigagão, Duque Estrada – Advogados.
- 2 Mestre em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Professor nos cursos de pós-graduação da Fundação Getúlio Vargas (FGV), do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e do Instituto Brasileiro de Mercados de Capitais (IBMEC). Sócio fundador do escritório Brigagão, Duque Estrada – Advogados.

Abstract: This article aims to examine the main theoretical and legislative issues related to the adoption of tax arbitration in Brazil. Initially, it will demonstrate the full feasibility of implementing arbitration in this area, overcoming the argument of the public unavailability of tax credits. Subsequently, other legal controversies on the subject will be analyzed, such as the alleged need for a prior enactment of a supplementary law (general rule) to implement the mechanism. Next, the main legislative proposals for establishing tax arbitration in the country will be assessed, with a detailed study of Bill 2,486/22 (attached to Bill 2,791/22). Finally, the article will analyze other relevant issues, such as the cognitive limitations that would be imposed on arbitral courts and the possibility of annulment of their rulings.

Keywords: Tax arbitration; Tax Law; Bill 2,486/22; arbitral award.

Sumário

Introdução.	155
1. Viabilidade da arbitragem tributária	156
2. Comissão de juristas e as proposições legislativas.	158
3. Seleção dos árbitros	160
4. Limites e condições impostos à arbitragem tributária	162
5. Anulação da sentença arbitral	163
Considerações finais	165
Referências	166

Introdução

A insatisfação generalizada com a longa duração dos processos judiciais, aliada à busca pela resolução de litígios por verdadeiros especialistas na matéria controvertida, contribuiu decisivamente para o crescimento da arbitragem no Brasil.

Somente em 2023, os novos casos submetidos a procedimentos arbitrais totalizaram quase R\$ 30 bilhões (Lemes, 2024), nas mais diversas áreas do Direito, como societário, imobiliário, esportivo e, até mesmo, trabalhista.

Atualmente, não há dúvida de que a arbitragem é mecanismo substancialmente mais eficiente e célere para a resolução de litígios, com relevantes ganhos em termos de segurança jurídica e tutela dos interesses das partes.

Constatou-se, ainda, que a arbitragem pode reduzir custos para os envolvidos, aliviar a sobrecarga do Poder Judiciário e proporcionar decisões mais técnicas quanto ao direito material subjacente à lide (CBAR, 2024).

No âmbito tributário, entretanto, a implementação da arbitragem enfrentou histórica resistência. Argumentavam os críticos, entre outras questões, que a natureza indisponível do crédito tributário impediria que as controvérsias relativas a esse ramo do Direito Público pudessem ser solucionadas por tribunais arbitrais.

Além desses embates teóricos, houve também relevantes discussões jurídicas acerca de como os tribunais arbitrais na seara tributária poderiam ser instituídos. Ainda se discute, por exemplo, a necessidade de prévia edição de lei complementar (norma geral) que elenque a sentença ou laudo arbitral como instrumento válido para a extinção do crédito tributário.

A avaliação minuciosa dessas questões jurídicas é de suma importância, uma vez que eventuais equívocos, de ordem formal ou material, na implementação dos tribunais arbitrais poderão, no futuro, resultar em tentativas de anulação das sentenças arbitrais no âmbito do Poder Judiciário.

Neste artigo, será inicialmente demonstrado que a adoção da arbitragem em matéria tributária é plenamente viável e que, até mesmo, prescindiria de alterações na legislação complementar, ainda que elas pudessem conferir maior segurança jurídica ao instituto.

Em seguida, serão analisadas as proposições legislativas em âmbito federal que visam regulamentar o instituto, com destaque para o Projeto de Lei (PL) nº 2.486/2022, elaborado pela Comissão de Juristas, sob a liderança da ministra Regina Helena Costa, que objetiva disciplinar a adoção da arbitragem em matérias tributárias e aduaneiras.

Por fim, serão analisados outros aspectos potencialmente controversos do PL nº 2.486/2022, como as hipóteses de nulidade da sentença arbitral e as limitações cognitivas que seriam impostas aos árbitros.

Objetiva-se, neste estudo, contribuir para que, à semelhança do que ocorre em outras áreas do Direito, os contribuintes e entes tributantes brasileiros também usufruam, com segurança jurídica, dos indiscutíveis benefícios que decorreriam da implementação da arbitragem na seara tributária.

1. Viabilidade da arbitragem tributária

Em um primeiro momento, parte da doutrina concluiu que as controvérsias tributárias não poderiam ser submetidas a julgamento por instância privada, tendo em vista o suposto monopólio estatal da jurisdição e a indisponibilidade do objeto da prestação (crédito tributário).

Esse posicionamento, entretanto, foi, em grande parte da doutrina, superado por construções teóricas mais recentes. Como acertadamente observa Schoueri (2009, p. 311), a indisponibilidade recai sobre a competência tributária – indelegável e irrenunciável – e não sobre o crédito tributário em si.

De fato, o próprio Código Tributário Nacional (CTN) prevê a possibilidade de transação que tenha por objeto o crédito tributário (art. 156, III), o que evidencia que o interesse público na arrecadação dos tributos não implica engessamento do seu objeto (crédito). Ele, inclusive, pode ser remido (art. 156, IV), caso o interesse público assim recomende.

As demais críticas são refutadas por Marcelo Barbi, que conclui ser falaciosa a ideia de que o Estado detém o monopólio da jurisdição. Em interessante digressão histórica, o autor demonstra a superação do modelo de monopólio estatal da jurisdição, ao constatar que ela é “fenômeno pré-estatal e extraestatal, de modo que inexiste um monopólio do *ius dicere*” (Barbi, 2018, p. 209).

Além disso, a submissão do litígio tributário a julgamento por órgão arbitral não representa ato de disposição sobre o crédito tributário. Na realidade, a questão se volta à mera definição do órgão jurisdicional que prestará a tutela, sendo plenamente possível que o juízo arbitral conclua pela validade do crédito em disputa.

A arbitragem tributária ganhou defensores na última década, especialmente após a sua bem-sucedida implementação em Portugal (art. 124 da Lei nº 3-B/2010). Nessa jurisdição, o governo foi autorizado a “legislar no sentido de instituir a arbitragem

como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária” (art. 124 da Lei nº 3-B/2010).

Como esclarece o Decreto-lei nº 10/2011, a introdução da arbitragem em matéria tributária em Portugal teve três objetivos centrais: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses do sujeito passivo, assegurar maior celeridade na resolução de litígios tributários e reduzir o volume de processos pendentes nos tribunais.

Os fundamentos que levaram à implementação da arbitragem tributária em Portugal também se aplicam ao Brasil. Basta constatar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui estoque de mais de 72 mil processos ativos (CARF, 2024). Em âmbito judicial, o problema é ainda mais agudo, sendo constatado que, em julho de 2024, havia mais de 24 milhões de execuções fiscais em curso (JF-2, 2024).

Esses dados bem demonstram que o interesse público no efetivo recebimento dos créditos tributários não tem sido eficazmente tutelado no sistema atual. Esse cenário sugere a necessidade de avaliar a implementação de mecanismos alternativos de resolução de litígios, como a arbitragem tributária.

Como constatou Casalta Nabais (2011), a percepção da comunidade jurídica sobre a arbitragem tributária em Portugal rapidamente evoluiu da rejeição inicial para a ampla aceitação do instituto. Caminho similar tem sido trilhado no Brasil, onde, como dito, parte significativa da doutrina já se posiciona favoravelmente à plena validade da arbitragem em matéria tributária.

A majoritária aceitação da arbitragem em matéria tributária, entretanto, não eliminou as controvérsias em torno da forma de adoção do instituto no Brasil.

Isso porque a Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (art. 146, III, “b”), o que suscita debates acerca da necessidade de alteração do CTN para prever que a instauração da arbitragem suspenda o crédito (art. 151) e que a sentença arbitral possa extingui-lo (art. 156).

Nesse particular, Heleno Torres elenca três exigências derivadas do princípio da legalidade para a implementação da arbitragem tributária: (i) introdução inicial por meio de lei complementar (norma geral), em atenção às exigências do art. 146, III, “b”, da CF/88; (ii) edição de lei formal para disciplinar, entre outros aspectos, o procedimento e a forma de escolha dos árbitros; e (iii) criação de lei material que defina os contornos dos litígios passíveis de submissão ao tribunal arbitral (Torres, 2003, p. 59).

A necessidade de prévia edição de lei complementar, entretanto, é rejeitada por outros estudiosos do tema (Mascitto, 2018, p. 79-105), que apontam que a sentença

arbitral já foi equiparada à judicial pelo ordenamento jurídico brasileiro (art. 31 da Lei nº 9.307/1996),³ sendo desnecessária a edição de qualquer lei complementar.

Esse entendimento parte da constatação de que compete privativamente à União Federal legislar sobre Processo Civil (art. 22, I, da CF/88), por meio de lei ordinária federal, a qual já prevê que a sentença arbitral é ato jurisdicional que produz os mesmos efeitos da “decisão judicial passada em julgado” (art. 156, X, do CTN).

Em termos práticos, porém, a alteração do CTN pode ser recomendável para conferir maior segurança jurídica à arbitragem tributária, evitando, assim, longas e penosas disputas acerca da necessidade de prévia edição de norma geral sobre a temática.

2. Comissão de juristas e as proposições legislativas

Por meio do Ato Conjunto dos presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 01/22, instituiu-se a “Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional”.

Essa comissão, presidida pela ministra Regina Helena Costa, elaborou minutas de proposições legislativas com a finalidade de modernizar o processo tributário, inclusive mediante a instituição da arbitragem nessa seara.

Ciente das controvérsias acerca da suposta necessidade de prévia lei complementar para a criação do instituto no país, foi inicialmente apresentado o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022.

O texto do PLP previu, entre outras questões, que a “instauração da arbitragem, quando da nomeação do(s) árbitro(s), nos termos da legislação específica”, suspenderá o crédito tributário, bem como que a “sentença arbitral favorável ao sujeito passivo transitada em julgado” terá o efeito de extingui-lo.

O referido projeto já foi aprovado pelo Senado Federal, com pequena alteração redacional para dispor que a “instituição da arbitragem, nos termos da legislação específica”, suspenderá o crédito tributário. O projeto, no entanto, ainda aguarda aprovação na Câmara dos Deputados.

3 Lei nº 9.307/1996 (“Lei de Arbitragem”): “Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo”.

O Senado Federal também aprovou o PL nº 2.486/2022,⁴ que, na qualidade de norma geral sobre Processo Civil (como expressamente afirmado no projeto), tem por objetivo disciplinar a arbitragem em matéria tributária e aduaneira.

Nos termos do seu artigo 1º, a arbitragem poderá ser utilizada nessas searas para a “solução de controvérsias e a prevenção e resolução do contencioso administrativo e judicial”. A arbitragem poderá deliberar sobre o principal, juros de mora e quaisquer outros acréscimos, inclusive penas pecuniárias e não pecuniárias previstas na legislação (art. 1º, §§ 1º e 2º).

Cada ente tributante poderá editar norma para estabelecer seu próprio rol de hipóteses nas quais será admitido o uso da arbitragem (art. 2º do PL nº 2.486/2022), mas há certas vedações gerais previstas no próprio projeto de lei federal, como a impossibilidade de submissão à arbitragem de controvérsias já definitivamente solucionadas pelo Poder Judiciário.

A liberdade conferida aos entes tributantes para regulamentar certas questões relativas à arbitragem é coerente com a proteção do pacto federativo, ao permitir que eles definam critérios específicos para a instauração da arbitragem, como limites de valor, fases processuais ou administrativas em que será permitido o requerimento de arbitragem, entre outras questões.

Em termos procedimentais, o projeto estipula que o sujeito passivo deverá apresentar “requerimento de submissão da controvérsia à arbitragem” (art. 3º). Cabe ao ente tributante decidir pela aceitação ou não do requerimento (art. 4º). Eventual recusa deverá “ser devidamente motivada, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos” que a justifiquem (art. 4º, § 1º).

Nesse ponto, surge importante dúvida teórica: seria a decisão denegatória do procedimento arbitral ato vinculado, sendo vedada a recusa quando atendidos os pressupostos legais e administrativos para a sua instauração, ou tratar-se-ia de ato discricionário, sendo autorizado que a recusa se fundamente em juízo de conveniência e oportunidade?

Entendemos tratar-se de ato vinculado, sendo inválida a recusa à arbitragem quando preenchidos os pressupostos normativos para a sua instituição. Afinal, não cabe ao ente tributante, cuja atuação é regida pelos princípios da legalidade e da igualdade, recusar o procedimento arbitral quando a legislação e as normas locais o autorizarem.

4 Esclarecemos que este projeto tramita apensado ao PL nº 2.791/2022. Para os fins deste artigo, faremos referência exclusivamente ao PL nº 2.486/2022.

Em outras palavras, a manifestação da vontade estatal sobre os casos passíveis de submissão ao procedimento arbitral será exercida por meio da publicação do ato administrativo previsto no art. 2º do PL nº 2.486/2022, que estabelecerá o rol e os limites de matérias que poderão ser submetidas à arbitragem.

O sujeito passivo, por sua vez, terá direito subjetivo à busca da solução arbitral sempre que seu caso se enquadrar nas hipóteses previstas no referido ato administrativo, sendo considerada imotivada qualquer recusa que se fundamente em mero juízo de conveniência e oportunidade.

Superado esse aspecto, a submissão da controvérsia à arbitragem ocorrerá mediante a celebração de compromisso arbitral (art. 7º). Esse compromisso deve atender às formalidades previstas no art. 8º, sendo exigida a identificação dos sujeitos ativo e passivo, a designação dos árbitros, a indicação da câmara de arbitragem, a delimitação da matéria a ser examinada, o prazo para apresentação da sentença arbitral, entre outros elementos essenciais.

Uma vez assinado o compromisso arbitral, ficará suspensa a tramitação dos processos administrativos e das ações judiciais relacionadas ao crédito tributário incluído na arbitragem (art. 9º), assim como o prazo da prescrição intercorrente (art. 9º, § 1º).

O projeto também estabelece prazos mínimos e máximos para a tramitação dos procedimentos no âmbito do processo arbitral, inclusive para a prolação da sentença arbitral. Caso esses prazos não venham a ser observados (e não haja acordo entre as partes para sua prorrogação), o procedimento arbitral poderá ser extinto (art. 10).

Em regra, o processo será encerrado pela sentença arbitral, que poderá determinar a extinção ou a manutenção do crédito tributário. Caso os créditos tributários sejam extintos, os procedimentos administrativos e/ou ações judiciais correlatas serão igualmente cancelados (art. 8º, § 3º). Por outro lado, se o crédito tributário for mantido, as execuções fiscais retomarão sua tramitação.

3. Seleção dos árbitros

A seleção dos árbitros é uma das etapas mais sensíveis do procedimento arbitral. Em regra, serão selecionados três árbitros: um indicado pelo sujeito ativo, outro pelo sujeito passivo e um terceiro escolhido em comum acordo entre as partes (art. 14). Na ausência de acordo, caberá à câmara de arbitragem a indicação do terceiro árbitro (art. 14, § 2º). Há, ainda, previsão de arbitragem expedita, na qual um único árbitro é selecionado conjuntamente pelas partes.

Dispõe o projeto que as partes poderão impugnar os árbitros indicados no prazo de 10 (dez) dias, contados da indicação ou do conhecimento de ato ou fato que demonstre o não atendimento aos requisitos legais para exercício dessa função (art. 17). O art. 16 elenca os atributos mínimos para atuação como árbitro:

Art. 16 - O árbitro, no caso de arbitragem expedita, e os árbitros escolhidos para compor o tribunal arbitral deverão, no mínimo:

I - estar no gozo de plena capacidade civil;

II - deter conhecimento compatível com a natureza do litígio; e

III - não ter, com as partes ou com o litígio que lhe for submetido, relações que caracterizem as hipóteses de impedimento ou suspeição de juízes, conforme previsto na Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), bem como outras situações de conflito de interesses previstas em lei ou reconhecidas em diretrizes internacionalmente aceitas ou, ainda, nas regras da câmara de arbitragem escolhida.

§ 1º As pessoas indicadas para funcionar como árbitro têm o dever de revelar, antes de aceitar a função, qualquer fato que denote dúvida justificada quanto à sua imparcialidade e independência.

§ 2º O árbitro deve ser e permanecer independente e imparcial durante todo o procedimento, sob pena de impugnação após o conhecimento de ato ou fato que a justifique.

§ 3º A atuação como árbitro em matéria tributária e aduaneira é considerada exercício de função pública para os fins do art. 327 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

Em conformidade com o que já dispunha a Lei de Arbitragem, não se exige dos árbitros formação em Direito. Assim, poderão atuar como árbitros quaisquer pessoas que, sendo capazes, possuam conhecimento compatível com a natureza do litígio.

Exige-se, ainda, a divulgação integral (*disclosure*) de quaisquer conflitos de interesse. Essa determinação se inspira na Lei Geral de Arbitragem, cujo art. 14, § 1º, determina que “as pessoas indicadas para funcionar como árbitro têm o dever de revelar, antes da aceitação da função, qualquer fato que denote dúvida justificada quanto à sua imparcialidade e independência”.

Preocupa, entretanto, que o projeto se afaste das hipóteses de suspeição e impedimento previstas no Código de Processo Civil para englobar “outras situações de conflito de interesses previstas em lei ou reconhecidas em diretrizes internacionalmente aceitas ou, ainda, nas regras da câmara de arbitragem escolhida” (art. 16, III).

A invocação de parâmetros de *soft law*, como as “diretrizes internacionalmente aceitas”, poderá contribuir para que as sentenças arbitrais tributárias venham a ser objeto da ação declaratória de nulidade prevista no art. 30 do PL nº 2.486/2022. Isso porque uma das hipóteses de anulação da sentença se refere à prolação de sentença por aquele que não podia ser árbitro (art. 29, II).

Mantida a atual redação, ganha especial importância o dever atribuído ao árbitro de “revelar, antes de aceitar a função, qualquer fato que denote dúvida justificada quanto à sua imparcialidade e independência”, de modo a mitigar o risco de questionamentos futuros quanto à validade da sentença arbitral.

Por fim, o art. 32 aparentemente permite que servidores públicos atuem como árbitros. Contudo, é evidente que não se deve admitir a participação de servidores pertencentes à estrutura administrativa do próprio ente tributante, sob pena de flagrante conflito de interesses.

4. Limites e condições impostos à arbitragem tributária

O PL nº 2.486/2022 estabelece limites à cognição arbitral, entre os quais destacam-se a impossibilidade de submissão de “controvérsia envolvendo a constitucionalidade de normas jurídicas ou discussão sobre lei em tese” (art. 5º, § 1º), assim como a vedação ao julgamento arbitral por equidade.

Em relação à impossibilidade do exame da constitucionalidade das normas jurídicas, a proposta de lei federal de arbitragem tributária parece contaminar o procedimento arbitral com o mesmo mal que hoje atinge os tribunais administrativos, os quais se recusam a se pronunciar “sobre a inconstitucionalidade da lei tributária” (CARF – Súmula 2).

Em relação às instâncias administrativas, esse entendimento, de forma equivocada, fundamentou-se na ideia de que a autotutela exercida por esses órgãos não autorizaria julgamentos acerca de atos produzidos pelo Poder Legislativo, o que implicaria impossibilidade da autoridade administrativa declarar, ainda que de modo incidental, a inconstitucionalidade de lei.

Essa posição foi refutada por Alberto Xavier (1942, p. 129), para quem o princípio da juridicidade englobaria o exame de normas constitucionais, as quais igualmente fundamentam a atividade jurídico-tributária exercida pela Administração Pública.

Seja como for, a discussão sobre a viabilidade do julgamento baseado em alegada inconstitucionalidade da norma aplicável ao caso sempre esteve essencialmente relacionada ao exame da natureza jurídica (autotutela) e dos limites do processo administrativo.

A arbitragem, entretanto, é mecanismo de jurisdição heterodoxo que substitui o próprio Poder Judiciário no exercício das suas funções, sendo a sentença arbitral irrecorrível.

Em razão disso, a vinculação dos árbitros exclusivamente a leis infraconstitucionais, mesmo que violadoras da lei maior, poderá gerar esvaziamento do procedimento arbitral, tendo em vista que, diante de tal limitação cognitiva, as questões constitucionais acabarão sendo posteriormente invocadas perante o Poder Judiciário, como ocorreu relativamente aos parcelamentos (REsp. 1.133.027/SP).

No mínimo, deveriam ser aplicáveis aos árbitros as mesmas diretrizes hoje estabelecidas em relação ao Tribunal de Contas, que, nos termos da Súmula 347 do STF, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público.

Essa apreciação, no entanto, exige a constatação de violação manifesta a dispositivo constitucional ou que o ato seja contrário à jurisprudência do STF sobre a matéria (MS 25.888 AgR, rel. min. Gilmar Mendes, p. 11, set. 2023).

De certo modo, a segunda possibilidade acima mencionada (contrariedade à jurisprudência do STF) parece ter sido parcialmente endereçada pelo art. 5º, II, do PL nº 2.486/2022, que estabelece que as sentenças arbitrais devem observar os prece-dentes qualificados listados no art. 927 do Código de Processo Civil, inclusive do STF.

Em relação à vedação ao julgamento por equidade, é curioso notar que o próprio CTN admite o uso desse mecanismo como forma de integração da legislação tributária, sendo apenas determinado que o “emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido” (art. 108, § 2º).

Seguindo a lógica do disposto no CTN, abordagem mais adequada seria simplesmente reproduzir o teor do art. 108, § 2º, sendo autorizado o uso da equidade, por exemplo, em matérias que não estivessem relacionadas com a dispensa da obrigação principal (tributo).

5. Anulação da sentença arbitral

O art. 30 do PL nº 2.486/2022 prevê que qualquer das “partes pode pleitear ao órgão do Poder Judiciário competente a declaração de nulidade da sentença arbitral em 180 (cento e oitenta) dias contados da notificação da parte acerca do teor da sentença arbitral, parcial ou final”. O art. 29, por sua vez, elenca as hipóteses de nulidade da sentença arbitral.⁵

5 “Art. 29. É nula a sentença arbitral se: I – for nulo o compromisso arbitral; II – for emanada de quem não podia ser árbitro; III – não contiver os requisitos do art. 24 desta Lei; IV – for proferida fora dos limites do compromisso arbitral; V – ofender a coisa julgada; VI – for comprovado que

O controle jurisdicional da sentença arbitral é residual, de modo que “não é admissível o controle do mérito da decisão arbitral, excluída, portanto, eventual revisão sobre eventual *error in iudicando*” (Yarshell, 2016, p. 155).

As hipóteses listadas no art. 29 se voltam, em regra, aos elementos procedimentais ou de ordem pública que, inobservados, geram a nulidade da sentença arbitral. Chama a atenção, porém, a determinação segundo a qual poderá ser anulada a decisão “proferida em contrariedade a precedente qualificado de que trata o art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)” (art. 29, X).

Há intensa controvérsia doutrinária sobre a qualificação da inobservância dos precedentes judiciais qualificados pelos tribunais arbitrais como *error in iudicando* ou *error in procedendo*.

Como observaram Aluisio Gonçalves de Castro Mendes e Carolina Mendes (2024), duas correntes centrais se estabeleceram em torno da matéria. Para uma primeira vertente, a inobservância do julgado vinculante representa *error in iudicando* que não poderia ser controlado pelo Poder Judiciário, sob pena de indevida invasão da esfera decisória arbitral.

Por outro lado, há aqueles que sustentam que a inobservância de precedentes vinculantes ofenderia a própria Constituição Federal, que confere força normativa a determinadas decisões proferidas pelo Poder Judiciário e protege a segurança jurídica e a estabilidade do ordenamento (Salomão; Fux, 2020).

A lei tributária de arbitragem encampa a segunda corrente ao qualificar como nula a sentença “proferida em contrariedade a precedente qualificado de que trata o art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)”.

Embora o objetivo de padronização no exercício jurisdicional por cortes judiciais e arbitrais seja louvável, parece-nos que esse dispositivo poderá fomentar ações anulatórias fundamentadas na alegada inobservância de precedentes qualificados proferidos pelo Poder Judiciário.

Nesse contexto, será essencial que os árbitros, ao serem confrontados com precedentes invocados, tracem expressamente o necessário *distinguishing* para afastar a

foi proferida por prevaricação, concussão ou corrupção passiva; VII – resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; VIII – for proferida fora do prazo, observado o disposto no art. 12 desta Lei; IX – forem desrespeitados os princípios de que trata o art. 11 desta Lei; X – for proferida em contrariedade a precedente qualificado de que trata o art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil); ou XI – for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação anulatória.”

sua aplicação ou, caso considerem aplicável o precedente, o invoquem para solucionar a controvérsia.

De qualquer forma, a declaração de nulidade da sentença arbitral sempre deverá ter por efeito a devolução do processo para novo julgamento arbitral, com consideração do precedente vinculante que tenha sido eventualmente ignorado. Afinal, o art. 30, § 1º, é explícito ao dispor que a sentença que julgar “procedente o pedido declarará a nulidade da sentença arbitral e determinará, se for o caso, que o árbitro ou tribunal profira nova sentença arbitral”.

Em outras palavras, o Poder Judiciário não poderá decidir a controvérsia originalmente submetida ao procedimento arbitral. Na realidade, a decisão judicial que reconhecer a nulidade da sentença arbitral deverá simplesmente determinar que seja proferida nova sentença arbitral.

Considerações finais

A arbitragem, enquanto mecanismo alternativo para a prevenção e resolução de litígios, enfrentou histórica resistência na seara tributária, especialmente em razão da ultrapassada concepção de que o crédito tributário seria indisponível.

Essas objeções foram gradualmente superadas pela evolução dos estudos doutrinários sobre o tema, que ganharam novos impulsos no Brasil após a bem-sucedida experiência de Portugal na implementação da arbitragem tributária. Atualmente, há crescente consenso no sentido de que a arbitragem pode e deve ser adotada na seara tributária.

Sob a ótica formal, concluímos pela desnecessidade de alteração do CTN para elencar a sentença arbitral como causa de extinção da obrigação tributária, visto que ela já foi legalmente equiparada à sentença judicial. Seja como for, a aprovação de norma geral sobre a temática reforçaria a segurança jurídica do instituto.

No campo legislativo, o PL nº 2.486/2022, que busca disciplinar a arbitragem tributária no Brasil, já foi aprovado pelo Senado Federal e está pendente de análise pela Câmara dos Deputados.⁶ Esse virtuoso projeto representa iniciativa promissora para viabilizar a adoção do instituto no país.

Entretanto, algumas melhorias podem ser consideradas. Por exemplo, a ampla vedação ao julgamento de questões constitucionais suscita dúvidas sobre a efetividade do instituto e poderá fomentar tentativas de revisão das sentenças arbitrais no Poder Judiciário, dada a limitada cognição das cortes arbitrais tributárias.

6 Este artigo foi concluído no mês de janeiro de 2025.

Além disso, merecem atenção os riscos que emergem da falta de objetividade na definição dos conflitos de interesse que envolvem os árbitros, a qual também poderá suscitar futuros questionamentos judiciais das sentenças arbitrais.

Outro aspecto relevante é a previsão expressa de que são nulas as sentenças arbitrais que desconsiderarem os precedentes qualificados previstos no art. 927 do Código de Processo Civil. As normas aplicáveis ao instituto deveriam, ao menos, esclarecer que essa nulidade não se verifica nos casos em que a decisão arbitral, de forma fundamentada, opta por não seguir os precedentes em razão de *distinguishing*.

Trata-se de pontuais sugestões que objetivam contribuir com o brilhante trabalho conduzido pela Comissão de Juristas, sob a liderança da ministra Regina Helena Costa. A aprovação do PL nº 2.486/2022 representa passo essencial para a consolidação da arbitragem tributária como uma realidade no Brasil.

Referências

BARBI, Marcelo. Arbitragem tributária no Brasil: por que não? In: Piscitelli, Tathiane; Mascitto, Andréa; Mendonça, Priscila Faricelli de. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 203.

COMITÊ BRASILEIRO DE ARBITRAGEM (CBAr). *Arbitragem no Brasil: uma breve comparação com o Judiciário e a geração de benefícios econômicos para usuários e a sociedade*. São Paulo, 2024. Disponível em: <https://cbar.org.br/site/wp-content/uploads/2024/06/fti-consulting-beneficios-da-arbitragem-2.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2024.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). *Confira o balanço de 2024 do CARF e os desafios para 2025*. Brasília, 23 dez. 2024. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/noticias/2024/confira-o-balanco-de-2024-do-carf-e-os-desafios-para-2025>. Acesso em: 26 dez. 2024.

JUSTIÇA FEDERAL DA 2ª REGIÃO (JF-2). *Execuções fiscais têm queda de 11% na Justiça Federal e de 8% na Estadual em seis anos*. 30 set. 2024. Disponível em: <https://www.trf2.jus.br/jf2/noticia-jf2/2024/execucoes-fiscais-tem-queda-de-11-na-justica-federal-de-8-na-estadual-em-seis#:~:text=De%20acordo%20com%20o%20Departamento,casos%20em%20julho%20de%202024>. Acesso em: 26 dez. 2024.

LEMES, Selma Ferreira. *Arbitragem em números: pesquisa 2024*. São Paulo, correalização Canal Arbitragem, 2024. Disponível em: <https://www.suzanacremasco.adv.br/cms/wp-content/uploads/pesquisa-2024-sl-1012.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2024.

MASCITTO, Andréa. Requisitos institucionais para a arbitragem tributária no Brasil: necessidade de norma geral. In: Piscitelli, Tathiane; Mascitto, Andréa; Mendonça, Priscila Faricelli de. *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 79-105.

MENDES, Aluisio Gonçalves de C.; MENDES, Carolina Paes de C. A vinculação do árbitro aos precedentes judiciais e o cabimento da ação anulatória de sentença arbitral. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, v. 25, n. 1, p. 1-17, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/redp.2024.81880>. Acesso em: 2 jan. 2025.

NABAIS, José Casalta. Reflexão sobre a introdução da arbitragem tributária. *Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Brasília, v. 1, n. 1, p. 19-43, jan./jun. 2011.

SALOMÃO, Luis Felipe; FUX, Rodrigo. Arbitragem e precedentes: possível vinculação do árbitro e mecanismos de controle. *Revista CEJ*, Brasília, ano XXIV, n. 80, p. 7-20, jul./dez. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. *Direito Tributário Atual*, v. 23, p. 302-320, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 86, p. 40-64, 2003.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1942.

YARSHELL, Flávio Luiz. Ainda sobre o caráter subsidiário do controle jurisdicional estatal da sentença arbitral. *Revista de Arbitragem e Mediação*, v. 13, n. 50, p. 155-163, jul./set. 2016.

A DESCARACTERIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE PARCERIA RURAL NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

TÁCIO LACERDA GAMA¹

Resumo: Este artigo objetiva discutir os critérios considerados pela jurisprudência do CARF para descaracterizar contratos de parceria agrícola, reconhecendo a existência, em seu lugar, de contrato de arrendamento e fazendo incidir sobre ele a tributação devida.

Palavras-chave: Contrato; parceria; arrendamento rural; descaracterização; tributação.

Abstract: This article aims to discuss the criteria considered by CARF case law to disqualify agricultural partnership agreements, recognizing the existence, in their place, of lease agreements and applying the applicable taxation to them.

Keywords: Agreement; partnership; rural lease; disqualification; taxation.

1 Professor livre-docente de Direito Tributário e Teoria do Direito nos cursos de graduação, mestrado e doutorado da PUC-SP, presidente do Instituto de Aplicação do Tributo (IAT) e advogado.

Sumário

Introdução.	173
1. A natureza jurídica dos contratos de parceria e de arrendamento rural	173
2. Do regime jurídico-tributário aplicável aos rendimentos decorrentes do contrato de parceria	177
2.1 Do Imposto sobre a Renda (IR)	177
3. Implicações decorrentes da descaracterização do contrato de parceria	179
4. Análise da jurisprudência do CARF	179
Conclusões	185
Referências	186

Introdução

A preferência pelos contratos de parceria rural em detrimento dos de arrendamento tem se mostrado cada vez mais frequente. Situada na interface entre o Direito Tributário e o Direito Agrário e possibilitada pela distinção existente entre esses dois tipos contratuais, essa preferência revela-se, antes de mais nada, como medida de organização da atividade produtiva, uma vez que a tributação incidente sobre os rendimentos provenientes de contratos de parceria é mais branda do que aquela aplicável aos rendimentos de arrendamentos rurais.

Paralelamente à elaboração de mais contratos de parceria, tem-se verificado a descaracterização, mantida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), de vários deles, os quais são reclassificados como contratos de arrendamento rural, aplicando-se os efeitos tributários correspondentes.

Entretanto, se, por um lado, o planejamento tributário não pode ser abusivo, por outro, não pode o Fisco autuar e multar o contribuinte sem que se fundamente na existência de um contrato de arrendamento disfarçado de parceria.

Nesse cenário, analisaremos como tem se dado a descaracterização das parcerias à luz da jurisprudência do CARF. Que critérios o tribunal administrativo tem considerado para o enquadramento ou reenquadramento dos contratos? Esses critérios são pertinentes? Essas são as indagações que se pretende responder.

Para tanto, será, primeiro, analisada a legislação referente aos contratos em comento e, em seguida, os dez julgados relativos ao tema encontrados em pesquisa realizada no endereço eletrônico do CARF, publicados entre janeiro de 2010 e agosto de 2020.

1. A natureza jurídica dos contratos de parceria e de arrendamento rural

A identificação do regime jurídico dos contratos de parceria e de arrendamento rural pressupõe a determinação do seu fundamento de validade. Sua disciplina jurídica é dada pela Lei nº 4.504/1964, o chamado Estatuto da Terra, e pelo Decreto nº 59.566/1966, que o regulamenta.

Sobre os contratos agrícolas de maneira geral, o Estatuto da Terra prescreve:

Art. 92. A posse ou uso temporário da terra serão exercidos em virtude de contrato expresso ou tácito, estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade agrícola ou pecuária, sob forma de arrendamento rural, de parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, nos termos desta Lei.

Assim, alguns traços comuns acerca da natureza jurídica desses contratos já podem ser traçados: ambos são típicos, consensuais e temporários. Típicos, pois expressamente

delineados pela legislação; consensuais, porque a forma escrita não é essencial, podendo ser expressos ou tácitos; e temporários, pois disciplinam a posse ou o uso temporário da terra, podendo ser firmados por prazo determinado.

Especificamente sobre cada espécie contratual, o Decreto nº 59.566/1966 estabelece o seguinte:

Art.3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

Art. 4º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei.

Como se depreende da leitura desses dispositivos – cuja redação, destaque-se, é bastante semelhante, evidenciando a similaridade dos tipos contratuais –, além de típicos, consensuais e temporários, o arrendamento e a parceria são, ainda, bilaterais, pois dependem da declaração de vontade das duas partes capazes; *intuitu personae*, sendo intransferível o vínculo; e onerosos, já que o objeto da relação é fixado tendo como contrapartida uma vantagem econômica – aluguel, no arrendamento, e frutos, produtos ou lucros, na parceria.

O modo como se manifesta a onerosidade nessas modalidades de contrato merece especial atenção, pois é justamente o principal elemento de diferenciação entre elas. A aleatoriedade do contrato de parceria agrícola e a comutatividade do contrato de arrendamento, como se verá, são os traços que os distinguem.

É, também, exatamente esse aspecto relativo à forma como se pactua a remuneração das partes que projeta significativas alterações no regime jurídico-tributário aplicável a cada uma dessas espécies de contratos agrários.

Pois bem. As normas que disciplinam o contrato de parceria agrícola estabelecem que a previsão de partilha dos riscos da atividade é indispensável para a determinação da sua natureza e, conseqüentemente, para a aplicação do regime jurídico que

lhe é peculiar. Assim, como condição intransponível para a sua configuração, tanto os parceiros-outorgantes (proprietários ou possuidores de terras rurais), como os parceiros-outorgados deverão ter sua participação condicionada à produtividade da parceria. Trata-se, pois, de um contrato aleatório.

Ao disciplinar a partilha de riscos, o Estatuto da Terra, em seu artigo 96, §1º, dispõe o que segue:

§ 1º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural;

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do *caput* deste artigo;

III - variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

Além disso, impõe os limites a serem observados na partilha de frutos, os quais são reproduzidos pelo art. 35 do Decreto nº 59.566/1966:

Art. 35. Na partilha dos frutos da parceria, a cota do parceiro-outorgante não poderá ser superior a:

I - 10% (dez por cento) quando concorrer apenas com a terra nua;

II - 20% (vinte por cento) quando concorrer com a terra preparada e moradia;

III - 30% (trinta por cento) caso concorra com o conjunto básico de benfeitorias, constituído especialmente de casa de moradia, galpões, banheiro para gado, cercas, valas ou currais, conforme o caso;

IV - 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas no inciso III, e mais o fornecimento de máquinas e implementos agrícolas, para atender aos tratos culturais, bem como as sementes e animais de tração e, no caso de parceria pecuária, com animais de cria em proporção superior a 50% (cinquenta por cento) do número total de cabeças objeto da parceria;

V - 75% (setenta e cinco por cento), nas zonas de pecuária ultra-extensiva, em que forem os animais de cria em proporção superior a 25% (vinte e cinco por cento) do rebanho onde se adotem a meação do leite e a comissão mínima de 5% (cinco por cento) por animal vendido.

Dessa forma, embora não seja determinada a forma de remuneração, os parceiros têm liberdade para estipulá-la apenas dentro dos limites percentuais definidos. Qualquer disposição que desrespeite os contornos legais estabelecidos para a partilha dos frutos será considerada inválida, conforme estabelece explicitamente o art. 35, § 3º, do Decreto nº 59.566/1966:

§3º. Não valerão as avenças de participação que contrariarem os percentuais fixados neste artigo, podendo o parceiro prejudicado reclamar em Juízo contra isso e efetuar a consignação judicial da cota que, ajustada aos limites permitidos nesse artigo, for devida ao outro parceiro, correndo por conta deste todos os riscos, despesas, custas e honorários advocatícios.

Esses são os critérios fundamentais que a manifestação de vontade deverá observar para que a relação jurídica por ela instaurada possa ser incluída na extensão do conceito de contrato de parceria agrícola, beneficiando-se, conseqüentemente, de regime jurídico-tributário diferenciado.

O contrato de arrendamento, por sua vez, costuma prever uma série de determinações voltadas à supressão dos riscos do negócio, o que se alcança por intermédio do estabelecimento de remunerações *comutativas* – não aleatórias –, fixadas exclusivamente em função da área arrendada. Quanto à fixação dos preços, vejam-se os artigos 17 e 18 do Decreto nº 59.566/1966:

Art. 17. Para cálculo dos preços de arrendamento em cada imóvel rural, observar-se-ão, com base no inciso XII do art. 95 do Estatuto da Terra os critérios fixados nos parágrafos seguintes:

§ 1º Nos casos de arrendamento da área total do imóvel rural, a um ou mais arrendatários, a soma dos preços de arrendamento não pode ser superior a 15% (quinze por cento) do valor da terra nua, fornecido na Declaração de Propriedade de imóvel rural e aceito para o Cadastro de Imóveis Rurais do IBRA, constante do recibo de pagamento do impôsto territorial rural (ITR)

§ 2º Nos casos de arrendamento parcial a um ou mais arrendatários, a soma dos preços de aluguel não poderá exceder a 30% (trinta por cento) do valor das áreas arrendadas, avaliado êsse com base no valor do hectare declarado e aceito, para o Cadastro de imóveis rurais do IBRA.

§ 3º Para a área não arrendada, admite-se um preço potencial de arrendamento, que será de 15% (quinze por cento) do valor mínimo por hectare estabelecido na Instrução Especial do IBRA, aprovada pelo Ministro do Planejamento, na forma prevista no parágrafo 3º do art. 14 do Decreto nº 55.891, de 31 de março de 1965.

§ 4º O preço potencial de arrendamento da área não arrendada, mais a soma dos preços de arrendamento das áreas arrendadas, não poderá exceder o preço

máximo de arrendamento da área total do imóvel, estipulado no parágrafo 1º deste artigo.

§ 5º O preço de arrendamento das benfeitorias que entrarem na composição do contrato, não poderá exceder a 15% (quinze por cento) do valor das mesmas benfeitorias, expresso na Declaração de Propriedade do Imóvel Rural.

Art. 18. O preço do arrendamento só pode ser ajustado em quantia fixa de dinheiro, mas o seu pagamento pode ser ajustado que se faça em dinheiro ou em quantidade de frutos cujo preço corrente no mercado local, nunca inferior ao preço mínimo oficial, equivalha ao do aluguel, à época da liquidação.

Parágrafo único. É vedado ajustar como preço de arrendamento quantidade fixa de frutos ou produtos, ou seu equivalente em dinheiro.

Assim como na parceria, há limites expressos na legislação. Inexiste, porém, partilha dos riscos, o que afasta a hipótese de parceria e caracteriza um verdadeiro aluguel de imóvel rural.

Desse modo, por cuidar de institutos que têm naturezas jurídicas diferentes, fica justificada a existência de regimes jurídicos autônomos para cada uma dessas modalidades de contrato rural que acabam de ser comentadas.

2. Do regime jurídico-tributário aplicável aos rendimentos decorrentes do contrato de parceria

Os rendimentos de contratos de parceria e de arrendamento, como mencionado, são tributados de modo diferenciado, tanto em matéria de contribuições para o INSS, quanto – e principalmente – em matéria de imposto sobre a renda. É o que abordaremos a seguir, sob o enfoque das pessoas jurídicas.

2.1 Do Imposto sobre a Renda (IR)

A regra geral sobre a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza auferidos pelas empresas rurais que celebram contratos de parceria está veiculada pelo art. 13 da Lei nº 8.023/1990 combinado com o art. 52 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR) (Decreto nº 9.580/2018). A norma prescreve que os parceiros, na exploração da atividade rural, deverão pagar o imposto sobre a renda separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um, desde que ambos tenham assumido os riscos inerentes à exploração da atividade. Trata-se a partilha dos riscos, como se percebe, de condição para a aplicabilidade dos referidos dispositivos legais.

A base de cálculo do imposto em epígrafe, por sua vez, será o resultado da atividade rural do ano-base, o qual corresponde à diferença entre os valores das receitas

recebidas e das despesas de custeio e dos investimentos pagos no respectivo ano-base (art. 4º da Lei nº 8.023/1990 c/c e seus contornos infralegais prescritos pelo art. 11 da IN SRF nº 83/2001 e a IN RFB nº 1700/2017, que revogou a IN SRF nº 257/2002).²

Nos contratos de arrendamento, diferentemente, o arrendador tributará a totalidade da contraprestação recebida como aluguel, sendo apenas o arrendatário desenvolvedor da atividade rural tributado da forma mencionada.

Outro ponto que merece destaque é o dos incentivos fiscais relativos à composição da base de cálculo desse imposto: além da possibilidade de compensação irrestrita dos prejuízos experimentados com os resultados positivos obtidos nos anos-calendários posteriores (art. 14 da Lei nº 8.023/1990 c/c o art. 11 da IN SRF nº 83/2001 e art. 583 do RIR), poderão os parceiros depreciar integralmente os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, quando adquiridos para uso nessa atividade, no próprio ano-calendário de aquisição (art. 325 do RIR c/c o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001), desde que apresentem regularidade da documentação fiscal. Trata-se de condição para a aplicabilidade desses incentivos fiscais: cumpridos os requisitos, deve ser concedido o direito aos prêmios sob análise (art. 13 da IN SRF nº 83/2001).

Por fim, ressalte-se que esses estímulos beneficiam apenas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, tendo em vista a exigência de escrituração em separado dos rendimentos de naturezas diferentes³ (art. 254 da IN RFB nº 1.700/2017), e tampouco se aplicam ao contrato de arrendamento.

Conforme demonstrado, o contrato de parceria está sujeito a regime tributário diferenciado, com os seguintes benefícios: (i) apuração dos ganhos como atividade rural; (ii) ampla possibilidade de compensar investimentos feitos na propriedade com o fito de desenvolver a atividade rural; (iii) possibilidade de depreciar integralmente os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, quando adquiridos para uso nessa atividade, no próprio ano-calendário de aquisição; (iv) inexistência de limite à compensação das bases negativas dos exercícios anteriores.

2 As definições dos conceitos de receita bruta da atividade rural, despesas de custeio e investimentos são prescritas pelos artigos 5º, 7º e 8º, respectivamente, da IN SRF nº 83/2001.

3 A forma de escrituração das operações é de livre escolha da pessoa jurídica, desde que mantenha registros permanentes com obediência aos preceitos da legislação comercial e fiscal, bem como aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência, sendo obrigatória a manutenção do Lalur para fins da apuração do lucro real (RIR/1999, arts. 251 a 275).

3. Implicações decorrentes da descaracterização do contrato de parceria

Apesar de observados todos os requisitos e pressupostos legais para a formalização da relação de parceria agrícola, *é preciso ter cautela*. Isso porque, diante de problemas com o controle e a execução desses contratos, há o risco de a fiscalização desconsiderá-los, enquadrando-os como “arrendamento disfarçado”.

A doutrina tem chamado esses contratos de “falsas parcerias rurais”:

Finalmente, insta comentar as chamadas falsas parcerias rurais. As partes estipulam cláusulas sobre pagamento fixo ao parceiro-outorgante, além da cláusula de divisão de participação sobre os lucros e produtos. Contudo, essa prática significa uma forma de mascarar um contrato de arrendamento, pois o parceiro-outorgante não dividirá totalmente os riscos da atividade, tendo em vista o valor pré-fixado que irá receber. Essa falsa parceria acontece sobretudo para tentar diminuir tributos decorrentes do contrato de arrendamento, que são maiores do que os referentes a contratos de parceria. Configura, portanto, uma maneira ilegal de esquivar-se do fisco, ensejando punição administrativa. (Buranello, 2018, p. 135)

Nas palavras de Fábio Calcini:

Não obstante tais ponderações, com relação à tributação, levando em consideração o disposto no artigo 13 da Lei n. 8.023/90, é preciso cautela na celebração, documentação, controle, contabilização e execução de tais contratos, pois o reconhecimento da natureza jurídica como arrendamento ou parceria dependerá de tais fatores, não bastando a mera menção de que se trata de um ou outro. (Calcini, 2017, [s.p.])

Em decorrência do reenquadramento, aplicam-se a tributação e as penalidades correspondentes. Essas, porém, podem ir além da cobrança do diferencial dos tributos devidos – corrigidos e acrescidos das multas moratória e sancionatória –, podendo atingir, ainda, a esfera penal, com a instauração de procedimento criminal por suposta evasão fiscal, por exemplo.

Nesse cenário, mostra-se relevante a análise das decisões até então proferidas pelo CARF, a fim de identificar e avaliar os critérios por ele utilizados para efetuar a descaracterização dos contratos de parceria.

4. Análise da jurisprudência do CARF

Como mencionado, foram pesquisados os acórdãos publicados entre janeiro de 2010 e agosto de 2020 sobre o tema da descaracterização dos contratos de parceria,

tendo sido encontrados, no total, dez acórdãos que interessam a este trabalho. Eles serão abordados, a seguir, em ordem cronológica.

Antes, porém, destaca-se que praticamente todos fazem menção à questão do risco, que é de fato essencial para que se conclua sobre a relação jurídica firmada. Assim, busca-se entender quais são os critérios empregados para se aferir a existência, ou não, da exigida partilha de riscos e lucros.

Isso posto, trate-se do Acórdão nº 104-23.568,⁴ publicado em julho de 2010. No caso, o contribuinte foi autuado em razão de o contrato de parceria, após modificação, ter passado a estipular a entrega líquida e certa de 3.200 toneladas de cana-de-açúcar e não ter feito menção à partilha de riscos e frutos, o que o caracterizaria como um contrato de arrendamento rural. De acordo com a relatora, ministra Maria Helena Cotta Cardozo, o contribuinte não teria comprovado que o contrato seria, efetivamente, de parceria. Como se pode notar, a estipulação de uma contraprestação fixa foi o critério principal para a descaracterização do contrato, associado à ausência de partilha de riscos.

Decisão semelhante foi proferida no Acórdão nº 2201-09.686,⁵ em cuja ementa se lê o seguinte:

IRPF. ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL PARA PASTAGEM.

Classificam-se como aluguéis os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, se o cedente recebe quantia fixa, sem partilhar os riscos no negócio.

Nesta oportunidade, tratou-se, portanto, do recebimento não de uma quantidade fixa em frutos ou produtos, mas sim, em dinheiro, o que foi interpretado, também, de forma desfavorável ao contribuinte pelo CARF, tendo sido mantida a autuação.

Já no Acórdão nº 2802-00.804,⁶ outros pontos foram levados em consideração. A conclusão acerca da existência de arrendamento, no lugar da parceria, foi fundamentada, basicamente, em três aspectos: (i) não houve pacto de assunção de risco inerente a caso fortuito e de força maior, uma vez que as despesas com manutenção de instalações e estocagem, cercas, estradas, entre outras, não são por ele compreendidas; (ii) o pagamento era feito pela área plantada, e não pela produção, o que caracteriza um contrato

4 CARF. Acórdão nº 104-23.568. Processo nº 10840.002138/00-05. Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo. Julgamento: 9 out. 2008. Publicação: 7 jul. 2010.

5 CARF. Acórdão nº 2201-09.686. Processo nº 10183.0024.36/2004-28. Relator: Eduardo Tadeu Farah. Julgamento: 16 jun. 2010. Publicação: 2 mar. 2011.

6 CARF. Acórdão nº 2802-00.804. Processo nº 13984.000788/2003-21. Relator: Jorge Claudio Duarte Cardoso. Julgamento: 12 maio 2011. Publicação: 12 maio 2011.

de arrendamento; (iii) os percentuais legais não foram respeitados. Aqui, portanto, ganharam enfoque os limites de partilha de frutos admitidos pela legislação aplicável.

O Acórdão nº 2202-002.267,⁷ por sua vez, merece destaque. Veja-se sua ementa:

MULTA QUALIFICADA

A simples omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, devendo a autoridade fiscal fundamentar a caracterização do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental [sic].

No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

ARRENDAMENTO. PAGAMENTO EM PRODUTOS AGRÍCOLAS. ARBITRAMENTO DO RENDIMENTO.

Para que os valores dos produtos agrícolas recebidos em pagamento pelo contribuinte consignados nas Notas Fiscais do Produtor (venda) emitidas pela arrendatária coincidentes com as Notas Fiscais de Produtor (compra) emitidas pelo arrendador sejam desconsiderados para fins de tributação dos aluguéis recebidos deve a fiscalização demonstrar a imprestabilidade dos documentos fiscais.

A diferença entre o preço informado pelo contribuinte e as tabelas consultadas pela fiscalização, por si só, não justifica o arbitramento, mormente quando o valor consignado nos documentos fiscais é maior do que os preços mínimos estabelecidos pelo CONAB e a fiscalização utilizou dados de município diverso ao da propriedade rural.

Da ementa transcrita, ressalta-se um aspecto muito importante, que permeia a integralidade da decisão: os documentos probatórios.⁸

7 CARE. Acórdão nº 2202-002.267. Processo nº 11516.003902/2010-94. Relatora: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga. Julgamento: 16 abr. 2013. Publicação: 8 maio 2013.

8 Nesse mesmo sentido: “ATIVIDADE RURAL. PARCERIA. O resultado da atividade rural somente pode ser apurado separadamente na proporção dos rendimentos e despesas que couber a cada parceiro, quando essa condição for comprovada mediante contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos. (Lei nº 8.023/90, arts. 13 e 21 c/c IN SRF 138/90-item-1-8)”. Cf. CARE. Acórdão nº 2001-001.989. Relator: Honório Albuquerque de Brito. Julgamento: 18 fev. 2020.

A própria Lei nº 8.023/1990 estabelece, em seu art. 13, a essencialidade da prova documental para fins de pagamento do imposto em regime diferenciado: “Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um”. No entanto, não basta a documentação; ela deve estar acompanhada da assunção concreta de riscos para que seja configurada a parceria rural.

No caso examinado, o contribuinte alegou que houve, sim, compartilhamento dos riscos, em razão do recebimento de diferentes quantidades de grãos por ano e da variação de preços conforme a área cultivada. No entanto, os argumentos foram refutados diante da análise de documentos, que revelou, apenas, que as referidas variações decorriam do prazo para pagamento dos valores fixados em contrato. Além disso, foi reforçada a relevância de estar a contraprestação associada à produtividade, como expressão do compartilhamento do risco dos frutos (art. 96, § 1º, II, do Estatuto da Terra).

Nesse sentido, ao interpretar o § 1º do art. 96 do Estatuto da Terra, o voto da relatora, conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, registrou o seguinte:

Não se discorda que o dispositivo acima transcrito, incluído no art. 96 do Estatuto da Terra pela Lei nº 11.443, de 5 de janeiro de 2007, previu que os parceiros poderiam compartilhar, isolada ou cumulativamente, três tipos de risco: (i) caso fortuito e de força maior do empreendimento rural; (ii) dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, e (iii) das variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

Contudo, a interpretação da legislação deve ser feita de forma sistemática e não isolada. Não se pode olvidar que os contratos de parceria devem conter obrigatoriamente a quota-limite do proprietário na participação dos frutos, nos termos do art. 96, inciso V, alínea “a”, do Estatuto da Terra, nos limites previstos no art. 35 do Decreto nº 59566, de 1966, que variam de acordo com sua participação na parceria (terra nua, terra preparada, moradia, benfeitorias etc). Conclui-se, assim, que o risco previsto no art. 96, §1º, inciso II, do Estatuto da Terra, está sempre presente nos contratos de parceria por força do inciso V, alínea “a”, do mesmo artigo.

Assim, de nada adiante argumentar que pelo fato de o preço ter sido estabelecido em número de sacas de soja estaria o contribuinte arcando com um dos riscos previsto no art. 96, §1º, inciso II, do Estatuto da Terra, visto que não demonstrou que sua remuneração estava associada ao resultado da produção, requisito essencial dos contratos de parceria.

Ou seja, segundo o entendimento da conselheira, o risco atrelado à produtividade, como tem sido defendido, não só é um dos riscos a ser partilhado, mas também corresponde a um conteúdo mínimo do contrato de parceria.

O Acórdão nº 2202-002.706⁹ adotou fundamento decisório extremamente semelhante. No caso, entendeu-se que as cláusulas que estipularam preço em quantidade certa de produto por hectare cultivado indicavam que o valor recebido pelo arrendador é fixo e não depende de sucesso na produção. Ademais, a responsabilidade tão somente do arrendatário por eventuais problemas ecológicos e florestais indicava a inexistência de compartilhamento de riscos. Assim, foi mantida a autuação.

No Acórdão nº 2402-005.365,¹⁰ a inexistência de riscos em relação aos preços pactuados foi, novamente, motivo da manutenção da autuação.

Até agora, viu-se a atuação firme do CARF no controle de situações ilícitas, concretizadas na simulação de um contrato de parceria com vista, unicamente, à tributação favorecida.

O Acórdão nº 2202-003.130,¹¹ cuja publicação é mais recente, datada de 2016, de modo distinto, enfatizou o fato de ser ônus da fiscalização comprovar a ocorrência de simulação. Foi, nesse sentido, o único a concluir pela não manutenção da reclassificação do contrato e dos rendimentos:

PARCERIA RURAL X ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS NÃO MANTIDA.

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos últimos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras.

No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

9 CARF. Acórdão nº 2202-002.706. Processo nº 11516.001818/2010-36. Relator: Antonio Lopo Martinez. Julgamento: 16 jul. 2014. Publicação: 10 set. 2014.

10 CARF. Acórdão nº 2402-005.365. Processo nº 15868.720213/2013-51. Relator: Ronnie Soares Anderson. Julgamento: 15 jun. 2016. Publicação: 1º jul. 2016.

11 CARF. Acórdão nº 2202-003.130. Processo nº 16004.000134/2009-77. Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Julgamento: 27 jan. 2016. Publicação: 19 jul. 2016.

Para descaracterizar o contrato de parceria agrícola, considerando ele uma simulação de um contrato de arrendamento, deve a fiscalização apresentar provas suficientes da conduta simulada. A mera existência de contrato de compra e venda, para entrega futura da produção, com empresa terceira à parceria agrícola, não é suficiente para concluir que o proprietário da terra, na condição de parceiro, teria simulado a parceria agrícola e estabelecido um valor fixo (em quantidade de produção) da produção que iria receber advinda da parceria, o que caracteriza um valor de aluguel pelo arrendamento.

É ônus da fiscalização demonstrar a existência de simulação, não podendo, por simples suposição ou presunção, criar uma ficção jurídica, para autuar o contribuinte, sem apresentar uma comprovação hábil a demonstrar a efetiva ocorrência de uma conduta simulada.

Outro aspecto relevante trazido na ementa refere-se à insuficiência do argumento segundo o qual a existência de outros contratos, como o de compra e venda futuras, *é suscetível* de infirmar um contrato de parceria válido.

Os Acórdãos nº 2401-007.200¹² e nº 2401-007.201¹³ *são extremamente similares*. Neles, retoma-se a questão de participações fixas na produção. Os recorrentes sustentam que, de acordo com o art. 96 da Lei nº 4.504/1964, é possível a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente a ele, de acordo com a produção. Assim sendo, as parcelas fixas seriam recebidas como adiantamento. Todavia, entendeu-se que as cláusulas contratuais não tratam de adiantamento. Haveria, pois, um pagamento fixo mensal.

Ademais, como os proprietários não deveriam garantir a conservação e a produtividade do solo, nem a manutenção de estradas internas para escoamento da produção, e tampouco participariam de frutos oriundos de possíveis lavouras de ciclos curtos, concluiu-se que não participariam dos encargos nem dos custos, inexistindo, pois, partilha de riscos. Logo, mais uma vez, houve a desconsideração de um contrato de parceria, com o reconhecimento da existência de um contrato de arrendamento.

Por fim, destaca-se o Acórdão nº 2002-001.764,¹⁴ em que foi, mais uma vez, mantida a autuação, com base na análise das cláusulas contratuais, as quais não dispunham

12 CARF. Acórdão nº 2401-007.200. Processo nº 15868.720141/2012-61. Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Julgamento: 3 dez. 2019. Publicação: 13 jan. 2020.

13 CARF. Acórdão nº 2401-007.201. Processo nº 15868.720142/2012-14. Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Julgamento: 3 dez. 2019. Publicação: 14 jan. 2020.

14 CARF. Acórdão nº 2002-001.764. Processo nº 12571.720082/2018-54. Relator: Thiago Duca Amoni. Julgamento: 21 nov. 2019. Publicação: 21 jan. 2020.

sobre o compartilhamento dos riscos, os quais foram assumidos pela arrendatária, mediante o pagamento fixo ao arrendador.

Consideradas as decisões analisadas, *é possível extrair as seguintes conclusões:*

1. A ausência de partilha de riscos entre os supostos parceiros gera a manutenção das autuações.
2. Os riscos mencionados podem estar relacionados: (i) ao caso fortuito ou de força maior; (ii) aos frutos, produtos ou lucros; (iii) às variações de preço dos frutos. No entanto, o risco (ii), relacionado, portanto, à produtividade, é considerado essencial nos contratos de parceria.
3. A existência de contraprestações fixas é indício forte de um contrato de arrendamento, sendo o que ocorre com maior frequência, culminando com a manutenção da autuação pelo CARF.
4. Ao lado da partilha de riscos, a comprovação, mediante documentação idônea, é imprescindível para a verificação da real existência da parceria.
5. Situações em que existe mais de um contrato devem ser avaliadas atentamente, não se podendo concluir que a parceria seja automaticamente infirmada pelo outro instrumento, ainda que se trate de um contrato de compra e venda futuras.
6. Embora o contribuinte deva possuir documentação hábil a comprovar a efetiva realização da parceria, o ônus da prova de eventual simulação permanece sendo do Fisco.
7. A descaracterização das parcerias rurais implica não só o reconhecimento do contrato de arrendamento, como, também, a cobrança dos tributos sobre rendimentos, *não mais da atividade rural, mas sim sobre aluguéis.*

Conclusões

O principal traço distintivo entre os contratos de arrendamento e de parceria rural *é a divisão de risco*. Por isso, a partilha de riscos relativa à produtividade é essencial à caracterização da parceria rural, conforme entendimento consolidado pelo CARF.

Dessa forma, qualquer contrato simulado que disfarce contraprestações fixas, por exemplo, passará da fronteira da licitude e *será* autuado e mantido pelo CARF, com grandes chances de ser ratificado pelo Poder Judiciário.

Tais decisões têm se apoiado nos critérios (i) da assunção de risco relativo a (i.1) caso fortuito ou de força maior; (i.2) frutos, produtos ou lucro; (i.3) variação de preço; e (ii) da existência de documentação hábil à comprovação da parceria. Todos

são constantes da legislação. Inexistentes os elementos mencionados, o CARF, além de desconsiderar o contrato de parceria, reconhece a existência do contrato de arrendamento e aplica a tributação devida sobre aluguéis.

Referências

BORGH, Vitor; FOLLONI, André. Tributação do agronegócio (ITR, ICMS e FUNRURAL) e desenvolvimento sustentável. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, Santa Maria, v. 14, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32635>.

BURANELLO, Renato Macedo. *Manual do Direito do Agronegócio*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Efeitos fiscais para os contratos agrários de parceria e arrendamento. *Consultor Jurídico*, ago. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-25/direito-agronegocio-efeitos-fiscais-contratos-agrarios-parceria-arrendamento>. Acesso em: 11 ago. 2020.

CARF. Acórdão nº 104-23.568. Processo nº 10840.002138/00-05. Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo. Julgamento: 9 out. 2008. Publicação: 7 jul. 2010.

CARF. Acórdão 2201-00.686. Processo nº 10183.0024.36/2004-28. Relator: Eduardo Tadeu Farah. Julgamento: 16 jun. 2010. Publicação: 2 mar. 2011.

CARF. Acórdão nº 2802-00.804. Processo nº 13984.000788/2003-21. Relator: Jorge Claudio Duarte Cardoso. Julgamento: 12 maio 2011. Publicação: 12 maio 2011.

CARF. Acórdão nº 2202-002.267. Processo nº 11516.003902/2010-94. Relatora: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga. Julgamento: 16 abr. 2013. Publicação: 8 maio 2013.

CARF. Acórdão nº 2202-002.706. Processo nº 11516.001818/2010-36. Relator: Antonio Lopo Martinez. Julgamento: 16 jul. 2014. Publicação: 10 set. 2014.

CARF. Acórdão nº 2402-005.365. Processo nº 15868.720213/2013-51. Relator Ronnie Soares Anderson. Julgamento: 15 jun. 2016. Publicação: 1º jul. 2016.

CARF. Acórdão nº 2202-003.130. Processo nº 16004.000134/2009-77. Relator: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Julgamento: 27 jan. 2016. Publicação: 19 jul. 2016.

CARF. Acórdão nº 2401-007.200. Processo nº 15868.720141/2012-61. Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Julgamento: 3 dez. 2019. Publicação: 13 jan. 2020.

CARF. Acórdão nº 2401-007.201. Processo nº 15868.720142/2012-14. Relator: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Julgamento: 3 dez. 2019. Publicação: 14 jan. 2020.

CARF. Acórdão nº 2002-001.764. Processo nº 12571.720082/2018-54. Relator: Thiago Duca Amoni. Julgamento: 21 nov. 2019. Publicação: 21 jan. 2020.

CARF. Acórdão nº 2001-001.989. Relator: Honório Albuquerque de Brito. Julgamento: 18 fev. 2020.

PARTE II

REFORMA TRIBUTÁRIA

CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA POR DESIGN NA CONTRIBUIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS (CBS)

MARCOS HÜBNER FLORES¹

Resumo: O artigo inicia com um breve histórico da reforma tributária sobre o consumo estabelecida na Emenda Constitucional nº 32, de dezembro de 2023, e com um breve panorama das especificidades do modelo brasileiro. Explora o desafio de implementação da reforma tributária pela Receita Federal do Brasil de forma integrada aos sistemas naturais dos contribuintes, para a apuração e recolhimento de um tributo sobre o valor adicionado (IVA) da União (Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS) de forma harmônica com estados e municípios (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS), com o menor esforço possível por parte dos contribuintes. A iniciativa busca materializar a implementação do IVA Dual brasileiro com a mesma legislação e a atuação integrada das administrações tributárias, segundo os princípios da simplificação, transparência e cooperação que decorrem da Emenda Constitucional nº 132 (EC 132) e que são regulamentados pela Lei Complementar nº 214/2025 (LC 214/2025) e futuramente também pelo Projeto de Lei Complementar nº 108 (PLP 108/2024).

Palavras-chave: Reforma tributária sobre o consumo; conformidade tributária por design; imposto sobre o valor adicionado (IVA) dual; Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS); Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); administrações tributárias.

Abstract: The article begins with a brief history of the tax reform on consumption established in the Constitutional Amendment nº 32, of December 2023, as well as a brief overview of the specificities of the Brazilian model. Explores the challenge of implementing tax reform by the Brazilian Federal Revenue in an integrated way to the natural systems of taxpayers, for the calculation and collection of a tax on the value added

1 Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Gerente do Projeto de Implantação da Reforma Tributária do Consumo na Receita Federal do Brasil. Formado em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), com especialização em Fiscalização de Contribuições Previdenciárias pela Universidade de Brasília (UnB), e mestrando em Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria pelo Instituto Universitario de Educación a Distancia (UNED) e Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

(VAT) of the Union (CBS) in harmony with states and municipalities (IBS), with the least effort possible on the part of taxpayers and materializing the implementation of dual VAT with the same legislation and the integrated performance of tax administrations, according to the principles of simplification, transparency and cooperation that result from the Constitutional Amendment nº 132 (EC 132) and are regulated by the Complementary Law nº 214/2025 (LC 214/2025) and in future also by the Complementary Bill nº 108 (PLP 108/2024).

Keywords: Consumption tax reform; design-based tax compliance; dual value added tax (VAT); Goods and Services Levy (CBS); Goods and Services Tax (IBS); tax administrations.

Sumário

Introdução.	193
1. Reforma tributária do consumo – como chegamos até aqui	193
2. Características do novo modelo de tributação sobre o consumo.	196
3. A operacionalização da CBS	200
Considerações finais	209
Referências	209

Introdução

O objetivo deste artigo é demonstrar o quanto a reforma dos atuais impostos sobre o consumo brasileiros, com a criação de um IVA Dual – Imposto sobre Valor Agregado, nos possibilitará tornar a operação das empresas no Brasil mais fácil e a lógica do nosso sistema econômico mais próxima da neutralidade e do padrão mundial.

O presente artigo está dividido em três partes. A primeira apresenta um breve relato sobre a reforma tributária do consumo no Brasil. A segunda parte descreve algumas características do sistema que está sendo criado, com destaque para aquelas que são singulares e fogem do padrão mundial. As duas primeiras ajudarão o leitor a entender a terceira parte, que descreve a operacionalização da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de responsabilidade da União, através da Receita Federal do Brasil.

Por seguir a mesma legislação, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) deverá ter uma operacionalização harmonizada com a CBS, formando um IVA Dual, entretanto o imposto será de responsabilidade de estados e municípios, através do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), que possui plena autonomia para operacionalizar o seu tributo.

Embora o CGIBS tenha sido instituído em janeiro de 2025, através da publicação da Lei Complementar (LC) nº 214/2024, a sua implementação de fato ainda não ocorreu. Espera-se que a sistemática de operacionalização do IBS tenha as mesmas regras que as descritas neste artigo, até porque os técnicos da Receita Federal do Brasil envolvidos com a especificação destas regras de sistemas que materializam a reforma tributária vêm dialogando com os técnicos das administrações tributárias de estados e municípios para que os sistemas de ambos os tributos que compõem o nosso IVA Dual sejam harmonizados e, na visão do contribuinte, também sejam integrados.

1. Reforma tributária do consumo – como chegamos até aqui

É interessante notar que o Brasil já esteve entre os pioneiros na implantação de um IVA não cumulativo e com alíquota uniforme para todas as mercadorias, com a criação do Imposto relativo à Circulação de Mercadorias (ICM) através da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, no ano seguinte à criação do IPI através da Lei nº 4.502, de 1964. Na época, o ICM não incluía o “S” de “serviços” e o Brasil estava entre os dez primeiros países a adotar um IVA (Charlet, 2010, p. 943).

A Constituição Federal de 1988 recepcionou o sistema tributário existente e manteve os seus tributos sobre o consumo: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos estados; o Imposto sobre Produtos

Industrializados (IPI), de competência da União, ambos conceitualmente impostos não cumulativos, porém com imperfeições; o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos municípios, cumulativo e sobre vendas; bem como o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na época ainda denominada Finsocial, estes últimos de competência da União e inicialmente tributos cumulativos sobre vendas, que passaram a ter uma vertente não cumulativa, porém com grandes imperfeições, a partir das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

O compartilhamento da competência de estados e municípios para legislar sobre o ICMS e o ISSQN ocasionou a criação de normas tributárias para induzir o comportamento dos contribuintes, levando-os a tomar decisões empresariais como a localização de plantas industriais, de centros de distribuição ou do seu domicílio tributário, que, embora quando analisadas isoladamente sejam interessantes para o ente que concedeu o benefício fiscal, além, é claro, da empresa que recebeu o benefício, acabaram por induzir os demais estados e municípios a também utilizar a concessão de benefícios fiscais para atrair investimentos (Albuquerque, 2018, p. 80).

Como consequência, a alocação de recursos produtivos no Brasil deixou de seguir a melhor alocação para a economia e a sociedade como um todo, pois a melhor alocação econômica para cada empreendimento dependia dos incentivos fiscais obtidos, o que criou um sistema em que os resultados deixaram de se somar, muitas vezes se assemelhando a um jogo de rouba monte.

A deterioração do sistema tributário sobre o consumo no Brasil faz sentido quando analisada sob a teoria dos jogos de John Nash, pois cada jogador, seja ele um estado, um município ou uma empresa, adapta a sua estratégia às alterações decorrentes das jogadas dos demais jogadores (Fiani, 2004, p. 13). Nesse sentido, a necessidade de cada estado e município adaptar a sua legislação tributária aos benefícios concedidos pela legislação tributária dos demais estados e municípios colaborou para a entropia do próprio sistema tributário.

As classificações do Brasil em *rankings* internacionais de complexidade tributária, a exemplo do Doing Business, publicado pelo Banco Mundial de 2004 a 2022, demonstraram o quão caótico se transformou o sistema tributário brasileiro. Em sua última edição, o Brasil ficou em 124º lugar na classificação geral e em 184º no critério referente a pagamento de impostos, de um total de 190 países (World Bank Group, 2020).

A sociedade brasileira se sensibilizou com o problema e, já na década seguinte à promulgação da Constituição, o debate a respeito de uma reforma tributária sobre o consumo se materializou no processo legislativo, inicialmente através da Proposta de

Emenda Constitucional (PEC) nº 175/1995, e posteriormente das PEC nº 293/2004 e nº 233/2008, do relatório substitutivo apresentado em 2015 para a PEC nº 293/2004, além das PEC nº 45/2019 e nº 110/2019 (Mombelli, 2024, p. 757).

Apenas na quarta década após iniciada a discussão, a reforma tributária sobre o consumo conseguiu o apoio político necessário para sua aprovação no Congresso, portanto, se aparentemente a Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 e a Lei Complementar (LC) nº 214/2025, além do ainda em discussão Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 108/2024, tiveram uma tramitação relativamente rápida para um tema complexo, a discussão já havia se iniciado muito tempo antes do início do trâmite legislativo da EC nº 132/2023.

Com a implementação do IVA Dual no Brasil, a margem de manobra dos entes para concessão de incentivos fiscais será reduzida, não sendo mais possível a concessão de crédito presumido, isenções, reduções de base de cálculo ou diferimentos. Ainda será possível a concessão de subvenções ou subsídios, através da transferência de recursos do ente para a empresa, entretanto, as vantagens dos entes em conceder incentivos fiscais se tornarão paulatinamente menores à medida que a distribuição da arrecadação deixar de ser realizada pelo critério de origem, isto é, do domicílio do vendedor, passando a ser distribuída para o ente de destino, ou seja, para o estado ou município onde ocorreu o consumo ou onde fica o domicílio do consumidor final.

O atual sistema tributário brasileiro criou incentivos estruturais para a multiplicação do contencioso referente à tributação sobre o consumo: começando pelo crédito escritural, independente do efetivo pagamento do tributo, e chegando ao efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário dilatado por um contencioso administrativo composto por diversas instâncias, de acesso sem a cobrança de custos e que não faz coisa julgada para o contribuinte, o qual, mesmo não tendo sucesso no processo de julgamento administrativo, poderá recomençar todo o contencioso na esfera judicial. Durante todo o período de contencioso, o débito é atualizado pela Selic calculada a juros simples, o que representa uma fonte de financiamento mais barata que os empréstimos a taxas de mercado encontrados no sistema financeiro de um país com juros reais elevados como o Brasil.

Para quebrar essa lógica que leva ao litígio, e em linha com a política de facilitação da atuação do contribuinte em conformidade com a legislação, em fevereiro de 2024 foi remetido o Projeto de Lei (PL) nº 15/2024 com o objetivo de formalizar três programas de conformidade, todos de adesão voluntária por parte dos contribuintes e que possibilitam à administração tributária dar um tratamento diferenciado aos contribuintes que aderirem ao menos a um dos programas. São eles: o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), para os contribuintes de grande porte e que

possuem estrutura de governança corporativa tributária e de gestão fiscal; o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Sintonia), aberto a todos os contribuintes, de forma mais massificada; e o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA), disponível aos operadores do comércio exterior. Paralelamente, as propostas de criação dos programas de conformidade vêm sendo incorporadas a outras propostas legislativas, conforme a dinâmica dos trabalhos do Congresso.

A criação dos programas de conformidade e o amplo ferramental que está sendo construído para facilitar a apuração dos tributos sobre o consumo se somam na estruturação de um sistema que facilita e simplifica a conformidade tributária através da cooperação entre a Receita Federal do Brasil e o contribuinte.

2. Características do novo modelo de tributação sobre o consumo

Com a reforma, será criado o Imposto Seletivo (IS) e serão substituídos os tributos não cumulativos imperfeitos do ICMS, PIS e Cofins, parcialmente o IPI e o IOF – um imposto de finalidade regulatória –, além do ISSQN – que, embora seja um imposto sobre vendas e não um IVA, portanto um imposto cumulativo, também será substituído pelo IVA Dual.

A mudança na distribuição da arrecadação tributária, da origem para o destino, vem na esteira da mudança da sociedade industrial – em que a localização das fábricas permitia uma organização do sistema tributário voltado para a localização das plantas produtivas, portanto na origem – para uma economia de serviços, especialmente os digitais – em que é mais fácil definir onde o serviço está sendo utilizado, como a residência que assiste a um filme por *streaming*, que definir onde esse serviço está sendo produzido: no Brasil, no país onde ficam armazenados fisicamente e são processados os pedidos de *streaming*, ou na nuvem, seja lá onde ela fica no momento da prestação do serviço.

Olhando por outro ângulo, a arrecadação dos tributos suportados pelo consumidor final, que é quem efetivamente acaba arcando com esse ônus, passa a ser distribuída para o município e o estado onde este consumidor reside e utiliza os serviços públicos, e não mais para o local onde se situa o fornecedor.

A opção política viável foi a criação de um IVA Dual com legislação única, mantendo a autonomia dos entes federativos, e ao mesmo tempo impossibilitando a guerra fiscal. Quase não há distinções entre a legislação da CBS e do IBS, salvo casos específicos, como as aquisições realizadas pelos próprios entes, a incidência em fatos geradores do Programa Universidade para Todos (ProUni), a possibilidade de cada ente estabelecer as suas alíquotas e a definição de qual administração tributária realizará a fiscalização, a cobrança e o julgamento.

A reforma também criou uma situação sem paralelo no mundo: municípios fiscalizando o IVA. Sem dúvidas foi uma condição política para que a reforma pudesse progredir, e muitos municípios possuem uma robusta administração tributária; entretanto, isso tornará o sistema mais complexo, com mais de um ente cobrando e fiscalizando o mesmo tributo.

Outra situação sem paralelo é a união de todos os entes subnacionais sem a própria União, com a instalação de um comitê gestor para o IBS, o CGIBS. Esse foi o caminho político encontrado para que a reforma pudesse ser aprovada. Ele trará alguma dificuldade adicional em relação a um IVA único para todo o país, entretanto permitirá a harmonização entre as normas, decisões e procedimentos das administrações tributárias responsáveis pelo IBS e a CBS. Além disso, facilitará as devoluções de tributos quando os créditos forem oriundos de fornecedores situados em uma unidade da federação e o contribuinte com direito à devolução se situar em outra unidade da federação, superando o problema atual relacionado ao ICMS nos casos em que a arrecadação ocorreu para um estado e a devolução é solicitada junto a outro estado que não recebeu a arrecadação do tributo.

A reforma materializa uma revolução na distribuição de renda através do *cash-back*, que trará progressividade a um tributo tradicionalmente regressivo, permitindo a focalização da política pública na parcela da sociedade desejada, com o mínimo de desvios, isto é, sem desperdiçar os recursos públicos da política pública com parcelas da sociedade que não são foco do programa, como acontece com a redução de alíquotas por tipo de produto (Padilha, 2017, p. 181).

Nesse sentido, conforme pesquisa realizada pela FGV e coordenada por Leonel Cesarino Pessoa (Pessoa *et al.*, 2023, p. 47), podemos esperar que apenas 13% das reduções de alíquota de ICMS sobre a cesta básica cheguem ao consumidor final. O estudo se limitou ao período de 1994 a 2021 e a quatro estados brasileiros, porém os resultados encontrados estão de acordo com a teoria e com pesquisas semelhantes realizadas em outros países.

Adicionalmente, alíquotas reduzidas não são o melhor instrumento para proteger os mais pobres, pois, considerando que as camadas mais altas da sociedade consomem mais em termos absolutos, naturalmente capturam parte mais significativa da redução de alíquota.

Por outro lado, há experiências exitosas na redução da pressão fiscal sobre as camadas mais pobres da população através de medidas voltadas à devolução dos impostos para as camadas menos favorecidas da sociedade, com um custo fiscal mais baixo que a redução de alíquotas para determinados produtos ou serviços. Um exemplo

é o programa Devolve ICMS, implantado no estado do Rio Grande do Sul durante o período da pandemia e que demonstrou na prática a assertividade de um programa de *cashback* tributário.

O padrão adotado mundialmente para apuração do IVA é o escritural. Ou seja, tanto o direito ao crédito quanto a obrigação ao débito são registrados por meio de documentos fiscais – como a fatura ou, no Brasil, o documento fiscal eletrônico – e lançados na escrituração dos sujeitos passivos envolvidos nas operações comerciais.

O Brasil está entre os pioneiros na utilização de escriturações digitais, através do Sistema Público de Escriturações Digitais (SPED), sobretudo quanto aos impostos sobre valor agregado que estão sendo substituídos – seja integralmente, como o PIS, a Cofins e o ICMS, ou parcialmente, como o IPI. A escrituração é realizada através de duas Escriturações Fiscais Digitais (EFDs) distintas.²

A EFD-Contribuições é um arquivo digital a ser utilizado pelas pessoas jurídicas na escrituração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente de a opção pelo regime de apuração ser não cumulativo ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não cumulatividade.

Por sua vez, a EFD ICMS IPI é um arquivo digital a ser utilizado pelas pessoas jurídicas na escrituração do ICMS e do IPI, como registro de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Em que pese o SPED representar um enorme avanço no registro digital das operações, dispensando a confecção e a guarda dos livros físicos e dando maior segurança para todos os envolvidos quanto à fidedignidade dos registros, além de ser uma ferramenta integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais – federal, estadual e municipal –, ele não nasceu plenamente integrado aos sistemas dos contribuintes. Mesmo quando alimentado pelos sistemas gerenciais ou contábeis dos contribuintes, ainda assim representa obrigações adicionais, necessitando de esforços extras para ser preenchido. Ademais, não realiza os cálculos dos tributos devidos, mas registra os tributos conforme o contribuinte informa que realizou os cálculos.

Um problema enfrentado por todos os países que adotam o padrão mundial para o IVA é que nem todo IVA escriturado que gerou direito a um crédito foi efetivamente recolhido aos cofres públicos. A causa deste problema pode ser desde a simples

2 Cf. <http://sped.rfb.gov.br/>.

inadimplência, passando por erros de interpretação e de escrituração, até a ocorrência de fraudes, especialmente a chamada fraude carrossel ou *missing part*, na qual um dos elos da cadeia é inserido artificialmente com o objetivo de gerar o crédito do IVA para o elo seguinte, sem ter recolhido o IVA devido ao fisco, ou mesmo visando obter a devolução do IVA (Gallardo, 2024, p. 806).

O Brasil enfrenta variações deste mesmo problema, especialmente a chamada “nota fria”, na qual o documento fiscal eletrônico é emitido por empresas inexistentes de fato, ou, mesmo que existentes, ainda assim sem capacidade de pagamento, apenas para gerar crédito para o elo seguinte da cadeia.

Outro problema específico do Brasil decorre do elevado volume de contencioso tributário, que, por suspender a exigibilidade do crédito tributário, permite postergar, ou mesmo evitar, o desembolso do valor dos tributos, enquanto o próximo elo da cadeia obtém o crédito dos tributos em discussão.

Para mitigar esses riscos, o sistema brasileiro adota regras diferentes para estabelecer o débito e o crédito da CBS e da IBS: se, por um lado, o débito ocorrerá apenas de forma escritural, conforme o padrão mundial, à medida que as operações comerciais forem realizadas pelos contribuintes sujeitos ao regime regular destes tributos, por outro lado o crédito será financeiro, isto é, além do registro escritural, dependerá do efetivo pagamento, recolhimento ou compensação do tributo.

A reforma mudará estruturalmente a relação fisco-contribuinte, pensada desde o seu início para trazer neutralidade à economia, permitindo o desenvolvimento econômico conforme as vantagens competitivas de cada empresa e de cada região, e dando fim à política de roubar montes da guerra fiscal do ICMS e do ISSQN.

Muito além dessas externalidades, o desenho do sistema tributário e a tecnologia disponível permitem que operacionalmente as administrações tributárias se adaptem aos sistemas dos contribuintes, o que reduz drasticamente o esforço das empresas para se manterem em conformidade com as suas obrigações tributárias, permitindo-lhes focar nos seus negócios e reduzir o tamanho dos setores responsáveis por seu planejamento e gestão tributária.

A EC nº 132 teve o objetivo de manter a carga tributária, inclusive ao prever em seu artigo 130 que a alíquota de referência deve ser reduzida em 2030 e em 2035, caso a arrecadação da CBS ou do IBS resulte em aumento da carga tributária como percentual do PIB, demonstrando que a sociedade já chegou ao limite do que acredita ser o tamanho ideal para o financiamento do Estado.

Embora já em tramitação, o PLP nº 108/2024, que trata majoritariamente do IBS, porém com implicações na CBS, ainda está pendente de aprovação no Senado no

momento de elaboração deste artigo, o que pode trazer alterações no sistema que está sendo desenhado. Entretanto, devido ao grau de maturidade da discussão, é esperado que os eventuais ajustes não alterem estruturalmente o texto legal aprovado na Câmara e sejam harmônicos com a já promulgada LC nº 214/2025.

3. A operacionalização da CBS

A EC nº 132/2023 criou um ambiente propício para a modernização da administração tributária do Brasil, com destaque para os princípios que devem ser observados pelo Sistema Tributário Nacional, especialmente a simplicidade, a transparência, a cooperação e a justiça tributária, conforme os novos parágrafos do artigo 145 da Constituição Federal.

Com a aprovação da Lei Complementar nº 214, de 2024, que regulamentou a reforma tributária do consumo, as possibilidades de transformação digital da administração tributária brasileira se ampliaram rumo à construção de sistemas integrados aos sistemas naturais dos contribuintes, através dos quais a conformidade tributária ocorrerá de forma menos custosa, nos moldes da visão para a transformação digital da OCDE, materializada em seus relatórios *Tax Administration 3.0* (OECD, 2020).

O *Tax Administration 3.0* nos apresenta a transformação digital das administrações tributárias, de maneira que os processos fiscais passem a ocorrer de forma contínua, sem encargos ou pontos de atrito com os contribuintes, incorporando a conformidade aos sistemas naturais que os contribuintes utilizam para realizar as suas transações comerciais (OECD, 2022a).

A nova legislação foi elaborada considerando o atual estágio de desenvolvimento tecnológico dos sistemas tributário e financeiro do Brasil e claramente demandará inovações, especialmente as tecnológicas, para permitir ligações máquina a máquina em tempo real dos contribuintes com as administrações tributárias.

As pré-condições para que os sistemas tributários e os sistemas naturais dos contribuintes se integrem já existiam no Brasil, a começar pela vigência de um ágil e robusto sistema financeiro, que desde o período da hiperinflação, nas décadas de 1980 e 1990, demonstrou capacidade de desenvolver soluções informatizadas robustas em curto período. O sistema conta com elevado grau de digitalização dos meios de pagamento e com transferências eletrônicas e até mesmo instantâneas, estas últimas em forte crescimento exponencial com a rápida aceitação do modo de transferência monetária e pagamento eletrônico instantâneo brasileiro denominado PIX.

Outras importantes pré-condições para a implementação da reforma tributária sobre o consumo também decorrem da utilização de recursos eletrônicos em larga

escala, a começar pelos cadastros de contribuintes completamente informatizados (OECD, 2022b), contas correntes digitais e escriturais de tributos para cada contribuinte na administração tributária e a massificada utilização de diversos Documentos Fiscais Eletrônicos (DFe) (OECD, 2022c). Estes últimos substituíram a antiga sistemática de emissão do documento em papel, garantindo a validade jurídica através da assinatura digital do emitente e tornando mais simples as obrigações acessórias dos contribuintes, ao mesmo tempo que permitem o acompanhamento em tempo real das transações comerciais pela administração tributária.

A jornada rumo à incorporação dos sistemas tributários aos sistemas naturais dos contribuintes se iniciou há décadas no Brasil, mesmo que inicialmente devido a disfuncionalidades macroeconômicas decorrentes da hiperinflação, ou ao aspecto fiscalizatório de autorização prévia da administração tributária à emissão de documentos fiscais. De qualquer forma, este adiantado processo nos permitirá colher os frutos esperados pela reforma tributária sobre o consumo em implementação.

Especificamente em relação à fatura eletrônica, para cada tipo de operação comercial existe um tipo adequado de Documento Fiscal Eletrônico (DFe): Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e), Conhecimento de Transporte Eletrônico Simplificado (CT-e Simplificado), Conhecimento de Transporte Eletrônico para Outros Serviços (CT-e OS), Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), Nota Fiscal Eletrônica (NFe) e Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFCe). E serão somados aos DFe em implementação: o Bilhete de Passagem Eletrônico (BPe), a Nota Fiscal de Energia Elétrica Eletrônica (NF3e) e a Nota Fiscal Fatura de Serviço de Comunicação Eletrônica (NFCom).

Para possibilitar a implementação da reforma, as administrações tributárias estão modificando o leiaute dos DFe, criando os campos e os grupos de campos relacionados à tributação do IBS, CBS e IS para cada item do DFe ou no corpo do DFe, quando este não possui itens, caso dos Conhecimentos de Transporte e dos Bilhetes de Passagem. Entre estes campos, são de especial interesse para a conformidade cooperativa a Situação Tributária, que indica a tributação integral ou existência de redutores de alíquotas, isenções, imunidades ou diferimentos, e a Classificação Tributária, que indica em qual dispositivo específico da LC nº 214/2024 se enquadra a transação comercial registrada no documento fiscal, tornando objetiva a informação do contribuinte sobre como ele interpreta a legislação do IBS e da CBS para calcular os tributos de cada item do DFe.

Essa interpretação que o contribuinte teve ao calcular CBS, IBS e IS será transmitida no momento da autorização de emissão do documento fiscal para as administrações tributárias, permitindo que seja realizada a verificação da conformidade dos cálculos dos tributos destacados pelo contribuinte com os critérios aplicados pelos

fiscos assim que os documentos forem processados pelos sistemas informatizados das administrações tributárias.

A busca pela redução do esforço que os contribuintes precisam despendar para cumprir as obrigações tributárias faz parte da mudança de diretriz de uma fiscalização punitiva para a cooperação entre fisco e contribuinte.

Nesta linha, há alguns anos, a Receita Federal do Brasil passou a disponibilizar sistemas que procuram facilitar a conformidade do contribuinte. O exemplo mais conhecido é a declaração pré-preenchida do imposto de renda da pessoa física, através da qual os dados de conhecimento prévio por parte da Receita são utilizados para preencher campos da declaração, aguardando a conferência e validação por parte do contribuinte.

Embora menos conhecido, o exemplo mais próximo do que está sendo construído para os tributos sobre o consumo é o enquadramento legal realizado através do Portal Único do Comércio Exterior (PUCOMEX). À medida que o contribuinte declara a carga importada, o próprio sistema o auxilia de forma que o enquadramento tributário seja compatível com a mercadoria declarada.

A conformidade que está sendo construída para a tributação do consumo possibilitará que o contribuinte conheça como a Receita calcula os tributos incidentes sobre os bens e serviços por ele transacionados, o que inclui o enquadramento legal, as reduções de alíquotas, a base de incidência e o cálculo propriamente dito.

Tudo isso de forma transparente, com o código-fonte do sistema de cálculo aberto e disponível ao contribuinte para utilizá-lo e até mesmo para modificar a própria forma de cálculo se assim desejar, tendo o conhecimento prévio de como a Receita interpreta e calcula os tributos sobre cada transação comercial realizada por ele.

A utilização dos sistemas de cálculo fornecidos pela Receita Federal do Brasil possibilitará evitar erros que possivelmente levariam à perda de arrecadação do Estado e aos custosos procedimentos de ação fiscal, lançamento de ofício e contencioso tributário.

Atualmente, os operadores do comércio exterior já contam com uma conformidade declaratória e orientativa, através do PUCOMEX: à medida que declaram que tipo de mercadoria estão importando, o cálculo dos tributos ocorre conforme a classificação dos bens declarados, limitando os erros à correta classificação de cada mercadoria.

Além da conformidade com base nas informações declaradas pelo contribuinte, os sistemas de cálculo da CBS se propõem a facilitar a conformidade de acordo com os critérios aplicáveis para cada contribuinte. Será possível alertar ao emissor de um documento fiscal sobre a impossibilidade de uma empresa que não seja uma institui-

ção de ensino fornecer serviços de educação de ensino superior com alíquota zero da CBS, pois legalmente ela não poderia aderir ao Prouni.

A impossibilidade de enquadramento pode ser alertada previamente à emissão do documento fiscal se o contribuinte utilizar a calculadora para testes no momento da autorização e emissão do documento, ou mesmo posteriormente, no processamento da apuração do tributo devido mensalmente.

O sistema da Receita Federal do Brasil estará disponível para realizar a verificação em todos estes momentos, permitindo que o contribuinte se planeje previamente, emita o documento fiscal de maneira correta, bem como corrija eventual erro assim que se comunicar com os sistemas da Receita, caso o documento fiscal tenha sido emitido em uma situação de contingência.

É uma verdadeira revolução em relação à antiga prática de deixar o contribuinte interpretar por sua conta e risco a aplicação das diversas normas tributárias a cada caso concreto, aguardar a escrituração anual através dos SPED e somente anos depois da ocorrência do fato gerador realizar uma ação fiscal com o objetivo de verificar se há crédito tributário a ser constituído.

O destaque dos tributos devidos no documento fiscal, de forma semelhante ao destaque hoje realizado com o IPI, além de dar transparência para o comprador, que sabe quanto de IVA está pagando em cada produto ou serviço, também nos traz duas grandes vantagens: em primeiro lugar, permitirá o conhecimento do resultado da interpretação da legislação pelo vendedor, pois o valor da CBS estará claramente destacado de forma que o adquirente saberá o valor exato da CBS que a operação lhe dará de crédito, se for contribuinte da CBS no regime regular, ou o valor do tributo que terá que suportar, caso seja o consumidor final; em segundo lugar, representará a confissão do valor devido, já fazendo o papel de declaração por parte do contribuinte.

Duas condições passaram a ser necessárias para que o adquirente possa se apropriar do crédito da CBS e do IBS: o destaque do tributo no documento fiscal e a sua extinção, seja por pagamento, compensação ou recolhimento pelo próprio adquirente.

Desta forma, embora o débito da CBS e do IBS permaneça sendo escritural como na quase totalidade dos países que adotaram o IVA, o crédito deixará de ser meramente escritural, necessitando da sua realização financeira para existir.

Teremos um grande incentivo para a redução do litígio tributário, decorrente da combinação do documento fiscal eletrônico, como declaração com valor de confissão do tributo destacado, com o crédito financeiro, isto é, apenas quando o tributo tiver sido efetivamente pago ou compensado pelo fornecedor ou recolhido pelo adquirente, pois haverá uma forte redução dos incentivos econômicos para a criação de novos litígios,

visto que as transações realizadas com outros contribuintes sujeitos ao regime regular da CBS e do IBS somente geram créditos a partir da liquidação financeira do tributo.

Para que o adquirente não dependa exclusivamente do pagamento da CBS e do IBS pelos seus fornecedores, a Lei Complementar lhe facultou o recolhimento do tributo, especialmente através do *split payment*, isto é, os Provedores de Serviços de Pagamento (PSP) deverão disponibilizar meios para que, no momento que o adquirente estiver realizando o pagamento das transações comerciais, os valores referentes à CBS e ao IBS sejam direcionados diretamente para a Receita Federal do Brasil e para o CGIBS.

A utilização do *split payment* por parte do contribuinte sujeito ao regime regular da CBS e do IBS é opcional, isto é, ele poderá não utilizar o *split* e nem mesmo recolher de forma avulsa a CBS e o IBS destacados nos documentos fiscais das suas compras, visto que ele não se tornará responsável pelos tributos devidos por seus fornecedores. Entretanto, se optar por não realizar o *split* e nem mesmo o recolhimento avulso, somente terá crédito caso o fornecedor realize o pagamento da CBS destacada.

O *split* poderá ocorrer de diferentes formas, respeitando a flexibilidade das diversas operações comerciais existentes. A começar pelo *split* manual, quando ocorrer o recolhimento dos tributos da forma tradicional, isto é, na rede de arrecadação bancária e através de um documento de arrecadação avulso, o que possibilitará a vinculação do tributo recolhido ao documento fiscal eletrônico da transação comercial a que se refere, utilizando soluções já disponibilizadas pelo sistema financeiro.

Já no *split* inteligente ou *off-line*, os meios de pagamento possibilitarão que o recolhimento seja vinculado a uma operação comercial, ou através da identificação do documento fiscal, quando este já tiver sido emitido, ou através de uma chave que assegure que o documento fiscal a ser emitido possa ser vinculado ao recolhimento. Por ser vinculado a um documento fiscal específico, o valor recolhido aos cofres públicos será o exato valor destacado no documento fiscal.

Para mitigar o impacto no fluxo de caixa dos contribuintes submetidos ao regime regular da CBS e do IBS, tanto a Receita Federal do Brasil quanto o CGIBS verificarão se no momento do *split* efetivamente havia débito em aberto para aquela operação específica, deduzindo quaisquer parcelas já extintas por outra forma anterior ao *split* e transferindo ao fornecedor em até três dias úteis os valores recebidos através do *split* que já se encontravam extintos.

É importante observar que a análise da existência de débito se resume à própria operação comercial à qual o *split* está vinculado, sendo irrelevante a existência de outros débitos do fornecedor, seja do mesmo ou de outros tributos, isto é, não será possível realizar compensações de ofício ou reter o crédito de um *split* aguardando o

pagamento de outros débitos do fornecedor. Acreditamos que será possível iniciar o procedimento com as transferências que ocorrerem em 24 horas, ou até mesmo no próprio dia da transação, até que a evolução dos sistemas permita que o *split off-line* ocorra somente em situações de contingência.

Por fim, temos o *split on-line*, também chamado de superinteligente: no momento da transação financeira, os PSP verificarão com a Receita Federal do Brasil e com o CGIBS se o fornecedor já havia extinguido o débito referente àquela operação, realizando o *split* somente dos valores em aberto, até o limite destacado no documento fiscal da transação.

A operacionalização do *split* apresenta desafios menores quando a operação inicia com o próprio fornecedor, como é o caso da emissão de boletos bancários, de pagamentos com cartões de crédito e de débito ou do PIX com *QR Code* dinâmico, sendo este último muito difundido entre os grandes varejistas para que cada PIX possa estar vinculado a uma operação comercial específica.

Por outro lado, a operacionalização do *split* quando a operação inicia com o comprador, como é o caso do TED e do PIX com *QR Code* estático, no qual a chave é sempre a mesma para todos os PIX realizados para determinado contribuinte, por exemplo, o CNPJ como chave PIX, apresenta desafios maiores, pois necessita dos dados do documento fiscal, que são gerados nos sistemas do fornecedor, e não do comprador que está iniciando a operação.

Naturalmente, as operações manuais, ou analógicas, como o pagamento em espécie ou em cheque, comportam apenas o *split* manual.

Se, por um lado, essa nova sistemática possibilitará uma forte redução nos litígios, no *gap* de conformidade e na concorrência desleal, por outro lado, traz algumas consequências indesejadas: uma possível maior procura por operações em dinheiro, além das implicações no fluxo de caixa das empresas, postergando o crédito do tributo de compras realizadas em parcelas e antecipando o pagamento do tributo de vendas realizadas à vista ou em prazo de vencimento anterior à data de vencimento dos tributos apurados mensalmente, o que deve ocorrer no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme venha a ser previsto em regulamento.

Buscando ampliar a base de incidência do IVA Dual brasileiro, os serviços financeiros remunerados pela margem, como empréstimos, também estarão sujeitos à incidência da CBS e do IBS, porém apenas sobre a margem do serviço. E o crédito a que o tomador do serviço terá direito será apurado sobre o *quantum* dos empréstimos ou serviços financeiros que superar a taxa Selic, utilizada para representar a taxa livre de riscos da economia brasileira, servindo como referência para definir o quanto do

valor agregado dos serviços financeiros foi obtido com as operações de captação de recursos e o quanto foi obtido com as operações de empréstimo.

Esse avanço em relação à maioria dos demais IVA mundiais, que normalmente não tributa de forma não cumulativa os serviços financeiros remunerados pela margem, é possível devido ao elevado grau de informatização do sistema financeiro brasileiro, inclusive porque as instituições financeiras já transmitem eletronicamente a Declaração Eletrônica de Serviços de Instituições Financeiras (DES-IF) para diversos municípios, para fins de apuração de ISSQN, e apuram PIS e Cofins pela margem. Unificando ambas as experiências, tornamos possível construir uma coleta de dados nacional, o que reduz o número de declarações a que as instituições financeiras estão sujeitas, facilitando e simplificando o sistema ao mesmo tempo que torna a tributação dos serviços financeiros não cumulativa.

A legislação criou uma regra intermediária para as empresas optantes pelo Simples Nacional (SN), que poderão optar pelo regime regular de CBS e IBS, mantendo os demais tributos no regime de apuração unificado do SN. Isso possibilita um regime intermediário entre os dois regimes de apuração, que possivelmente será vantajoso para as empresas do SN que atuam no meio da cadeia, isto é, fornecem majoritariamente para empresas do regime regular de CBS e IBS.

A construção de uma plataforma para homologação dos módulos de sistemas da CBS posteriormente nos possibilitará realizar simulações das mudanças na tributação de transações sujeitas ao IVA, da inclusão ou exclusão de determinados tipos de transações da base de cálculo, da alteração dos regimes diferenciados, especiais ou específicos, bem como dos descontos percentuais dados às alíquotas de determinados segmentos ou produtos.

Essa funcionalidade será particularmente interessante para a apuração da lacuna tributária, mais comumente chamada de *tax gap* (Silva; Medina; Moreira, 2024, p. 825), possibilitando que os dados dos documentos fiscais e declarações sejam utilizados para apuração através da metodologia *bottom-up*, com todo o universo de dados de transações que foram utilizados para a apuração do IVA e que estão disponíveis nos sistemas da RFB e do CGIBS.

Especialmente quanto ao *gap* de não aplicação da política tributária, isto é, das operações que não são tributadas ou tributadas com uma alíquota reduzida, será possível estimar o valor do gasto tributário com cada escolha do legislador.

Adicionalmente, espera-se uma forte redução dos *gaps* de conformidade, tanto pelo maior reconhecimento do IVA devido, destacado no documento fiscal, quanto pelo caráter de declaração constituidora do valor devido na operação a que este se refere.

Paralelamente, espera-se que a utilização do *split payment* leve à redução do *gap* de arrecadação devida, visto que o recolhimento do tributo se dará de forma concomitante ao recebimento do valor da mercadoria ou serviço transacionados.

Com vistas a vencer os principais obstáculos para a conformidade do contribuinte, a Receita disponibilizará uma calculadora dos tributos sobre o consumo: CBS e IS para todas as operações, além dos demais tributos sobre operações de comércio exterior. A realização do cálculo do IBS pela mesma calculadora, ou a construção de uma calculadora à parte, dependerá de decisão do CGIBS, que possui plena autonomia para optar por qualquer um destes caminhos, inclusive pela improvável não disponibilização de uma calculadora de IBS, se assim decidir.

A calculadora estará disponível em código-fonte de programação aberto e em formatos que o contribuinte poderá acoplar aos seus sistemas gerenciais, de forma *off-line* ou *on-line*, de modo que ele possa ter certeza de que os critérios de cálculo utilizados estejam todos atualizados no momento da emissão ou autorização do documento fiscal eletrônico, ou mesmo através do PUCOMEX.

Desta maneira, a administração tributária auxilia o contribuinte a superar as dúvidas decorrentes da complexidade ou do desconhecimento da legislação, reduzindo os erros involuntários.

O contribuinte conhecerá como a administração tributária calcula a CBS e o IS e como verificará os documentos fiscais que ele emitir, permitindo que o sistema tributário brasileiro se alinhe ao conceito de *open tax*, com total transparência e colaboração entre governos e contribuintes.

Naturalmente, o contribuinte poderá utilizar o seu próprio sistema de cálculos, correndo o risco de interpretar a norma de forma diversa da administração tributária, seja deliberadamente, seja por erro involuntário.

Com a transferência de dados máquina a máquina, a Receita Federal do Brasil terá em seus sistemas eletrônicos todas as informações necessárias para apurar o saldo mensal de CBS a pagar ou a ressarcir, sem a necessidade de exigir nova declaração do contribuinte, além da declaração já realizada através da emissão de cada documento fiscal, desde que o contribuinte tenha realizado todas as operações financeiras comerciais de forma eletrônica e com *split payment*, nos seus recebimentos e pagamentos.

Os créditos escriturais de CBS destacados em cada documento fiscal de compra são conhecidos desde o momento da autorização do documento fiscal. A ativação desses créditos é conhecida a partir da extinção de cada um deles, com as informações sobre

os pagamentos e compensações pelo fornecedor, bem como com as informações sobre o recolhimento pelo próprio comprador. Da mesma forma, a utilização de crédito de períodos anteriores por parte do comprador será resultado da apuração assistida pelos sistemas da Receita a cada período.

Na parte dos débitos, também estão nos sistemas da Receita a CBS destacada em cada documento de venda e a sua eventual extinção por pagamento, compensação ou recolhimento por parte dos seus clientes.

O contribuinte pode realizar os ajustes que entender necessários: pode cancelar, reemitir ou complementar os documentos fiscais com os ajustes necessários, assim como ajustar os pagamentos que eventualmente não tenham sido localizados, ou que foram incorretamente alocados, e mesmo realizar lançamentos referentes a períodos anteriores. Essa possibilidade mantém, assim, a liberdade do contribuinte de declarar o que entender devido e facilita a apuração com os critérios utilizados pela administração tributária, deixando claro quais alterações o contribuinte realizou referentes a cada documento fiscal, crédito, pagamento, recolhimento, ou qual compensação foi efetivada, de forma a evitar imprecisões que poderiam levar a erros ou contenciosos tributários.

Ultrapassamos a necessidade de criar declarações e escriturações a serem preenchidas pelo contribuinte rumo a uma situação na qual tudo o que o contribuinte precisa fazer é emitir os documentos fiscais para cada uma das operações e realizar os seus pagamentos e as suas cobranças com *split payment* para estar em conformidade com a legislação tributária.

Com a implementação integral do *split on-line*, ou *split* superinteligente, chegaremos a uma situação na qual o contribuinte que realiza todas as suas compras e vendas à vista e com a realização de *split payment* não terá necessidade de realizar procedimentos adicionais além de validar a apuração que foi assistida pela Receita Federal do Brasil, pois todas as obrigações tributárias relacionadas à CBS já estarão cumpridas.

Operações com compras e vendas a prazo, sem a realização de *split*, e utilização de compensações de créditos de PIS, Cofins ou mesmo de CBS de períodos anteriores podem levar à necessidade de realização de ajustes e pagamentos mensais, que serão facilitados pelo sistema de apuração assistida; se o contribuinte autorizar, o pagamento de eventual saldo apurado poderá ser realizado sem intervenção manual via um mecanismo automatizado de pagamento, nos moldes do conhecido débito em conta corrente. Em qualquer situação, o esforço necessário para cumprir as obrigações tributárias será muito menor que o atual.

Considerações finais

A reforma tributária sobre o consumo foi desenhada no Brasil para endereçar problemas crônicos como a guerra fiscal, a complexidade das obrigações tributárias e os excessivos gastos de tempo e recursos para atender a conformidade fiscal. Os benefícios da reforma devem se estender para a neutralidade na alocação dos investimentos e para uma mudança estrutural que leve à maior neutralidade na alocação de investimentos privados e a um crescimento econômico sustentável.

A implementação da reforma tributária sobre o consumo no Brasil, inicialmente com a operacionalização da CBS e futuramente com a operacionalização harmônica do IBS, é um verdadeiro marco na modernização da administração tributária do país, alinhando-a com as melhores práticas internacionais. A evolução dos nossos sistemas digitais, com o aumento da integração entre os contribuintes e as administrações tributárias, através da utilização de funcionalidades como o *split payment*, a apuração assistida e o *cashback* tributário, possíveis somente devido à maturidade do uso de tecnologias avançadas no país, transformará a forma como as obrigações tributárias são cumpridas, simplificando os processos e reduzindo custos operacionais tanto para as empresas quanto para o fisco. A proposta de um sistema de transparência e colaboração entre governo e contribuintes, com a utilização de ferramentas como calculadoras de tributos e com a eliminação de etapas burocráticas, promete diminuir significativamente os erros involuntários, os litígios tributários e o *gap* de arrecadação, além de promover justiça fiscal e maior desenvolvimento econômico.

Referências

CHARLET, Alain; OWENS Jeffrey. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, v. 59, n. 12, set. 2010. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2012-09-10/103296-46073502.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2025.

FIANI, Ronaldo. *Teoria dos jogos: com aplicações em economia, administração e ciências sociais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

GALLARDO, Francisco Javier Sánchez. Desafios e obstáculos IVA nos seus cinquenta anos na União Europeia. In: *Coletânea Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal*. 1. ed. Brasília: Receita Federal, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal>. Acesso em: 6 jan. 2025.

MELO JÚNIOR, Roberto G. A. *Teoria da tributação ótima e tax design: uma proposta de sistema tributário brasileiro ótimo*. 2018. 144 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018.

MOMBELLI, Fernando. A reforma da tributação do consumo e o papel das administrações tributárias. In: Coletânea Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal. 1. ed. Brasília: Receita Federal, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal>. Acesso em: 6 jan. 2025.

OECD. *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. Paris, 2020. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>. Acesso em: 6 jan. 2025.

OECD. *Tax Administration 3.0 and Connecting with Natural Systems: Initial Findings*. OECD Forum on Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2022a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/53b8dade-en>. Acesso em: 6 jan. 2025.

OECD. *Tax Administration 3.0 and the Digital Identification of Taxpayers: Initial Findings*. OECD Forum on Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2022b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/3ab1789a-en>. Acesso em: 6 jan. 2025.

OECD. *Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings*. OECD Forum on Tax Administration. Paris: OECD Publishing, 2022c. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/2ffc88ed-en>. Acesso em: 6 jan. 2025.

PADILHA, G. *ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo*. Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

PESSÔA, Leonel Cesarino; PINHEIRO, Maurício Canêdo; ROCHA, Melina; JABOUR, Kalil Said de Souza; DOMINGUES JR., William do Val; FERREIRA, Gláucia Estefânia de Sousa; BERGH, Pedro. *Relatório da pesquisa: Alíquota única na tributação sobre o consumo*. São Paulo: FGV, 2023. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/3c748abc-50d6-4655-af0b-231840596f8f>. Acesso em: 19 jan. 2025.

SILVA, Marcelo de Sousa; MEDINA, Ronaldo Lázaro; MOREIRA, Leonardo Pereira. Lacuna tributária: conceitos, importância e a experiência brasileira. In: Coletânea Estudos Tributários e Aduaneiros: I Congresso da Receita Federal. 1. ed. Brasília: Receita Federal, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal>. Acesso em: 6 jan. 2025.

World Bank Group. *Doing Business 2020*. Washington, D.C., 2020. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil>. Acesso em: 28 jan. 2025.

O PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO NA REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO

FERNANDO MOMBELLI¹

Resumo: O artigo aborda o princípio da cooperação inserido pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, no âmbito da reforma tributária do consumo, mostrando como o legislador, mediante a sua regulamentação pela Lei Complementar nº 214, de 2025, obedeceu a tal diretriz emanada daquele princípio. Examinam-se os dispositivos que disciplinarão as relações entre as administrações tributárias da União, estados e municípios, bem como a administração conjunta da operacionalização da reforma tributária entre o Comitê Gestor do IBS e a União. Sob outra perspectiva, mostra-se a preocupação do legislador com a cooperação entre as administrações tributárias e os contribuintes, incentivando a adoção de programas de conformidade na reforma do consumo.

Palavras-chave: Cooperação; reforma tributária; consumo; administrações tributárias; União, estados e municípios; Comitê Gestor do IBS; administração conjunta; contribuintes; programas de conformidade.

Abstract: The article addresses the principle of cooperation inserted by Constitutional Amendment nº 132, of 2023, within the scope of the consumption tax reform, showing how the legislator, through its regulation by Complementary Law nº 214, of 2025, obeyed this guideline emanating from that principle. The rules that governed the relations between the tax administrations of the Union, States and Municipalities are examined, as well as the joint administration of the operationalization of tax reform between the IBS Management Committee and the Union. From another perspective, the legislator's concern for cooperation between tax administrations and taxpayers is shown, encouraging the adoption of compliance programs in consumption reform.

1 Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFRGS, com pós-graduação em Direito Tributário pela UFRGS e em Direito Processual Tributário pela UnB. Auditor fiscal e gerente de projeto da Receita Federal do Brasil.

Keywords: Cooperation; tax reform; consumption; tax administrations; Union, States and Municipalities; IBS Management Committee; joint administration; taxpayers; compliance programs.

Sumário

Introdução: o princípio da cooperação e a sua concretização pela Lei Complementar nº 214, de 2025 215

1. O princípio da cooperação entre as administrações tributárias 218

2. O princípio da cooperação entre as administrações tributárias e os contribuintes 220

Considerações finais 223

Referências 224

Introdução: o princípio da cooperação e a sua concretização pela Lei Complementar nº 214, de 2025

Dezembro de 2023 foi um marco histórico para o Sistema Tributário Nacional. Foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132 (EC 132),² 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. Determinou a instituição do IVA dual via lei complementar, constante do IBS, imposto sobre bens e serviços, compartilhado entre estados e municípios, e a CBS, contribuição social de competência da União, alterando profundamente o Sistema Tributário Nacional.

Dentre as alterações promovidas pela Emenda Constitucional, destaca-se a introdução de um rol de princípios aplicáveis ao Sistema Tributário Nacional, inseridos no parágrafo terceiro no artigo 145 da Constituição da República Federativa do Brasil. Este é o primeiro artigo da Seção I, que trata dos princípios gerais aplicáveis ao ordenamento jurídico constitucional tributário. Vale aqui transcrever o artigo em questão:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

2 Cf. Brasil (2023).

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

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (grifo nosso)

Decorrem do parágrafo 3º do artigo 145 os seguintes princípios: 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 e o recolhimento dos tributos. Por *transparência* podemos entender uma relação aberta e transparente das administrações tributárias para com seus administrados e contribuintes. Isso inclui informações sobre carga tributária específica constante do documento fiscal e geral dos setores econômicos, estabelecimento de ações de divulgação ampla dos procedimentos a serem adotados para o fiel cumprimento da legislação, abertura, sempre que possível, de audiências públicas para debate antes da publicação de normas que possuam impacto regulatório relevante para os administrados, bem como a adoção de políticas de conformidade ajustadas com os contribuintes. A *justiça tributária* pressupõe, sempre que possível, adotar o endereçamento da tributação aos contribuintes de maior renda, mantendo a isonomia entre os diversos setores da sociedade, sendo o *cashback* 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. *Cooperação* se refere tanto à atuação conjunta das administrações tributárias da União, estados, DF e municípios, buscando sinergia e economicidade de esforços, como à 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 e na introdução do imposto seletivo sobre bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente, com o objetivo de desincentivar o seu consumo (Mombelli, 2024, p. 759).

Segundo Humberto Ávila (2015, p. 95), os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (*state of affairs*, *Idealzustand*), tendo eles caráter deontico-teleológico: *deontico*, porque estipulam razões para a existência de obrigações, permissões ou proibições; *teleológico*, porque as obrigações, permissões e proibições decorrem dos efeitos advindos de determinado comportamento que preservam ou promovem certo estado de coisas. Assim, enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a des-

crição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante.

Nesse caso, o rol de princípios instituídos pela Emenda Constitucional nº 132 são valores a serem observados quando da construção de normas tributárias que vão compor o Sistema Tributário Nacional, devendo orientar tanto o legislador quanto o intérprete na sua construção e interpretação. O que vamos analisar, especificamente quanto ao princípio da cooperação, é se a Lei Complementar adotou esse valor em seu texto normativo.

Por determinação expressa da Constituição, especificamente dos artigos 156-A e 195, houve a publicação da Lei Complementar nº 214, de 2015, oriunda do Projeto de Lei Complementar nº 68, encaminhado pelo Poder Executivo da União. Esta Lei Complementar de fato instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), compartilhado com estados e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União.³

Ambos os tributos possuem as mesmas regras para fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeição passiva, imunidades, regimes específicos, diferenciados e favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade e de crédito, nos termos do artigo 149-B, introduzido pela EC nº 132. Como se vê, a Lei Complementar deve tratar de modo uniforme todos esses aspectos em norma comum a ambos os tributos. Ainda mais, o artigo 195 exige que quase todas as previsões para o IBS instituídas pelo artigo 156-A sejam aplicáveis à CBS, com exceção de normas específicas do IBS, tais como as de alíquotas e distribuição de recursos federativos, bem como as de devolução do imposto a pessoas físicas (*cashback*) e as do processo administrativo fiscal. Todos esses aspectos da uniformidade da legislação entre os dois tributos exigem a cooperação entre as administrações da União, dos estados e municípios na construção de um modelo compartilhado que tenha uma visão só para os contribuintes, pois devem chegar aos mesmos resultados comuns, tanto em termos dos sistemas a serem construídos como da sua regulamentação complementar e da sua interpretação.

Pode-se definir cooperação como a ação de cooperar, de auxiliar e colaborar, prestando ajuda ou auxílio; dar contribuição para; colaboração ou contribuição (Cooperação, 2025). Em termos jurídico-tributários, o termo “cooperação” se aplica tanto às relações institucionais entre administrações tributárias no novo desenho constitucional

3 Cf. Brasil (2025).

para implementar os novos tributos sobre o consumo, como às relações do Fisco com os contribuintes, estabelecendo os meios pelos quais a administração tributária e o contribuinte atuam, em conjunto, com a finalidade de apurar a obrigação tributária e o respectivo crédito tributário, mediante a observância das diretrizes constitucionais (Santos, 2024).

O objetivo deste artigo é identificar e analisar de que forma a referida Lei Complementar aplicou, de fato, o princípio da cooperação previsto na EC nº 132, em seus vários aspectos, relacionados às suas diferentes manifestações, especificamente no que tange à cooperação entre as administrações tributárias e à cooperação entre as administrações tributárias e os contribuintes. Destacamos alguns tópicos da Lei Complementar para demonstrar nossos argumentos, bem como programas de conformidade já existentes nas diversas administrações tributárias que serão aplicados na reforma.

1. O princípio da cooperação entre as administrações tributárias

O primeiro aspecto da Lei Complementar a ser sublinhado diz respeito à obrigatoriedade da disponibilização aos contribuintes de um cadastro com identificação única, a partir do cadastro de pessoas físicas (CPF), do cadastro de pessoas jurídicas (CNPJ) e do cadastro imobiliário brasileiro (CIB). As informações constantes dos cadastros terão integração, sincronização, cooperação e compartilhamento obrigatório e tempestivo entre as administrações tributárias federal, estadual e municipal, em ambiente nacional de dados. A gestão do cadastro único será compartilhada entre os entes, podendo as administrações tributárias tratar no cadastro de dados complementares e atributos específicos para a sua própria gestão fiscal. Também neste processo de informatização plena, o domicílio tributário eletrônico será obrigatório para todas as entidades e pessoas jurídicas sujeitas à inscrição no CNPJ. Vê-se que, na construção efetiva do novo sistema, as administrações tributárias deverão cooperar entre si tanto para o seu desenvolvimento como para a sua operação.⁴

Um segundo aspecto tratado na Lei Complementar diz respeito aos documentos fiscais eletrônicos, meio indispensável para que os contribuintes prestem informações sobre suas respectivas operações às administrações tributárias. Nesse caso, a Lei Complementar remete a um ato conjunto entre o Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e a Receita Federal do Brasil (RFB) para disciplinar a forma, o conteúdo e os prazos comuns. Define ainda a obrigatoriedade do seu compartilhamento entre todos os entes federativos no momento da sua autorização e recepção, utilizando padrões técnicos uniformes. Isso possibilita que as administrações tributárias possam agir integradamente na recepção

4 Vide artigo 59 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

e processamento desses documentos em tempo real, construindo um sistema moderno e eficiente para a operacionalização dos tributos sobre o consumo, integradamente, como se fossem uma só administração.⁵

Um terceiro aspecto remete à operacionalização do IBS e da CBS. A Lei Complementar determina que o CGIBS e a RFB atuarão de forma conjunta para implementar soluções integradas para a administração dos tributos, mediante a disponibilização ao contribuinte de informações sobre a apuração e o pagamento daqueles tributos em uma plataforma eletrônica com gestão compartilhada entre ambos, com base nos documentos fiscais eletrônicos nela processados. Também é previsto um canal específico de atendimento aos contribuintes para resolução de problemas operacionais na apuração e recolhimento do IBS e da CBS.⁶

Um quarto aspecto se refere à apuração assistida, em que o CGIBS e a RFB apresentarão o saldo da apuração do IBS e da CBS mediante cotejo de débitos, créditos e pagamentos daqueles tributos, com base nas informações em documentos fiscais eletrônicos preenchidos pelos contribuintes, documentos de arrecadação recolhidos pelos adquirentes de bens e serviços e pelas instituições financeiras, no modelo do *split payment*. Esta é a apuração assistida, em que o contribuinte colabora na apuração dos tributos mediante o recebimento das informações, a anuência expressa ou tácita a elas ou mediante ajustes nelas implementados. É importante dizer que esta apuração deverá ser uniforme e sincronizada para o IBS e a CBS. Concluindo, a cooperação entre o CGIBS e a RFB deverá providenciar o fornecimento ao contribuinte das mesmas informações, já que obtidas com base nos mesmos dados, num mesmo momento, de modo que o contribuinte as receba tempestivamente para ambos os tributos, sincronizadamente.⁷

Um quinto aspecto diz respeito às disposições comuns ao IBS e à CBS, que deverão ser aprovadas em ato conjunto do Poder Executivo da União e do Comitê Gestor, devendo constar igualmente de ambos os regulamentos. Trata-se de um dispositivo muito importante, já que este disciplinamento das regras e procedimentos complementares deverá ser elaborado de comum acordo, em autêntica cooperação entre os dois entes, de modo a evitar diferenças na aplicação e interpretação dos mesmos dispositivos legais constantes da Lei Complementar.⁸

Outro aspecto diz respeito aos órgãos compartilhados entre os entes federativos, tanto no Comitê de Harmonização, formado paritariamente por representantes do

5 Vide artigo 60 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

6 Vide artigo 59 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

7 Vide artigo 46 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

8 Vide artigo 317 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

CGIBS e da RFB, como no Fórum de Harmonização Jurídica, formado paritariamente por procuradores de estados e municípios e da Procuradoria da Fazenda Nacional. O Comitê deverá atuar na harmonização das normas, interpretações, obrigações acessórias e informações relativas às normas comuns dos respectivos tributos, cabendo ao Fórum de Harmonização examinar questões relacionadas a relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS apresentadas pelo presidente do CGIBS e pelo ministro da Fazenda, bem como atuar como órgão consultivo do Comitê de Harmonização.⁹

Um último aspecto que merece relevo reside na coordenação das fiscalizações, mediante compartilhamento de um ambiente integrado no qual se registram o início e o resultado das fiscalizações do IBS e da CBS, permitindo o compartilhamento entre distintas administrações tributárias das fundamentações e provas obtidas naqueles lançamentos. Esta cooperação entre os entes é fundamental para agilizar os procedimentos e evitar fiscalizações sobrepostas. Além disso, a RFB e as administrações tributárias dos estados e municípios poderão celebrar convênio para a delegação recíproca da atividade de fiscalização e respectivo julgamento para processos de pequeno valor, dando eficiência ao sistema de fiscalização e diminuindo a burocracia do procedimento. Além disso, o CGIBS poderá ter, nos termos do Projeto de Lei nº 108, papel de coordenação dos procedimentos de fiscalização compartilhada no âmbito do IBS, evitando a duplicidade de esforços e a oneração do contribuinte no atendimento de fiscalizações simultâneas de entes distintos.

2. O princípio da cooperação entre as administrações tributárias e os contribuintes

Na segunda parte deste artigo, examinaremos como a Lei Complementar nº 214 endereça a cooperação entre as administrações tributárias e os contribuintes, ao utilizar métodos de resolução de litígios alternativos e instituir programas de conformidade tributária, estabelecendo vantagens aos contribuintes que neles se enquadrem.

Cabe ao regulamento único do IBS prever regras uniformes de conformidade tributária, de orientação, de autorregularização e de tratamento diferenciado a contribuintes que atendam a programas de conformidade do IBS estabelecidos pelos entes federativos. Os programas de conformidade, a partir de um conceito de gerenciamento de riscos e analisando o comportamento, o histórico de conformidade e a estrutura de controle fiscal dos contribuintes, permitem às administrações tributárias se relacionarem da maneira mais eficaz e eficiente com cada um. Já os programas de autorregularização consistem em ação preventiva de fiscalização do Fisco, que busca a

9 Vide artigos 319 e 321 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

conformidade tributária dos contribuintes por meio de incentivo à regularização das divergências apontadas, sem constituir início de ação fiscal. Nesses casos, a seleção dos contribuintes é realizada por meio de malhas e cruzamentos de dados, os quais identificam massivamente a ocorrência de inconsistências que possam resultar em pagamento incorreto do imposto devido. Cabe ao contribuinte sanar as divergências encontradas ou recolher o tributo devido, sem que tenha havido procedimento de ofício, que somente vai ocorrer se o contribuinte se mantiver inerte aos avisos recebidos. Por fim, os programas de orientação buscam facilitar o cumprimento das obrigações acessórias e principais pelos contribuintes, orientando-os no preenchimento de declarações, na prestação de informações e na interpretação da legislação através de vários canais, como atendimento virtual, *chatbots* com uso de inteligência artificial, atendimento presencial etc.¹⁰

Em todos estes aspectos, houve por bem a Lei Complementar estabelecer a prerrogativa do CGIBS de definir regras uniformes para o IBS, sem ferir a autonomia das administrações tributárias estaduais e municipais na implantação de tais programas. A Lei Complementar não estabeleceu regras uniformes entre o IBS e a CBS para essas situações. No entanto, ao menos para uma regra a consequência do enquadramento em programas de conformidade será a mesma, aquela constante do artigo 39, inciso II, que prevê o ressarcimento no prazo de até 30 (trinta) dias para as solicitações de contribuintes enquadrados em programas de conformidade desenvolvidos pelo CGIBS e pela RFB.¹¹

Vejamos alguns programas de conformidade que deverão ser adotados no âmbito da CBS, por serem aplicáveis a todos os tributos administrados pela RFB.

O primeiro deles é o Confia, o programa de conformidade cooperativa fiscal. Segundo informação obtida do sítio da RFB,¹² a conformidade cooperativa é um tipo de relacionamento entre empresas e administrações tributárias, com diálogo e ganhos mútuos, que mantém a igualdade de tratamento tributário entre contribuintes. Baseada na transparência, na segurança jurídica e na cooperação, a conformidade cooperativa é justificada objetivamente pela governança corporativa tributária e pela estrutura de cumprimento fiscal do contribuinte. A conformidade cooperativa já existe em vários países desenvolvidos e sua adoção vem sendo recomendada pela OCDE desde 2013. É um programa direcionado a empresas que possuem estruturas consolidadas de governança corporativa tributária e de cumprimento fiscal.

10 Vide artigo 480 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

11 Vide artigo 39 da Lei Complementar nº 214/2025 (Brasil, 2025).

12 Vide Portaria RFB nº 417/2024 (Receita Federal do Brasil, 2024a).

Visa dar segurança jurídica tributária àquelas empresas, estabelecendo uma forma de comunicação mais efetiva mediante um canal personalizado e qualificado de interlocução, prevenindo litígios tributários. O objetivo é reduzir os erros e divergências na interpretação e aplicação da legislação, o que reduz a litigiosidade tributária e propicia a melhoria no ambiente de negócios. Esse tipo de programa é aplicado em vários países do mundo, como Inglaterra, Espanha, França, entre outros. Nele é designado um auditor fiscal como gerente de relacionamento, ponto focal entre o contribuinte e a RFB, que estabelece procedimentos diferenciados e prioritários de serviços críticos prestados pela RFB a empresas.

Um ponto fundamental da estratégia é a dispensa de penalidades por interpretações divergentes do Fisco, desde que tenha havido abertura e transparência na comunicação dessa divergência, propiciando a sua regularização no prazo de até 120 dias. Há também a garantia de prioridade no atendimento a solicitações em processos fiscais bem como na análise de soluções de consulta formalizadas. Atualmente o programa está em fase de testes num projeto piloto, com um grupo de grandes empresas que se habilitaram a participar da iniciativa, com previsão de lançamento para setembro de 2025.

Outro programa de conformidade da RFB é o Sintonia, direcionado aos contribuintes que cumprem com suas obrigações tributárias. Para estes há um tratamento diferenciado pela RFB, que consiste em classificá-los em categorias de acordo com o seu grau de conformidade ou *compliance*. Diferentemente do Confia, que é direcionado a um restrito grupo de grandes empresas com representatividade na arrecadação federal, o Sintonia é um programa universal, podendo abranger todos os contribuintes. Traz um conjunto de benefícios àqueles com notas mais altas de *compliance*, tais como prioridade na análise dos pedidos de restituição e ressarcimento, prioridade na prestação de serviços de atendimento presencial ou virtual, prioridade na participação de seminários, capacitações e fóruns consultivos promovidos pela RFB e ingresso no programa Receita Consenso. Por fim, a instituição do selo Sintonia permitirá a fruição do bônus de adimplência fiscal correspondente ao desconto de 1% no valor devido da CSLL, a vedação ao registro ou averbação de arrolamento de bens e direitos em órgãos de registro e a preferência de contratação como critério de desempate em processos licitatórios, entre outros.

O Programa Receita Consenso, por sua vez, instituiu o Centro de Prevenção e Solução de Conflitos Tributários e Aduaneiros (Cecat) na RFB, vinculado à Subsecretaria de Tributação e Contencioso (Sutri), responsável pela prevenção e solução de conflitos tributários e aduaneiros que não sejam objeto de processos administrativos fiscais ou judiciais, relativos a tributos administrados pelo órgão. O Cecat se destina

a analisar solicitações apresentadas por contribuintes classificados em grau máximo em programas de conformidade para dirimir conflitos acerca da qualificação de fatos tributários e aduaneiros em procedimento de fiscalização ou da definição da consequência tributária e aduaneira de um determinado negócio jurídico praticado pelo contribuinte.¹³

Já o programa do Operador Econômico Autorizado classifica contribuintes com alto grau de *compliance* e transparência nas operações aduaneiras em comércio internacional. Aplica-se a contribuintes que solicitem o selo OEA, o qual, uma vez concedido, lhes permite prioridade no desembaraço, redução da verificação aduaneira, liberação mais célere das mercadorias e diferimento no pagamento dos tributos aduaneiros.

O Projeto de Lei nº 2015, de 2024, prevê a instituição em lei dos programas Confia, Sintonia e OEA, disciplinando seus mais diversos aspectos.¹⁴

Já as administrações tributárias dos estados e municípios também possuem seus próprios programas de conformidade, que deverão, do mesmo modo, ser aplicados no âmbito do IBS, obedecidas as regras gerais de uniformidade estabelecidas em seu regulamento. É um exemplo o programa Nos Conformes, que cria condições para a construção de um ambiente de confiança recíproca entre a Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo e os contribuintes, privilegiando as atividades de orientação, atendimento e autorregularização. No âmbito municipal, pode-se citar a prefeitura de São Paulo, com o seu programa de Conformidade e Autorregularização Fiscais – São Paulo em Dia. Como estes, há uma miríade de programas de conformidade fiscal instituídos pelas administrações tributárias estaduais e municipais.

Considerações finais

Como se vê, o princípio da cooperação é um valor e uma diretriz a serem observados na instituição da reforma tributária do consumo. A regulamentação da reforma tributária por meio da Lei Complementar nº 214 colocou em prática esse princípio, ao estabelecer em seus vários dispositivos normas que propiciam a construção de um ambiente colaborativo entre as administrações tributárias da União, estados e municípios, de forma integrada.

A criação de um órgão de natureza especial, o CGIBS, ocorre a partir de uma organização ou administração compartilhada e paritária entre representantes dos estados e municípios, que constituem seu órgão diretivo máximo. Além do seu papel

13 Vide Portaria RFB nº 467/2024 (Receita Federal do Brasil, 2024b).

14 Vide Projeto de Lei nº 2015/2024 (Brasil, 2024).

instrumental de controle e distribuição das receitas advindas do IBS entre os respectivos entes, adotando o princípio do destino, possui competência para a coordenação das atividades de regulação e de administração do imposto.

De outra parte, o CGIBS e a Receita Federal do Brasil também devem guardar uma relação biunívoca, para garantir a uniformidade na aplicação da legislação comum ao IBS e à CBS. A própria administração dos tributos, a disponibilização e regulamentação dos documentos fiscais e obrigações acessórias, bem como um modelo integrado e sincronizado de apuração do imposto, demonstram concretamente a aplicação do princípio da cooperação.

As relações entre o CGIBS, a RFB e as administrações tributárias dos estados e municípios com os contribuintes devem obedecer a um novo paradigma, o da conformidade tributária. Isso significa dizer que o papel principal da administração tributária é o de orientar, de prevenir litígios, de alertar previamente os contribuintes sobre possíveis erros de preenchimento para propiciar sua autorregularização assistida, de modo que os procedimentos de fiscalização somente devam ser direcionados para uma camada de contribuintes que não desejam cooperar, que decidam não pagar para usufruir de vantagens concorrenciais indevidas em relação aos demais contribuintes.

Nesse prisma, em ambos os aspectos, pode-se concluir que a Lei Complementar nº 214 cumpriu bem o seu papel regulador, obedecendo ao princípio da cooperação nos seus diversos aspectos. Resta esperar que a regulamentação conjunta da Lei Complementar continue esta tarefa seguindo a mesma diretriz.

Referências

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 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.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2015, de 2024*. Brasília, 2 fev. 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2416861>.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. *DOU*, Brasília, 2 jul. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.

COOPERAÇÃO. In: DICIO, Dicionário Online de Português. Porto: 7Graus, 2025. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/cooperacao/>. Acesso em: 15 jul. 2025.

MOMBELLI, Fernando. A reforma da tributação do consumo e o papel das administrações tributárias. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Estudos tributários e aduaneiros*: I

Congresso da Receita Federal. Brasília, 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB nº 417, de 8 de maio de 2024. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 86, 9 maio 2024a. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/137881>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB nº 467, de 30 de setembro de 2024. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 33, 1º out. 2024b. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/140786>.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O princípio constitucional da cooperação tributária introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, v. 56, ano 42, p. 523-545, 1º quadrim. 2024.

REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: A FISCALIZAÇÃO DA CBS

RICARDO DE SOUZA MOREIRA¹

Resumo: Este artigo discorre sobre as disposições que tratam da fiscalização da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), recentemente instituída pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que promoveu a Reforma Tributária sobre o Consumo. A Reforma Tributária sobre o Consumo instituiu a CBS, de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, municípios e o Distrito Federal. Esses dois tributos compõem o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA Dual), que substituirá o ICMS, o ISS e as contribuições sociais para o PIS e para a Cofins. No decorrer deste trabalho, evidenciou-se que a fragmentação da tributação sobre o consumo tornou o sistema complexo, abriu espaço para a guerra fiscal e abrigou um modelo ineficiente de não cumulatividade. Esse contexto motivou a aprovação da Reforma Tributária sobre o Consumo. Estudos indicam que a criação da CBS e do IBS (IVA Dual) tem o potencial de reduzir custos no cumprimento das obrigações tributárias e de promover melhor distribuição de renda, trazendo mais equilíbrio à tributação do consumo. A fiscalização e o lançamento do crédito tributário relativo à CBS serão realizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). A fiscalização da RFB, em relação à CBS, privilegiará as ações de: i) conformidade cooperativa, tais como o Programa Confia; ii) facilitação ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias por meio das declarações pré-preenchidas; iii) promoção da assistência à autorregularização e à prevenção de litígios, como é o caso da publicação de *Manuais de orientação tributária*. O procedimento fiscal, a utilização de provas emprestadas, as presunções legais e a aplicação do Regime Especial de Fiscalização (REF) serão empregados nas situações em que estiverem presentes indícios de fraudes ou em que

1 Auditor-fiscal da Receita Federal. Graduado em Ciências Contábeis pela Associação Santanense Pró-Ensino Superior (ASPES). Mestre em Administração Pública pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Coordenador-geral de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Integrante do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo (PAT-RTC), instituído pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 34, de 11 de janeiro de 2024.

o contribuinte não cumpra as obrigações tributárias, mesmo depois da oportunidade de autorregularização. Destacam-se como mudança em relação à fiscalização dos demais tributos administrados pela RFB: i) a obrigatoriedade de compartilhamento dos registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS em um mesmo ambiente; ii) a ampliação do prazo de exclusão da espontaneidade, o qual passa de sessenta para noventa dias, a contar do início do procedimento fiscal tendente a apurar irregularidades na apuração e pagamento da CBS; e iii) a possibilidade de celebração de convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor.

Palavras-chave: Reforma Tributária; CBS; fiscalização.

Abstract: This article discusses the provisions that deal with the inspection of the Social Contribution on Goods and Services (CBS), recently instituted by Constitutional Amendment No. 132, dated December 20, 2023, which promoted the Tax Reform on Consumption. The Tax Reform on Consumption instituted the CBS, under the jurisdiction of the Union, and the Tax on Goods and Services (IBS), under the shared jurisdiction of States, Municipalities, and the Federal District. These two taxes make up the Dual Value-Added Tax (Dual VAT), which will replace the ICMS, ISS, and social contributions for PIS and Cofins. Throughout this work, it was evident that the fragmentation of consumption taxation made the system complex, opened space for tax wars, and housed an inefficient non-cumulativity model. This context motivated the approval of the Tax Reform on Consumption. Studies indicate that the creation of CBS and IBS (Dual VAT) has the potential to reduce costs in fulfilling tax obligations and promote better income distribution, bringing more balance to consumption taxation. The inspection and assessment of the tax credit related to CBS will be carried out by the Special Secretariat of the Federal Revenue of Brazil (RFB). The RFB's inspection, in relation to CBS, will prioritize actions of: i) cooperative compliance, such as the Confia Program; ii) facilitation of compliance with ancillary tax obligations through pre-filled declarations; iii) promotion of assistance for self-regularization and prevention of litigation, such as the publication of Tax Guidance Manuals. The fiscal procedure, the use of borrowed evidence, legal presumptions, and the application of the Special Inspection Regime (REF) will be employed in situations where there are indications of fraud or where the taxpayer does not comply with tax obligations, even after the opportunity for self-regularization. The main changes in relation to the inspection of other taxes administered by the RFB are: i) the mandatory sharing of records of the beginning and the result of CBS and IBS inspections in the same environment; ii) the extension of the exclusion period of spontaneity, which goes

from sixty to ninety days, counting from the beginning of the fiscal procedure aimed at identifying irregularities in the assessment and payment of CBS; and iii) the possibility of entering into an agreement for the reciprocal delegation of the inspection activity of IBS and CBS in low-value fiscal processes.

Keywords: Tax Reform; CBS; inspection.

Sumário

Introdução.	233
1. Revisão da literatura.	235
1.1 Estrutura do federalismo brasileiro e a tributação sobre o consumo como fatores que levaram à Reforma Tributária	235
1.2 As principais mudanças introduzidas pela Reforma Tributária Sobre o Consumo	239
1.3 A estratégia da fiscalização da RFB para o gerenciamento de riscos de conformidade tributária	240
1.4 Instrumentos de fiscalização	243
1.4.1 Procedimento fiscal	243
1.4.2 Lançamento.	244
1.4.3 Presunções legais	246
1.4.4 Utilização de provas emprestadas	247
1.4.5 Regime Especial de Fiscalização (REF)	248
1.4.6 Procedimento de Consensualidade Fiscal	249
1.4.7 Domicílio Tributário Eletrônico (DTE).	250
2. Disposições da Reforma Tributária sobre o Consumo em relação à fiscalização da CBS	251
Considerações finais	254
Referências	255

Introdução

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promoveu a Reforma Tributária sobre o Consumo e alterou o sistema tributário nacional com vista a modernizar e simplificar a tributação sobre consumo no Brasil.

A Reforma instituiu a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, municípios e o Distrito Federal. Esses dois tributos são o cerne da Reforma e compõem o Imposto sobre Valor Adicionado (IVA Dual), que substituirá, depois de finalizado o período de transição,² os seguintes tributos: i) o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência dos estados e do Distrito Federal; ii) o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cobrado pelos municípios pela prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviços não compreendidos na competência da União ou dos estados; e iii) as contribuições sociais de competência privativa da União para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Além da CBS e do IBS, a Reforma também instituiu o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, com natureza regulatória, para desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. O IS não é objeto deste estudo.

A CBS e o IBS terão as mesmas hipóteses de incidência e a mesma base de cálculo, que será o valor da operação, o qual compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título.

A fiscalização, a cobrança administrativa e o lançamento do crédito tributário relativo à CBS serão realizados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

A fiscalização, o lançamento e a cobrança administrativa relativos ao IBS serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de atribuições.

2 O período de transição começará em 2026, que será o ano de teste de cobrança da CBS e do IBS, com alíquotas de 0,9% e 0,1% respectivamente. No ano de 2027, entrarão em vigor o Imposto Seletivo e a CBS, a qual substituirá a contribuição para o PIS e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) incidente sobre operações de seguros. A alíquota do IPI será reduzida a zero, exceto em relação aos produtos que tenham produção similar na Zona Franca de Manaus. No ano de 2029, iniciará a transição do ICMS e ISS para o IBS, mediante o aumento gradual da alíquota do IBS e a redução gradual do ICMS e ISS. No ano de 2033, o IBS estará completamente implantado e o ICMS e o ISS serão extintos.

Como a CBS e o IBS possuem a mesma base de cálculo e hipóteses de incidência, espera-se que a integração e a harmonização de procedimentos fiscais tragam ganhos para a sociedade, mediante simplificação de procedimentos, redução de obrigações acessórias e diminuição de custos de observância da conformidade tributária.

Nessa linha, a RFB e as administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios compartilharão, em um mesmo ambiente informatizado, os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS. Ademais, poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas decorrentes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo, bem como celebrar convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor.

Algumas questões relativas ao processo de fiscalização da CBS e do IBS, tais como a utilização de provas emprestadas, as presunções legais, o poder de instauração de Regime Especial de Fiscalização (REF) e a celebração de convênio para fiscalização recíproca, têm suscitado dúvidas entre os contribuintes, a academia e os profissionais que atuam na contabilidade ou que operam no direito tributário.

Desse modo, o objetivo deste artigo é discorrer sobre as disposições legais que tratam da fiscalização da CBS e da integração com os fiscos dos entes federativos, no intuito de contribuir para os debates sobre o tema.

O foco deste trabalho é a fiscalização da CBS. Estão fora do escopo desta análise o contencioso administrativo, os mecanismos de compensação tributária, o *cashback* e o *split payment*, entre outros temas relacionados à Reforma Tributária sobre o Consumo.

Como abordagem metodológica, o estudo busca combinar teoria, dados empíricos e experiência prática para fornecer uma visão abrangente do tema. Os principais componentes da metodologia são: i) revisão da literatura, com apoio em artigos acadêmicos para fundamentar a análise teórica; ii) análise de informações e estatísticas publicadas por entidades públicas e privadas para ilustrar e contextualizar a discussão; e iii) observações diretas do autor deste artigo.

Este estudo estrutura-se em quatro partes, incluída esta introdução. A seção 1 dedica-se à revisão da literatura e tece considerações sobre: i) a estrutura do federalismo brasileiro e a tributação sobre o consumo como fatores que levaram à Reforma Tributária; ii) as principais mudanças introduzidas pela Reforma Tributária sobre o Consumo; iii) a estratégia da fiscalização da RFB para o gerenciamento de riscos de conformidade tributária; iv) instrumentos de fiscalização: procedimento fiscal, lançamento, presunções legais, utilização de provas emprestadas, Regime Especial de Fiscalização (REF), Procedimento de Consensualidade Fiscal (Receita Consenso) e

Domicílio Tributário Eletrônico (DTE). A seção 2 cuida das disposições da Reforma Tributária sobre o Consumo em relação à fiscalização da CBS. A última parte apresenta as considerações finais.

1. Revisão da literatura

1.1 Estrutura do federalismo brasileiro e a tributação sobre o consumo como fatores que levaram à Reforma Tributária

O Estado pode se organizar sob a forma de Estado unitário ou de federação. O Estado unitário é caracterizado pela centralização do poder e pela ausência de diferentes entes com competências próprias (Kindermann; Almeida, 2020; Streck; Moraes, 2014; Moreira, 2020).

As federações são caracterizadas pela descentralização da execução das políticas públicas e por um certo grau de autonomia dos entes federativos. De acordo com dados da ONU,³ dos 193 países-membros, apenas 27 são federações. Logo, o federalismo não é a forma de organização política-administrativa dominante no mundo. Todavia, os países federativos abrigam 40% da população mundial e a maioria das democracias em países de grande extensão territorial ou populosos.

De modo geral, as federações são constituídas por uma categoria principal de unidades subnacionais, comumente chamadas de estados ou províncias. Em algumas, existem categorias secundárias que são ligadas diretamente ao governo central, como territórios e distritos destinados à região da capital, como é o caso do Distrito Federal, onde se localiza Brasília, a capital federal do Brasil. Os municípios constituem um terceiro nível de unidade federativa. Nesses casos, os governos municipais e locais são divisões administrativas subordinadas à jurisdição dos governos estaduais.

Entre as 27 federações dos países-membros da ONU, somente o Brasil, o México, a Índia e a África do Sul são exceções que constitucionalizaram os municípios como entes federados autônomos não subordinados aos estados (Anderson, 2009; Moreira, 2020). Dessa forma, o Brasil é uma República Federativa constituída por 26 estados, 5.570 municípios e o Distrito Federal, em que todos os entes federativos possuem autonomia administrativa e poder de tributar.

3 A Organização das Nações Unidas (ONU) é uma organização internacional formada por países que se reuniram voluntariamente, em 1945, para trabalhar pela paz e o desenvolvimento mundiais (Nações Unidas Brasil, 2025).

Em teoria, essa opção pela maior amplitude da descentralização no federalismo brasileiro favorece a prestação dos serviços à sociedade na medida em que a política pública é executada pelo ente federativo mais próximo do cidadão.

Com o propósito de alcançar os objetivos da descentralização e de garantir que o ente federativo responsável pela prestação do serviço público possua capacidade para financiar a execução da política sob sua responsabilidade, a Constituição Federal do Brasil de 1988 – CF/88 – conferiu à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios competências tributárias para instituir e cobrar tributos. Também estabeleceu transferências intergovernamentais obrigatórias da União para estados e municípios, mediante o repasse de parte do produto da arrecadação dos impostos federais para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e para o Fundo de Participação dos Municípios. Fixou, ainda, que 25% dos recursos recebidos pelos estados a título de transferência da União devem ser transferidos para os respectivos municípios.

Nesse contexto, a tributação sobre o consumo é arrecadada de maneira fracionada entre os três níveis de entes federativos. Compete à União instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Aos estados e ao Distrito Federal⁴ cabe instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Por fim, incumbe aos municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS), excetuados os serviços taxados pelos estados.

A cobrança desses impostos acontece na origem, isto é, no estado ou município onde ocorre: i) a produção do produto, no caso do IPI; ii) a saída da mercadoria, quando se trata de ICMS; e iii) a prestação do serviço, na hipótese do ISS.

A administração tributária desses tributos é exercida: i) na União, pela RFB; ii) nos estados e no Distrito Federal, pelas Secretarias de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação; e iii) nos municípios, pelas Secretarias de Finanças. Existem muitos municípios que dependem exclusivamente das transferências constitucionais obrigatórias e nos quais não há administração tributária (Afonso; Serra, 1999; Gomes; Mac Dowell, 2000).

A coordenação intergovernamental das administrações tributárias dos estados é realizada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Esse Conselho **é um colegiado formado pelos** secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo ministro da Fazenda, representando a União. Compete ao Colegiado celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, além de promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de

4 O Distrito Federal possui as competências tributárias de estados e municípios.

Informações Econômico-Fiscais (SINIEF) para coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias.

Além do CONFAZ, para facilitar a integração entre os estados, foram formalizadas, por meio da assinatura de Protocolos de Cooperação Técnica, outras instâncias, tais como o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), o Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT) e o Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários (ENCAT).

O Comsefaz tem como objetivo promover a integração entre as administrações tributárias dos estados e do Distrito Federal e a articulação com os demais entes federativos.

O ENAT é um fórum que busca soluções conjuntas das três esferas de governo para: i) promover a eficácia da fiscalização; ii) realizar ações fiscais coordenadas e integradas; iii) melhorar o intercâmbio de informações fiscais entre as diversas esferas governamentais e o cruzamento de dados padronizados em larga escala; e iv) uniformizar procedimentos.

O ENCAT integra representantes das Secretarias de Fazenda, Finanças, Receitas ou Tributação dos estados e do Distrito Federal. A iniciativa visa à harmonização tributária entre as unidades da federação e ao aperfeiçoamento das normas e práticas fiscais.

No âmbito dos municípios, as principais entidades que atuam como facilitadoras no processo de cooperação entre as administrações tributárias são a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), a Confederação Nacional de Municípios (CNM) e a Frente Nacional de Prefeitas e Prefeitos (FNP).

A ABRASF reúne os 26 municípios que são capitais de estado, além do Distrito Federal, e tem como um de seus propósitos o aperfeiçoamento da gestão financeira e tributária dos municípios, mediante troca de informações, bancos de dados, pesquisas e capacitação de servidores, entre outras atividades.

A CNM é uma entidade civil sem fins lucrativos e de utilidade pública que foi criada para representar todos os municípios brasileiros judicial e extrajudicialmente, além de promover estudos e sugestões para adoção de normas sobre a legislação tributária e outras leis básicas municipais que visem à uniformização e à eficiência de arrecadação na esfera municipal.

A FNP, por sua vez, é uma entidade municipalista nacional dirigida exclusivamente por prefeitas e prefeitos em exercício dos seus mandatos. Reúne todas as capitais e os

municípios com mais de 80 mil habitantes. A entidade adota, no âmbito dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, medidas coletivas com o objetivo de promover a participação dos entes na interlocução com a sociedade civil organizada e com os três poderes no âmbito estadual e federal. Busca, assim, o aperfeiçoamento do federalismo brasileiro, a ampliação e fortalecimento das estratégias de fomento aos pequenos negócios locais e a melhoria do ambiente de negócios.

A existência dessas entidades de cooperação e coordenação das administrações tributárias dos entes federativos não foi suficiente para superar as imperfeições do modelo de tributação sobre o consumo no Brasil. O fato de haver mais de 5 mil entes federativos com competências tributárias criou complexidades na tributação sobre o consumo, tais como a existência de mais de 42 mil normas tributárias em vigor e o elevado tempo empregado para o cumprimento das obrigações tributárias (Almeida; Paz; Marinho, 2024).

De acordo com o relatório *Doing business subnacional Brasil 2021*, elaborado pelo Banco Mundial, o tempo utilizado para cumprir obrigações tributárias varia de 1.483 a 1.501 horas por ano. O Banco Mundial (2021, p. 88) afirma que “o intervalo de tempo, considerando o preparo, a declaração e o pagamento, é maior do que em qualquer outro país do mundo”.

Appy *et al.* (2018) destacam a complexidade do sistema tributário brasileiro e defendem a necessidade de uma ampla reforma tributária.

Uma ampla reforma tributária é necessária no Brasil para reduzir a complexidade, a insegurança jurídica e a iniquidade tributária.

A complexidade do sistema é especialmente notável entre os tributos sobre bens e serviços (PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISS), onde bases parciais e superpostas requerem classificação/distinção entre produtos e entre produtos e serviços. Nesses tributos, proliferam os benefícios fiscais, os regimes especiais, as isenções e as reduções de bases de cálculo, cuja regulação é feita por uma montanha de leis, decretos, regulamentos e portarias emitidas nas três esferas de governo: União, Estados e Municípios (5.598 entes federativos). (Appy *et al.*, 2018, p. 1)

A guerra fiscal é outra consequência do modelo adotado para a tributação sobre o consumo no Brasil. A competência legal atribuída aos estados para regular a cobrança do ICMS permite a redução ou isenção do tributo por tempo determinado para garantir que grandes empresas ou indústrias se instalem em determinado local, atraindo investimentos e empregos. Embora a concessão de incentivos fiscais para atrair investimentos não seja uma novidade brasileira nem um problema por si mesmo, no Brasil, a prática exacerbou-se, desequilibrando as contas públicas e reduzindo a

capacidade de investimentos em políticas públicas, notadamente nos estados afetados pela competição, o que criou uma verdadeira guerra fiscal (Pena, 2013).

A ineficiência do sistema não cumulativo é outra característica da tributação sobre o consumo no Brasil. Para Arantes e Favaretto (2020), o princípio da não cumulatividade objetiva evitar a superposição dos tributos no setor econômico, minimizando o efeito cascata ao longo da cadeia produtiva.

Contudo, a União utilizou a faculdade constitucional de elevar a arrecadação por meio das contribuições para o PIS/Pasep⁵ e para a Cofins⁶ a fim de promover ajustes fiscais e de contornar a necessidade de transferência de parte dos impostos para estados e municípios. Ao contrário do que acontece com os impostos, as contribuições não são passíveis de repasse aos demais entes federativos. As contribuições para o PIS e para a Cofins incidem sobre o faturamento, portanto, indiretamente sobre o consumo de bens e serviços, e possuem alíquotas gerais na modalidade não cumulativa. Porém, há alíquotas específicas diferenciadas para algumas operações e para alguns setores. Desse modo, o montante do crédito a ser descontado na operação seguinte nem sempre é calculado com base no tributo incidente na etapa anterior do ciclo econômico, mas, sim, a partir de alíquota previamente determinada. Esse modelo híbrido de cobrança torna imperfeito o instituto da não cumulatividade (Arantes; Favaretto, 2020).

Em síntese, o modelo federativo brasileiro, que confere competências tributárias para mais de 5 mil entes federativos, ocasionou a fragmentação da tributação sobre o consumo, tornando o sistema complexo, abrindo espaço para a guerra fiscal e abrigando um modelo ineficiente de não cumulatividade. Esse contexto motivou a aprovação da Reforma Tributária sobre o Consumo, a qual é tema do próximo tópico.

1.2 As principais mudanças introduzidas pela Reforma Tributária Sobre o Consumo

As principais mudanças introduzidas pela Reforma Tributária sobre o Consumo, promovida pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, são: i) simplificação da tributação sobre o consumo por meio da substituição das contribuições PIS e Cofins e

5 O Fundo PIS-Pasep era resultante da unificação dos fundos constituídos com recursos das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Essa unificação foi estabelecida pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, com vigência a partir de 1º de julho de 1976, regulamentada pelo Decreto nº 9.978, de 20 de agosto de 2019.

6 A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Atualmente, é regida pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

dos impostos ICMS e ISS pela contribuição CBS e pelo imposto IBS; ii) a tributação acontecer no destino, e não mais na origem; iii) possibilidade de quitação dos débitos do IBS e da CBS mediante o recolhimento na liquidação financeira da operação – *split payment*; iv) devolução personalizada do IBS e da CBS e da cesta básica de alimentos para família de baixa renda – *cashback*; v) unificação da base de cálculo do IBS e da CBS; vi) apuração do imposto e da contribuição com base em documentos fiscais eletrônicos com leiautes padronizados, que serão compartilhados em ambiente nacional; e vii) instituição do Comitê Gestor do IBS, que será responsável pela regulamentação da cobrança do imposto e disporá, em conjunto com a RFB, sobre as soluções tecnológicas necessárias para a administração do IBS e da CBS.

Para Nascimento e Moraes (2024), a unificação dos impostos promovida pela Reforma Tributária possibilita a adoção de um sistema unificado de apresentação de declarações fiscais, de modo a reduzir os custos de conformidade e os gastos com a gestão e reconciliação de múltiplas obrigações fiscais.

Lima e Nabhan (2024) afirmam que as características do projeto da Reforma Tributária evidenciam a preocupação do legislador com a simplicidade no pagamento e com a transparência e a versatilidade de sua cobrança, ao instituir o Comitê Gestor do IBS e ao adotar o *split payment* para o pagamento.

Harzheim (2024) assevera que, com a implementação da tributação no destino, os tributos pagos não se acumularão mais na origem produtiva, mas serão transferidos para onde o consumidor final estiver, resultando em melhor distribuição de renda.

Teodorovicz *et al.* (2024) acreditam que o *cashback* é um mecanismo essencial para trazer um pouco mais de equilíbrio à tributação do consumo.

Resumidamente, estudos indicam que a Reforma Tributária reduzirá custos no cumprimento das obrigações tributárias, simplificará o pagamento dos tributos, aumentará a transparência, promoverá melhor distribuição de renda e trará mais equilíbrio à tributação do consumo.

Feitas as considerações sobre a Reforma Tributária, a seguir será abordada a estratégia da fiscalização da RFB para o gerenciamento de riscos de conformidade tributária, a qual também será aplicada à CBS.

1.3 A estratégia da fiscalização da RFB para o gerenciamento de riscos de conformidade tributária

A fiscalização da RFB adota como estratégia o gerenciamento de riscos de conformidade, segundo as boas práticas internacionais e em linha com o *compliance model*, modelo de tratamento de risco recomendado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O *compliance model* foi formulado pela administração tributária da Austrália, Australian Taxation Office (ATO). De acordo com esse modelo, a maioria dos contribuintes, representados na base da pirâmide, cumpre a legislação fiscal e, portanto, são elegíveis para receber benefícios da administração tributária. No segundo nível, estão aqueles que desejam estar em conformidade, mas encontram dificuldades no cumprimento das obrigações e precisam de medidas de assistência do Estado para ajudá-los a cumpri-las. No topo da pirâmide, estão os contribuintes que decidiram não cumprir suas obrigações tributárias e demandam que o fisco adote medidas coercitivas para exigir esse cumprimento (Araújo, 2022).

A figura 1, a seguir, representa a pirâmide de conformidade idealizada consoante o *compliance model*, segundo a qual há uma categorização de risco dos contribuintes. A categorização é utilizada como forma de melhor alocar os recursos e esforços de auditoria fiscal de acordo com o grau de risco. Quanto maior o risco, maior será o esforço do fisco e o custo de administração da conformidade.

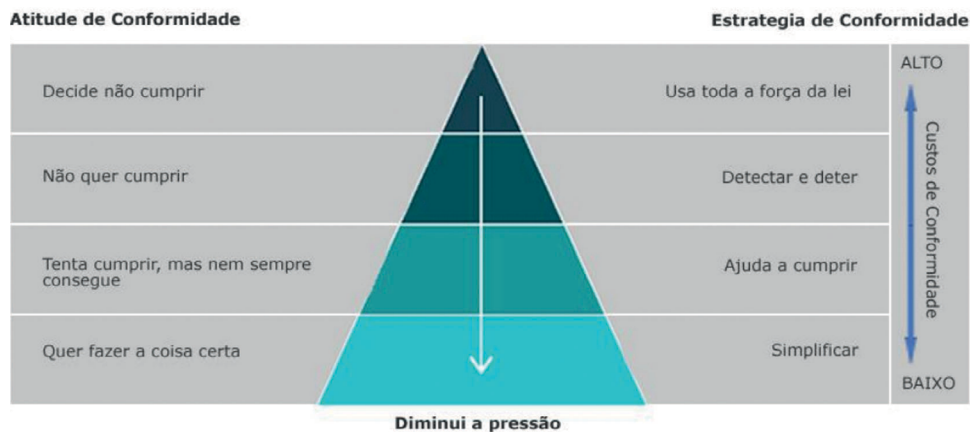


Figura 1: Pirâmide de conformidade. Fonte: Araújo (2022, p. 119).

Conforme mencionado, a fiscalização da RFB atua em consonância com o modelo de tratamento de risco baseado na categorização do comportamento do contribuinte. A atuação engloba medidas estruturantes, de facilitação, de assistência e de controle coercitivo (Receita Federal do Brasil, 2024).

As medidas estruturantes abrangem as iniciativas que visam aperfeiçoar os procedimentos de fiscalização, os sistemas utilizados pelos contribuintes para o cumprimento das obrigações acessórias e a forma como a instituição interage com a sociedade, como

no caso do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia),⁷ direcionado aos maiores contribuintes. O Confia oferece benefícios para as empresas participantes do programa, tais como o de contar com um ponto focal na RFB para tratar de forma cooperativa da renovação da Certidão Negativa de Débitos ou da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, e para dialogar sobre a interpretação de questões tributárias. Para Cavalcante (2021), a conformidade fiscal cooperativa pode contribuir para a redução da litigiosidade tributária no Brasil, na medida em que atua preventivamente ao surgimento dos conflitos tributários.

As ações de facilitação têm o objetivo de favorecer o cumprimento de obrigações tributárias acessórias por meio de orientações ou de fornecimento de informações aos contribuintes antes da entrega das declarações ou das escriturações, como na disponibilização de declarações pré-preenchidas.⁸

As ações de assistência buscam oportunizar a autorregularização dos contribuintes em relação às pendências fiscais identificadas pela RFB antes da autuação e cobrança de multas de ofício. Desde o ano de 2024, a RFB passou a publicar *Manuais de orientação tributária* (MOT)⁹ para que os contribuintes tenham o conhecimento prévio sobre a interpretação da fiscalização acerca de matérias incluídas no plano anual de fiscalização.

7 O piloto do Confia tem como principais objetivos melhorar o relacionamento cooperativo entre a Receita Federal e os maiores contribuintes e testar o processo de adesão ao programa. A adesão compõe-se de cinco etapas: autoavaliação, candidatura, validação pela Receita Federal, elaboração do Plano de Trabalho de Conformidade e certificação. Na autoavaliação, o contribuinte deverá verificar a adequação de suas políticas e de seus procedimentos internos aos objetivos do Confia e o atendimento dos requisitos e critérios de admissibilidade. A candidatura implica o envio pelo contribuinte, por meio eletrônico, de documentação predefinida pela Receita Federal. A validação é efetuada pela Receita Federal para verificação do atendimento, pelo candidato, de requisitos, critérios e demais regras estabelecidas. Na elaboração de Plano de Trabalho de Conformidade, o contribuinte, em conjunto com a Receita Federal, definirá os temas de interesse tributário a serem trabalhados cooperativamente no piloto do Confia. A certificação, por fim, será concedida ao contribuinte aprovado na etapa de validação e que possuir Plano de Trabalho de Conformidade ratificado pelo coordenador do Centro Confia. Cf. Brasil (2025a).

8 A declaração de imposto de renda pré-preenchida inicia com diversos campos já preenchidos. As informações de rendimentos, deduções, bens, direitos, dívidas e ônus reais são importadas da declaração do ano anterior, do carnê-leão e das declarações de terceiros, como fontes pagadoras, imobiliárias ou serviços médicos, por exemplo. A utilização da declaração pré-preenchida concede prioridade na hora de receber a restituição. Cf. Receita Federal do Brasil (2021).

9 Esses manuais têm como objetivo auxiliar o contribuinte no correto cumprimento das obrigações tributárias e divulgar o entendimento da fiscalização a respeito de temas específicos relativos aos tributos internos. Cf. Receita Federal do Brasil (2024).

As medidas de controle coercitivo abrangem os procedimentos de fiscalização cujo objetivo é verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos tributos administrados pela RFB e a aplicação da legislação do comércio exterior, os quais podem resultar em redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e em constituição de crédito tributário, mediante o lançamento – este último, inclusive, quando decorrente de glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais. Os procedimentos de fiscalização são instaurados nos casos de descumprimento deliberado das obrigações tributárias, a exemplo das fraudes, e nos casos em que os contribuintes permanecem sem cumprir as obrigações tributárias após a oportunidade de autorregularização.

Considerando que a maior parte dos contribuintes cumpre a legislação fiscal e que em um segundo nível estão aqueles que desejam cumprir, a estratégia da fiscalização para o gerenciamento de riscos de conformidade tributária privilegia as ações de conformidade cooperativa, a promoção da autorregularização e a prevenção de litígios.

Nas situações em que as medidas coercitivas são necessárias para proteger os interesses da Fazenda Nacional, a fiscalização dispõe de instrumentos importantes para a constituição do crédito tributário, os quais serão objeto do próximo tópico.

1.4 Instrumentos de fiscalização

1.4.1 Procedimento fiscal

O procedimento fiscal inicia com: i) o primeiro ato oficial, por escrito, realizado por auditor-fiscal da RFB, cientificando o responsável pela obrigação tributária ou seu representante; ii) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; e iii) o início do despacho aduaneiro de mercadorias importadas.

O início do procedimento exclui a espontaneidade, pelo prazo de sessenta dias, do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. O prazo de sessenta dias é prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento da ação fiscal (Brasil, 1972).

A espontaneidade exclui responsabilidade pela infração tributária quando o sujeito passivo, em atitude de arrependimento eficaz, procede ao pagamento do tributo devido e dos juros de mora, conforme o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

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.

Para Ataliba (1974), o instituto da espontaneidade surgiu no direito tributário como medida para estimular o incremento da arrecadação.

Ximenes (2012) lembra que a espontaneidade só será interrompida quando um procedimento fiscal relacionado à infração for iniciado. Portanto, para assegurar que o contribuinte mantenha a espontaneidade em relação a outros tributos que não estão sendo investigados, é necessário que haja um procedimento formal dentro da administração tributária, especificando claramente os tributos e os períodos a serem analisados quanto à sua regularidade.

Nessa linha, os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB são instaurados e executados pelos auditores-fiscais da RFB, após sua distribuição por meio de instrumento administrativo específico denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

O TDPF contém a indicação do tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração do fato punível, além de, facultativamente, conter o relatório de verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos cinco anos e os do período de execução do procedimento fiscal.

O TDPF extingue-se pela conclusão do procedimento fiscal, o qual poderá ensejar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento. O lançamento é objeto do próximo item desta seção.

1.4.2 Lançamento

O lançamento é o ato¹⁰ administrativo utilizado para: identificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; determinar a matéria tributável; calcular

10 Há uma celeuma entre os doutrinadores do direito acerca do lançamento tributário. Alguns defendem a tese de que o lançamento seria um ato administrativo, conquanto outros de que seria

o montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo; e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Para fins de obtenção dos elementos probatórios que embasarão os lançamentos, o auditor-fiscal da RFB possui prerrogativas que lhe possibilitam executar procedimentos de fiscalização em que pode proceder à apreensão de livros e documentos, bem como examinar mercadorias, livros e arquivos dos comerciantes, das indústrias ou dos produtores.

Com a finalidade de determinar a base de cálculo sobre a qual incidirá o tributo, o auditor-fiscal da RFB pode arbitrar os rendimentos a partir dos elementos de que dispõe, computando as importâncias não declaradas pelo sujeito passivo, nos termos do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

Art. 949. Compete, em caráter privativo, aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda constituir, mediante lançamento, o crédito tributário relativamente ao imposto sobre a renda, executar procedimentos de fiscalização, com objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, e praticar todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de livros, documentos e assemelhados (Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, caput, inciso I, alíneas “a” e “c”).

Parágrafo único. A ação fiscal e todos os termos a ela inerentes são válidos, mesmo quando formalizados por Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, § 2º).

Art. 950. Para fins do disposto na legislação tributária, não se aplicam as disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, das industriais ou dos produtores, ou da obrigação destes de exibi-los (Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 195, caput).

Em síntese, nas situações em que a constituição do crédito tributário deve ser feita de ofício, o auditor-fiscal da RFB possui prerrogativas que lhe asseguram a obtenção de provas diretas para embasar o lançamento e poderes legais para arbitrar rendimentos com a finalidade de determinar a base de cálculo sobre a qual incidirá o tributo. Para além dessas prerrogativas e poderes, o auditor-fiscal da RFB pode valer-se das presunções legais como meio de prova, as quais serão abordadas no próximo item.

um procedimento, haja vista que o CTN utiliza a expressão ora no sentido de ato, ora no sentido de procedimento, conforme se lê nos arts. 142 e 150, respectivamente (Lyrio Neto, 2007, p. 2).

1.4.3 Presunções legais

Para Charneski (2022, p. 172), “as presunções resultam de um processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, o legislador ou o aplicador da lei infere o fato desconhecido cuja existência é provável”. Assim, o arbitramento dos rendimentos para determinar a base de cálculo do tributo resulta da inferência baseada em regras de experiência da administração tributária, caracterizando-se como uma presunção.

Segundo Moreira (2003), no processo administrativo fiscal, não existem restrições quanto aos tipos de provas que podem ser apresentadas, sendo aceitos: a confissão, os atos processados em juízo, os documentos públicos ou privados, as testemunhas, os exames, as vistorias, o arbitramento e as presunções.

Para Martinez (2024), as presunções tributárias são justificadas e contribuem para que haja uma arrecadação de tributos mais eficiente, alinhando-se com os objetivos de justiça social e tributária.

A proliferação de presunções no direito tributário justifica-se pelo princípio da investigação inquisitorial ou *ex officio*. Este princípio obriga o órgão administrativo a investigar as situações tributárias independentemente, visando à apuração da verdade material, sem depender da colaboração dos interessados. Normas jurídicas que incorporam presunções dedutivas, assumidas como logicamente válidas, facilitam a atuação do fisco, agilizando o processo de imposição de tributos.

[...]

As presunções tributárias são justificadas principalmente pela sua praticidade.

Elas visam garantir a eficácia da lei tributária, permitindo uma administração mais rápida, econômica e eficiente. Isso resulta em uma arrecadação de tributos mais eficiente, alinhando-se com os objetivos de justiça social e tributária. (Martinez, 2024, p. 13)

As presunções legais dividem-se em absolutas e relativas. As absolutas (*iuris et de jure*) não admitem prova em contrário. As presunções relativas (*iuris tantum*) permitem prova em contrário, mas invertem o ônus da prova, transferindo ao sujeito passivo da obrigação tributária o encargo probatório de demonstrar o fato contrário ao presumido pela lei (Charneski, 2022; Martinez, 2024).

A admissão das presunções legais como meio de prova está consolidada tanto na instância do procedimento administrativo fiscal, quanto na judicial. São exemplos de presunções legais que caracterizam a omissão de receita e a ocorrência de operações sujeitas à incidência de tributos: o saldo credor na conta caixa, apresentado na escritu-

ração ou apurado em procedimento fiscal; a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada; a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica.

Em resumo, as presunções legais transferem para o sujeito passivo da obrigação tributária o encargo probatório de demonstrar o fato contrário ao presumido pela lei e justificam-se por garantir a eficácia da lei tributária.

1.4.4 Utilização de provas emprestadas

O art. 199 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN) autoriza a troca de informações e assistência mútua entre a RFB e as administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência 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. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

Tendo como base o art. 199 do CTN, é possível a utilização pela RFB de provas produzidas em processos administrativos fiscais das administrações tributárias de outros entes federativos, a chamada “prova emprestada”.

Silva (2008, p. 10) define prova emprestada como “aquela que é importada de um processo para outro na mesma instituição ou de uma instituição a outra mediante certidão”.

Para Lamarca (2024, p. 12) “a prova emprestada é aquela produzida em processo distinto, mas que será considerada na convicção do julgador em feito diverso do processo em que foi originalmente produzida”. O autor destaca que, no contexto tributário, a prova emprestada pode ser entendida de duas maneiras: i) uma nova prova similar à já existente, mas produzida em um processo diferente; ou ii) uma prova obtida através da troca de informações entre diferentes órgãos públicos, especialmente as fazendas públicas, durante a fase de fiscalização do contribuinte.

Silva (2008) ensina que, no direito tributário, a prova emprestada não é considerada prova do fato jurídico em sentido estrito, sendo aceita apenas como prova indiciária. Isso significa que são necessárias investigações adicionais e abertura do contraditório.

Em reforço, Lamarca (2024) lembra que a prova é um direito fundamental e desempenha um papel decisivo na busca pela verdade e na proteção dos direitos das partes em qualquer relação jurídica. Portanto, mesmo que o procedimento fiscal tenha caráter inquisitório, o contribuinte deve ter a oportunidade de elucidar os fatos controversos, incluindo a apresentação de esclarecimentos e informações que possam contradizer as provas apresentadas pelo fisco, inclusive aquelas emprestadas.

Em linha com os ensinamentos dos autores, a utilização pela RFB das fundamentações e provas emprestadas não dispensa a oportunidade do contraditório e da ampla defesa pelo sujeito passivo.

Em síntese, a utilização da prova emprestada tem como fundamento o art. 199 do CTN e seu emprego é realizado sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

1.4.5 Regime Especial de Fiscalização (REF)

O Regime Especial de Fiscalização (REF)¹¹ pode ser aplicado aos sujeitos passivos da obrigação tributária relativa a tributos administrados pela RFB nas seguintes situações: i) embargo à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e pelas demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública;¹² ii) resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade; iii) incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária; iv) realização de operações sujeitas à incidência tributária sem a devida inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); v) prática reiterada de infração à legislação tributária; vi) comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho; e vii) evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual.

A aplicação do REF pode ser determinada pelos superintendentes da Receita Federal do Brasil em relação aos sujeitos passivos com domicílio na sua região fiscal, e pelo coordenador-geral de Fiscalização ou coordenador-geral de Administração Aduaneira, conforme a natureza da infração que dá causa à instauração do Regime.

11 A Instrução Normativa RFB nº 979, de 16 de dezembro de 2009, dispõe sobre o Regime Especial de Fiscalização (REF) de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

12 Cf. art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

A aplicação do REF poderá ter como consequência a adoção das seguintes medidas, isolada ou cumulativamente, em relação a um ou mais tributos administrados pela RFB: i) manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo, inclusive com presença física permanente de auditores-fiscais da RFB; ii) redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos; iii) utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos; iv) exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias; e v) controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.

A aplicação do REF ocorre mediante despacho, no qual devem constar: a motivação, as medidas adotadas, os tributos em relação aos quais se aplica e o prazo de sua duração.

Durante o período de aplicação do Regime, as multas têm o percentual duplicado, sem prejuízo da adoção de outras medidas previstas na legislação tributária, administrativa ou penal.

Os REFs são utilizados quando a acumulação de débitos é tão significativa que a simples execução fiscal não será eficaz (Flesh, 2016;).

Trata-se de uma medida onerosa reservada para situações extremas de cometimento de crimes fiscais. Desde a regulamentação pela Instrução Normativa RFB nº 979, de 16 de dezembro de 2009, o REF foi aplicado apenas dezessete vezes pela RFB.

1.4.6 Procedimento de Consensualidade Fiscal

A RFB instituiu o Procedimento de Consensualidade Fiscal – Receita de Consenso por meio da Portaria RFB nº 467, de 30 de setembro de 2024. O objetivo da Receita de Consenso é evitar, mediante técnicas de consensualidade, que conflitos acerca da qualificação de fatos tributários ou aduaneiros relacionados à RFB se tornem litigiosos.

O Receita de Consenso tem como público-alvo contribuintes incluídos na classificação máxima em programas de conformidade da RFB e pode ocorrer no curso do procedimento fiscal, caso haja divergência quanto ao entendimento preliminar do auditor-fiscal da RFB acerca da qualificação de um fato tributário ou aduaneiro, salvo se estiverem presentes indícios da prática de fraudes, crimes fiscais e de descaminho ou contrabando.

O ingresso no procedimento de consensualidade está sujeito a exame de admissibilidade pelo Centro de Prevenção e Solução de Conflitos Tributários e Aduaneiros (Cecat), vinculado à Subsecretaria de Tributação e Contencioso (Sutri). O Cecat é responsável pela prevenção e pela solução de conflitos tributários e aduaneiros que

não sejam objeto de processos administrativos fiscais ou judiciais, relativos a tributos administrados pela RFB. Compete ao Centro recepcionar as demandas, examinar sua admissibilidade e analisar e deliberar, em ambiente consensual e dialógico, as matérias admitidas.

A análise do procedimento consensual é realizada pelo Cecat. A proposta de consenso é formalizada em audiências conduzidas pelo Centro, as quais são gravadas e contam com a participação do interessado, do auditor-fiscal da RFB encarregado do procedimento fiscal e, conforme o caso, de representante da RFB indicado pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) ou pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana).

Nas situações em que há consenso, é lavrado o termo de consensualidade, o qual implica o compromisso de adoção da solução nele contida pelo interessado e pela RFB e a renúncia ao contencioso administrativo e judicial na parte consensuada. Havendo concordância em relação ao termo, é editado pela Sutri um Ato Declaratório Executivo com efeito vinculante entre as partes, para o caso consensuado, e com efeito suspensivo, pelo prazo de trinta dias, em relação ao cumprimento das soluções contidas no termo de consensualidade, tais como: i) retificação da escrituração ou declaração, inclusive para fins de confissão de dívida; ii) extinção ou parcelamento da dívida; e iii) encerramento do procedimento fiscal em relação à matéria acordada.

O prazo para conclusão do procedimento consensual é de noventa dias, prorrogável uma vez pelo mesmo período, não podendo ser prorrogado caso o prazo decadencial para lançamento de crédito tributário seja igual ou inferior a 180 dias.

Para Simantob (2024), o consensualismo no âmbito da RFB busca estabelecer um ambiente de maior diálogo com os contribuintes e reduzir a cultura do litígio.

1.4.7 Domicílio Tributário Eletrônico (DTE)

A opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) permite que o contribuinte receba comunicações de atos oficiais da administração tributária em sua caixa postal eletrônica no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) da RFB.

As comunicações substituem as intimações postais, pessoais ou por edital. O contribuinte é considerado intimado em quinze dias, contados do dia seguinte ao registro da comunicação na caixa postal eletrônica ou na data em que efetuar a consulta à mensagem (Brasil, 1972).

A adesão ao DTE não impede que a administração tributária se utilize das formas de notificação postal e pessoal previstas no processo administrativo fiscal, uma vez que essas três formas não estão sujeitas à ordem de preferência.

2. Disposições da Reforma Tributária sobre o Consumo em relação à fiscalização da CBS

As disposições para a fiscalização da CBS estão consignadas na Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Essas disposições resultaram da aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024 (PLP 68/2024).

O anteprojeto de Lei Complementar que deu origem ao PLP 68/2024 foi elaborado no âmbito do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo (PAT-RTC),¹³ instituído pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 34, de 11 de janeiro de 2024.

O PAT-RTC foi criado para subsidiar a elaboração dos Projetos de Leis Complementares à Emenda Constitucional nº 132, de 2023, que promoveu a Reforma Tributária sobre o Consumo. As propostas elaboradas subsidiaram a elaboração de dois anteprojetos que foram recepcionados pela Câmara do Deputados Federais e convertidos nos Projetos de Leis Complementares nº 68/2024 e nº 108/2024.

O PLP nº 108/2024, que, na data elaboração deste artigo, se encontra em tramitação no Congresso Nacional, institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS) e dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto

13 O PAT-RTC foi composto por uma Comissão de Sistematização, um Grupo de Análise Jurídica e dezenove Grupos Técnicos. A instância máxima do PAT-RTC era a Comissão de Sistematização, cuja composição contava com representantes assim indicados: i) um pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, responsável pela coordenação; ii) um pela Advocacia-Geral da União, sem direito a voto; iii) dois pela RFB; iv) dois pelo Comsefaz; e v) dois pelos municípios, sendo um indicado pela CNM e outro pela FNP. As deliberações da Comissão de Sistematização eram tomadas por consenso da maioria absoluta dos membros. A avaliação da viabilidade jurídica das propostas em elaboração era realizada pelo Grupo de Análise Jurídica, o qual era composto pelos seguintes representantes: i) um da Advocacia-Geral da União, responsável pela coordenação; ii) quatro da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; iii) quatro das Procuradorias dos estados e do Distrito Federal, indicados pelo Colégio Nacional dos Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal; e iv) quatro das Procuradorias dos municípios, sendo dois indicados pela CNM e dois indicados pela FNP. Os Grupos Técnicos eram os responsáveis pela elaboração das propostas voltadas para a regulamentação e a administração da CBS e do IBS. Cada um desses Grupos tratava de um tema específico. O Grupo Técnico nº 11 do PAT-RTC elaborou as propostas atinentes à fiscalização da CBS e do IBS. Esse Grupo Técnico reunia seis participantes com direito a voto, além do representante da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, que exercia o papel de coordenação e não tinha direito a voto. Os participantes com direito a voto foram assim indicados: i) dois pela RFB, representando a União; ii) dois pelo Comsefaz, representando os estados e o Distrito Federal; e iii) dois pelos municípios, sendo um indicado pela FNP e outro indicado pela CNM.

da arrecadação do IBS e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD).

A Lei Complementar nº 214, de 2025 (LC nº 214/2025), conversão do PLP nº 68/2024, institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), além de criar o Comitê Gestor do IBS e alterar a legislação tributária.

A maioria das disposições relativas à fiscalização da CBS não representa mudanças em relação à fiscalização dos demais tributos administrados pela RFB. A novidade reside na harmonização de procedimentos entre os entes federativos. As disposições passarão a valer tanto para a fiscalização da CBS pela RFB quanto para a fiscalização do IBS pelos estados, Distrito Federal e municípios.

A RFB e as administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios deverão compartilhar, em um mesmo ambiente, os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS. Ademais, a RFB e o Comitê Gestor do IBS poderão, mediante ato conjunto, estabelecer outras hipóteses de informações a serem compartilhadas no ambiente.

A figura 2, a seguir, representa um fluxo de fiscalização da CBS em que a RFB utiliza os registros compartilhados em um mesmo ambiente. Nesta figura, são representados o ambiente compartilhado nos termos da LC nº 214, de 2025,¹⁴ e o ambiente da RFB. Trata-se de uma simplificação em que não constam os documentos que poderiam ser compartilhados pelos entes federativos e pela RFB no ambiente comum. A figura também não apresenta os ambientes dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

14 “Art. 325. A RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas decorrentes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo; II - compartilharão, em um mesmo ambiente, os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS.”

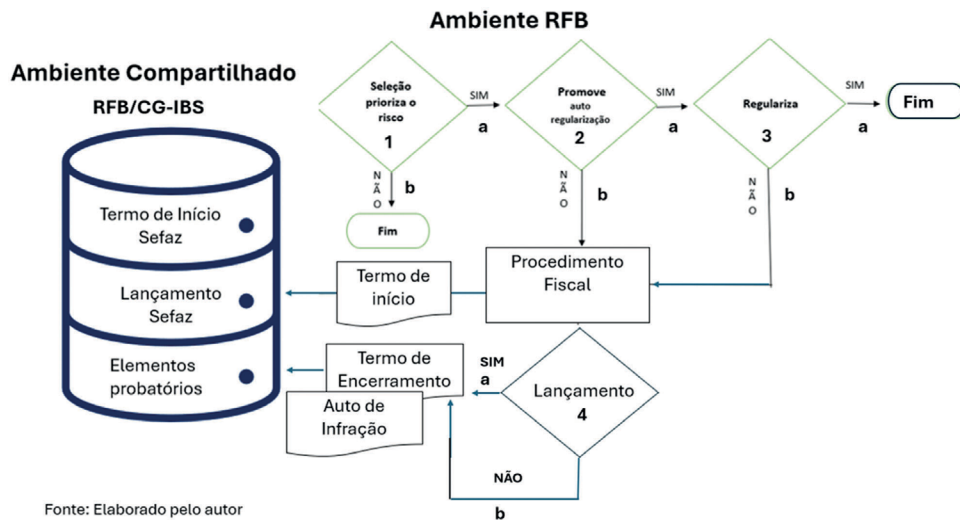


Figura 2: Fluxo de fiscalização da CBS. Fonte: Elaborado pelo autor.

A figura 2 representa o seguinte fluxo:

(1a) a área de gerenciamento de riscos de conformidade da fiscalização prioriza o risco identificado com base nos registros publicados por uma Secretaria de Fazenda do Estado (Sefaz), no ambiente compartilhado RFB/CG-IBS relativo à fiscalização do IBS, e encaminha o dossiê para a unidade da RFB responsável pelo tratamento do risco;

(1b) a área de gerenciamento de riscos de conformidade da fiscalização não prioriza o risco identificado;

(2a) a unidade da RFB responsável pelo tratamento do risco realiza uma ação de assistência, oportunizando a autorregularização;

(2b) a unidade da RFB responsável pelo tratamento do risco identifica indícios de fraude fiscal, dá início ao procedimento fiscal e deposita o termo de início no ambiente compartilhado;

(3a) a ação de assistência resulta na autorregularização do contribuinte, sendo finalizado o tratamento do risco de conformidade;

(3b) o contribuinte não cumpre as obrigações tributárias, mesmo depois da oportunidade de autorregularização, e a unidade da RFB responsável pelo tratamento do risco dá início ao procedimento fiscal, depositando o termo de início no ambiente compartilhado;

(4a) é efetuado o lançamento, encerrado o procedimento fiscal, e o auto de infração bem como o termo de encerramento da ação fiscal são depositados no ambiente compartilhado;

(4b) a infração não é comprovada, o procedimento fiscal é encerrado sem resultado e o termo de encerramento da ação fiscal é depositado no ambiente compartilhado.

Outra mudança que valerá para a fiscalização da CBS refere-se ao prazo de validade dos atos de ofício. O início do procedimento fiscal da CBS excluirá a espontaneidade do sujeito passivo e a dos demais envolvidos nas infrações verificadas pelo prazo de noventa dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato que formalize o prosseguimento dos trabalhos. Esse prazo é diferente do prazo de sessenta dias estabelecido para a fiscalização dos demais tributos administrados pela RFB.

As pessoas físicas e jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica sujeitas ao IBS e à CBS estão obrigadas a se registrar em cadastro com identificação única. O cadastro de identificação única será um instrumento importante para combater fraudes cadastrais. A falta de sincronização dos cadastros possibilitava que um contribuinte em situação irregular ou inapta perante um ente federativo pudesse operar normalmente em outro ente da Federação.

O DTE será unificado e obrigatório para todas as entidades e demais pessoas jurídicas sujeitas à inscrição no CNPJ. A RFB e o Comitê Gestor do IBS poderão estabelecer sistema de comunicação eletrônica, com governança compartilhada, a ser atribuído como DTE, que será utilizado pela RFB e pelas administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, para fins de notificação, intimação ou avisos previstos nas legislações da CBS e do IBS. A adoção do DTE compartilhado simplificará a comunicação entre os fiscos e os contribuintes.

As provas emprestadas, as presunções legais e o Regime Especial de Fiscalização (REF) foram mantidos e positivados na Lei Complementar como instrumentos da fiscalização da CBS e do IBS.

A RFB e as administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios poderão celebrar convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor, assim considerados aqueles cujo lançamento não supere limite único estabelecido no regulamento.

Considerações finais

O objetivo deste artigo foi discorrer sobre as disposições legais que tratam da fiscalização da CBS, instituída pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que promoveu a Reforma Tributária sobre o Consumo.

No decorrer deste trabalho, evidenciou-se que a fragmentação da tributação sobre o consumo tornou o sistema complexo, abriu espaço para a guerra fiscal e abrigou um modelo ineficiente de não cumulatividade. Esse contexto motivou a aprovação da Reforma Tributária sobre o Consumo.

Estudos indicam que a criação da CBS e do IBS (IVA Dual) em substituição às contribuições para o PIS e para a Cofins e aos impostos ICMS e ISS tem o potencial de reduzir custos no cumprimento das obrigações tributárias e de promover melhor distribuição de renda, trazendo mais equilíbrio à tributação do consumo.

No que tange à fiscalização da CBS, a RFB continuará a privilegiar as ações de: i) conformidade cooperativa, tais como o Programa Confia; ii) facilitação do cumprimento das obrigações tributárias acessórias por meio das declarações pré-preenchidas; iii) promoção da assistência à autorregularização e à prevenção de litígios, como a publicação de *Manuais de orientação tributária*.

O procedimento fiscal, as provas emprestadas, as presunções legais e o REF continuarão a ser empregados nas situações em que estiverem presentes indícios de fraudes ou em que o contribuinte não cumpra as obrigações tributárias, mesmo depois da oportunidade de autorregularização.

Destacam-se como mudanças em relação à fiscalização dos demais tributos administrados pela RFB: i) a obrigatoriedade de compartilhamento dos registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS em um mesmo ambiente; ii) a ampliação do prazo de exclusão da espontaneidade, o qual passa de sessenta para noventa dias, a contar do início do procedimento fiscal tendente a apurar irregularidades na apuração e pagamento da CBS; e iii) a possibilidade de celebração de convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor.

Finalmente, e conforme já comentado, a expectativa é a de que, como a CBS e o IBS possuem a mesma base de cálculo e hipóteses de incidência, a integração e a harmonização dos procedimentos fiscais da RFB, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios tragam ganhos para a sociedade, mediante a redução de custos de observância da conformidade tributária e o aumento da eficiência das administrações tributárias.

Referências

ABRASE. Homepage. Brasília, 2025. Disponível em: <https://abrasf.org.br/>. Acesso em: 4 jan. 2025.

AFONSO, José; SERRA, Jose. *Federalismo fiscal à brasileira*: algumas reflexões. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 1999. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/17041>. Acesso em: 20 jan. 2025.

ALMEIDA, Ingrid O.; MINEIRO, Pedro H. Tributação sobre o consumo no Brasil: uma análise sob a ótica da “doutrina da liberdade baseada na autonomia”, de Joseph Raz. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, n. 32, p. 151-164, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/775/398>. Acesso em: 18 nov. 2024.

ALMEIDA, Matheus A.; PAZ, John L.; MARINHO, Tullio da S. *Planejamento tributário no Brasil: uma necessidade vital para empresas em meio ao complexo cenário fiscal*. *JNT – Facit Business and Technology Journal*, v. 1, ed. 53, p. 125-135, 2024. Disponível em: <https://revistas.faculdefacit.edu.br/index.php/JNT/article/viewFile/2939/2008>. Acesso em: 20 nov. 2024.

ANDERSON, Jorge. *Federalismo – uma introdução*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2009. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/354274575/ANDERSON-Jorge-Federalismo-uma-introducao-Cap-1-4-pdf>. Acesso em: 16 dez. 2024.

APPY, Bernard; DE SANTI, Eurico; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa. *Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar*. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2018. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556970/mod_folder/content/0/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 12 jan. 2025.

ARANTES, Fernanda T.; FAVARETTO, Laura. Questão da ineficiência do sistema não cumulativo. O mecanismo da não-cumulatividade do PIS/Cofins, sua ineficiência e seus reflexo no agronegócio. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 142, n. 27, p. 135-153, 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/199>. Acesso em: 26 dez. 2024.

ARAÚJO, Êsio V. *Programas de conformidade fiscal como quebra de paradigmas*. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/3020/2/%C3%89sioVieira eAra%C3%BAjoDissertacao2022.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2025.

ARAÚJO, Helda P. *Verdade material e prova no processo administrativo fiscal*. 2008. Monografia (Especialização em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2008. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3946/1/HELDA%20PEDRITA.2051609990>. Acesso em: 19 jan. 2025.

ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no processo tributário. *Revista de Direito Mercantil*, n. 13, p. 31-39, 1974. Disponível em: <https://rdm.org.br/wp-content/uploads/1974/01/31-40.-ATALIBA-Geraldo.-Espontaneidade-no-procedimento-tributario-.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BANCO MUNDIAL. *Doing Business subnacional Brasil 2021*. [S.l.], 15 jun. 2021. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil>. Acesso em: 20 nov. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Retificado em 31 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 5 out. 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 979, de 16 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o Regime Especial de Fiscalização (REF) de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 dez. 2009. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=78163>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 13 nov. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 34, de 11 de janeiro de 2024. Institui o Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo – PAT-RTC –, composto pela Comissão de Sistematização, pelo Grupo de Análise Jurídica e por Grupos Técnicos, com vistas a subsidiar a elaboração dos anteprojatos de lei decorrentes da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 12 jan. 2024a. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=454747>. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 467, de 30 de setembro de 2024. Institui o Procedimento de Consensualidade Fiscal – Receita de Consenso no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1º out. 2024b. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-rfb-n-467-de-30-de-setembro-de-2024-587537035>. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Finanças, impostos e gestão pública. Candidatar ao piloto do Programa Confia da Receita Federal. *Gov.br*, Brasília, 11 jun. 2025a. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/candidatar-ao-programa-piloto-confia-receita-federal>. Acesso em: 20 jun. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jan. 2025b. Edição Extra. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 19 jan. 2025.

CAVALCANTE, Lucas E. *Conformidade fiscal cooperativa: novas perspectivas para o relacionamento entre o fisco e o contribuinte*. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/59328/1/2021_dis_legcavalcante.pdf. Acesso em: 16 jan. 2025.

CHARNESKI, Heron. Comprovação de fatos no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 50, ano 40, p. 161-182, 2022. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/items/e3bd7c1b-be27-4760-ab04-3fad7887beeb>. Acesso em: 18 jan. 2025.

CNM. Homepage. Brasília, 2025. Disponível em: <https://cnm.org.br/>. Acesso em: 4 jan. 2025.

COMSEFAZ. Quem somos. Brasília, 2025. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/quem-somos/>. Acesso em: 4 jan. 2025.

CONFAZ. Histórico. Brasília, 202[?]. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 4 jan. 2025.

ENAT. Homepage. Brasília, 2025. Disponível em: <https://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br>. Acesso em: 4 jan. 2025.

FLESCHE, João A. *Sanção política e os regimes especiais de fiscalização: abuso do direito de cobrança ou garantia de equilíbrio e proteção da ordem tributária*. 2016. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade de Santa Cruz do Sul, Santa Cruz do Sul, 2016. Disponível em: <https://repositorio.unisc.br/jspui/bitstream/11624/1121/1/Jo%c3%a3o%20Arthur%20Santos%20Flesch.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2025.

FNP. Homepage. Brasília, 2025. Disponível em: <https://fnp.org.br/index.php>. Acesso em: 4 jan. 2025.

GOMES, Gustavo M.; MAC DOWELL, Maria C. *Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios: o que é mau para o econômico nem sempre é bom para o social*. Brasília, DF: Ipea, 2000. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0706.pdf. Acesso em: 20 dez. 2024.

HARZHEIM, Amanda. Reforma Tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, n. 32, p. 11-25, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtrfp/article/view/768/391>. Acesso em: 16 jan. 2025.

KINDERMANN, Milene P.; ALMEIDA, Rayane B. Constituições dos países: análise comparativa dos objetivos e princípios fundamentais dos 194 países da sociedade internacional. *Revista Jurídica da Universidade do Sul de Santa Catarina*, ano X, n. 21, p. 151-167, 2020. Disponível em: https://portaldeperiodicos.animaeducacao.com.br/index.php/U_Fato_Direito/article/view/19924/13413. Acesso em: 12 nov. 2024.

LAMARCA, Daniel L. *Limites da prova emprestada no processo administrativo fiscal federal*. 2024. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://www.bdt.uerj.br:8443/bitstream/1/23289/2/Disserta%3a%7c%3a3o%20-%20Daniel%20Litwinczuk%20Lamarca%20-%202024%20-%20Completa.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2025.

LIMA, Pedro H.; NABHAN, Francine A. Reforma tributária no Brasil: uma análise do IBS e seus impactos na legislação tributária nacional. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, Curitiba, v. 22, n. 11, p. 1-16, 2024. Disponível em: <https://ojs.observatoriolatinoamericano.com/ojs/index.php/olel/article/view/7607/4753>. Acesso em: 16 jan. 2025.

LYRIO NETO, Gilberto. *Noções sobre o lançamento tributário*. Florianópolis, 2007. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21148-21149-1-PB.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2025.

MARTINEZ, Antonio L. Presunções e ficções contábeis no direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 158, n. 31, p. 11- 24, 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/681#:~:text=Este%20artigo%20explora%20as%20complexidades%20das%20presun%C3%A7%C3%B5es%20e,como%20presun%C3%A7%C3%B5es%20legais%2C%20absolutas%20ou%20relativas%2C%20e%20judiciais>. Acesso em: 18 jan. 2025.

MOREIRA, Ricardo. *A representação fiscal para fins penais como instrumento na promoção da justiça fiscal e social dos tributos*. Brasília: Enap, 2003. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4525/1/1%20ba%20lugar.%20A%20Representacao%20Fiscal%20para%20Fins%20Penais%20como%20Instrumento.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2025.

MOREIRA, Ricardo. A incorporação de municípios no federalismo brasileiro: a proposta de um novo pacto federativo. In: SEMINÁRIO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E ECONOMIA DO IDP, 10., 2020, Brasília, DF. *Anais [...]*, Brasília, DF, 2020. Disponível em: <https://portalgt.idp.edu.br/seminarioadmpublica/article/view/346>. Acesso em: 16 dez. 2024.

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. Sobre a ONU. Brasília, 2025. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/279573-sobre-onu>. Acesso em: 20 jan. 2025.

NASCIMENTO, Wesley I.; MORAIS, Hugo A. A Reforma Tributária 2024: principais mudanças da nova reforma tributária e seus impactos socioeconômicos. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação – REASE*, São Paulo, v. 10, n. 7, p. 535-551, jul. 2024. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/14800/7612>. Acesso em: 16 jan. 2025.

PENA, Rodolfo F. Alves. Guerra fiscal no Brasil. *Brasil Escola*, [S.l., s.n.], 2013. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/brasil/guerra-fiscal-no-brasil.htm>. Acesso em: 24 nov. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Declaração pré-preenchida: saiba como fazer uma declaração de imposto de renda pré-preenchida. *Gov.br*, Brasília, 12 maio 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/declaracao-pre-preenchida>. Acesso em: 20 jan. 2025.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Manuais de orientação tributária – fiscalização. *Gov.br*, Brasília, 5 ago. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/orientacao-tributaria>. Acesso em: 20 jan. 2025.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Manual de Orientação Tributária. TDPF – Orientações ao contribuinte. *Gov.br*, Brasília, 26 maio 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/auditoria-fiscal/tdpf-orientacoes-ao-contribuinte#ProcedimentosFiscais> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/auditoria-fiscal/tdpf-orientacoes-ao-contribuinte#ProcedimentosFiscais>. Acesso em: 16 jan. 2025.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório anual de fiscalização 2023-2024*. Brasília, 2024. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao_2023-2024.pdf/view. Acesso em: 16 jan. 2025.

SILVA, Helda P. *Verdade Material e Prova no Processo Administrativo Fiscal*. Monografia (Pós-graduação em Direito Processual Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2008. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3946/1/HELDA%20PEDRITA.2051609990>. Acesso em 19 de jan. de 2025

SIMANTOB, Andrea D. *O consensualismo no âmbito da Receita Federal do Brasil: análise acerca de potenciais progressos no órgão fiscal quanto à implementação de alternativas de prevenção e solução de conflitos*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/22255>. Acesso em: 18 jan. 2025.

STRECK, Lenio L.; Moraes, José L. *Ciência política e teoria do Estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TEODOROVICZ, Jeferson; MEIRA, Liziane A.; VALADÃO, Marcos A.; GARCIA, Aline G.; NASCIMENTO, Matheus L. Reforma Tributária, tributação sobre o consumo e o sistema de *cashback*. *Revista Ius Gentium*, v. 15, n. 2, p. 196-235, 2024. Disponível em: <https://www.revistasuninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/686>. Acesso em: 16 jan. 2025.

XIMENES, Fernando B. A denúncia espontânea à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Âmbito Jurídico*, São Paulo, 1º jan. 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/a-denuncia-espontanea-a-luz-da-jurispru>. Acesso em: 19 jan. 2025.

RICARDO LUIZ OLIVEIRA DE SOUZA¹

Resumo: O presente artigo aborda os fundamentos constitucionais, legais e operacionais da administração tributária no contexto da Reforma Tributária brasileira, com foco na gestão do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Trata do protagonismo da Administração Tributária, reconhecida pela Constituição como atividade essencial ao funcionamento do Estado, na nova estrutura federativa, destacando especialmente a importância da coordenação integrada entre os entes federativos por meio do Comitê Gestor do IBS (CGIBS). O texto ressalta a identidade normativa entre o IBS e a CBS, decorrente da adoção do modelo de IVA Dual, e analisa os limites e possibilidades de harmonização entre os dois tributos. Enfatiza, ainda, a prerrogativa da Administração Tributária na interpretação normativa e na consulta fiscal, contrapondo-se à tentativa de ampliação das competências das procuradorias. São abordadas também as diretrizes para a fiscalização compartilhada, os mecanismos de cobrança administrativa e judicial, e o papel do Domicílio Tributário Eletrônico como instrumento de eficiência e justiça fiscal. Por fim, o artigo propõe um modelo de gestão tributária que respeita a autonomia dos entes federativos, promove a integração entre as administrações e busca a simplificação e padronização dos procedimentos, em consonância com os princípios da eficiência, legalidade e justiça fiscal.

Palavras-chave: Administração Tributária; IBS; CBS; Reforma Tributária; Comitê Gestor; Fiscalização; Harmonização Normativa; Domicílio Tributário Eletrônico; Cobrança Administrativa; Autonomia Federativa.

1 Auditor fiscal da Receita Estadual. Assessor especial da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. Coordenador do Grupo de Coordenação Técnica Normativa do Pré-Comitê Gestor do IBS. Graduado em Administração e Direito, com pós-graduação em Administração Financeira, Direito Tributário e Comércio Exterior, e mestrado Internacional em Administração Tributária e Fazenda Pública. Participou dos seguintes Grupos de Trabalho PAT-RTC: Importação e Regimes Aduaneiros Especiais; Imunidades; Coordenação da Regulamentação e da Interpretação da Legislação do IBS e da CBS; e Regulamentação do Comitê Gestor do IBS.

Abstract: This article examines the constitutional, legal, and operational foundations of tax administration within the framework of Brazil's tax reform, focusing on the management of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS). It highlights the central role of tax administration, recognized by the Federal Constitution as essential to the functioning of the State, and emphasizes the importance of integrated coordination among federative entities through the IBS Management Committee (CGIBS). The study explores the normative identity between IBS and CBS, resulting from the adoption of the Dual VAT model, and analyzes the limits and possibilities of harmonization between the two taxes. It also underscores the exclusive prerogatives of tax administrations in normative interpretation and tax consultation, the guidelines for shared inspection, mechanisms for administrative and judicial collection, and the role of the Electronic Tax Domicile (DTE) as a tool for efficiency and fiscal justice. Ultimately, the article proposes a tax management model that respects federative autonomy, promotes administrative integration, and seeks simplification and standardization of procedures, in line with the principles of efficiency, legality, and fiscal justice.

Keywords: Tax Administration; IBS; CBS; Tax Reform; Management Committee; Inspection; Normative Harmonization; Electronic Tax Domicile; Administrative Collection; Federative Autonomy.

Sumário

Considerações preliminares	265
1. Regulamento do IBS e da CBS	268
2. Da harmonização do IBS e da CBS	270
3. Coordenação da fiscalização do IBS	275
4. Domicílio Tributário Eletrônico	279
Referências	279

Considerações preliminares

A Administração Tributária é a única atividade estatal com reconhecimento expresso, no próprio texto constitucional, de que é “essencial ao funcionamento do Estado”, conforme reza o art. 37, incisos XVIII e XXII, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

CAPÍTULO VII

DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Seção I

DISPOSIÇÕES GERAIS

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

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;

[...]

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (grifos nossos)

Esse caráter “essencial ao funcionamento do Estado” decorre da relevância da missão institucional da Administração Tributária para a consecução dos fins do Estado, no sentido de prover-lhe os recursos financeiros necessários à execução das políticas públicas definidas de acordo com o arcabouço constitucional e legal inerente ao Estado Democrático de Direito, respeitados os princípios republicano, federativo e de separação dos Poderes, inclusive as obrigações sociais constitucionalmente atribuídas aos entes federativos.

Corroborar, ainda, com esse reconhecimento constitucional da importância das Administrações Tributárias para o perfeito funcionamento do Estado a previsão no texto da Carta Magna (art. 167, IV) de que “a realização de atividades da administração tributária

[...] determinada pelo art. 37, XXII”, assim como “as ações e serviços públicos de saúde” e a “manutenção e desenvolvimento do ensino”, não se submetem à vedação de vinculação de receita, ou seja, deverão ter *recursos prioritários* para seu pleno desenvolvimento.

No mesmo sentido do reconhecimento de seu “caráter essencial para o funcionamento do Estado”, o inciso XVIII do mesmo art. 37 da Constituição Federal expressamente determina que a “administração fazendária e seus servidores fiscais terão *precedência* sobre os demais setores administrativos”.

Lado outro, em harmonia com as limitações constitucionais ao poder de tributar dirigidas ao poder legiferante do Estado, a Administração Tributária rege-se pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e sua atuação eficaz propicia a concretização de princípios constitucionais como o da isonomia concorrencial, da liberdade de iniciativa, do contraditório e da ampla defesa, dentre outros, que constituem garantias do cidadão-contribuinte.

No contexto do federalismo cooperativo preconizado pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS) exerce papel fundamental no estabelecimento de *diretrizes para a atuação coordenada e integrada das Administrações Tributárias* dos 5.596 (cinco mil quinhentos e noventa e seis) entes federativos titulares (sujeitos ativos) do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), quais sejam, os 26 Estados, o Distrito Federal e os 5.569 Municípios.

Saliente-se que as seguintes competências típicas de uma Administração Tributária foram deferidas ao CGIBS, consoante os incisos I a III do *caput* do art. 156-B da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão *de forma integrada*, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - decidir o contencioso administrativo. (grifos nossos)

Como forma de assegurar a *autonomia federativa* dos entes titulares do IBS, o inciso V do § 2º do mesmo artigo 156 da CF/1988 previu expressamente quais as matérias constituem o objeto da função de coordenação do CGIBS em relação às Administrações Tributárias estaduais, distrital e municipais, vejamos:

Art. 156-B. [...]

§ 2º Na forma da lei complementar:

[...]

V - 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 [...]. (grifos nossos)

Convém destacar que foram mantidas as competências privativas de fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativa com as respectivas Administrações Tributárias, e a competência de representação judicial com as respectivas procuradorias, restringindo-se a competência do CGIBS, quanto a essas matérias, *somente à função de coordenação*, com o intuito de assegurar a padronização e uniformização de procedimentos.

É relevante consignar que as atribuições finalísticas do Comitê Gestor do IBS serão obrigatoriamente exercidas por *servidores efetivos*, ou seja, servidores ativos, em pleno exercício de cargos pertencentes às carreiras específicas da Administração Tributária e das Procuradorias, conforme o caso, nos termos do inciso VI do § 2º do art. 156-B da Constituição Federal:

Art. 156-B. [...]

§ 2º Na forma da lei complementar:

[...]

VI - as *competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias* dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios *serão exercidas*, no Comitê Gestor e na representação deste, *por servidores das referidas carreiras*.

Destarte, não há amparo constitucional nem legal na pretensão de inserir profissionais egressos da sociedade civil na gestão dos assuntos finalísticos atribuídos ao Comitê Gestor do IBS.

Na eventualidade de não existir adequada estrutura de Administração Tributária ou de Procuradoria em algum ente federativo titular do IBS, admitem-se as hipóteses de *delegação* ou de *compartilhamento* das competências privativas elencadas no inciso V do § 2º do art. 156-B da CF/1988 entre os entes federativos.

Poderá haver, também, delegação de alguma das referidas competências, dos entes federativos ao Comitê Gestor, desde que inequivocamente manifestada a vontade do ente federativo em questão. Para tanto, o instrumento utilizado para formalizar a delegação ou o compartilhamento de competências é o convênio de cooperação técnica, que poderá ser bilateral ou multilateral (quando envolver três ou mais Administrações Tributárias).

A integração e o compartilhamento entre as Administrações Tributárias não constituem novidade introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, vez que já constavam do texto constitucional desde a EC nº 42, de 31 de dezembro de 2003, conforme parte final do inciso XXII do art. 37 da CF/1988, que determina que elas “*atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio*”.

O Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 –, em seu art. 199, também prevê o compartilhamento de informações entre os entes tributantes, senão vejamos:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão *mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações*, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, *por lei ou convênio*. (grifos nossos)

No contexto da Reforma Tributária sobre o Consumo operada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, a necessidade de *integração* acontece em dois planos: no primeiro, no âmbito interno do Comitê Gestor do IBS, assim entendido o espaço federativo habitado por Estados, Distrito Federal e Municípios; no segundo plano, alcançando as relações entre o CGIBS – que representa as Administrações Tributárias estaduais, distrital e municipais sob sua coordenação – e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Esse *vínculo indelével* entre o CGIBS e a RFB se manifesta sobretudo no exercício da competência normativa, respectivamente, do IBS e da CBS, como veremos adiante.

1. Regulamento do IBS e da CBS

Fruto da opção política que decidiu pelo IVA Dual,² a identidade normativa entre o IBS e a CBS une *umbilicalmente* o CGIBS e a RFB.

2 A opção pelo IVA Dual, em que coexistirão dois IVAs espelhados, de diferentes titularidades ativas (Estados, DF e Municípios, no caso do IBS; e a União, no caso da CBS), decorreu fundamentalmente da vontade política manifestada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios no sentido da preservação de sua autonomia federativa em ma-

Nesse sentido, o art. 149-B da Constituição Federal define quais são os aspectos da incidência tributária submetidos à *identidade normativa* entre os dois tributos (IBS e CBS), *in verbis*:

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, *observarão as mesmas regras em relação a*:

I - *fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos*;

II - *imunidades*;

III - *regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação*;

IV - *regras de não cumulatividade e de creditamento*.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o *caput* observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º. (grifos nossos)

Partindo da ótica da CBS, o § 16 do art. 195 da Carta Magna ratifica as matérias sob identidade normativa com o IBS. Confira-se:

Art. 195. [...]

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do *caput* o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13. (grifo nosso)

Esses dois dispositivos constitucionais (art. 149-B e art. 194, § 16) vão delinear a *estrutura básica* do regulamento do IBS e do regulamento da CBS, que constituirão *regulamentos distintos*, porém com identidade normativa, com a finalidade precípua de preservação da autonomia impositiva dos entes federativos. Nesse sentido, o art. 317 da Lei Complementar nº 214, de 2025, estatui:

Art. 317. Compete: PRODUÇÃO DE EFEITOS

I - ao Comitê Gestor do IBS editar o regulamento do IBS; e

II - ao Poder Executivo da União editar o regulamento da CBS.

§ 1º As *disposições comuns ao IBS e à CBS*, inclusive suas alterações posteriores, *serão aprovadas por ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União* e constarão, *igualmente, do regulamento do IBS e do regulamento da CBS*.

§ 2º Todas as referências feitas ao regulamento neste Livro consideram-se uma remissão:

téria tributária. Caso prevalecesse a ideia do IVA Único, isso significaria a federalização dos principais impostos sobre o consumo, de competência dos entes federativos descentralizados.

I - ao *regulamento do IBS*, no caso do IBS; e

II - ao *regulamento da CBS*, no caso da CBS. (grifos nossos)

Cabe assinalar, por oportuno, quais matérias não estão albergadas pelo requisito constitucional obrigatório da identidade normativa entre IBS e CBS, subsistindo, portanto, *liberdade normativa* para os entes federativos tratarem distintamente desses assuntos: a) alíquotas; b) lançamento; c) penalidades; d) fiscalização; e) dívida ativa; f) representação administrativa; g) representação judicial; h) cobrança administrativa e suas modalidades (parcelamento, autorregularização, protesto, arrolamento administrativo de bens, inscrição em cadastro de inadimplentes e de proteção ao crédito, averbação em órgãos de registro de bens e direitos, tratamento de devedores contumazes).

O fato de existir liberdade normativa para tratar desses assuntos não impede que se busquem alternativas em prol da *harmonização, uniformização e padronização*, primeiramente entre os entes federativos titulares do IBS, sob a coordenação do CGIBS, e secundariamente entre o CGIBS e a RFB, em atenção ao princípio da simplicidade insculpido no § 3º do art. 145 da Carta Magna.

Exemplo desse objetivo de padronização e simplificação, além dos temas de identidade normativa compulsória, consiste no trabalho de convergência em relação ao tema das penalidades do IBS e da CBS.

2. Da harmonização do IBS e da CBS

Com alicerce no § 6º do art. 156-B da Constituição Federal, construiu-se no Título VII da Lei Complementar nº 214/2025 o Capítulo II – Da harmonização do IBS e da CBS, cujo texto decorre do acordo firmado no âmbito do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo – PAT-RTC, após acirradas discussões entre representantes das Administrações Tributárias e das procuradorias, com temperamentos introduzidos pelo Congresso Nacional.

Art. 156-B. [...]

§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional *compartilharão informações* fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e *atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos*. (grifos nossos)

As discussões mencionadas giravam em torno, sobretudo, dos limites da competência outorgada aos procuradores federais, de “representação judicial e extrajudicial da União” e do exercício das “atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo da União”, consoante o art. 131 da Constituição Federal, bem como

da competência atribuída aos procuradores estaduais, de “representação judicial e consultoria jurídica”, conforme art. 132 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, *representa a União, judicial e extrajudicialmente*, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, *as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo*.

[...]

Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, *exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas*. [...] (grifos nossos)

Obviamente as atividades deferidas aos procuradores públicos não se confundem com as atividades próprias da Administração Tributária, haja vista que, se “consultoria e assessoramento jurídico” estivessem contidos no rol de atividades da Administração Tributária, os procuradores incorreriam em conflito de interesses, vale dizer, “incompatibilidade” (proibição total) para o exercício da advocacia, nos termos dos seguintes dispositivos da Lei Federal nº 8.906, de 4 de julho de 1994 – Estatuto da Advocacia, conforme o caso, *in verbis*:

Art. 27. A incompatibilidade determina a proibição total, e o impedimento, a proibição parcial do exercício da advocacia.

Art. 28. A advocacia é incompatível, mesmo em causa própria, com as seguintes atividades:

[...]

II - membros de órgãos do Poder Judiciário, do Ministério Público, dos tribunais e conselhos de contas, dos juizados especiais, da justiça de paz, juízes classistas, bem como *de todos os que exerçam função de julgamento em órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta e indireta*;

III - *ocupantes de cargos ou funções de direção em Órgãos da Administração Pública direta ou indireta*, em suas fundações e em suas empresas controladas ou concessionárias de serviço público;

[...]

VII - *ocupantes de cargos ou funções que tenham competência de lançamento, arrecadação ou fiscalização de tributos e contribuições parafiscais*;

[...]

§ 1º A *incompatibilidade* permanece mesmo que o ocupante do cargo ou função deixe de exercê-lo temporariamente. [...] (grifos nossos)

Destarte, não possui fundamento algum a pretensão das procuradorias de deterem o predomínio ou mesmo o monopólio da interpretação jurídica em matéria de IBS. A consulta fiscal sempre foi e será atividade privativa da Administração Tributária, bastando para tanto revisitar sua definição, segundo os grandes mestres. Hely Lopes Meirelles (*apud* Rocha, 1996, p. 26, grifos nossos) define: “*Processo de consulta é aquele em que o interessado indaga do Fisco sobre a sua situação legal, diante de fato determinado, de duvidoso enquadramento tributário.*”

Por sua vez, Valdir de Oliveira Rocha, em sua clássica obra *A consulta fiscal*, pontifica:

A consulta fiscal é modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste, decisão vinculante a respeito.

A resposta à consulta fiscal é decisão do Fisco-Administração que a ela fica vinculada. (Rocha, 1996, p. 27, grifos nossos)

Vê-se que ambos os doutrinadores reportam a consulta fiscal como atividade inerente ao “Fisco-Administração”.

Ademais, não se pode negar eficácia aos já citados incisos XVIII e XXII do art. 37 da Constituição Federal, que, respectivamente, determinam a “precedência da Administração Fazendária e seus servidores fiscais sobre os demais setores administrativos”, e reconhecem a Administração Tributária como “essencial ao funcionamento do Estado”.

Na eventualidade de que algum contribuinte ajuíze ação contra a orientação dada pela Administração Tributária na resposta à sua consulta fiscal, certamente a representação judicial da Fazenda Pública em questão será de competência da respectiva Procuradoria.

Todavia, igualmente não cabe aos procuradores se imiscuírem ou se apropriarem de competências genuínas dos titulares das diversas áreas do complexo de atividades e atribuições das Administrações Tributárias, sob pretexto do conhecimento jurídico inerente às suas competências básicas de assessoramento e consultoria jurídicas, vez que não lhes cabe manifestar sobre o mérito nem sobre a conveniência e oportunidade das definições de política tributária, arrecadação e fiscalização, a serem retratadas nos regulamentos, atos normativos e interpretativos (consultas fiscais), titularizadas pelo

representante máximo das Administrações Tributárias, que são os secretários de Fazenda, ou pelo presidente do Comitê Gestor do IBS, no tocante ao Regulamento do IBS.

O exercício das competências básicas de assessoramento e consultoria jurídicas das procuradorias limita-se ao exame da legalidade *a posteriori* da elaboração do ato e antes da sua publicação, se for o caso, para prevenir o titular da competência administrativa tributária de ser responsabilizado por eventual ilegalidade, na remota hipótese de que isso venha a acontecer, o que jamais autorizaria os procuradores a tomarem decisões de política fazendária ou tributária em substituição aos verdadeiros titulares dessas prerrogativas (secretários de Fazenda) ou dos seus delegatários, quais sejam, os servidores das carreiras específicas que exercem e dão operatividade às atividades da Administração Tributária, nos termos do art. 37, incisos XVIII e XXII, reconhecidas pela Constituição Federal como “essenciais ao funcionamento do Estado”, *in verbis*:

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:

[...]

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;

[...]

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 atuação de forma integrada*, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (grifos nossos)

Ressalte-se que os §§ 1º e 2º do art. 319 da LC 214/2025 preveem alternância nas respectivas presidências do Comitê e do Fórum, mas não indicam qual será o prazo de duração dos respectivos mandatos.

Além disso, os referidos Comitê e Fórum são tratados como “órgãos colegiados” no art. 320 da LC 214/2025, mas não se esclarece de quem eles são parte integrante.

O Capítulo II em questão, arts. 318 a 323 da LC 214/2025, tem conexão com os arts. 111 a 113 do PLP 108/2024, com a redação final aprovada pela Câmara dos Deputados. Confira-se:

Art. 111. A *uniformização do IBS e da CBS será realizada pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias* de que trata a lei complementar que institui o IBS e a CBS.

Parágrafo único. No exercício da atividade de uniformização de que trata o *caput* deste artigo, o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias *ouvirá obrigatoriamente o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, que participará necessariamente das reuniões do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias.*

Art. 112. A *uniformização da jurisprudência administrativa* do IBS e da CBS será requerida ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias:

I – pelo Presidente do CG-IBS;

II – pela autoridade máxima do Ministério da Fazenda; e

III – por qualquer das entidades representativas de categorias econômicas responsáveis pela nomeação dos representantes dos contribuintes nos órgãos de julgamento do CG-IBS de que tratam o inciso III do § 3º do art. 107 e o inciso III do § 1º do art. 109 desta Lei Complementar.

Parágrafo único. O Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias decidirá a questão em 90 (noventa) dias úteis contados do requerimento pelas autoridades e entidades referidas nos incisos I, II e III do *caput* deste artigo.

Art. 113. As decisões tomadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias deverão ser fundamentadas e terão caráter de provimento vinculante a partir de sua publicação no Diário Oficial da União. (grifos nossos)

O parágrafo único do art. 111 proposto materializa a ingerência das procuradorias nos assuntos da Administração Tributária, vez que a recíproca não é verdadeira, ou seja, o Fórum das Procuradorias tem direito de ser ouvido e participar das reuniões do Comitê das Administrações Tributárias, mas o inverso não é permitido, o que contraria o disposto no inciso I do art. 322 da LC 214/2025, que estabelece que o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias funcionará como órgão consultivo do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias.

Do cotejo entre os arts. 111 a 113 do PLP 108/2024 e do Capítulo II ora em análise (arts. 318 a 323 da LC 214/2025), constata-se que a uniformização da jurisprudência eventualmente conflitante do IBS e da CBS, após alcançar as decisões definitivas e irrecorríveis nos respectivos contenciosos administrativos, não se submete à harmonização pelas próprias instâncias julgadoras. Notadamente o art. 112 do PLP 108/2024 propõe uma aberração jurídica, no sentido de que submete o resultado do processo

administrativo tributário a uma decisão de um colegiado de quatro pessoas que não fazem parte do contencioso administrativo do IBS.

3. Coordenação da fiscalização do IBS

Convém examinarmos quais são as premissas e diretrizes para a fiscalização do IBS.

Existem duas *premissas básicas*, decorrentes do art. 156-A, VII, da Emenda Constitucional nº 132/2023, a saber:

- i. o lançamento é feito pelo *somatório das alíquotas* estadual e municipal de destino;
- ii. o lançamento do IBS municipal implica o lançamento do IBS estadual, e vice-versa.

As *diretrizes básicas* da fiscalização do IBS estão elencadas a seguir:

1) Delegação de competência para efetuar o lançamento tributário

Como ficaria o exercício das atribuições de fiscalização e lançamento nos municípios que não possuem estrutura de Administração Tributária?

A resposta consiste em: (1) prever a possibilidade de delegação ao estado onde estiver situado o município; (2) prever a possibilidade de delegação a algum município ou consórcio formado por municípios.

2) Evitar concomitância de procedimentos de fiscalização

Como evitar que as auditorias fiscais, o lançamento de ofício e a cobrança administrativa sejam exercidos *simultaneamente* por múltiplas Administrações Tributárias?

Enquanto perdurar o procedimento de fiscalização por um ente, o outro não poderá iniciar outra fiscalização sobre o mesmo contribuinte, sobre a mesma matéria tributável e o mesmo período investigado.

Convém observar os conceitos de Administração Tributária Titular e Cotitular, conforme arts. 3º a 5º do PLP 108/2024, *in verbis*:

Seção II Das Diretrizes para a Fiscalização e a Cobrança Compartilhadas e Coordenadas

Art. 3º Compete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de fiscalização do cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS, realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedada a segregação de

fiscalização entre esferas federativas por atividade econômica, porte do sujeito passivo ou qualquer outro critério.

§ 1º Na hipótese de haver 2 (dois) ou mais entes federativos interessados no desenvolvimento de atividades concomitantes de fiscalização em relação ao mesmo sujeito passivo, mesmo período objeto da fiscalização e mesmos fatos geradores, o procedimento será realizado de forma conjunta e integrada, e caberá ao CG-IBS disciplinar a forma de organização e gestão dos trabalhos, o rateio dos custos e a distribuição do produto da arrecadação entre os entes responsáveis pela fiscalização e lançamento relativo às multas punitivas e aos juros de mora sobre elas incidentes.

§ 2º O regulamento único do IBS definirá os critérios de titularidade e cotitularidade da fiscalização, no exercício da competência compartilhada do imposto, assegurada a participação das administrações tributárias dos entes a que se refere o § 1º deste artigo nas atividades de fiscalização programadas ou em andamento.

§ 3º Os atos procedimentais serão exercidos perante o sujeito passivo pelas autoridades das administrações tributárias que figurarem como titular ou cotitular da fiscalização.

§ 4º As atividades a que se refere este artigo serão exercidas exclusivamente por servidores efetivos integrantes das carreiras específicas dotadas da competência para fiscalizar e constituir o crédito tributário, instituídas em lei estadual, distrital ou municipal.

§ 5º Eventual divergência acerca da interpretação, da apuração da base de cálculo ou do enquadramento dos fatos geradores, por ocasião da fiscalização, será tratada em procedimento a ser disciplinado pelo CG-IBS.

§ 6º Os atos procedimentais de que trata o § 3º deste artigo serão iniciados mediante intimação do sujeito passivo, por meio de documento que contenha mecanismo para a verificação da autenticidade do procedimento de fiscalização.

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se também às atividades de fiscalização do cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS cuja apuração esteja submetida ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

[...]

Art. 4º Compete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de cobrança e de representação administrativa, realizadas pelas

administrações tributárias, e de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial, realizadas pelas Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º As atividades de cobrança administrativa e de representação administrativa a que se refere o *caput* deste artigo serão exercidas exclusivamente por servidores efetivos integrantes das carreiras das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observadas as competências previstas em lei específica do ente federativo.

§ 2º As atividades de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial a que se refere o *caput* deste artigo serão exercidas exclusivamente por servidores efetivos integrantes de carreira específica de procurador, instituída em lei estadual, distrital ou municipal.

§ 3º Na hipótese em que o ente federativo não disponha de procuradoria na data de publicação desta Lei Complementar, as atividades de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial serão realizadas na forma prevista na legislação específica do ente federativo, sem prejuízo de sua atribuição à procuradoria, caso criada posteriormente.

§ 4º Relativamente ao disposto neste artigo e no art. 3º desta Lei Complementar, ficam mantidas as atribuições e as competências das autoridades integrantes das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios constantes das respectivas leis específicas, vigentes em 20 de dezembro de 2023.

[...]

Art. 5º As atividades de cobrança e de representação a que se refere o art. 4º desta Lei Complementar poderão ser delegadas entre os entes federativos, observadas as diretrizes de coordenação estabelecidas pelo CG-IBS, hipótese em que o ente delegatário atuará simultaneamente em nome próprio e em nome dos entes federativos delegantes.

3) Ênfase no monitoramento e autorregularização

Consiste em adotar as seguintes medidas:

- priorizar a resolução administrativa do crédito tributário;
- fazer a averbação em órgãos de registro de bens e direitos;
- tratar devedores contumazes;
- evitar majoração de custos aos contribuintes.

4) Dívida ativa

Deve-se preservar modelos existentes, conforme legislação do ente federativo.

Quem inscreve e quem cobra? Há a possibilidade de delegação ao Comitê Gestor do IBS de fazer a inscrição, preservada a titularidade do ente federativo.

Como se dará a representação judicial nas execuções fiscais, especialmente nos municípios que não possuem estruturas de procuradorias?

A resposta consiste em: (1) prever a possibilidade de delegação ao estado onde estiver situado o município; (2) prever a possibilidade de delegação a algum município ou consórcio formado por municípios.

A figura a seguir sintetiza o modelo de cobrança administrativa, judicial e extra-judicial, considerando o marco temporal de até doze meses estabelecido no § 2º do art. 480 da LC 214/2025.

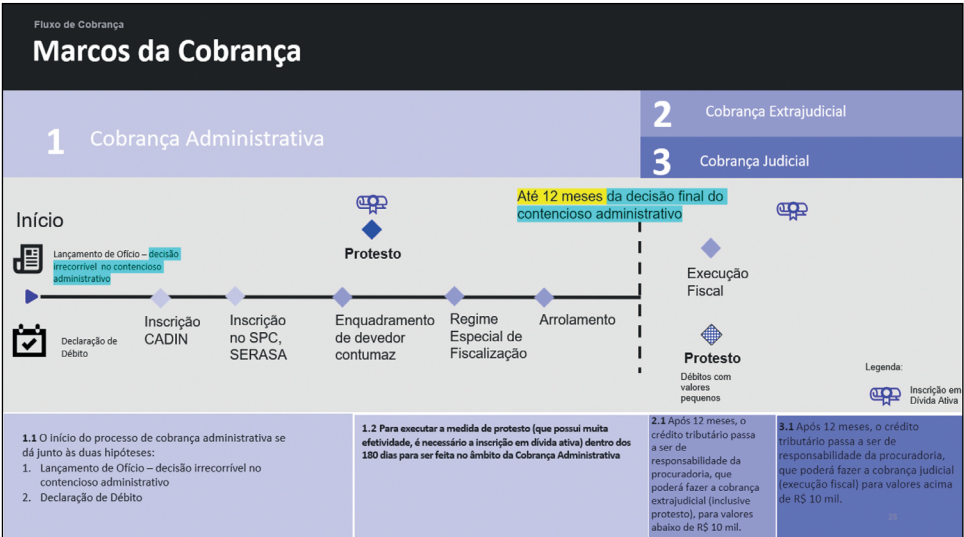


Figura 1 – Modelo de cobrança administrativa, judicial e extrajudicial.

Fonte: Elaborada pelo autor.

No art. 27, inciso VII, do PLP 108/2024, existe a previsão de que o Comitê Gestor do IBS, por meio de sua Diretoria Executiva, estabeleça as diretrizes para as diversas modalidades de cobrança administrativa. Confira-se:

Art. 27. Compete à Diretoria Executiva:

[...]

VII - estabelecer *diretrizes relativas à cobrança* a ser exercida pelos entes federativos, abrangendo as diversas modalidades de pagamento, parcelamento, autorregularização, protesto, arrolamento administrativo de bens, inscrição em

cadastro de inadimplentes e de proteção ao crédito e tratamento de devedores contumazes. [...] (grifos nossos)

Esclareça-se que o protesto poderá ser utilizado tanto na cobrança administrativa, quanto na cobrança extrajudicial, desde que o débito tributário esteja inscrito em dívida ativa. Em doze estados e em onze capitais, a inscrição em dívida ativa é feita pelas Administrações Tributárias.³

O Conselho Nacional de Justiça, por meio da Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024, recomendou o não ajuizamento de execuções fiscais com valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), porque o custo do processo judicial gira em torno desse valor. Assim, para débitos tributários de valor menor que R\$10.000,00, as procuradorias devem priorizar a cobrança extrajudicial, mediante protesto, e não execução fiscal. Quando o valor do débito for superior a R\$ 10.000,00, deverá ser promovida a cobrança judicial, mediante ajuizamento da correspondente execução fiscal.

4. Domicílio Tributário Eletrônico

Há mais de vinte anos, a maioria das Administrações Tributárias faz uso de ferramentas eletrônicas de comunicação com o contribuinte, sendo um retrocesso absurdo a redação do § 2º do art. 331 do então PLP 68/2024, que acabou criando a possibilidade de que o sujeito passivo não seja considerado intimado quando não efetuar a consulta à sua caixa de mensagens eletrônica. Na prática, retira grande parte da agilidade que o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) confere nas relações Fisco-contribuinte, pois o mau contribuinte não tem interesse em ser intimado de nenhum ato, obrigando a utilização da via postal ou do edital.

No entanto, a utilização de tais meios não interessa à sociedade como um todo, por serem muito mais morosos e caros do que os meios eletrônicos, e muito menos à maioria dos contribuintes, cumpridores das normas tributárias, por sofrerem concorrência desleal de maus contribuintes que se utilizam de medidas protelatórias à satisfação de seus deveres para com a sociedade.

Felizmente o dispositivo mereceu o veto presidencial, que esperamos seja mantido pelo Congresso Nacional.

Referências

ROCHA, Valdir de Oliveira. A consulta fiscal. São Paulo: Dialética, 1996.

3 Estados: RS, PR, SC, GO, PA, ES, BA, AM, MS, SE, MA e TO. Capitais: Porto Alegre, Goiânia, Recife, Brasília, Boa Vista, Belo Horizonte, Campo Grande, Natal, Aracaju, Teresina e Porto Velho.

UMA ANÁLISE DO FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS

JORGE ANTONIO DEHER RACHID¹

ALOÍSIO FLÁVIO FERREIRA DE ALMEIDA²

Resumo: A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), em substituição ao ICMS, com o objetivo de eliminar distorções como a guerra fiscal entre estados. Como medida de transição, foi criado o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS, regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, com previsão de repasse de R\$ 160 bilhões da União para compensar empresas beneficiadas por incentivos fiscais estaduais concedidos até maio de 2023. Este artigo analisa os fundamentos, riscos e implicações desse Fundo sob as perspectivas jurídica, econômica e federativa. A partir de experiências internacionais e nacionais, discute-se o equilíbrio entre segurança jurídica e eficiência econômica, os impactos macroeconômicos e a legitimidade institucional da gestão do Fundo pela Receita Federal. Conclui-se que, embora necessário para assegurar previsibilidade durante a transição, o Fundo apresenta limitações e deve ser continuamente avaliado para evitar a perpetuação de distorções do antigo sistema tributário.

Palavras-chave: Reforma Tributária; ICMS; IBS; Fundo de Compensação; benefícios fiscais; eficiência econômica; dívida pública.

Abstract: The tax reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 established the Goods and Services Tax (IBS) to replace the ICMS, aiming to eliminate structural distortions such as the interstate tax competition. As a transitional measure, the ICMS Tax Incentive Compensation Fund was created and regulated by Complementary Law No. 214/2025, with an allocation of R\$160 billion from the federal government to

- 1 Consultor tributário, ex-secretário da Receita Federal do Brasil e auditor-fiscal aposentado da mesma instituição.
- 2 Consultor tributário, professor de Finanças Públicas e auditor-fiscal aposentado da Receita Federal do Brasil.

compensate companies that benefited from tax incentives granted by states up to May 2023. This article examines the legal, economic, and institutional aspects of the fund, drawing on national and international experiences. It discusses the balance between legal certainty and economic efficiency, the macroeconomic consequences of public spending, and the legitimacy of entrusting the fund's administration to the Federal Revenue Service. The conclusion points out that, while the fund may be necessary for a stable transition, it should be carefully monitored to avoid reinforcing the inefficiencies of the previous tax system.

Keywords: Tax Reform; ICMS; IBS; Compensation Fund; tax incentives; economic efficiency; public debt.

Sumário

Introdução.	285
1. Contextualização	285
1.1 Benefícios fiscais e sua função econômica	286
1.2 Experiências internacionais	286
1.3 Compensações na guerra fiscal do ICMS	287
1.4 Incentivos fiscais – argumentos favoráveis e contrários	287
2. O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS na EC nº 132/2023 .	288
2.1 Dispositivos da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025	288
2.2 Detalhamento dos valores envolvidos	289
2.3 Critérios de elegibilidade para a compensação	290
2.4 Atribuições da Receita Federal e a cooperação federativa	291
3. Análise: riscos e benefícios potenciais	291
3.1 Segurança jurídica	292
3.2 Custo fiscal e impacto macroeconômico	292
3.3 Eficiência, competitividade e estabilidade do ambiente econômico	292
3.4 Perpetuação das distorções do ICMS e da guerra fiscal	293
4. Considerações finais.	293
Referências	295

Introdução

A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, representa um marco na tentativa de racionalizar e modernizar o sistema tributário brasileiro, ao introduzir o imposto sobre o valor agregado (IVA) dual, materializado no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ambos os tributos de base ampla e arrecadação no destino. Ao promover a neutralidade tributária e restringir a possibilidade de incentivos fiscais, a reforma busca mitigar distorções históricas associadas ao ICMS, como a guerra fiscal entre estados.

Nesse processo de transição, surgiu a necessidade de lidar com os incentivos anteriormente concedidos pelos entes subnacionais. Para isso, foi criado o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS, previsto na Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 e regulamentado pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025. O Fundo prevê o repasse de R\$ 160 bilhões da União entre 2025 e 2032, com a finalidade de compensar empresas que recebiam incentivos fiscais regulares, onerosos e por prazo determinado.

A criação do Fundo visa preservar a segurança jurídica e evitar perdas abruptas para empresas que estruturaram seus investimentos com base em benefícios formalmente concedidos. No entanto, sua instituição tem gerado controvérsias: estaria o Fundo reeditando, sob outra forma, as distorções do ICMS? Estaria protegendo empresas pouco eficientes à custa dos contribuintes? Como evitar a judicialização da transição, diante da rigidez dos critérios de elegibilidade?

Este artigo analisa o Fundo à luz dessas questões. Parte da experiência brasileira e internacional com regimes de compensação tributária e examina os riscos e benefícios associados ao modelo adotado. Além disso, discute a adequação institucional da sua gestão pela Receita Federal, avalia alternativas possíveis de estruturação e sugere critérios que podem aprimorar sua legitimidade e eficácia.

1. Contextualização

A implementação de fundos de compensação em sistemas tributários é uma prática recorrente em diversas reformas fiscais ao redor do mundo. Esses mecanismos são frequentemente utilizados para amenizar os impactos da transição entre regimes tributários, garantindo previsibilidade aos agentes econômicos e mitigando possíveis resistências políticas. No entanto, sua eficácia e necessidade variam conforme o contexto em que são aplicados. No caso do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS, previsto no artigo 12 da EC nº 132/2023, é essencial compreender os conceitos fundamentais relacionados a benefícios fiscais, bem como conhecer as experiências anteriores de compensação fiscal.

1.1 Benefícios fiscais e sua função econômica

Benefícios fiscais são mecanismos de renúncia tributária utilizados pelo Estado para incentivar determinadas atividades econômicas ou corrigir desigualdades regionais e setoriais (OCDE, 2010a). Eles podem assumir diferentes formas, como isenções, reduções de alíquotas, créditos presumidos e diferimentos de impostos. A justificativa para sua concessão geralmente se baseia na necessidade de fomentar o desenvolvimento econômico, atrair investimentos e gerar empregos. No entanto, seu impacto real depende de fatores como o desenho da política, a fiscalização e os critérios de concessão.

No Brasil, a concessão de benefícios fiscais pelo ICMS seguiu um modelo em que os estados competiam entre si para atrair empresas, levando à chamada “guerra fiscal” (Rezende, 2021). Esse modelo gerou distorções, como a erosão da base tributária, a concentração de benefícios em setores específicos e a dependência de empresas não competitivas ou de baixa produtividade.

1.2 Experiências internacionais

Fundos de compensação são instrumentos criados para corrigir impactos negativos de reformas tributárias, compensando perdas de arrecadação ou mudanças nos incentivos econômicos. Eles podem ser estruturados de diferentes maneiras, dependendo do objetivo da política pública. Entre os exemplos internacionais, destacam-se:

- Canadá: o país adotou um modelo de compensação quando harmonizou o imposto sobre vendas em algumas províncias, substituindo tributos locais por um imposto sobre bens e serviços (GST). O governo federal criou um fundo de transição para compensar as províncias que perderiam arrecadação com a mudança (OCDE, 2010b);
- União Europeia: a transição para o IVA harmonizado entre os países-membros envolveu mecanismos de compensação temporários para garantir que nenhum país fosse prejudicado pela redistribuição da arrecadação (Comissão Europeia, 2014);
- Índia: na implementação do Goods and Services Tax (GST), a Índia criou um fundo de compensação para estados que enfrentassem perdas de receita devido à mudança no modelo tributário. O fundo funcionaria por um período de cinco anos, utilizando uma alíquota adicional sobre determinados bens para financiar as compensações (Mukherjee, 2020).

Nos modelos internacionais, observa-se que os fundos de compensação serviram para compensar perdas de arrecadação de estados e jurisdições, enquanto, no Brasil,

o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS destina-se a compensar as empresas. Considerando que não deve ser usual a aplicação de recursos do Estado diretamente nos negócios de agentes privados, esse fato suscita questões sobre as razões para o estabelecimento do Fundo.

1.3 Compensações na guerra fiscal do ICMS

Na tentativa de minimizar os efeitos da guerra fiscal, foram adotadas regras para a convalidação e compensação de benefícios fiscais concedidos sem respaldo do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). A LC nº 160/2017 permitiu a regularização de incentivos fiscais, mas manteve a disputa entre estados e contribuintes quanto à legalidade de determinados benefícios. Essa experiência reforça o risco de que um fundo de compensação, como o previsto na EC nº 132/2023, possa ser ampliado, alterado ou prorrogado no futuro, perpetuando as distorções do ICMS.

1.4 Incentivos fiscais – argumentos favoráveis e contrários

Os incentivos fiscais são frequentemente alvo de debate entre economistas e formuladores de políticas públicas. As principais críticas a esse tipo de instrumento incluem (OCDE, 2010a):

1. distorção da concorrência – empresas beneficiadas por incentivos fiscais podem obter vantagens indevidas sobre concorrentes;
2. erosão da base tributária – a concessão indiscriminada de benefícios fiscais reduz a arrecadação e aumenta a necessidade de tributos sobre outros setores da economia;
3. baixa eficiência econômica – estudos indicam que muitos benefícios fiscais não resultam no desenvolvimento esperado e podem ser capturados por grandes empresas sem gerar efeitos redistributivos significativos; e
4. dificuldade de fiscalização e controle – a falta de transparência na concessão e manutenção de benefícios fiscais pode facilitar fraudes e distorções no sistema tributário.

Por outro lado, há argumentos favoráveis à renúncia fiscal em contextos específicos, tais como:

1. estímulo ao investimento – em alguns setores estratégicos, benefícios fiscais podem atrair investimentos que não ocorreriam sem o incentivo (Banco Mundial, 2018);
2. redução de desigualdades regionais – em regiões com menor desenvolvimento, a concessão de incentivos pode estimular a industrialização e a geração de empregos (OCDE, 2023); e

3. ferramentas da política econômica – conferindo-se certa flexibilidade ao manejo do sistema tributário, sem que isso acarrete definir poderes arbitrários aos agentes políticos, benefícios fiscais podem ser instrumentos da política econômica (Silva, 2009).

A experiência brasileira mostra que os efeitos positivos dos incentivos fiscais dependem da forma como são concedidos, fiscalizados e avaliados. A gestão do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS precisa ser cuidadosa para evitar que se transforme em um mecanismo de distorção dentro do novo sistema tributário.

2. O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS na EC nº 132/2023

Historicamente, o ICMS foi utilizado como um instrumento de política econômica pelos estados, que concediam incentivos fiscais a empresas para atrair investimentos e fomentar o desenvolvimento local. Essa prática resultou na chamada “guerra fiscal”, em que estados competiam entre si por meio da concessão de benefícios, muitas vezes sem coordenação ou transparência. Embora esses incentivos tenham sido justificáveis sob o argumento de redução das desigualdades regionais, seu impacto líquido foi controverso. A renúncia de receitas pelos estados e a percepção de favorecimento de empresas foram objeto de críticas.

Com a substituição do ICMS pelo IBS, estruturado sobre o princípio do destino e sem possibilidade de concessão de benefícios fiscais, exceto os fixados na Constituição Federal, criou-se um impasse: como garantir a transição para esse novo modelo sem gerar impactos econômicos negativos para as empresas que dependiam desses incentivos? A solução encontrada foi a criação de um fundo temporário, que compensaria as perdas das empresas beneficiárias durante um período de transição.

Portanto, o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS deve preservar a segurança jurídica e minimizar impactos econômicos negativos sobre empresas que estruturaram suas operações com base nos incentivos do ICMS. No entanto, a medida não está isenta de questionamentos, devido ao risco de perpetuar as distorções que a Reforma Tributária buscava eliminar.

2.1 Dispositivos da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025

O Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS foi instituído pelo artigo 12 da EC nº 132/2023, com o objetivo de compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, as perdas de pessoas físicas e jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos estados. Com a sanção da LC nº 214/2025, que regulamenta a Reforma Tributária, os critérios, limites e procedimentos para a

compensação dos benefícios fiscais foram detalhados. Entre as principais disposições da LC nº 214/2025, destacam-se:

- período de vigência da compensação – o Fundo operará até 31 de dezembro de 2032, sendo encerrado após essa data, sem possibilidade de novas compensações;
- critérios para elegibilidade – apenas benefícios fiscais onerosos concedidos até 31 de maio de 2023 podem ser compensados, vedando-se a inclusão de incentivos criados posteriormente;
- cálculo do valor compensável – a compensação será baseada na repercussão econômica dos incentivos fiscais perdidos, considerando critérios objetivos e evitando distorções;
- mecanismo de habilitação – empresas interessadas na compensação deverão se habilitar junto à Receita Federal, que analisará os pedidos conforme requisitos estabelecidos na LC nº 214/2025; e
- regras para apuração e escrituração – a compensação deverá ser demonstrada na escrituração fiscal e contábil-fiscal das empresas, sujeita a auditoria e fiscalização.

2.2 Detalhamento dos valores envolvidos

A EC nº 132 estabeleceu um cronograma de repasses da União para o fundo, distribuído ao longo de oito anos. Os valores são os seguintes:

- 2025 – R\$ 8 bilhões;
- 2026 – R\$ 16 bilhões;
- 2027 – R\$ 24 bilhões;
- 2028 – R\$ 32 bilhões;
- 2029 – R\$ 32 bilhões;
- 2030 – R\$ 24 bilhões;
- 2031 – R\$ 16 bilhões; e
- 2032 – R\$ 8 bilhões.

O total de recursos a serem transferidos ao longo desse período será de R\$ 160 bilhões, valores corrigidos pela inflação medida pelo IPCA ou outro índice que venha a substituí-lo. Esse montante busca compensar gradualmente a redução dos incentivos, permitindo que as empresas tenham tempo para ajuste ao novo ambiente tributário.

2.3 Critérios de elegibilidade para a compensação

A LC nº 214/2025 estabeleceu critérios específicos para a compensação dos benefícios fiscais do ICMS, limitando sua concessão a empresas e indivíduos que usufruam de incentivos regularmente concedidos até 31 de maio de 2023. Além disso, esses benefícios devem ter sido formalmente registrados e depositados nos termos da LC nº 160/2017, impedindo a inclusão de incentivos concedidos posteriormente ou sem amparo legal.

Para que uma empresa tenha direito à compensação, é necessário atender aos seguintes requisitos:

1. o benefício deve ter sido concedido por prazo certo e sob condição, ou seja, deve estar vinculado a obrigações previamente estabelecidas, como investimentos em expansão, geração de empregos ou metas de produção;
2. deve-se comprovar o atendimento dos requisitos mencionados no art. 389 da LC nº 214/2025, dentre os quais: (i) cumprir, tempestivamente, as condições exigidas pelo ato concessivo do benefício oneroso (inciso IV); (ii) inexistir impedimento legal à fruição de benefícios fiscais (inciso VI); e (iii) apresentar regularidade cadastral perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) (inciso VII); e
3. o benefício deve ser classificado como “oneroso”, conforme definição da LC nº 214/2025, ou seja, deve ter imposto obrigações concretas ao beneficiário, diferenciando-se de meras isenções automáticas ou reduções de alíquota sem contrapartida.

Além disso, a compensação será calculada com base na repercussão econômica do benefício fiscal perdido, levando-se em conta:

- a diferença entre o ICMS efetivamente devido e o ICMS que seria pago sem o incentivo;
- o impacto financeiro da perda do benefício no fluxo de caixa da empresa; e
- a redução progressiva da compensação conforme os critérios estabelecidos pela LC nº 214/2025, garantindo que o valor compensado diminua ao longo do tempo, acompanhando a transição para o novo regime tributário.

A Receita Federal será responsável pela análise e fiscalização dos pedidos de compensação, podendo exigir documentação comprobatória detalhada e revisar periodicamente a regularidade da empresa no programa. Caso sejam constatadas irregularidades ou descumprimento das condições originais do benefício, a compensação poderá ser suspensa ou cancelada, reforçando o controle sobre o uso dos recursos do Fundo (Peroba; Betoni, 2024).

Com esses critérios, a LC nº 214/2025 busca restringir a compensação às empresas que efetivamente dependiam dos incentivos para suas operações, ao mesmo tempo que tenta evitar fraudes e distorções, capazes de prolongar artificialmente os efeitos da guerra fiscal. Não se sabe, porém, se esses critérios podem limitar demasiadamente o acesso ao Fundo. Tal situação pode gerar insatisfação nas empresas que o pleitearem e aumentar o risco de judicialização.

2.4 Atribuições da Receita Federal e a cooperação federativa

Um dos aspectos mais sensíveis da regulamentação do Fundo é a centralização da análise dos pedidos na Receita Federal do Brasil (RFB), órgão responsável por tributos federais, e não estaduais.

Essa escolha, embora justificada pela busca de padronização nacional e pelo fato de que os recursos estão sendo disponibilizados pela União, levanta dúvidas, pois a Receita Federal terá que administrar pedidos relativos a benefícios de natureza estadual. Certamente, a RFB tem por missão fazer cumprir a legislação tributária e aduaneira com foco nos ingressos públicos de tributos federais, atuando fortemente na fiscalização e cobrança. É verdade que o reconhecimento dos benefícios já ocorreu pelos estados, restando à Receita Federal a verificação dos requisitos contemplados na LC nº 214/2015. Mesmo assim, trata-se de inovação jurídica, que impõe um encargo à Receita Federal, cujos recursos são cada vez mais limitados.

O bom funcionamento do fluxo de pedidos de compensação irá requerer a cooperação e a coordenação entre a Receita Federal e os fiscos estaduais. Esse esforço não é simples, por envolver alocação de recursos escassos (humanos e materiais), coincidência de agendas, interoperabilidade de sistemas, além de fatores culturais. Eventuais gargalos no atendimento aos pedidos de compensação podem aumentar o risco de judicialização por parte das empresas não atendidas.

3. Análise: riscos e benefícios potenciais

A criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS tem como objetivo assegurar uma transição estável entre o regime de incentivos estaduais do ICMS e o novo sistema tributário nacional, baseado no IBS. Mais do que um simples mecanismo de indenização, o Fundo articula dimensões jurídicas, econômicas e federativas que impactam diretamente a eficácia da reforma. Esta seção examina aspectos dessas dimensões, abordando a segurança jurídica, o custo fiscal, os efeitos macro e microeconômicos, além dos desafios fiscais e institucionais que sua aplicação pode suscitar.

3.1 Segurança jurídica

Um dos principais argumentos a favor do Fundo reside na proteção da confiança legítima das empresas que estruturaram investimentos com base em incentivos fiscais outorgados por estados. Muitas dessas concessões ocorreram mediante contrapartidas, como aportes de capital, geração de empregos ou localização em áreas menos desenvolvidas. Nesses casos, a supressão abrupta dos incentivos poderia ser interpretada como quebra de compromisso do Estado, especialmente quando os benefícios foram concedidos por prazo certo e a título oneroso.

A LC nº 214/2025 parece reconhecer essa situação ao condicionar o acesso ao Fundo à existência de ônus, prazo determinado e regularidade formal da concessão. Ainda assim, o rigor desses critérios – se interpretado de forma excessivamente estrita – pode impedir o acesso de empresas que atuaram de boa-fé. Esse tensionamento entre rigidez regulatória e expectativa empresarial pode gerar o efeito contrário ao pretendido: a judicialização da transição, em vez de sua pacificação.

3.2 Custo fiscal e impacto macroeconômico

O Fundo prevê o repasse de R\$ 160 bilhões da União para compensação entre 2025 e 2032. Esse volume de recursos, se realmente utilizado, em contexto de alto endividamento público e baixo espaço fiscal, pode comprometer a trajetória de consolidação fiscal e afetar variáveis macroeconômicas como juros, inflação e expectativa de crescimento.

3.3 Eficiência, competitividade e estabilidade do ambiente econômico

Embora a LC nº 214/2025 imponha critérios formais rigorosos para acesso ao Fundo – como prazo determinado, concessão a título oneroso e regularidade da concessão –, tais requisitos têm por objetivo garantir a legalidade e a segurança jurídica dos incentivos. Entretanto, eles não contemplam qualquer avaliação da produtividade, competitividade ou sustentabilidade econômica das empresas beneficiárias. Dessa forma, o mecanismo trata de maneira equivalente empresas com elevado potencial de crescimento e inovação e aquelas cuja viabilidade depende estruturalmente da manutenção de subsídios.

Se houvesse exigência de contrapartidas relacionadas ao desempenho econômico, como metas de reinvestimento, geração de valor ou aumento de produtividade, o Fundo poderia atuar também como indutor de eficiência e modernização do parque produtivo. Essa abordagem permitiria maximizar os retornos sociais do gasto público, evitando que recursos escassos sejam alocados a empresas sem capacidade de adaptação ao novo regime tributário.

Por outro lado, é necessário reconhecer que uma ruptura abrupta de incentivos também pode provocar desinvestimento, fechamento de unidades produtivas e queda de arrecadação estadual, afetando a própria sustentabilidade da transição. Efeito similar pode ocorrer se os critérios de acesso ao Fundo forem muito rígidos. Assim, o desafio da gestão do Fundo parece ser maior que o identificado na LC nº 214/2025, pois pode ser possível operá-lo como um mecanismo de estabilização, com efeitos indiretos sobre o emprego e o consumo, além de mitigar choques econômicos regionais. Assim, sua eficácia teria como pilar a combinação da necessidade de previsibilidade jurídica com critérios que orientassem o uso dos recursos públicos para finalidades produtivas.

3.4 Perpetuação das distorções do ICMS e da guerra fiscal

A reforma tributária foi estruturada para eliminar as distorções históricas do ICMS, especialmente a guerra fiscal entre estados. O IBS, baseado no princípio do destino, impede a concessão de benefícios fiscais como estratégia para atrair investimentos. No entanto, a criação do Fundo pode retardar essa transição, pois mantém, de forma indireta, um mecanismo de compensação que favorece empresas que se beneficiaram de incentivos regionais.

Num cenário em que empresas e setores insatisfeitos lutem por mais compensações, poderão surgir novas formas de barganha política. Além disso, empresas que estavam habituadas a operar com isenções fiscais podem resistir à transição para um ambiente de tributação neutra, prolongando o impacto dos incentivos e adiando os efeitos positivos da reforma.

De fato, a experiência brasileira mostra que programas de redução de tributos frequentemente são prorrogados³ para além do prazo original, o que levanta preocupações sobre o aumento do custo fiscal. Entretanto, os requisitos legais impostos pela LC nº 214/2025 – como prazo certo e ônus – funcionam como filtros para evitar a generalização da compensação.

4. Considerações finais

A criação do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS representa uma das medidas mais sensíveis da transição do modelo tributário brasileiro, marcado

3 A experiência brasileira é repleta de exemplos de regimes e incentivos tributários que, embora concebidos como temporários, foram sucessivamente prorrogados ou institucionalizados. É o caso do Reintegra (Lei nº 12.546/2011), do Repes (Lei nº 11.196/2005), dos incentivos fiscais à indústria automotiva (Lei nº 9.440/1997), da Zona Franca de Manaus (DL nº 288/1967) e da desoneração da folha de pagamentos (Lei nº 12.546/2011), todos prorrogados por anos além de seu horizonte original.

pela fragmentação e competição fiscal entre estados, para um sistema de base ampla, neutro e centrado no princípio do destino. Ao prever a compensação de empresas beneficiadas por incentivos fiscais estaduais, o Fundo busca assegurar estabilidade jurídica, evitar descontinuidade de investimentos e reduzir o potencial de litigiosidade decorrente da substituição do ICMS pelo IBS.

Ao longo desta análise, foram identificados elementos que sustentam a legitimidade da medida, especialmente no que diz respeito à proteção da confiança de empresas que realizaram investimentos em função de incentivos formalmente concedidos por entes subnacionais. A regulamentação pela LC nº 214/2025 impôs filtros relevantes, como a exigência de prazo certo, concessão onerosa e regularidade jurídica dos benefícios, o que indica uma preocupação em evitar a generalização da compensação.

Ainda assim, surgem dúvidas legítimas quanto à eficácia e à justiça distributiva do fundo. A ausência de critérios vinculados à produtividade ou à eficiência das empresas beneficiárias limita a capacidade do instrumento de induzir ganhos econômicos agregados. Além disso, o elevado custo fiscal projetado, diante das restrições orçamentárias da União, coloca em tensão o objetivo de previsibilidade empresarial com os desafios de sustentabilidade das contas públicas.

A centralização da análise dos pedidos na Receita Federal, embora possa conferir uniformidade ao processo, suscita questionamentos sobre o papel dos estados e sobre a legitimidade institucional do ente federal para analisar questões ligadas a incentivos concedidos por legislações estaduais. Modelos alternativos, como comitês técnicos com representação paritária, merecem ser considerados como opções ou complementos à estrutura atual.

Diante dessas múltiplas dimensões – jurídicas, econômicas, federativas e operacionais –, conclui-se que o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS embute vários riscos potenciais, tais como a judicialização, o uso de recursos financeiros em benefício de empresas ineficientes e a possibilidade de perpetuação de incentivos, em oposição aos princípios da eficiência, neutralidade e segurança jurídica estabelecidos na Reforma Tributária (EC nº 132). O sucesso de sua gestão dependerá, em grande medida, da forma como for operacionalizado: se for capaz de evitar ou mitigar passivos jurídicos sem perpetuar distorções econômicas, poderá cumprir seu papel como instrumento de transição. Caso contrário, corre o risco de repetir os vícios do passado, que a Reforma Tributária buscou eliminar.

Referências

- BANCO MUNDIAL. Relatório Anual de 2018 do Banco Mundial, Washington, DC: Banco Mundial. 2018. Doi: 10.1596/978-1-4648-1310-8. Disponível em: <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/289011536853512863-0090022018/render/211296PT.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2025.
- BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre a convalidação dos incentivos fiscais concedidos pelos estados e estabelece regras para sua manutenção. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 8 ago. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 18 mar. 2025.
- BRASIL. Constituição Federal (1988). Emenda Constitucional nº 108, de 27 de agosto de 2020. Altera a Constituição Federal para estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias [...]. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 ago. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc108.htm. Acesso em: 3 abr. 2025.
- BRASIL. Constituição Federal (1988). Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 18 mar. 2025.
- BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Regulamenta a Reforma Tributária e institui o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 18 mar. 2025.
- COMISSÃO EUROPEIA. VAT in the European Union. *European Union Taxation Papers*, n. 41, 2014. Disponível em: <https://ec.europa.eu>. Acesso em: 28 fev. 2025.
- MUKHERJEE, S. Possible Impact of Withdrawal of GST Compensation Post GST Compensation Period on Indian State Finances. *NIPFP Working Paper Series*, n. 291, 2020.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD, 2010a. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org>. Acesso em: 28 fev. 2025.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Tax Policy Reform and Economic Growth. *OECD Tax Policy Studies*, Paris, n. 20, 2010b. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org>. Acesso em: 27 fev. 2025.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Best practices in investment promotion: An overview of regional state aid and special economic zones in Europe. *OECD Business and Finance Policy Papers*, Paris, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0c8e6ca3-en>. Acesso em: 4 abr. 2025.

PEROBA, L. R.; BETONI, M. A. L. O funcionamento do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais criado pela Reforma Tributária. *In: DE SANTI, E. M. D. et. al. Nossa Reforma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2024.

RACHID, J. *Os impactos da Reforma Tributária na concessão de benefícios fiscais*. Apresentação realizada no Congresso da Receita Federal, Brasília, nov. 2024.

REZENDE, F. Guerra fiscal no Brasil: incentivos estaduais e desigualdade regional. *Revista de Economia Aplicada*, v. 24, n. 3, p. 435-460, 2021.

SILVA, G. A. *A política tributária como instrumento do desenvolvimento*. Brasília: ESAF, 2009.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER¹

DAYANA DE CARVALHO UHDRE²

CARLOS RENATO CUNHA³

Resumo: Este artigo analisa os impactos da reforma tributária proposta pela PEC nº 45/2019 à luz do princípio federativo, destacando os limites constitucionais e sistêmicos que devem orientar a atuação do legislador complementar. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre União, estados, Distrito Federal e municípios, revela tensões federativas ao atribuir à lei complementar funções que extrapolam a mera regulamentação, como a própria instituição do tributo e definição de sua regra-matriz de incidência. A discussão se aprofunda na possibilidade de responsabilização tributária de plataformas digitais, conforme previsão do art. 156-A, § 3º, da Constituição Federal, alinhando o Brasil às diretrizes

- 1 Doutora em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), com pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. *Visiting Scholar* pela Universidade de Miami. Pós-graduada pela Universidade de Salamanca, na Espanha. Professora titular dos cursos de graduação e pós-graduação (mestrado e doutorado) em Direito Tributário da UFPR. Professora do Programa de Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Coordenadora do curso de especialização do IBET-Curitiba. Advogada.
- 2 Doutora pela Universidade Católica de Lisboa. Membro associado da Blockchains and Artificial intelligence for Business, Economics and Law (BABEL – Universidade de Firenze) e da FGV-SP. Coordenadora da pós-graduação em Blockchain e Direito dos Criptoativos da Esmafe-PR. Chief Innovation Officer WLF. Professora convidada em inúmeros cursos de pós-graduação. Membro da Comissão de Direito Digital e de Direito Tributário da OAB/PR. Palestrante. Procuradora do Estado. Autora, dentre outros, do livro *Blockchain, tokens e criptomoedas. Análise jurídica*.
- 3 Doutor e mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor conferencista do IBET. Professor seminarista do IBET-Londrina. Professor do Programa de Mestrado em Direito, Sociedade e Tecnologias das Faculdades Londrina. Professor de Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), *campus* Londrina. Procurador do município de Londrina (PR). Advogado.

da OCDE sobre tributação na economia digital. Examina-se a legitimidade da responsabilização exclusiva e subsidiária desses intermediários, com base na capacidade colaborativa, acesso a informações e valores das transações, e posição de ascendência sobre os contribuintes. Sustenta-se que a sujeição passiva no sistema brasileiro exige respeito aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, sendo necessário nexo causal entre o descumprimento do dever de colaboração e o inadimplemento tributário. Conclui-se que a futura lei complementar do IBS deverá observar tais limites, garantir a segurança jurídica e preservar a autonomia federativa.

Palavras-chave: Reforma tributária; Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); Princípio federativo; Sujeição passiva; Responsabilidade tributária; Plataformas digitais; Capacidade colaborativa; Substituição tributária.

Abstract: This article analyzes the impacts of the tax reform proposed by PEC No. 45/2019 considering the federal principle, highlighting the constitutional and systemic limits that should guide the actions of the complementary legislator. The creation of the Goods and Services Tax (IBS), a shared responsibility between the Union, states, Federal District, and municipalities, reveals federal tensions by assigning to complementary law functions that go beyond mere regulation, such as the very institution of the tax and definition of its incidence matrix rule. The discussion delves into the possibility of tax liability for digital platforms, as provided for in Article 156-A, § 3, of the Federal Constitution, aligning Brazil with the OECD guidelines on taxation in the digital economy. The legitimacy of the exclusive and subsidiary liability of these intermediaries is examined, based on their collaborative capacity, access to information and transaction values, and position of ascendancy over taxpayers. It is argued that passive liability in the Brazilian system requires respect for the principles of reasonableness, proportionality, and contributory capacity, with a causal link between non-compliance with the duty of collaboration and tax default being necessary. It is concluded that the future complementary law on the IBS should observe these limits, ensure legal certainty and preserve federal autonomy.

Keywords: Tax reform; Goods and Services Tax (GST); Federal principle; Passive liability; Tax liability; Digital platforms; Collaborative capacity; Tax substitution.

Sumário

1. Lei complementar, normas gerais em matéria tributária e Federação	301
2. Reforma tributária: o papel da lei complementar	304
3. Limites do sistema à responsabilização dos <i>marketplaces</i> e as leis complementares	306
3.1 Responsabilidade tributária? Entendendo o instituto da sujeição passiva no sistema brasileiro	309
3.2 Limites à responsabilização tributária <i>vis-à-vis</i> o novo artigo 156-A, § 3º, da Constituição Federal.	313
Referências	318

1. Lei complementar, normas gerais em matéria tributária e Federação

A Federação brasileira, “formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” (art. 1º da Constituição da República), possui, como cada uma das federações mundo afora, idiossincrasias, peculiaridades, um modo próprio de ser, que se afasta, em maior ou menor grau, da primeira Federação historicamente conhecida, a que foi criada com o surgimento dos EUA.

A inter-relação entre a Federação e a tributação, contudo, parece ser algo perene. Não há dúvida de que a forma de descentralização adotada pelo texto constitucional tem fortes implicações no campo tributário. O aspecto tributário primordial da Federação dá-se na necessária garantia de *autonomia financeira*. Tal autonomia implica a existência de fontes de receitas próprias, à parte de eventuais receitas fruto de repasse entre os entes federativos.

Com isso concorda Carrazza, quando afirma:

Parece certo que, sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências federais ou estaduais, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Lei Maior conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, consequentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão. (Carrazza, 2013, p. 171)

E pontifica Amílcar Falcão:

É evidente que seria enganosa toda concessão de autonomia a determinada comunidade política, se concomitantemente não se lhe assegurasse o necessário poder de autodeterminação no que respeita à obtenção dos meios financeiros para o custeio dos seus serviços. (Falcão, 1987, p. 89-90)

Assim sendo, “nem a União há de invadir os limites da competência dos Estados, nem estes poderão imiscuir-se em assuntos federais” (Carrazza, 2013, p. 171). Souto Maior Borges (2007, p. 29) também ensina: “O princípio básico que preside à estruturação do Estado federal é a repartição de competências (*Kompetenzverteilung*), em particular a repartição de competências tributárias (*Steuerkompetenzen*)”. E a vedação de emenda à Constituição sobre o tema é rigorosa: impede até mesmo que a modificação seja *tendente* à abolição da estrutura federativa.

Verifica-se, portanto, que o princípio federativo se espalha em toda a distribuição de competências para instituição de tributos e na problemática das normas gerais em matéria tributária.

Essas normas gerais devem ser inseridas, no sistema jurídico, por meio do veículo “lei complementar”, previsto no art. 59, II, da Carta Maior, que, como dispõe o art.

69, necessita, para sua aprovação, de *quórum* qualificado. E, nesse tema, encontra-se considerável tensão federativa. O ponto sensível refere-se às funções e limites das normas gerais, que possuem indubitável natureza de “normas nacionais” e, como recorda Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p. 322), são típicas normas de estrutura.

Interpretando sistematicamente o texto constitucional, temos que, em respeito à forma de Estado adotada no Brasil – a federativa –, não pode a União legislar sobre peculiaridades tributárias de forma a desprestigiar a autonomia dos demais entes federativos.

A doutrina diverge acerca do alcance da norma de competência do art. 146 da Constituição da República, tendo formado as teorias dicotômica e tricotômica sobre o tema. Aquela, adotada, por exemplo, por Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, afirma que a União somente pode emitir tais normas gerais para dispor sobre conflitos de competência e para regular as limitações constitucionais à tributação, podendo, para esse fim, legislar sobre “fatos geradores, prescrição, decadência” etc., numa forte defesa da Federação (Carvalho, 2022, p. 233-234; Carrazza, 2013, p. 1.048). A segunda teoria, adotada, exemplificativamente, por Humberto Ávila e Eurico Marcos Diniz de Santi, afirma que as previsões dos incisos I, II e III do art. 146 são normas de competência diversas, podendo o legislador complementar dispor sobre cada uma das matérias (Ávila, 2006, p. 137; Santi, 2008, p. 328-329).

Contudo, a afirmação de existência de conflito entre a teoria tricotômica e a Federação merece aprofundamento. Isso porque a Federação e a previsão do artigo 146, III, “a” e “b”, nasceram, juridicamente, no mesmo átimo temporal: a promulgação da atual Constituição. Nesse sentido, Humberto Ávila afirma:

[...] é preciso interpretar a regra de competência para a edição de normas gerais de acordo com o princípio federativo. É, porém, exagerado não atribuir um mínimo de sentido ao dispositivo constitucional que prevê as três funções para a lei complementar. Esse entendimento tem o seguinte fundamento: as normas previstas no artigo 146 estão dispostas na mesma Constituição que institui o princípio federativo. [...] Não há, pois, um princípio federativo, de um lado, e regras de competência, de outro, como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos. O que há é um princípio federativo resultante da conexão com as regras de competência [...]. (Ávila, 2006, p. 137)

Como coadunar as referidas alíneas “a” e “b” do inciso III e o princípio federativo? Afinal, ambos os enunciados prescritivos são contemporâneos e possuem o mesmo nível hierárquico. Mas, de outro lado, a interpretação literal do art. 146 pode simplesmente esvaziar a competência tributária dos entes federativos, com uma ampla outorga de poderes ao legislador complementar nacional. Resta-nos uma interpretação sistemática

de tais enunciados. Inicialmente, não podemos concordar que as hipóteses arroladas no inciso III do art. 146 sejam exemplificativas, apesar do termo “especialmente”, constante de sua redação. Isso implicaria a própria negação da existência de autonomia legislativa dos entes federativos em matéria tributária, apesar de o texto constitucional demorar-se na delimitação da competência tributária de cada nível federativo: um verdadeiro contrassenso, que nos leva à opinião de que se trata de previsão taxativa.

Em relação às suas alíneas, a conclusão parece-nos ser diferente para cada uma. No que se refere à alínea “a”, o absurdo acima referido continuaria existindo, se não houvesse limites para o legislador complementar nacional: o Constituinte teria outorgado competência tributária a estados, Distrito Federal e municípios para *nada*; bastaria o legislador complementar definir diferentemente um “fato gerador” para que se esvaziasse de modo importante a possibilidade de instituição de tributos. *Resta-nos, portanto, compreender que o referido enunciado visa ao cumprimento das hipóteses dos incisos I e II do mesmo art. 146.* Já no que tange à alínea “b”, que trata de normas gerais para definição de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária, não chegamos à mesma conclusão. É que tais matérias não nos parecem ensejar “conflitos de competência” entre os entes federativos: o efeito de eventual inexistência de lei nacional sobre tais temas seria a possibilidade de milhares de diferentes definições sobre importantes institutos de direito tributário por todo o Brasil, sem que uma influenciasse a outra. Do mesmo modo, não vislumbramos tais temas abrangidos no conceito de “limitações” ao poder de tributar, ao menos num sentido estrito, de temas relacionados nos artigos 150 a 152 da CR/88. Como a previsão encontra-se expressamente no texto constitucional, não consideramos possível sua simples desconsideração: *a competência tributária dos entes federativos encontra-se, a nosso ver, vinculada à previsão do legislador complementar nacional em relação a tais temas, fazendo parte, tal “limitação”, do desenho do princípio federativo em nosso sistema.*

Pois bem. Os requisitos para a aprovação de lei complementar encontram-se previstos no art. 69 da CR/88, e, com fundamento na doutrina de Barros Carvalho (2022, p. 62), podem-se verificar dois elementos identificadores de uma lei complementar em nosso sistema: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição (pressuposto material ou ontológico); e b) o *quórum* especial do art. 69 da Carta Maior (pressuposto formal).

Muito se tem discutido acerca da existência ou não de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. A Carta Maior deu às leis complementares diferentes funções, e, portanto, não é possível encontrar uma descrição uniforme, nem mesmo obter afirmações universais sobre sua hierarquia (Borges, 1975, p. 79). Portanto, a resposta a tal dúvida é: depende. Se a lei complementar possui natureza de norma de

estrutura, como, por exemplo, no caso das funções previstas no artigo 146, I e II, da CR/88, a resposta é sim. Nesses casos, a norma veiculada através de lei complementar é hierarquicamente superior à norma veiculada por lei ordinária, até mesmo porque delimita a competência tributária infraconstitucional. Em outros casos, como quando a lei complementar veicula normas de conduta – exemplos seriam as previsões dos artigos 148 e 154, I, da CR/88 –, inexistente qualquer hierarquia.

Desse modo, parece-nos clara a possibilidade de existência de lei complementar materialmente ordinária, vale dizer, que trata de matéria que não lhe é privativa, e, portanto, pode ser revogada por lei ordinária. Trata-se de posição que já era defendida por Souto Maior Borges (1975, p. 29), para quem “lei complementar extravasante é substancialmente lei ordinária e, como tal, revogável por outra lei ordinária da União”.

2. Reforma tributária: o papel da lei complementar

Como antes afirmado, a Federação é cláusula pétrea em nosso sistema, impedindo até mesmo que a modificação seja *tendente* à abolição da estrutura federativa.

Interessante é a questão acerca da existência de lesão ao princípio federativo por parte de Emendas Constitucionais que modifiquem a competência tributária posta pelo chamado poder constituinte originário. Carrazza afirma que tal “cláusula pétrea’ não pode ser violada, nem por via oblíqua, o que ocorreria, por hipótese, se pretendêssemos retirar, mediante emenda constitucional, a competência tributária dos Estados” (Carrazza, 2013, p. 167).

Segundo Luciano Amaro:

A forma federativa de estado é imutável, ou seja, só se transforma o Brasil em um país unitário por revolução, porque a Constituição não permite que nenhuma emenda nesse sentido possa ser aprovada. [...]

[...] nós temos ainda os desdobramentos do princípio federativo: se a Federação é algo que tem que ser preservado, nós temos que preservar também a autonomia financeira, sem a qual não há autonomia administrativa, nem autonomia política dos entes federais, inclusive, no Brasil, os municípios. (Amaro, 1997, p. 72-73)

A princípio, uma Emenda Constitucional que mude o arranjo das competências tributárias, por si só, não deixa transparecer qualquer tendência à abolição da forma federativa de Estado. Mas isso pode ocorrer se, por exemplo, ela suprimir um tributo de competência dos estados-membros e dos municípios, causando-lhes a falta de capacidade financeira e, como consequência, a diminuição de autonomia.⁴

4 Sobre o tema, veja-se interessante análise de Berti (2007, p. 230-243).

Esse é um tema que ganha relevância no momento em que se discute a ampla reforma tributária da tributação sobre o consumo, constante da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, com a extinção do Imposto sobre Serviços (ISS), municipal, e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), estadual, unificados no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, conforme previsão do artigo 156-A, que será inserido no texto constitucional.

Não pretendemos, contudo, aprofundar a temática sobre os possíveis impactos federativos dessa mudança de fôlego em nosso sistema tributário. Interessa-nos apontar o(s) papel(éis) da lei complementar segundo o texto da mencionada PEC, segundo a redação aprovada na Câmara dos Deputados e ainda não analisada pelo Senado Federal na data em que foi redigido este artigo.

Iniciamos pela previsão do *caput* do artigo 156-A, que prevê que a lei complementar instituirá o IBS – situação curiosíssima, em que um imposto estadual e municipal será “instituído” pela União, num papel que vai além do que se esperaria de uma norma geral em matéria tributária nos termos do artigo 146, III, “a”, da Constituição.

Instituir o tributo é criá-lo, com a previsão dos elementos normativos mínimos que compõem a chamada Regra-matriz de Incidência Tributária, conforme os ensinamos de Paulo de Barros Carvalho (2022, p. 267-389). Vale dizer: lei complementar de natureza nacional diretamente preverá, em substituição a quem a Constituição Federal arrola como entes competentes para a tributação, a hipótese tributária, a sujeição passiva e a base de cálculo do imposto. A exceção é a fixação da alíquota, que será feita por cada estado, município e o Distrito Federal, conforme previsão do inciso V do § 1º do referido dispositivo constitucional.

À lei complementar caberá, também, estabelecer exceções ao creditamento para fins da não cumulatividade (art. 156-A, § 1º, inciso VIII); fixar condições e limites para a fixação da alíquota de referência por Resolução do Senado Federal (art. 156-A, § 1º, XII); definir sujeito passivo (art. 156-A, § 3º); determinar regras para distribuição da arrecadação, forma de cálculo, efeitos da mora e questão de distribuição nos regimes específicos, regras de compensação e ressarcimento de créditos, critérios para definição do ente de destino e regimes específicos, forma de redução do impacto sobre aquisição de bens de capital, processo administrativo fiscal, hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas e diferimento em regimes aduaneiros especiais e zonas de processamento de exportação (art. 156-A, § 5º).

Poderá ainda criar exceção à anulação de crédito em caso de imunidade (art. 156-A, § 6º), definir operações com serviços (art. 156-A, § 7º) e tratar da preservação da

arrecadação de entes federativos no caso de alteração de legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação (art. 156-A, § 8º, inciso I).

No âmbito do poderoso Conselho Federativo previsto pelo artigo 156-B, a lei complementar tratará da representação de estados e municípios, de seu financiamento e controle externo, bem como da sua atuação na arrecadação, fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa ou judicial, com possibilidade de delegar ou compartilhar às administrações tributárias e procuradorias tais funções, assim como fixar sua estrutura e gestão (art. 156-B, § 2º).

Por fim, caberá ainda à lei complementar estabelecer mecanismos para assegurar à Zona Franca de Manaus o seu potencial competitivo (art. 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT), além de regras sobre a compensação provisória entre os entes federativos, na transição entre os regimes (art. 131, § 2º, § 4º e 5º, e art. 132, § 3º, do ADCT), e sobre aproveitamentos de créditos do ICMS no final do prazo de transição (art. 134 do ADCT).

Vê-se que a PEC nº 45/2019 dá enorme proeminência ao papel da lei complementar na conformação do IBS. Reflitamos sobre os limites desse escopo no que tange à responsabilidade tributária.

3. Limites do sistema à responsabilização dos *marketplaces* e as leis complementares

Um dos pontos que merecem um pouco mais de atenção no âmbito da reforma tributária é justamente a previsão inaugurada pela proposta de redação do novo art. 156-A, § 3º, da Constituição Federal. Dispõe o referido dispositivo sobre a possibilidade de “lei complementar estabelecer como sujeito passivo do IBS pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”.

Um olhar para além do cenário brasileiro nos revela que a presença dessa previsão legal – isto é, de se oportunizar à lei complementar eleger pessoa não realizadora do evento tributável, mas que de alguma forma concorra para a sua realização, execução ou mesmo para o pagamento da operação subjacente à tributação – está em consonância com as orientações internacionais relacionadas aos impostos sobre o consumo. Em apertada síntese, a digitalização da economia impulsionou, desde o final da década de 1990, discussões no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) orientadas à adaptação dos sistemas de tributação sobre o consumo à era de intangíveis.

Trata-se tal movimento, a que temos chamado de “globalização do direito”,⁵ de uma tentativa internacional de se implementar uma harmonização mínima entre os sistemas de tributação sobre o consumo nacionais diante dos desafios impostos pelos modelos de negócios digitais. O crescimento do comércio digital e a intangibilização dos próprios bens objeto das operações de consumo têm permitido transações transfronteiriças sem muitos custos operacionais e logísticos ou mesmo presença física durante o ciclo de consumo. Tal fato desafia a lógica dos sistemas de tributação então instituídos, a qual é assente em uma realidade de operações tangíveis, que no limite eram fiscalizáveis nas alfândegas quando em cena transações internacionais.

Eis o mote pelo qual a OCDE tem buscado, desde o final da década de 1990,⁶ quando da realização da Conferência de Ottawa, trazer à lume debates que visem propor direcionamentos para que os sistemas nacionais adaptem os sistemas de tributação à era do consumo de intangíveis – tendencialmente globais. Dois são os principais pontos de atenção, identificados pelo referido organismo, a serem endereçados pela comunidade internacional. O primeiro é quanto ao estabelecimento do critério a ser observado para fins de atribuição de competência tributária a um dos países envolvidos nas operações transfronteiriças. E o segundo é relativo à estruturação de métodos de recolhimento que assegurem seja o imposto vertido ao país eleito como o competente. Trata-se aqui de se buscar garantir o *enforcement* arrecadatório e de se atingir consenso internacional no debate relativo à eleição do princípio da origem ou do destino como critério definidor do país competente ao recolhimento do imposto indireto incidente sobre as operações de consumo internacionais.

Passadas quase três décadas, foram aprovadas as Diretrizes IVA (OECD, 2017), documento internacional cujo objetivo é justamente o de estabelecer as orientações

5 Essa expressão significa a redefinição de estratégias regulatórias para maior adaptação a uma realidade global, que traz consigo atores adicionais produtores de normas. Referimo-nos aos organismos internacionais e aos relatórios e recomendações (*soft laws*) por eles elaborados. É importante alertar que, embora não se tratem de diplomas que tenham força cogente, a importância política dos atores envolvidos em sua elaboração, assim como o mecanismo (dialogal) em que são construídos, torna suas diretrizes altamente receptíveis pelos Estados de forma geral. Dado o objetivo do presente artigo, não desenvolveremos este tópico aqui, mas já tivemos a oportunidade de falar um pouco mais sobre isso em outros textos. Cf. Uhdre (2022a, p. 501-530, 2022b, p. 177-200).

6 Desde a Conferência de Ottawa, de 1998, e tendo por pano de fundo o avanço do *e-commerce*, os países se debruçam sobre como adaptar e harmonizar os sistemas jurídicos de IVA a fim de se garantir a tributação do comércio transfronteiriço de intangíveis em uma única jurisdição, observando-se os princípios da neutralidade e livre concorrência no mercado mundial, da eficiência, da efetividade e equidade, da certeza e simplicidade, e da flexibilidade (OECD, 1998, 2001a).

discutidas e acordadas no âmbito da OCDE a fim de adaptar os sistemas de tributação sobre o consumo justamente nos dois pontos acima mencionados. Relativamente ao primeiro ponto, optou-se pelo princípio do destino, no qual a competência para tributar o consumo é atribuída ao país em que o adquirente está estabelecido, residente ou domiciliado, por ser ele o mais adequado para fins de observância à concorrência e livre mercado no cenário global. Já quanto à segunda questão, são sugeridas medidas de *enforcement* distintas para os casos de transações B2B e B2C. Para operações B2B, desde que compatível com os sistemas internos dos países, é sugerido o diferimento do IVA: ao invés de o fornecedor ser responsável pelo acerto e pagamento do imposto perante o Estado competente, tal atribuição passa a ser do adquirente. Já nas operações B2C, tendo em conta que é ao fornecedor – não estabelecido no país de destino – que compete verter os valores de IVA, é sugerido que se estructurem regimes jurídicos simplificados a fim de se estimular o *compliance* voluntário.

Essa última sugestão, para além de trazer inúmeros riscos, não é, na opinião do próprio grupo de trabalho formado para auxiliar a elaboração do documento internacional (Diretrizes IVA), a melhor solução a longo prazo (OECD, 2000, 2001b). Daí porque novas proposituras advindas da continuidade das discussões e estudos foram trazidas à tona. Mais especificamente, fora constatada pelos especialistas a centralidade crescente do papel das plataformas nesse novo cenário de comércio digital, razão pela qual as propostas mais recentes da OCDE têm sugerido seja a esses atores atribuído, integral ou subsidiariamente, a responsabilidade pelo cálculo e recolhimento dos impostos (OECD, 2019).

Feita essa brevíssima contextualização, reiteramos o que dissemos ao início do presente tópico: a previsão constante na PEC nº 45 para o art. 156-A, § 3º, da Constituição Federal aproxima o Brasil da tendência internacional, capitaneada pelos *reports* da OCDE voltados a esse assunto, de responsabilizar os *marketplaces* pelo recolhimento do imposto sobre o consumo incidente nas operações por eles oportunizadas. No entanto, é importante compreender que já no âmbito das orientações internacionais são estabelecidas condicionantes e limites à instituição de tal mister às plataformas. Afinal, tratam-se, esses atores, de intermediários das operações objeto da tributação, não sendo os realizadores dos eventos que denotam capacidade contributiva e, portanto, legitimadores das incidências tributárias.

É dizer, os *marketplaces* seriam terceiros, agentes não realizadores das hipóteses de incidência do imposto sobre o consumo, e, por não serem partícipes dos eventos que configurem fato-signo presuntivo de riqueza, não deteriam eles a “capacidade contributiva” legitimadora da pretensão exacional do Fisco. Daí que se atribuir a terceiro não realizador da hipótese de incidência tributária é algo que se deve fazer com

parcimônia e dentro dos limites dos sistemas jurídicos. Não por outra razão, a OCDE pontuou no relatório “*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*” ser necessário eleger indicadores que autorizem a presunção de que as plataformas estariam em condições fácticas de cumprir com o regime de responsabilidade imputado. Mais especificamente, consta no relatório ser razoável supor que a plataforma estará em condições de cumprir com as obrigações de IVA, assumindo a responsabilidade exclusiva, se: (i) detiver ou tiver acesso a informações suficientes e precisas conforme necessário para cumprir com as obrigações de IVA pertinentes às operações que facilita; e (ii) tiver meios para cobrar o IVA relativo ao fornecimento.

No entanto, é necessário que olhemos em que medida tais orientações, tendências e condicionantes fazem sentido no sistema jurídico brasileiro. Tal discussão ganha relevância no cenário atual de potencial reforma tributária, na medida em que é preciso estabelecer os limites dentro dos quais a futura lei complementar regulamentadora do IBS poderá, com base no art. 156-A, § 3º, da Constituição Federal, atribuir responsabilidade tributária às plataformas de *e-commerce*. É disso que nos ocuparemos nos próximos subtópicos.

3.1 Responsabilidade tributária? Entendendo o instituto da sujeição passiva no sistema brasileiro

Analisando-se o sistema brasileiro no que tange à sujeição passiva, é estabelecido pelo art. 121 do CTN serem duas as espécies de possíveis devedores da relação jurídica tributária: o contribuinte e o responsável. Contribuinte é aquele que deteria “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”; responsável, aquele que, “sem revestir a condição de contribuinte”, estaria obrigado por decorrência “expressa de lei”. No entanto, há também menção no bojo do próprio CTN à possibilidade de fonte pagadora ser responsável pelo tributo que lhe caiba reter (art. 9º, §1º, e art. 45). Há ainda previsão na Constituição Federal – nos artigos 155, § 2º, XII, “b”, e art. 23, § 9º, dos ADCT, e especificamente em relação ao ICMS – do instituto da substituição tributária.

Tais dispositivos legais foram interpretados e sistematizados de inúmeras e distintas formas pelos estudiosos do tema.⁷ E o mesmo cenário de heterogeneidade na categorização das espécies de sujeição passiva é encontrado em jurisprudência.⁸ No

7 Vide, dentre outros, Sousa (1975), Carvalho (2015), Torres (2009), Coêlho (2008) e Grunpenmacher (2014).

8 Vide: STJ, REsp nº 1.036.375/SP, relator: ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 11 mar. 2009, DJ 30 mar. 2009; STJ, 2ª Turma, Resp nº 86465/RS, relator: ministro Ari Pargendler, julgado em 5 set. 1996, DJ 7 out. 1996; TJ, 1ª Turma, Resp nº 503.406/SC, relator: Teori Zavascki, julgado em 6 nov. 2003, Dje 15 mar. 2004; STJ, 2ª Turma, Resp nº 1229308/MG, ministro Mauro Campbell

entanto, apesar desse cenário em grande medida confuso (em doutrina e jurisprudência) acerca do tema, ao menos dois pontos parecem não ter maiores divergências: seriam eles as ideias nucleares quanto às figuras do contribuinte e do responsável tributário. Contribuinte seria aquele que realizou a materialidade do fato previsto na hipótese de incidência e que, por essa razão, está obrigado ao adimplemento da prestação tributária. Responsável, a seu turno, seria terceiro, isto é, não realizador do ato ou negócio previsto no antecedente da regra-matriz, alçado à categoria de devedor da prestação jurídico-tributária.

Ocorre que tais entendimentos centrais, apesar de aparentemente serem pontos de convergência, acabam sendo a origem de muitas das incompreensões relacionadas ao tema. É que lhes são subjacentes as premissas de que se estaria a tratar de apenas uma relação jurídica – cujo objeto seria o pagamento dos tributos – e de que os “responsáveis” e “substitutos” seriam “terceiros” chamados a pagar por manifestação de riqueza demonstrada por outrem – o realizador da hipótese de incidência tributária. Assim, para bem compreender esses institutos, defendemos ser necessário ampliar o olhar relativo ao fenômeno fiscal, compreendendo-o como um conjunto de diversas obrigações de natureza distinta, todas convergindo para o objetivo final de verter aos cofres públicos a tributação devida – ancorada nos eventos reveladores de capacidade contributiva. Ao se vislumbrar a autonomia de cada obrigação jurídica – pela qual cada um dos responsáveis e/ou substitutos são chamados a colaborar com a tributação –, é possível identificar sua natureza e seus próprios pressupostos de fato, sujeitos e objetos. E mais, ao se analisar cada uma dessas relações jurídicas, conclui-se sequer ser correto chamar o respectivo obrigado de terceiro, posto que se trata de sujeito próprio a ela.

Trata-se de concepção explorada por Marçal Justen Filho (1986) e Leandro Paulsen (2012, 2014), em suas teses de doutorado, que, ao se debruçarem no tema, brindaram-nos com leituras mais robustas, apontando para essa multiplicidade de normas – e suas interconexões – regentes da “sujeição passiva tributária” e identificando os limites normativos – conexos à ideia de “capacidade colaborativa” – às escolhas desses outros sujeitos passivos pertencentes às relações adjacentes. Assim é que, ao olharmos a relação jurídica tributária como um plexo de obrigações jurídicas que, para além do dever de pagar tributo (dita principal), abarca obrigações instrumentais vocacionadas a tornar essa tributação efetiva e eficaz, podemos melhor identificar os fundamentos de legitimidade e limites à imputação das sujeições passivas.

Marques, julgado em 22 fev. 2011, DJ2 4 mar. 2011; STF, RE nº 603191, relator(a): Ellen Grace, Tribunal Pleno, julgado em 1º ago. 2011, repercussão geral – mérito, DJe-170, divulg. 2 set. 2011, public. 5 set. 2011, ement. vol-02580-02 PP-00185; STF, VRE nº 603191, relator(a): Ellen Grace, Tribunal Pleno, julgado em 1º ago. 2011, repercussão geral – mérito, DJe-170, divulg. 2 set. 2011, public. 5 set. 2011, ement. vol-02580-02 PP-00185.

Em resumo, e ancorando-nos nas lições dos mencionados autores, de um lado temos a obrigação principal, fundamental no princípio da capacidade contributiva, em que é imputado ao sujeito realizador da hipótese tributária o dever principal de pagar o tributo. De outro, a atribuição de responsabilidades *latu sensu* (que abrange a responsabilidade por substituição e a responsabilidade em sentido estrito), assentes no dever fundamental de cooperação com a Administração Pública, que exigem, como condição de legitimidade, que o sujeito chamado a colaborar detenha posição fática de ascendência relativamente ao fato tributável e/ou ao contribuinte. Mais detidamente, seriam duas situações distintas aptas a justificar, no sistema brasileiro, a responsabilização de “terceiros” não realizadores da hipótese de incidência tributária. A primeira seria a imputação a esses “terceiros” do dever de reter e/ou cobrar os valores devidos a título de tributos, em razão de terem acesso a tais valores, caso em que falaríamos de responsabilidade por substituição. A segunda corresponderia à hipótese de se exigir desses sujeitos o exercício de sua posição de ascendência sobre os contribuintes, a fim de influenciá-los a adimplirem com seus deveres de pagamento de tributos, caso em que nos referiríamos à responsabilidade *stricto sensu*.

É dizer, enquanto o fundamento de legitimação, e limite, da obrigação principal – cujo objeto é o pagamento de tributo – reside no princípio da capacidade contributiva, o dos deveres instrumentais atrelam-se ao princípio da capacidade colaborativa. Tendo em conta nossa opção de ser Estado social e democrático, assente, entre outros, no princípio da solidariedade social, o pagamento de tributos é verdadeiro dever fundamental, por ser instrumento de implementação de políticas públicas voltadas à garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Nesse contexto, é do interesse de toda a sociedade que os valores devidos sejam adequadamente recolhidos aos cofres públicos, de modo a ser justificada eventual atribuição de deveres de colaboração dos cidadãos para com a Administração.

No entanto, ainda que justificável, isso não significa que a imputação de deveres formais, atrelados à arrecadação fiscal, a pessoas não realizadoras das hipóteses de incidência seja legítima em qualquer circunstância. A praticabilidade fiscal – intentada com essa exigência de colaboração – deve ser sopesada a outros princípios existentes no sistema jurídico (razoabilidade, proporcionalidade). E é nesse contexto que ganha relevância a concepção de capacidade colaborativa enquanto fundamento e limite à instituição de obrigações instrumentais ou de substituição ou responsabilidade tributárias. Em suma, trata-se de atribuir deveres apenas àqueles que, pelas suas situações fáticas, detenham condições de contribuir (seja prestando informações, seja exigindo o pagamento do tributo pelo contribuinte ou mesmo retendo o valor devido, por exemplo) para com a Administração Fiscal.

No que tange à instituição de obrigações de substituição e responsabilidade tributárias, casos em que os “terceiros” podem ser chamados a adimplir com o pagamento do tributo devido em razão de omissões no desempenho de seus deveres de colaboração que tenham resultado em prejuízos aos cofres públicos, é exigido proximidade desses eleitos com o fato signo presuntivo de riqueza do tributo. Trata-se de interpretação possível do quanto disposto no art. 128 do CTN (diploma de normas gerais), que limita a escolha, pelos entes federados, de terceiros responsáveis ao recolhimento do imposto àqueles que detenham vinculação indireta com o fato jurídico tributário. Trata-se, aliás, de previsão que é decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, posto estabelecer que apenas os sujeitos detentores de posição de poder, relativamente aos contribuintes, apta a reverter aos cofres públicos os valores relativos à manifestação de riqueza expressada pelo fato jurídico tributário, ou a influenciá-los a fazê-lo, potencialmente assumiriam a obrigação de pagamento dos tributos – seja como “substitutos” do contribuinte, ou como seus “garantes” (“responsáveis”). Daí, defendermos que o princípio da capacidade contributiva também seria limite – ainda que indireto – à escolha dos sujeitos passivos das relações de substituição e responsabilidade tributária.

Em apertada síntese, nosso sistema jurídico exige, como condição de imputação de responsabilidade *lato sensu*, que os sujeitos aos quais são atribuídos tais deveres tenham a possibilidade de acesso aos valores representativos da manifestação de riqueza que a previsão normativa intenta alcançar, ou poder de influência significativo perante os contribuintes relativamente ao adimplemento, por eles, das obrigações tributárias. Sem tais requisitos, é ilegítimo se atribuir responsabilidade tributária a qualquer terceiro, inclusive às plataformas digitais intermediadoras das operações de consumo. Trata-se de limites sistêmicos, extraíveis do conjunto de enunciados constitucionais e das normas gerais (estruturantes do desenho da competência tributária) direcionadas aos entes federados. Não nos parece, portanto, que eventual lei complementar regente do futuro IBS possa desrespeitar tais barreiras, mas antes ser com elas compatível. O CTN, enquanto diploma que exerce função de lei complementar de normas gerais, continuará, com fundamento no art. 146, III, da Constituição Federal, a reger de forma ampla o delineamento das obrigações tributárias, inclusive o tema de sujeição passiva.

Tendo em conta tais limites sistêmicos, portanto, passamos ao próximo tópico do presente artigo, qual seja, verificar quais os limites a que a lei complementar do IBS deve se ater a fim de instituir a responsabilização das plataformas de *marketplace* pelo recolhimento dos impostos sobre o consumo incidentes nas operações que intermedeiam.

3.2 Limites à responsabilização tributária *vis-à-vis* o novo artigo 156-A, § 3º, da Constituição Federal

A atual proposta de redação do art. 156-A, § 3º, da Constituição Federal prevê a possibilidade de “lei complementar estabelecer como sujeito passivo do IBS pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”. Da leitura desse dispositivo, é de se chamar a atenção ao uso do termo “sujeito passivo”. É que tal opção constitucional nos demonstra a possibilidade de, no caso do IBS, falarmos em plataformas assumindo a posição tanto de “contribuintes” como de “responsáveis” pelo cálculo e recolhimento do imposto sobre o consumo.

Tendo por pano de fundo as propostas da OCDE, estaríamos autorizando *in terra brasiliis* o legislador complementar a instituir tanto a responsabilidade integral quanto a subsidiária das plataformas de *marketplace* pelo recolhimento do IBS. Em síntese, dois seriam os regimes de responsabilização das plataformas digitais sugeridos pela OCDE: (i) o de responsabilização exclusiva, em que o intermediário assume fictamente a posição de integrante da cadeia de consumo, sendo reputado sujeito passivo adquirente do bem ou serviço; e (ii) o de responsabilização subsidiária e solidária.⁹ Olhemos mais atentamente para ambas as hipóteses *versus* os limites sistêmicos anteriormente mencionados.

Inicialmente, é de se pontuar, uma vez mais, que a própria OCDE salienta ser necessário eleger indicadores que autorizem a presunção de que as plataformas estariam em condições fáticas que lhes possibilitassem cumprir com o regime de responsabilidade imputado, mormente o integral. Mais especificamente, consta no relatório ser razoável supor que a plataforma estará em condições de cumprir com as obrigações de IVA, assumindo a responsabilidade exclusiva, se: (i) detiver ou tiver acesso a informações suficientes e precisas conforme necessário para cumprir com as obrigações de IVA pertinentes às operações que facilita; e (ii) tenha meios para cobrar o IVA relativo ao fornecimento.

Contextualizando essas orientações internacionais ao sistema brasileiro, é possível perceber que tal abordagem (que denominaremos funcionalista), ao buscar limitar a responsabilização das plataformas para os casos em que se observe que elas faticamente detêm condições de cumprir os deveres que lhes sejam imputados, está alinhada ao sistema brasileiro, que exige “capacidade colaborativa” daqueles chamados a colabo-

9 Há um «terceiro regime», que consiste na instituição de deveres de colaboração para com a fiscalização tributária, o qual não seria em realidade autônomo aos outros dois, mas antes a eles concomitante.

rarem para com a Administração Fiscal. Em outras palavras, em que pese o relatório da OCDE se concentrar na identificação de critérios que autorizassem a imputação de dever exclusivo às plataformas (deter acesso às informações necessárias ao cumprimento do dever e aos meios para cobrar o IVA do fornecedor), a observação da “capacidade colaborativa” no sistema brasileiro é subjacente a qualquer dos regimes de responsabilização propostos, por decorrência lógica dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Assim é que – repita-se – o sistema brasileiro está em consonância com essa condicionante macro internacional de imputação de responsabilização.

No entanto, detemos aqui algumas outras condicionantes, atreladas indiretamente ao princípio da capacidade contributiva e relativamente à imputação do dever de pagar o tributo. Mais especificamente, um primeiro ponto a ser debatido e ultrapassado, em território brasileiro, quanto à possibilidade de se adotar a tendência internacional de responsabilização (exclusiva ou subsidiária) das plataformas de *marketplace* pelo imposto sobre o consumo incidente no caso, é quanto ao posicionamento (ou não) desses atores na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso aos valores objeto da tributação, ou a influenciarem no correto adimplemento por parte dos contribuintes.

Ingressando no regime de responsabilização exclusiva, vimos que a proposta da OCDE consiste em se atribuir fictamente ao intermediário a posição de integrante da cadeia de consumo, como se fosse próprio sujeito passivo adquirente do bem ou serviço para seguinte revenda ao consumidor final. Pois bem, partindo da premissa de que a obrigação tributária é conformada, em realidade, por várias e distintas obrigações tributárias, todas vocacionadas ao correto recolhimento dos tributos, a figura do contribuinte estaria atrelada à sujeição passiva apenas da obrigação principal. Logo, a proposta da OCDE, em vias de ser acatada pelo novel art. 156-A, § 3º, da Constituição Federal, acaba por instaurar uma ficção, em prol da praticabilidade fiscal, de que seriam as plataformas de *e-commerce* agentes “realizadores” do fato signo presuntivo de riqueza e, portanto, contribuintes (e não responsáveis, no sentido técnico) do IBS.

Abstraído o aspecto terminológico (responsável *versus* contribuinte), é de se indagar se colocar as plataformas na posição de contribuinte seria uma opção legítima no sistema brasileiro. Pois bem, colocando-se a questão em perspectiva, é de se recordar que a tributação sobre o consumo tem em vista, em realidade, atingir a manifestação de riqueza expressada pelo consumidor ao gastar com a aquisição de bens e/ou serviços. No entanto, por uma questão de praticabilidade fiscal, a opção feita pelos sistemas IVA foi a de se atribuir aos fornecedores – e não aos consumidores – a condição de sujeito passivo da obrigação principal, atrelando-se a ele, fictamente, a realização do “fato gerador” do tributo, lógica essa amplamente aceita como adequada. Assim é que, em um primeiro exame, impor-se mais uma ficção, reputando-se a realização da

hipótese de incidência às plataformas, por equipará-las à condição de fornecedores, não seria opção de toda estranha ao sistema, a fomentar, em tese, grandes celeumas.

Contudo, há um ponto de atenção digno de ser comentado. É que – e é preciso que se tenha isso em consideração –, ao se instituir uma ficção atrelada a uma repercussão fiscal, é necessário que o sujeito considerado contribuinte detenha manifestação de capacidade contributiva relativa ao evento tributável. No caso dos fornecedores em geral, é de se perceber que a relação de negócio, cujo objeto é a aquisição de um bem e/ou serviço, tem dois sujeitos conectados juridicamente ante interesses contrapostos: de um lado, o prestador ou fornecedor, e do outro, o tomador ou adquirente. Assim os valores atrelados ao evento tributável estão ora nas mãos de um dos lados, ora nas mãos do outro, de forma a ser perfeitamente possível escolher qual dos partícipes da relação jurídica de consumo, que se intenta tributar, será eleito “contribuinte” pelo sistema posto.

Não é esse o caso das plataformas: nem sempre elas estarão de fato no outro lado da relação negocial subjacente ao consumo, ou ainda deterão em suas mãos – justamente por não estarem em nexos jurídicos aos consumidores – os valores expressivos dessa manifestação de riqueza. Logo, não nos parece adequado, sob a perspectiva da simplicidade e certeza, atribuir às plataformas a posição própria de contribuinte dos tributos justamente porque, diferentemente dos fornecedores, esses atores muitas vezes não estarão conectados – negociavelmente – aos consumidores nem à manifestação de riqueza por eles expressadas no gasto com bens e serviços (Uhdre, 2023).

Diferente seria o caso de se imputar a esses agentes o papel de substitutos tributários (responsáveis por substituição). É dizer, poder-se-ia pensar em se atribuir a esses atores o dever, *prima facie*, de verterem os valores relativos ao tributo, incidente sobre as operações de consumo, devidos pelos contribuintes, mas aos quais, por uma situação fática de ascendência, deteriam acesso. Nesse caso, teríamos a atribuição à pessoa não realizadora do evento tributável do dever instrumental de colaborar com o Fisco retendo e/ou cobrando (ressarcimento) do contribuinte o valor por ele devido a título de tributo. E, em sendo esse o caminho escolhido, questão a ser debatida e ultrapassada, em território brasileiro, é sobre o posicionamento das plataformas na dinâmica negocial de forma tal a deterem acesso às informações das transações e aos valores objeto da tributação (Uhdre, 2023).

Concluimos aqui que a resposta depende do modelo de negócio em causa. No que tange ao acesso às informações relativas aos negócios travados, exceto se o modelo for estruturado para apenas conectar as partes a fim de que elas diretamente acertem entre si valores, forma de pagamento, entrega etc., regra geral, os *marketplaces* detêm, sim, acesso às informações-chave dos negócios entabulados em seus ambientes virtuais. Já

no que se refere ao acesso aos valores relativos às transações, haveria, em suma, dois cenários possíveis. Um primeiro, em que a plataforma de *marketplace* só receberia a remuneração pelos seus serviços sem ter acesso ao dinheiro dos fornecedores, caso das plataformas que optam por contratar empresas, muitas vezes *fintechs* especializadas em *split* de pagamentos. E um segundo, no qual a plataforma de *marketplace* efetivamente recebe todo o dinheiro relativo às operações que intermedeia, repassando, após a retenção de suas comissões, o saldo devedor aos fornecedores. De se notar, aliás, que nesse último caso, tendo em conta o volume de valores por esses agentes processados, a título de pagamento pelos fornecimentos realizados, e o risco sistêmico ao sistema financeiro nacional, o Banco Central do Brasil emitiu a Circular nº 3.886/2018, em que sujeita os *marketplaces* à sua regulação prudencial (Uhdre, 2023).

Apenas nessa segunda hipótese nos parece ser possível, sim, imputar às plataformas de *marketplace* a responsabilização por substituição, atribuindo a elas o dever de recolherem o imposto sobre intangíveis devidos pelas operações que intermedeiam. Já relativamente à primeira hipótese (plataformas detêm as informações das transações, mas não o acesso aos valores relativos às operações de consumo), em que pese não elegível ao regime de responsabilização exclusiva, duas ordens de questionamentos nos parecem dignas de comentários. Uma primeira, consistente em se identificar algum outro papel passível de ser imputado a esses agentes intermediários, em prol da facilitação do recolhimento fiscal, e uma segunda, relacionada à possibilidade de se imputar às processadoras de pagamentos, por deterem acesso aos valores objeto da tributação sobre o consumo, a obrigação de reterem os valores devidos e repassá-los ao Fisco, em substituição aos contribuintes.

Quanto à primeira questão, é possível se aventar a possibilidade de, desde que cumpridas as exigências impostas pelo sistema brasileiro, atribuir às plataformas de *marketplace* a responsabilidade subsidiária pelo recolhimento dos valores devidos a título de imposto sobre o consumo. Já no que tange à segunda questão, aventar-se a possibilidade de imputar a responsabilidade por substituição às facilitadoras de pagamento é algo que, a par de encontrar guarida em alguns regimes jurídicos pelo mundo,¹⁰ e até mesmo pelo quanto disposto no art. 156-A, § 3º, da Constituição Federal ora proposto,¹¹ não parece ser medida que respeite tanto as diretrizes internacionais quanto as condicionantes do sistema brasileiro. É que nesse caso, não há dúvidas de que deteriam (as facilitadoras de pagamento) acesso aos valores correspondentes às

10 Como nos da Argentina, Colômbia, Costa Rica e Paraguai (OECD/WBG/CIAT/IDB, 2021, p. 154).

11 “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. [...] § 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior” (grifo nosso).

transações comerciais; no entanto, é o acesso automático às informações necessárias ao adequado desempenho da retenção e/ou cobrança dos valores devidos a título de IVA que não deteriam (ou dificilmente deteriam).

Ingressando na possibilidade de se imputar responsabilidade subsidiária às plataformas de *marketplace*, só seriam elas chamadas a responder, solidariamente aos fornecedores (que continuam a ser os sujeitos passivos prioritários – como contribuintes que são), quando tais sujeitos estivessem em desconformidade com as Administrações Fiscais. No entanto, para além do descumprimento por parte do(s) fornecedor(es), a responsabilização das plataformas, para ser legítima consoante as diretrizes da OCDE, pressupõe imputação de alguma atitude culposa a elas – seja o descumprimento de ação esperada ou mesmo omissão do dever de cuidado – que contribua para o não recolhimento do tributo.

Analisando tais orientações *vis-à-vis* o sistema brasileiro, é facilmente perceptível que essas premissas elencadas pela OCDE são bastante similares às impostas pelo sistema brasileiro para fins de responsabilização tributária *stricto sensu*. É dizer, as condicionantes impostas no Relatório da OCDE para fins de responsabilização subsidiária e solidária das plataformas digitais – quais sejam: ausência de pagamento pelo contribuinte e atitude culposa por parte desses intermediários – também encontram guarida no sistema brasileiro, sendo com ele compatíveis. Porém, aqui, para além daquelas duas, é exigida uma condicionante a mais, qual seja, a posição de ascendência dessas plataformas de *marketplace*, relativamente ao contribuinte, que lhes possibilite influenciar tais sujeitos passivos a cumprirem seus deveres tributários.

Dito de outra forma, o sistema brasileiro exige para fins de responsabilização tributária que: (i) as plataformas de *marketplace* tenham a possibilidade fática de influenciarem o adimplemento por parte dos contribuintes de suas obrigações tributárias (principais); (ii) em razão desse posicionamento estratégico, seja estabelecido o dever de colaborar com a Administração para que esses devedores principais (contribuintes) efetivamente recolham os tributos devidos; (iii) haja o descumprimento desse dever de colaboração (focado em influenciar o pagamento do tributo devido), a influir no (iv) inadimplemento pelo contribuinte do dever de recolher os tributos devidos (Uhdre, 2023).

Tendo em conta o protagonismo de poucas plataformas digitais no volume total das transações de *e-commerce*,¹² é possível concluir que dificilmente a grande massa de

12 Projeta-se que aproximadamente dois em cada três fornecimentos de produtos para o *e-commerce* sejam feitos por meio de plataformas digitais (International Post Corporation, 2017). No Brasil, relatório da Ebit/Nielsen aponta que 78% do faturamento total em *e-commerce* residem em varejistas de *marketplace*. E, dentre eles, 80% do mercado concentram-se em quatro plataformas

fornecedores consegue escalar suas vendas à margem desses intermediários digitais. É presumível, portanto, que, regra geral, esses intermediários detenham a possibilidade fática de influenciarem os fornecedores (contribuintes) no acerto de suas obrigações fiscais, sendo possível lhes serem imputados deveres de colaboração para com a Administração cujo foco é o recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes. Logo, os itens (i) e (ii) supramencionados, em tese, seriam de fácil observação. Já os itens (iii) e (iv) chamam a atenção para o fato de ser necessário um nexo causal entre os deveres de colaboração exigidos das plataformas, o seu descumprimento por parte desses intermediários e a ausência de recolhimento dos tributos por parte dos contribuintes. Apenas se verificada tal interconexão é que seria legítimo se exigir da plataforma – enquanto garante – o pagamento dos tributos. Assim é que, para eventual imputação de responsabilidade subsidiária das plataformas no âmbito da lei complementar do IBS, é necessário que as hipóteses aventadas observem certa correlação entre o dever de colaboração imposto à plataforma (agir em prol do acerto e/ou remover os fornecedores inadimplentes; ou realizar *due diligence* dos fornecedores, por exemplo), o seu descumprimento e o resultado danoso ao erário (o não pagamento do tributo pelo contribuinte).

Referências

- AMARO, Luciano. As cláusulas pétreas e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 21, p. 71-78, jun. 1997.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e princípio federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. Saraiva: São Paulo, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. São Paulo: Noeses, 2022.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

principais: Mercado Livre (32%), Magazine Luiza (19%), B2W (19%) e Via Varejo (11%) (EBIT/NIELSEN, 2020).

EBIT/NIELSEN. Webshoppers, 42ª edição. [S.l.], 2020. Disponível em: https://myagmexpress.com/downloads/Webshoppers_42.pdf.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 3. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Artigo 122. In: Grillo, Fábio Artigas; Silva, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da. *Código Tributário Nacional anotado*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná, 2014. Disponível em: http://www2.oabpr.org.br/downloads/ctn_v2.pdf.

INTERNATIONAL POST CORPORATION. *IPC Online Shopper Survey 2017 reports*. [S.l.], 2017. Disponível em: <https://www.ipc.be/services/markets-and-regulations/cross-border-shopper-survey/2017>.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

OECD. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. [S.l.], 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>.

OECD. *Report by the Technology Technical Advisory Group*. [S.l.], 2000.

OECD. *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Paris: OECD Publishing, 2001a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264189799-en>.

OECD. *WP9 Report*. [S.l.], 2001b.

OECD. *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 15 out. 2023.

OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sale*. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en>.

OECD/WBG/CIAT/IDB. *VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean*. [S.l.], 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012 [livro eletrônico].

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa*. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [coord.]. *Curso de Direito Tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 322-329.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária; Carvalho, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Breves notas sobre a proposta brasileira de regulamentação dos criptoativos à luz das experiências internacionais de Japão, Suíça, Mata e Liechtenstein. In: GOMES, Daniel *et al.* (coord.). *Criptoativos, tokenização, blockchain, metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos, econômicos*. São Paulo: Thompsons Reuters Brasil, 2022a, p. 501-530.

UHDRE, Dayana de Carvalho. Realidade digital, tributação indireta e tendências internacionais: o que a blockchain tem (ou pode ter) com isso? In: CRAVO, Daniela Copetti *et al.* (coord.). *Direito Público e tecnologia*. Indaiatuba: Editora Foco, 2022b, p. 177-200.

UHDRE, Dayana de Carvalho. *Tributação indireta na era digital: e o Brasil nisso?* 2023. 534f. Tese (Doutorado em Ciências Fiscais) – Universidade Católica de Lisboa, Lisboa, 2023.

O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E A REFORMA SOBRE O CONSUMO

BIANCA RAMOS XAVIER¹

Resumo: O artigo aborda o princípio da neutralidade fiscal e a não cumulatividade como pilares da reforma tributária brasileira, especialmente para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). A neutralidade busca tornar a carga tributária indiferente ao número de elos da cadeia econômica e à natureza de produtos similares, evitando distorções. O texto explora duas perspectivas: a neutralidade horizontal, que impede a diferenciação tributária entre produtos similares, e a neutralidade vertical, que garante o direito de compensar o tributo recolhido na etapa anterior. A não cumulatividade é apresentada como a técnica para alcançar essa neutralidade, evitando a sobreposição de incidências. A inclusão expressa da neutralidade na Constituição, com a Emenda Constitucional nº 132/2023, confere um valor interpretativo crucial para as novas regras tributárias. Contudo, a efetivação da neutralidade dependerá da criação de regras complementares adequadas e de uma nova mentalidade interpretativa por parte do legislador, administrações tributárias e tribunais, superando a jurisprudência anterior que associava a não cumulatividade apenas ao efeito confiscatório.

Palavras-chave: neutralidade fiscal; neutralidade horizontal; neutralidade vertical; carga tributária; não cumulatividade; reforma tributária brasileira; Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); Contribuição Social sobre bens e serviços (CBS)

Abstract: The article addresses the principle of tax neutrality and non-cumulativeness as pillars of Brazilian tax reform, especially for the Goods and Services Tax (IBS) and the Social Contribution on Goods and Services (CBS). Neutrality seeks to make

1 Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Mestre e Graduada em Direito pela Universidade Cândido Mendes (UCAM), Técnica Contábil pelo Instituto Carlos Alberto Werneck, Professora e Coordenadora do curso de Pós-graduação em Direito Financeiro e Tributário da CEPED/UERJ, Professora dos cursos de Graduação e Pós-graduação da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito RJ). Atualmente é Secretária-geral da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT). Sócia e Advogada na área de Direito Tributário.

the tax burden indifferent to the number of links in the economic chain and the nature of similar products, avoiding distortions. The text explores two perspectives: horizontal neutrality, which prevents tax differentiation between similar products, and vertical neutrality, which guarantees the right to offset the tax collected in the previous stage. Non-cumulativeness is presented as the technique for achieving this neutrality, avoiding overlapping incidences. The express inclusion of neutrality in the Constitution, with Constitutional Amendment No. 132/2023, gives crucial interpretative value to the new tax rules. However, the implementation of neutrality will depend on the creation of appropriate complementary rules and a new interpretative mindset on the part of legislators, tax administrations, and courts, overcoming previous case law that associated non-cumulativeness only with the confiscatory effect.

Keywords: tax neutrality; horizontal neutrality; vertical neutrality; tax burden; non-cumulativeness; Brazilian tax reform; Goods and Services Tax (IBS); Social Contribution on Goods and Services (CBS)

Sumário

Introdução.	325
1. O princípio da neutralidade, a não cumulatividade e a reforma tributária . . .	325
Conclusão	332
Referências	333

Introdução

A não cumulatividade é uma técnica que busca alcançar a neutralidade fiscal e seu objetivo é tornar indiferente, do ponto de vista fiscal, o número de elos da cadeia econômica.

Dessa forma, a aquisição de um produto diretamente da fábrica ou em uma loja de bairro (após essa mercadoria ter passado por atacadistas e varejistas) não deveria impactar a carga tributária da operação, uma vez que o tributo deve ser proporcional ao preço da mercadoria, independentemente do número de agentes que fizeram parte da cadeia produtiva.

Neste contexto, o presente artigo propõe reflexões a respeito do princípio da neutralidade, discutindo suas premissas teóricas e sua relação com a reforma sobre o consumo.

1. O princípio da neutralidade, a não cumulatividade e a reforma tributária

Para explicar melhor a neutralidade, vale destacar a Directiva 2006/112/CE, do Conselho da União Europeia, que estabelece o objeto e o âmbito de aplicação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) da seguinte forma:

2. O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. (Conselho da União Europeia, 2006, [s.p.])

A citação da Directiva é um norte para a investigação dos efeitos da positivação do princípio da neutralidade no *design* constitucional do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e, por consequência, da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), conforme se observa do dispositivo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) adiante:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo *princípio da neutralidade* e atenderá ao seguinte: [...]. (grifo nosso)

O princípio da neutralidade consagrou-se como elemento formador da estrutura do IBS sem, no entanto, serem especificadas sua abrangência e aplicação, conforme se observa da leitura do art. 156-A da CRFB/88 destacado supra.

Por outro lado, analisando o texto constitucional da CBS, é possível verificar que não há menção expressa à neutralidade, ficando apenas a referência à equiparação das regras de incidência entre esses dois tributos, restando resguardada a técnica da não cumulatividade para a CBS, como se depreende do texto constitucional a seguir:

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, *observarão as mesmas regras* em relação a:

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - imunidades;

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV - *regras de não cumulatividade e de creditamento.* (grifos nossos)

Embora não constem expressamente do texto constitucional – no que se refere à CBS –, a aplicação do princípio da neutralidade e a equiparação do regime de creditamento do IBS à CBS garantem também, de forma indireta, o aproveitamento do postulado da neutralidade fiscal a essa espécie tributária.

Suplantada a discussão sobre a aplicação do princípio da neutralidade à CBS, resta analisar a importância e a extensão do apontamento objetivo no texto constitucional do princípio da neutralidade aos novos tributos sobre o consumo, especialmente o IBS e a CBS.

O princípio da neutralidade, de acordo com o professor André Mendes Moreira, um dos maiores estudiosos do tema, pode ser analisado por duas perspectivas distintas: a neutralidade horizontal e a neutralidade vertical (Moreira, 2020a).

A neutralidade horizontal significa a ausência de diferenciação positiva ou negativa, do ponto de vista tributário, entre produtos similares, visando proteger a livre concorrência.

Existem diversos exemplos no sistema atual em que produtos similares são tributados de forma diferenciada, criando distorções de preço ou aumento da lucratividade, tão somente em razão do tratamento fiscal em total descompasso com a neutralidade fiscal.

O caso mais emblemático que estampa a ausência da neutralidade no sistema tributário atual, especificamente da neutralidade horizontal, é o do produto conhecido nos supermercados e lojas como Sonho de Valsa. Depois de 85 anos sendo vendido como bombom Sonho de Valsa, a identidade física do produto foi alterada, em 2022, para *waffer*.

O Sonho de Valsa era considerado bombom em razão do seu formato e pelo modo como era embalado, tendo como consequência a carga tributária de 5% de Imposto

sobre Produtos Industrializados (IPI). No entanto, em 2022, o produto deixou de ser embalado nas extremidades de forma contorcida, o que lhe conferia a aparência de bombom, passando a ser selado.

Com a alteração da embalagem, a mercadoria passou a ser classificada como produto de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, e, por conseguinte, sem tributação pelo IPI.

Os ingredientes e a receita para a fabricação do produto não foram alterados. O Sonho de Valsa continua sendo fabricado com recheio de massa de castanha-de-caju, casquinha de *wafer*, cobertura de chocolate meio-amargo e leite.

Nesse caso, o bombom, comparado com o biscoito (os quais passaram a ser produtos similares), é afetado por uma tributação diferenciada em razão da embalagem, o que reduz a carga tributária das mercadorias sem qualquer justificativa valorativa, de cunho social ou econômico, em franca antinomia com a neutralidade horizontal.

A reforma tributária, em linhas gerais, surge para equalizar essas distorções, ao estabelecer a aplicação das mesmas alíquotas para produtos e serviços, e para qualquer produto e serviço, aperfeiçoando o sistema e imprimindo a neutralidade horizontal.

Assim, não importa se o consumidor está adquirindo bombom ou biscoito, direito autoral ou camisa, pois não haverá diferenciações na regra geral de incidência.

Por certo, a quebra da neutralidade fiscal poderá, eventualmente, ser percebida nos regimes especiais e nas operações beneficiadas, porém, de acordo com o regramento constitucional, apenas as atividades econômicas e as pessoas jurídicas excepcionadas na Constituição Federal poderão dispor de alíquotas menores.

Portanto, a Constituição Federal de 1988 estabelece a neutralidade e reforça sua perspectiva horizontal, eis que fixa alíquotas uniformes de acordo com o destino da mercadoria, do serviço ou do direito, mas ressalta-se que a própria Constituição Federal excepcionou determinadas hipóteses.

Assim, com a reforma tributária, tem-se um aumento exponencial da aplicação da neutralidade horizontal, em que pese ser possível prever algumas distorções decorrentes dos regimes especiais ou dos beneficiados, como se percebe do art. 156-A da CRFB/88 adiante:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

[...]

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V *será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição [...]*. (grifo nosso)

Ultrapassada a análise da neutralidade horizontal, é relevante analisar como o constituinte tratou a chamada “neutralidade vertical”, assim entendida como o direito de compensar o tributo recolhido na etapa anterior, de forma que a alíquota final atribuída à operação seja equivalente àquela nominalmente fixada em lei (Moreira, 2020a).

Nesse sentido, a não cumulatividade se apresenta como uma técnica para evitar a sobreposição de incidências, permitindo o abatimento do tributo incidente na etapa anterior.²

A explicação da não cumulatividade torna-se mais palatável quando contraposta com a ideia de cumulatividade, bastando analisar o efeito econômico do tributo cumulativo, ou seja, partindo de tributações isoladas sem direito ao crédito da etapa antecedente. Para tanto, será usada a cadeia econômica de venda de automóveis, com alíquota imaginária de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) de 10%, sem a utilização do aproveitamento de créditos no cálculo de tributação e sem o chamado cálculo por dentro.



Figura 1: Exemplo de tributo cumulativo. Fonte: Elaborado pela autora.

2 Para o professor Ives Gandra, “a não-cumulatividade, técnica administrativa de cobrança e princípio constitucional de incidência, implica sempre o exame da última operação para trás, vale dizer, a não-cumulatividade expressa uma realidade tributária que será numericamente aquela correspondente à alíquota revelada ao final, compensadas as incidências das operações anteriores” (Martins, 2007, p. 176).

No caso analisado, cada elo da cadeia foi tributado de forma independente, havendo um acúmulo e uma sobreposição de incidências, o que totalizou um ICMS de R\$ 80,00. O valor do tributo pago na cadeia é superior ao valor da alíquota efetiva sobre o produto, no caso 10% de R\$ 500,00, ou seja, o valor a ser pago a título de ICMS deveria corresponder a R\$ 50,00, demonstrando a distorção de carga tributária decorrente da cumulatividade.

O que se busca na não cumulatividade ampla é atingir a carga tributária devida, independentemente da quantidade de elos da cadeia, porque a expressão matemática final da proporcionalidade irá representar a carga devida sem sobreposições.

Para exemplificar a não cumulatividade será usado adiante o mesmo pressuposto do exemplo anterior do ICMS cumulativo, qual seja: alíquota hipotética de 10% calculada por fora; porém, a seguir será permitido ao contribuinte abater o valor do ICMS incidente na etapa anterior.



Figura 2: Exemplo de não cumulatividade. Fonte: Elaborado pela autora.

Nessa hipótese, o primeiro elo da cadeia pagou R\$ 10,00 de ICMS; o segundo elo apurou débito de R\$ 20,00, mas teve o direito de abater os R\$ 10,00 de ICMS da etapa anterior, recolhendo, de fato, R\$ 10,00; por fim, a concessionária teria de pagar R\$ 50,00, mas, em razão do crédito destacado na operação antecedente, ou seja, R\$ 20,00, o último elo da cadeia terá que recolher R\$ 30,00 de ICMS. Assim, tem-se o seguinte: o primeiro elo recolheu R\$ 10,00, o segundo R\$ 10,00 e o terceiro R\$ 30,00, totalizando R\$ 50,00.

Os R\$ 50,00 imprimem a proporcionalidade da tributação e estão alinhados com os propósitos da neutralidade.

Para o alcance do efeito da neutralidade existem várias técnicas, como se observa adiante (Moreira, 2020b):

- i. método de adição e subtração;
- ii. número de operações gravadas;
- iii. direito ao crédito sobre bens do ativo imobilizado;
- iv. creditamento de insumos;
- v. amplitude de direito ao crédito; e
- vi. apuração do tributo por período.

Sem adentrar a especificidade de cada método, é importante frisar que a não cumulatividade pode se chocar com o princípio da simplicidade, uma vez que a identificação dos créditos e seu respectivo controle, normalmente, geram complexidades e a necessidade de diversas obrigações acessórias, pelo que muitas vezes a implementação de um tributo cumulativo, com uma alíquota minorada, é desejável pelos sujeitos passivos em detrimento de um tributo não cumulativo.

Isso ocorre porque, além do crédito relativo à etapa antecedente, também é permitida na não cumulatividade, a depender de cada legislação, o creditamento dos valores do tributo relativos à aquisição do ativo imobilizado e o creditamento dos insumos, com várias celeumas sobre o que é considerado insumo.

Portanto, não basta conferir o direito à não cumulatividade a determinado tributo, porque, conforme demonstrado, a não cumulatividade é uma técnica que, por sua vez, se desdobra em várias outras e, portanto, nada assegura ao contribuinte.

Assim como preleciona André Mendes Moreira (2020b, p. 169), a não cumulatividade não é uma cláusula pétrea, mas representa uma opção do Estado-Administração para o auferimento das receitas. É uma escolha consentânea com diversos valores perseguidos pelas democracias hodiernas.

Para o citado autor (e antes da Emenda Constitucional nº 132/2023), a não cumulatividade, por estar prevista na Constituição Federal de 1988 para o ICMS, IPI, Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), passou a ter natureza de princípio.

No mesmo sentido é a opinião de Edmar Oliveira Andrade Filho (2010, p. 10), para quem, classificando-se a não cumulatividade como regra ou como princípio, a interpretação das regras deve seguir as premissas relacionadas a esse modelo jurídico de tributação.

Contudo, quando analisada a jurisprudência, o critério valorativo da não cumulatividade fica associado à análise do efeito confiscatório. Portanto, sua importância

acaba sendo retirada, dando-se peso tão somente às restrições ao direito ao crédito caso levem a um efeito confiscatório.³

Em outras palavras (e de acordo com o Supremo Tribunal Federal – STF), a não cumulatividade dependerá da natureza do tributo e da disposição legislativa, o que proporciona grande insegurança na aplicação dessa técnica.

Por essa razão, parece acertada a introdução da neutralidade como um dos pilares do IBS e da CBS, porque, nesse caso, se está diante da garantia de que o viés interpretativo das regras e técnicas de apuração desses tributos deve observar o primado de livre concorrência e proporcionalidade da tributação.

Como princípio, a neutralidade traz consigo carga valorativa que deve ser sopesada na construção desses tributos e na interpretação pela doutrina, pelos sujeitos passivos e pelos tribunais.

Diante dessas considerações, e de acordo com as premissas teóricas lançadas, é possível responder aos seguintes questionamentos, provocados pelos organizadores da presente obra: *qual a natureza jurídica da norma da não cumulatividade prevista no texto constitucional? Trata-se de um princípio, de uma regra ou de uma técnica de arrecadação?*

A não cumulatividade é uma técnica que visa garantir o princípio da neutralidade da carga tributária de determinado tributo. Quando se invoca a neutralidade, o objetivo é tornar a tributação um elemento indiferente na formação do custo de produtos similares, bem como tornar irrelevante o custo tributário em razão do número de elos da cadeia produtiva.

3 Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE 1178310. Rel.: Min. Alexandre de Moraes. DJ de 05.10.2020. EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA EM UM PONTO PERCENTUAL. APROVEITAMENTO INTEGRAL DOS CRÉDITOS OBTIDOS COM O PAGAMENTO DO TRIBUTOS. VEDAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 8º, § 21, DA LEI 10.865/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 12.715/2012, E DO § 1º-A DO ARTIGO 15 DA LEI 10.865/2004, INCLUÍDO PELA LEI 13.137/2015. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1047, fixada a seguinte tese de repercussão geral: I - É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004. II - A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade. Tese: I - É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004; II - A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade.

Conclusão

Há uma enxurrada de questionamentos judiciais sobre as regras de não cumulatividade aplicáveis ao ICMS, IPI, PIS e Cofins, uma vez que o desenho da não cumulatividade foi delegado para o legislador ordinário, que, por sua vez, criou regras restritivas que desaguaram em resíduos tributários e em desproporcionalidade de carga tributária.

No entanto, como não foi reconhecido pelos tribunais um vetor valorativo da não cumulatividade, e devido à existência de várias regras que culminaram em não cumulatividades diferentes para os tributos sobre o consumo, a doutrina consagrou o princípio da neutralidade de forma quase implícita. Entretanto, os tribunais não acolheram a ideia, aplicando de forma casuística o direito ao creditamento e afastando os tributos dos modelos de neutralidade adotados em outras jurisdições. A meu ver, a reforma tributária muda esse paradigma.

Não é necessário tentar elevar a não cumulatividade à categoria de princípio para que se possam alcançar os modelos de imposto sobre valor agregado. A Emenda Constitucional nº 132/2023 brinda a reforma com a inclusão do princípio da neutralidade.

Contudo, não basta a inclusão de um princípio para que se possa mudar a desproporcionalidade nos tributos atuais. O legislador complementar precisa criar regras que respeitem a premissa da neutralidade, assim como os tribunais devem interpretar as regras de creditamento sob essa nova perspectiva.

Por outro lado, vale destacar que o *split payment* é apenas um mecanismo de pagamento do tributo que automatiza o recolhimento do IBS e da CBS no ato de liquidação da operação. Portanto, caso haja qualquer problema na parametrização do sistema que impeça o uso dos créditos, caberá ao contribuinte demonstrar a negativa ao creditamento e o consequente pagamento a maior e, por fim, pleitear o ressarcimento.

O meio de pagamento de tributo, ou seja, a operacionalização do pagamento do IBS e da CBS, não pode se sobrepor ao princípio da neutralidade, que, por sua vez, é o modelo jurídico proposto para esses tributos.

O texto constitucional não opera milagres. A verdadeira neutralidade somente será possível se o legislador complementar, as administrações tributárias, os sujeitos passivos e os tribunais entenderem a importância da não cumulatividade e a necessidade do atingimento da neutralidade. Para tanto, as regras escritas valem pouco.

Se o IBS e a CBS forem interpretados com a mesma mentalidade aplicada a seus antecessores, não haverá avanços. Em outras palavras, tudo será mudado, mas nada, absolutamente, será alterado.

Uma das premissas máximas da reforma foi a garantia do creditamento amplo. Qualquer interpretação fora desse contexto será atentatória à legítima expectativa do contribuinte e à essência da própria reforma tributária.

As regras constitucionais estão postas e a reforma tributária consagrou o princípio da neutralidade, concedendo, assim, um grande instrumento interpretativo para a mudança do estado de coisas.

Contudo, vale reforçar uma vez mais, não adianta mudar o texto, propor novos tributos e manter as premissas do passado.

Somente com mudança de perspectiva é que o IBS e a CBS serão, verdadeiramente, tributos sobre valor agregado, validando, dessa forma, a real transformação capaz de apagar os erros que tornaram os tributos sobre o consumo obsoletos e sem sentido, complexos e indesejados.

É importante que o legislador complementar assegure o creditamento amplo para que a nova sistemática dos tributos sobre consumo seja aplicada de acordo com novas ideias.

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Créditos de PIS e COFINS sobre insumos*. São Paulo: Prognose, 2010.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 347, 11 dez. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>. Acesso em: 28 set. 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade no IPI: inteligência da Lei nº 9.779/99 em face do princípio. Direito ao aproveitamento do crédito de tributos em operações finais imunes, isentas ou sujeitas à alíquota zero. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 25, p. 167-186, jan./fev. 2007.

MOREIRA, André Mendes. A neutralidade vertical e o direito de deduzir o ICMS incidente na aquisição de bens intermediários. São Paulo: IBET, 2020a. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/04/Andre-Mendes-Moreira.pdf>. Acesso em: 19 set. 2024.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020b.

ANA CAROLINA MONGUILOD^{1,2}

Resumo: A Zona Franca de Manaus (ZFM), estabelecida formalmente em 1957, é um modelo estratégico de desenvolvimento regional e incentivo fiscal no Brasil. Ao longo dos anos, sua abrangência foi ampliada para se consolidar como polo industrial, comercial e tecnológico. Os incentivos fiscais visam impulsionar a economia local, mas levantam debates sobre sua sustentabilidade e eficiência. Apesar dos avanços, a dependência dos benefícios fiscais e os impactos ambientais exigem revisões constantes. Na reforma tributária, a preservação da competitividade da ZFM pode ser incoerente com seu objetivo de simplificação tributária. A renúncia fiscal, embora significativa, parece não gerar resultados proporcionais em emprego e desenvolvimento sustentável, apontando para a necessidade de políticas públicas mais eficazes.

Palavras-chave: Zona Franca de Manaus; incentivos fiscais; desenvolvimento regional; reforma tributária; sustentabilidade econômica.

Abstract: The Manaus Free Trade Zone, formally established in 1957, represents a strategic model of regional development and fiscal incentives in Brazil. Through the years, its scope was expanded, and it materialized itself as an industrial, commercial, and technological hub. Tax incentives are aimed at boosting the local economy, but they raise concerns regarding its sustainability and efficiency. Despite the progress that was made, its reliance on tax benefits and environmental impacts demand constant reassessment. Under the Tax Reform, maintaining ZFM's competitiveness might be inconsistent with its objective to promote tax simplification. Waived taxes, although significant, do not seem to generate proportional results in employment and sustainable development, pointing to the need for more effective public policies.

- 1 Diretora da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), representante da International Fiscal Association (IFA) no Brasil, co-chair da Women of IFA Network (WIN) Brasil e professora do Insper. Advogada em São Paulo.
- 2 Meus agradecimentos ao parceiro João Vitor Alves pelas importantes contribuições para a elaboração do presente artigo.

Keywords: Manaus Free Trade Zone; fiscal incentives; regional development; tax reform; economic sustainability.

Sumário

Introdução.	339
a. Histórico da Zona Franca de Manaus	339
b. Zona Franca de Manaus no ordenamento jurídico	340
1. Zona Franca de Manaus na reforma tributária	341
2. Eficiência da Zona Franca de Manaus	343
Conclusões e reflexões	347
Referências	348

Introdução

a. Histórico da Zona Franca de Manaus

A criação da Zona Franca de Manaus (ZFM) remonta à década de 1950, tendo sido idealizada como uma resposta às necessidades de integrar a região amazônica à economia nacional e promover o desenvolvimento socioeconômico local, reafirmando a soberania nacional na região.

Esse modelo de incentivo fiscal e industrial tem sua origem no Projeto Porto Franco, apresentado em 1951 pelo deputado federal Francisco Pereira da Silva. O Projeto de Lei nº 1.310 propunha a criação de um porto franco em Manaus. Embora visionário, enfrentou desafios políticos e econômicos para sua efetivação.

Somente em 1957, com a sanção da Lei nº 3.173 pelo então presidente Juscelino Kubitschek, a ZFM foi formalmente estabelecida. No entanto, os benefícios inicialmente previstos eram limitados, o que restringiu seu impacto inicial.

Uma mudança significativa ocorreu em 1966 durante o governo do presidente Humberto Castello Branco, quando o Decreto-lei nº 288 foi promulgado. Esse decreto reformulou o modelo da ZFM, expandindo sua territorialidade, estabelecendo benefícios fiscais mais abrangentes e criando a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), órgão responsável por sua administração. Essa reformulação consolidou o modelo como um polo atrativo para investimentos industriais, comerciais e tecnológicos.

Ao longo das décadas, a ZFM enfrentou desafios constantes relacionados à sustentabilidade econômica e à capacidade de gerar impacto social duradouro. Em 1967, o Decreto-lei nº 356 ampliou os benefícios fiscais para produtos e mercadorias produzidos na ZFM, estendendo-os a toda a Amazônia Ocidental.

Com o término da vigência inicial do modelo em vista, o ano de 1986 marcou a primeira prorrogação da Zona Franca de Manaus, por meio do Decreto nº 92.560, que estendeu os incentivos fiscais por mais dez anos. Esse movimento sinalizou a relevância estratégica da ZFM na manutenção da presença econômica na região e no equilíbrio federativo.

Em 1988, com a promulgação da Constituição Federal, a ZFM obteve uma prorrogação constitucional por mais 25 anos, prevista no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Mais tarde, a Emenda Constitucional nº 83/2014 estendeu os incentivos fiscais da ZFM por mais cinquenta anos, até 2073, por meio de alterações feitas no ADCT (arts. 40, 92 e 92-A). Essa prorrogação reafirmou o compromisso com o modelo.

A dependência desses incentivos fiscais permanece um ponto crítico, levantando a necessidade de se pensar em políticas públicas que fomentem uma economia regional mais autônoma e diversificada, capaz de se adaptar a novos paradigmas globais.

b. Zona Franca de Manaus no ordenamento jurídico

Conforme mencionado anteriormente, o ADCT estabeleceu, nos seus arts. 40, 92 e 92-A, a prorrogação da vigência da Zona Franca de Manaus até o ano-calendário de 2073. As disposições relevantes são apresentadas a seguir:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

[...]

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Os diversos benefícios fiscais envolvidos, que abrangem o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), têm como objetivo principal viabilizar a produção e comercialização de bens na ZFM e nas zonas incentivadas.

Com a Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 20 de dezembro de 2023, promulgada para implementar a reforma tributária a partir da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, foram inseridos os seguintes dispositivos adicionais no ADCT:

Art. 92-B. *As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.*

§ 1º *Para assegurar o disposto no caput, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.*

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I - estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção;

II - preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos. (grifos nossos)

A reforma tributária trazida pela EC nº 132/2023 acarretará mudanças significativas no sistema fiscal brasileiro, com a substituição do ICMS e do Imposto sobre Serviços (ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), bem como da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Como visto no *caput* e no §1º do art. 92-B do ADCT, foi assegurada a manutenção da competitividade da ZFM mediante a adoção de instrumentos fiscais envolvendo exatamente os novos tributos, o IBS e a CSB.

O §4º do art. 92-B do ADCT, no entanto, também abriu a possibilidade de esses benefícios fiscais serem reduzidos mediante aportes adicionais no Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas.

Analisaremos abaixo, em linhas gerais, como a reforma tributária foi alterada para comportar uma ZFM incentivada, considerando os efeitos positivos ou negativos dos mecanismos propostos, a serem sopesados em face de alternativas de preservação ambiental e desenvolvimento econômico que poderiam ser pensadas, principalmente à luz das possibilidades trazidas pelo §4º do art. 92-B do ADCT.

1. Zona Franca de Manaus na reforma tributária

A reforma da tributação sobre o consumo no Brasil era necessária e urgente diante das limitações estruturais do modelo vigente. Os múltiplos problemas do sistema

tributário nacional impactam negativamente o crescimento econômico, promovem distorções na competitividade e dificultam a transparência quanto à carga tributária incidente sobre bens e serviços.

Enquanto a maioria dos países adota um imposto único não cumulativo sobre o valor adicionado (IVA), o Brasil mantinha uma estrutura fragmentada e complexa, com uma multiplicidade de tributos cobrados pelas diversas esferas da federação sobre a produção e o consumo.

Como já comentado, a reforma tributária trará a substituição destes vários tributos incidentes sobre o consumo, o ICMS, o ISS e o PIS/COFINS, pelo IBS e pela CBS. Ademais, inicialmente, o Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019 propunha a extinção do IPI, destacando sua complexidade e o elevado volume de contenciosos associados. Esse objetivo foi claramente explicitado na justificativa apresentada para a proposta:

O IPI tem sua incidência interrompida na cadeia de valor adicionado, o que gera um grande contencioso, além de dificuldades para definição de industrialização e para a classificação dos produtos na tabela de incidência (TIPI), baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). (Brasil, 2019)

Entretanto, para a frustração de muitos, o texto aprovado manteve o IPI para produtos fabricados na ZFM, conforme o disposto no art. 126 das ADCTs.

Art. 126. A partir de 2027: [...]

III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal:

- a. terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar.
- b. não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal.

O intuito da manutenção do IPI foi preservar a competitividade da região. Pretendeu-se criar um diferencial para os produtos que tivessem industrialização incentivada na ZFM, onerando-os pelo IPI quando produzidos em outras regiões do país. Contudo, a decisão revela uma incoerência no desenho de uma reforma tributária que se propõe a simplificar a tributação e criar um sistema mais eficiente.

O principal objetivo da reforma tributária era substituir tributos antigos, como o IPI, por um modelo unificado baseado no IVA. Ao manter o IPI para atender interesses regionais, a reforma perde parte de sua lógica integradora e reforça um sistema que continua fragmentado. Ainda que bem-intencionada, a manutenção do IPI perpetua

um imposto reconhecidamente problemático. Além de ser cumulativo, gera distorções econômicas e burocratiza a atividade empresarial, contradizendo o espírito de desburocratização que norteou a reforma. Sinaliza que a reforma não foi completa e compromete sua narrativa de avanço estrutural.

Ademais, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (“Lei Complementar nº 214/2025” ou simplesmente “Lei Complementar”), que institui o IBS e a CBS, trouxe, em dezenas de artigos, diversos tratamentos fiscais beneficiados a serem adotados para a preservação da competitividade da ZFM. São casos específicos nos quais as alíquotas dos novos tributos serão reduzidas ou zeradas, ou que envolvem a suspensão de incidência de IBS e CBS, a ser convertida em isenção, ou ainda incontáveis situações de créditos presumidos.

Sobre o IPI, ele terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na ZFM. Ou seja, os produtos industrializados na ZFM, quando fabricados em outras regiões, continuarão sofrendo a incidência do IPI.

Sem base na EC nº 132/2023, a Lei Complementar estabelece que, a partir de 1º de janeiro de 2027, as alíquotas do IPI serão reduzidas a zero para produtos cuja alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI de 2023 seja inferior a 6,5% (art. 454).

O artigo 455 da Lei Complementar nº 214/2025 regula as condições tributárias aplicáveis à produção de bens sem similar nacional que venha a ser instalada na ZFM. Nestes casos, a alíquota do IPI poderá ser majorada em até trinta pontos percentuais.

A ZFM passará então a ser regulada por regras bastante intrincadas se contrastadas com o ecossistema do IBS/CBS, que propõe trazer alguma simplificação ao atualmente caótico sistema tributário. Os benefícios criados, que variam entre suspensões, isenções e créditos presumidos, trazem imensas complexidades, tendem a fomentar estratégias de elisão e resultarão em novos e relevantes contenciosos tributários. A preservação do IPI deve ser analisada como uma relevante externalidade negativa da ZFM, que acaba por condenar o sistema tributário de todo o país com o objetivo de manter a competitividade da área incentivada.

2. Eficiência da Zona Franca de Manaus

Para analisarmos a eficiência da ZFM enquanto instrumento de desenvolvimento regional e de preservação ambiental, confrontaremos os custos envolvidos em sua manutenção com informações relativas aos investimentos e empregos gerados na região incentivada.

Sobre o custo de manutenção da ZFM, dados da Receita Federal obtidos no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) de 2025 (Brasil, 2024a) indicam que a renúncia

fiscal decorrente da ZFM e das Áreas de Livre Comércio (ALCs) ultrapassará, em 2025, os R\$ 29 bilhões anuais, conforme tabela abaixo:

Gastos tributários	Valor em R\$
Simplex Nacional	120.970.889.922
Agricultura e agroindústria	83.051.080.690
Rendimentos isentos e não tributáveis – IRPF	56.961.590.117
Entidades sem fins lucrativos – imunes/isentas	45.542.950.986
Deduções do rendimento tributável – IRPF	34.759.272.552
Desenvolvimento regional	30.013.028.137
Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	29.887.839.349

Tabela 1: Gastos tributários com renúncia fiscal em 2025.
Fonte: Elaboração da autora com base em Brasil (2024a).

Como se vê, a ZFM e as Áreas de Livre Comércio deverão custar aproximadamente R\$ 29 bilhões em 2025, valor equivalente a um quarto da renúncia fiscal a ser incorrida com o sistema do Simplex Nacional, que beneficiou, em 2022, quase 15 milhões de empresas (Brasil, 2023a).

Se analisarmos a média dos gastos tributários previstos nos PLOAs dos últimos quatro anos, o valor estimado é de aproximadamente R\$ 41 bilhões anuais.

Gastos tributários previstos em PLOA (R\$ em bi)

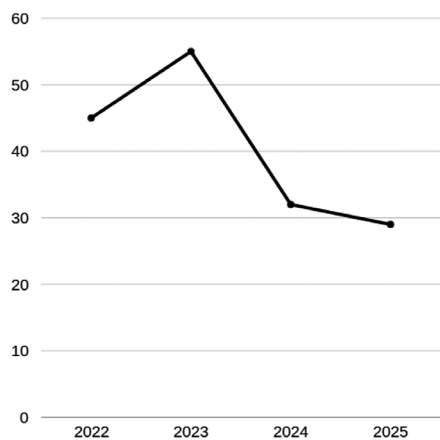


Figura 1: Gastos tributários previstos nos PLOAs de 2022 a 2025.
Fonte: Elaboração da autora com base nos Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) de 2022 a 2025

Por outro lado, segundo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, o Polo Industrial de Manaus (PIM) gerava em 2024 aproximadamente 112,5 mil empregos diretos (Brasil, 2024b). Em relação a empregos indiretos e induzidos, estimava-se, em 2022, que aproximadamente 200 mil postos de trabalho teriam sido criados em Manaus desde 2019 (Brasil, 2023b). Em matéria publicada pelo Centro da Indústria do Estado do Amazonas (CIEAM) em 2024, noticiou-se que “ao longo do ano as indústrias incentivadas mantiveram a média de mais de 100 mil empregos diretos, chegando a 448 mil indiretos” (CIEAM, 2024, [s.p.]).

O Banco Mundial, no estudo “Resumo executivo: equilíbrio delicado para a Amazônia Legal brasileira – um memorando econômico”, publicado em 2023, analisa o cenário da geração de emprego na Amazônia Legal,³ concluindo que:

As economias da Amazônia Legal não apresentam resultados particularmente bons em relação à geração de empregos: o desemprego entre os pobres urbanos da região atingiu 29% em 2019 e piorou durante a crise da Covid-19. As cidades enfrentam dificuldades para gerar bons empregos, e a informalidade é alta. (Banco Mundial, 2023, p. 4)

O Banco Mundial destacou ainda que os incentivos fiscais destinados às atividades industriais na Amazônia Legal têm apresentado resultados insatisfatórios no estímulo à produtividade, além de introduzirem distorções econômicas e reduzirem a eficiência dos setores beneficiados. Vejamos:

Ao mesmo tempo, os incentivos fiscais a atividades industriais na Amazônia Legal não ajudaram a estimular o crescimento da produtividade e devem ser reavaliados.

[...]

Claramente, oferecer mais incentivos fiscais para as empresas não é a solução, porque isso introduz distorções que incentivam as empresas a se instalarem em lugares onde, de outra forma, não se instalariam e resultam em produtividade reduzida – exatamente o oposto do que um modelo de crescimento com foco na produtividade tentaria alcançar. (Banco Mundial, 2023, p. 10)

Sobre a preservação das florestas, o mesmo estudo do Banco Mundial analisa a situação do desmatamento na Amazônia Legal:

3 A Amazônia Legal abrange nove estados brasileiros: Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima, Tocantins e Maranhão.



Figura 2: Desmatamento na Amazônia Legal no período 1999-2021.

Fonte: Banco Mundial (2023, p. 4).

Enquanto o Banco Mundial sinalizava um aumento do desmatamento em 2021, dados publicados pela Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República, por outro lado, destacaram sua redução em 2025 como resultado da implementação de diversas políticas públicas (Brasil, 2025). Não é possível aferir qual é o papel dos benefícios fiscais conferidos às áreas incentivadas na preservação ambiental.

Passemos a analisar os dados acima.

Sobre os empregos, ainda que aceitemos os números mais otimistas, poderíamos crer que a área incentivada estaria mantendo aproximadamente 500 mil empregos diretos e indiretos para uma população total, em 2024, de 4,2 milhões de pessoas no estado do Amazonas e 2,2 milhões de pessoas na cidade de Manaus, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2025). População esta que era diminuta na década de 60 do século passado, antes da ZFM, quando estimada em aproximadamente 714 mil pessoas no estado (IBGE, 1968) e 175 mil pessoas em Manaus (Predefinição..., 2025).

É inegável que os empregos supostamente gerados são relevantes para a população bastante reduzida que ocupa essas áreas. Contudo, os substanciais investimentos destinados ao financiamento de projetos na ZFM resultam em uma geração de empregos relativamente baixa considerando-se a magnitude dos recursos alocados (projetados, como já visto, em aproximadamente R\$ 29 bilhões em 2025). O investimento estatal em cada um dos postos de trabalho, diretos e indiretos, corresponderia a um gasto anual

por emprego, direto ou indireto, de aproximadamente R\$ 60 mil. Faz pensar se um programa de renda mínima bem estruturado não proporcionaria melhores resultados, evitando ainda as distorções de magnitude nacional provocadas pelos benefícios fiscais.

Acreditamos serem necessários estudos científicos adicionais que demonstrem uma correlação direta entre a ZFM e a preservação ambiental. É inegável que uma desindustrialização repentina da região, resultando no desemprego de milhares de pessoas, teria impactos negativos na preservação ambiental. No entanto, a busca pela preservação por meio da intensificação da industrialização pesada e do aumento populacional em áreas a serem preservadas (como se viu, população diminuta na década de 1960) levanta dúvidas sobre a eficácia dessa estratégia nos tempos modernos.

Talvez outras soluções de preservação ambiental e desenvolvimento socioeconômico possam ser consideradas como alternativas a uma política industrial de mais de cinquenta anos, que, inegavelmente, não resultou em desmatamento zero. A atual política de proteção ambiental e desenvolvimento econômico não parece ter alcançado resultados ótimos, especialmente com base no mencionado estudo do Banco Mundial, mesmo após décadas de implementação e bilhões de reais em gastos públicos.

Considerando os custos significativos da renúncia fiscal, pode ser prudente considerar políticas alternativas que gradualmente substituam os diversos benefícios fiscais por outros modelos de preservação ambiental e desenvolvimento econômico, particularmente que envolvam comprometimento orçamentário de eficiência mais aferível.

O art. 92-B, § 4º, da ADCT assegura o necessário substrato constitucional para que sejam consideradas novas abordagens, possibilitando que a União, mediante acordo com o estado do Amazonas, reduza os benefícios fiscais por meio de aportes de recursos adicionais ao Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas.

Conclusões e reflexões

Do acima exposto, podemos extrair as seguintes breves conclusões:

- i. Os mecanismos adotados pela reforma tributária para a preservação da competitividade da ZFM trarão relevante complexidade para o novo sistema tributário, potencialmente gerando novos contenciosos e oportunidades de planejamento tributário (o que não era desejado na proposta de reforma tributária pensada na PEC nº 45/2019, em sua versão original). A manutenção do IPI deve ser destacada como uma das piores consequências do modelo pensado, afetando negativamente o sistema tributário aplicável a todo o país com a exclusiva justificativa de beneficiar a ZFM;

- ii. O volume de renúncia fiscal decorrente da manutenção da ZFM, os empregos e investimentos gerados na área incentivada, e as informações relativas ao desflorestamento fazem pensar se o atual modelo de desenvolvimento econômico e preservação ambiental é realmente o mais eficiente, sugerindo que estudos deveriam ser feitos de maneira aprofundada para se verificar cientificamente a correlação entre gastos públicos com benefícios fiscais e o atingimento dos pretendidos objetivos socioambientais;
- iii. O §4º do art. 92-B do ADCT, ao permitir que a União, mediante acordo com o estado do Amazonas, reduza o alcance dos benefícios fiscais por meio de aporte de recursos adicionais ao Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, parece representar uma interessante oportunidade para a busca de alternativas que diminuam a dependência desta região com relação a incentivos fiscais que envolvem volumosos gastos públicos de difícil aferição de eficiência no atingimento dos seus objetivos.

Referências

BANCO MUNDIAL. *Equilíbrio delicado para a Amazônia Legal brasileira*: um memorando econômico. Washington, D.C.: Banco Mundial, 2023. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/a03b4fa2-2600-4aeb-969c-f227306c95e9/content>. Acesso em: 15 jan. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Receita Federal. *Dados setoriais consolidados – 2021 e 2022*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023a. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2021-e-2022>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. Balanço de 2022 revela múltiplos avanços para a Suframa e o modelo Zona Franca de Manaus. GOV.BR, Brasília, DF, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/noticias/balanco-de-2022-revela-multiplos-avancos-para-a-suframa-e-o-modelo-zona-franca-de-manaus>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. *Projeto de Lei Orçamentária Anual 2025 – PLOA 2025*. Brasília, DF: MPO, 2024a. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/orcamentos-anuais/2025/ploa/ploa-2025-1>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. Suframa e Zona Franca de Manaus completam 57 anos de contribuições econômicas, sociais e ambientais ao Brasil. *GOV.BR*, Brasília, DF, 2024b. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/noticias/suframa-e-zona-franca-de-manaus-completam-57-anos-de-contribicoes-economicas-sociais-e-ambientais-ao-brasil>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Zona Franca de Manaus recebe investimento de mais de R\$ 1 bilhão, com geração de mil novos empregos. *GOV.BR*, Brasília, DF, 1º mar. 2024c. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br/acompanhe-o-planalto/noticias/2024/03/zona-franca-de-manaus-recebe-investimento-de-mais-de-r-1-bilhao-com-geracao-de-mil-novos-empregos>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Secretaria de Comunicação Social. Desmatamento na Amazônia atinge menor índice da série histórica para fevereiro. *GOV.BR*, Brasília, DF, 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2025/03/desmatamento-na-amazonia-atinge-menor-indice-da-serie-historica-para-fevereiro>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Superintendência da Zona Franca de Manaus. *História da Zona Franca*. Brasília, DF: Governo Federal, [s.d.]. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/historia-da-zona-franca>. Acesso em: 14 abr. 2025.

Centro da Indústria do Estado do Amazonas (cieam). *Zona Franca fechou 2023 mais consolidada após Reforma Tributária e gerando mais de 112 mil empregos diretos*. Manaus, 17 jan. 2024. Disponível em: <https://cieam.com.br/clipping/zona-franca-fechou-2023-mais-consolidada-apos-reforma-tributaria-e-gerando-mais-de-112-mil-empregos-diretos>. Acesso em: 14 abr. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Censo demográfico de 1960*. VII recenseamento geral do Brasil. Brasília, 1968. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/68/cd_1960_v1_br.pdf.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Cidades e Estados. Manaus. 2025. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/am/manaus.html>. Acesso em: 14 abr. 2025.

PREDEFINIÇÃO: crescimento populacional de Manaus. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. [São Francisco, CA: Fundação Wikimedia], 2025. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Predefini%C3%A7%C3%A3o:Crescimento_populacional_de_Manaus.

PARTE III
DIREITO ADUANEIRO

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ADUANEIRO NO CARF E NO CEJUL: AVANÇOS E DESAFIOS¹

ROSALDO TREVISAN²

Resumo: O presente estudo objetiva analisar as espécies de contencioso administrativo em matéria aduaneira no Brasil e a influência internacional na evolução da legislação brasileira a respeito do tema, detalhando os contenciosos a cargo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (CEJUL), os avanços recentes em matéria de julgamento administrativo aduaneiro e os desafios que se apresentam em relação ao tema no atual cenário nacional e internacional.

Palavras-chave: Contencioso administrativo aduaneiro; infrações e penalidades aduaneiras; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras.

Abstract: This study aims to analyze the types of administrative litigation procedures in Customs matters in Brazil and the international influence on the evolution of Brazilian legislation on the subject, detailing the disputes processed at the Administrative Board of Tax Appeals (CARF) and the Customs Penalty Judgment Center (CEJUL), the recent advances in the area of administrative customs judgment procedures, and the challenges that arise in relation to the subject in the current national and international scenario.

- 1 É importante esclarecer que este texto técnico-científico, com propósito acadêmico, não reflete, necessariamente, a posição oficial dos órgãos e instituições em que o autor exerce suas atividades.
- 2 Doutor em Direito (UFPR), professor de Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional em diversas instituições de ensino, no Brasil e no exterior. Professor do corpo permanente *stricto sensu* da Universidade Católica de Brasília (UCB). Autor/coordenador de vários livros e artigos científicos sobre Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional. Instrutor do BID, consultor do FMI e especialista acreditado pela OMA em matérias aduaneiras. Membro das equipes redatoras dos Regulamentos Aduaneiros brasileiros de 2002 e 2009, e do grupo responsável pela redação do Código Aduaneiro do Mercosul. Membro da Academia Internacional de Direito Aduaneiro (ICLA). Conselheiro da Câmara Superior de Recursos Fiscais e presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Keywords: Customs administrative litigation procedure; customs offences and penalties; Administrative Board of Tax Appeals; Customs Penalty Judgment Center.

Sumário

1. Espécies de contencioso administrativo em matéria aduaneira	357
2. Tratados internacionais sobre contencioso em matéria aduaneira	362
3. O CEJUL e o tratamento brasileiro para o contencioso referente a perdimento.	364
4. Tratamento brasileiro para o contencioso referente a multas e o processo administrativo tributário	368
5. Reflexões finais: avanços e desafios	372
Referências	375

1. Espécies de contencioso administrativo em matéria aduaneira

Na principal norma aduaneira brasileira do século passado, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966,³ contemporânea ao Código Tributário Nacional,⁴ já constava uma disciplina específica para o contencioso administrativo em matéria aduaneira.

Com a organização típica de uma codificação, o Decreto-Lei nº 37/1966 subdivide-se em oito títulos: I – Imposto de Importação (arts. 1 a 32); II – Controle Aduaneiro (arts. 33 a 70); III – Regimes Aduaneiros Especiais (arts. 71 a 93); IV – Infrações e Penalidades (arts. 94 a 117); V – Processo Fiscal (arts. 118 a 136); VI – Prescrição (arts. 137 a 141); VII – Organização Aduaneira (arts. 142 a 159); e VIII – Disposições Finais e Transitórias (arts. 160 a 178).

O Título VI, que trata especificamente de “Processo Fiscal”, por seu turno, foi desmembrado em três capítulos: I – Disposições Gerais (arts. 118 a 127); II – Pedido de Reconsideração e Recurso (arts. 128 a 130); e III – Disposições Especiais (arts. 131 a 136). À época, as decisões sobre o tema eram tomadas por tribunal administrativo especializado: o Conselho Superior de Tarifa,⁵ conforme art. 128, II, “a”, do Decreto-lei

3 Dos 172 artigos do Decreto-lei nº 37/1966, apenas 42 permanecem vigentes com suas redações originais. Em relação aos demais artigos, 39 tiveram nova redação dada por leis posteriores, como a Lei nº 10.833/2003 e a Lei nº 12.350/2010; 24 foram expressamente revogados; e 67 já não produzem efeitos e sequer foram disciplinados no Regulamento Aduaneiro, entre eles vários dos referentes a “processo fiscal” (Trevisan, 2022a, p. 622).

4 Aliás, a comissão elaboradora do Código Tributário Nacional e a comissão elaboradora do Decreto-lei nº 37/1966, que tinha a intenção de ser uma espécie de “Código Aduaneiro”, contaram com um membro comum: Gerson Augusto da Silva, profissional com ampla participação no desenvolvimento de toda a política tributária e aduaneira nas décadas de 1950 e 1960, e um dos “pais” da Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), que depois viria a originar a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), nave-mãe integracionista que alberga o Mercosul (Costa e Silva, 1983).

5 O contencioso administrativo em matéria aduaneira, no Brasil, remonta ao império e foi aperfeiçoado com a criação do Conselho de Contribuintes, inicialmente voltado ao Imposto de Renda, em 1922, mas que acabou acompanhado por um Conselho Superior de Tarifa, em 1931. Em 1934, com a chamada “Reforma Aranha” (em alusão ao ministro da Fazenda Oswaldo Aranha), subdividiu-se a Direção-Geral da Fazenda Nacional em três grandes diretorias: Imposto de Renda, Rendas Internas e Rendas Aduaneiras, e, com base nessa estrutura, foram criados três Conselhos para julgamento do contencioso administrativo: o Primeiro Conselho, que cuidava do Imposto de Renda; o Segundo, que tratava do Imposto de Consumo e de outros tributos internos; e o Terceiro, conhecido por Conselho Superior de Tarifa, que tratava de temas aduaneiros, aí compreendidas inclusive as questões referentes ao imposto de importação. Em 1938, o trabalho do Conselho Superior de Tarifa foi intensificado, levando o governo a dividi-lo em duas Câmaras, uma encarregada de classificação de mercadorias, e outra de temas como isenções de direitos

nº 37/1966, mediante prévio depósito do valor em litígio ou prestação de fiança idônea. No caso de fatos puníveis com a perda de mercadoria (v.g., os relacionados no art. 105 do Decreto-lei nº 37/1966), a apreensão se estenderia até a decisão administrativa definitiva (conforme art. 131 do Decreto-lei nº 37/1966).

A disciplina processual se referia aos quatro tipos de penalidades tratadas no art. 96 do Decreto-lei nº 37/1966: “perda do veículo transportador”; “perda da mercadoria”; “multa”; e “proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista”, tratando de temas como a competência para a lavratura de autuação, casos de nulidade do lançamento e disposições sobre preparo do processo, intimações, ciência, pedido de reconsideração e recurso.

Com a Reforma Administrativa de 1967 (Decreto-lei nº 200/1967), e a sua implantação na Direção-Geral da Fazenda Nacional, foi criada a Secretaria da Receita Federal (Decreto-lei nº 63.659/1968), com estrutura na qual a Aduana já não era visível no desmembramento em coordenações-gerais (de Tributação, de Fiscalização e de Arrecadação).⁶ E sucedeu-se a isso um contencioso administrativo (Decreto nº 70.235/1972) no qual a invisibilidade dos temas aduaneiros foi igualmente encampada, aparentemente por mera convicção de que estava compreendida nos temas tributários.⁷

Com a invisibilidade da Aduana na nova estrutura organizacional superior da Secretaria da Receita Federal, várias das disposições aduaneiras passaram a ser disciplinadas como simples subconjunto de temas tributários, alastrando a compreensão generalizada da hierarquia organizacional aos atos normativos. E não era só a Aduana que perdia seu *status* organizacional. Também o Conselho de Contribuintes passava por uma de suas fases mais conturbadas.⁸

de importação, apreensões e contrabando, avaria e revisão de despachos referentes a assuntos distintos da classificação de mercadorias (Martins, 2010, p. 29-107, *passim*).

6 Cf. Ezequiel (2018, p. 148-150). A invisibilidade da Aduana nos dois primeiros escalões da Secretaria da Receita Federal (embora a Aduana estivesse presente em subdesmembramentos da fiscalização e da tributação) perdurou até 1985, quando foi criada a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Trevisan, 2008, p. 42-43).

7 Cf. Ezequiel (2018, p. 148-150).

8 Desde a instauração de inquérito (que resultou em arquivamento) no Segundo Conselho de Contribuintes, pelo regime militar, em 1964, até a desnecessidade de nomeação de conselheiros pelo presidente da República, passando o ministro da Fazenda a indicar os conselheiros, presidentes e vice-presidentes de conselhos em câmaras (1967), chegando o conselho a ficar dentro da estrutura da Secretaria da Receita Federal por alguns meses (Martins, 2010, p. 88).

O Decreto-lei nº 822/1969 deixava claro, à época, em seu art. 2º, que o Poder Executivo regularia o “processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta”. E o Decreto-lei nº 37/1966, embora disciplinasse, com estatura legal, disposições gerais sobre o que denominava “processo fiscal”, também deixava ao regulamento o estabelecimento da competência para julgamento (art. 125).

Não tardou para que o julgamento de temas aduaneiros, efetuado em instância final pelo Conselho Superior de Tarifa, com atribuição exclusiva e especialização, fosse transformado em um “Quarto Conselho de Contribuintes”,⁹ depois alterado para “Terceiro Conselho de Contribuintes”, mesclando conteúdo aduaneiro com diversos temas tributários residuais que não encontraram guarida nos demais conselhos.

O Decreto nº 70.235/1972, originalmente mero regulamento do Decreto-lei nº 822/1969, reproduz vários artigos do Decreto-lei nº 37/1966, como o referente a nulidades (que vai do art. 119 do Decreto-lei nº 37/1966 para o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972), e registra, em sua ementa, que dispõe sobre “o processo administrativo fiscal” (tomando de empréstimo a expressão usada no Decreto nº 37/1966, que também a adota como título do Capítulo I). Mas, em seu art. 1º, o mesmo Decreto nº 70.235/1972 afirma que “rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal” (sendo mais fiel à sua base legal, o Decreto-lei nº 822/1969).

De fato, as designações “processo administrativo fiscal” e “processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários...” são tratadas como sinônimas, sob pena de haver contradição interna sobre o âmbito de aplicação do Decreto nº 70.235/1972. E é fácil perceber como, no próprio decreto e nas legislações que o sucedem, sobre o contencioso, o “aduanheiro” ficou tão invisível dentro da estrutura do “tributário” (presente, mas não expressamente mencionado)¹⁰ quanto na Secretaria da Receita Federal.

Passava, assim, todo o contencioso administrativo de matéria tributária (nessa designação entendidas como inclusas as matérias de competência do extinto Conselho Superior de Tarifa: classificação, valor, contrabando “e quaisquer outras decorrentes

9 Denominação dada pelo art. 66 do Decreto nº 70.235/1972.

10 Perceptível apenas em vestígios como o deixado no art. 7º, que afirma que o procedimento “fiscal” tem início com “a apreensão de mercadorias” ou o “começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada”.

de leis ou regulamentos aduaneiros” – terminologia usada no Decreto nº 24.036/1934) a ser regido pelo Decreto nº 70.235/1972.

O único tema aduaneiro que ficaria de fora desse contexto se refere ao “perdimento de bens por danos causados ao Erário”, para o qual a Emenda Constitucional nº 1/1969, em seu art. 153, § 11, demandou a edição de norma de estatura legal, que veio a ser publicada somente na década seguinte (Decreto-lei nº 1.455/1976).¹¹

O referido Decreto-lei nº 1.455/1976 passou a tratar, assim, de uma segunda espécie de contencioso administrativo em matéria aduaneira: o referente à aplicação da pena de perdimento de mercadorias e veículos transportadores. E o rito adotado no art. 27 do Decreto-lei nº 1.455/1976 foi bem diferente do estabelecido no Decreto nº 70.235/1972, seja pelo prazo de impugnação de vinte dias, ou pelo julgamento em instância única no âmbito da própria Receita Federal.

A Lei nº 10.833/2003 (art. 76) criou ainda uma terceira espécie de contencioso administrativo em matéria aduaneira, que, a exemplo da segunda, não envolve exigência pecuniária. Trata-se do contencioso referente a sanções administrativas aplicadas a intervenientes em operações de comércio exterior: (a) advertência; (b) suspensão do registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação para utilização de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, exercício de atividades relacionadas com o despacho aduaneiro, ou com a movimentação e armazenagem de mercadorias sob controle aduaneiro, e serviços conexos; e (c) cancelamento ou cassação, em relação ao registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação referidos na letra “b”. Essa terceira espécie herda, *vg.*, o prazo de impugnação de vinte dias do Decreto-lei nº 1.455/1976, embora preveja duplo grau de jurisdição.

Essas são as três principais espécies de contencioso administrativo em matéria aduaneira. E as penalidades previstas na legislação acabaram se amoldando ou remetendo a um desses três ritos processuais (sendo raros casos de novas penalidades que criaram ritos processuais próprios, a exemplo da prevista no art. 75 da Lei nº 10.833/2003).

As multas por infrações administrativas ao controle das importações (art. 3º, II, da Lei nº 6.562/1978), as multas por falta de recolhimento de direitos *antidumping* e compensatórios (art. 7º, § 5º, da Lei nº 9.019/1995), a multa substitutiva do perdimento (art. 23, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, na redação dada pela Lei nº 12.350/2010) e as multas pelo descumprimento da obrigação de devolver mercadorias estrangeiras cuja importação não seja autorizada por órgão anuente com fundamento na legislação relativa a saúde, metrologia, segurança pública, proteção ao meio ambiente, controles

11 Sobre o processo legislativo, inclusive constitucional, referente à pena de perdimento, remete-se a Trevisan, Fazolo e Valle (2022).

sanitários, fitossanitários e zoossanitários (art. 46, § 13, da Lei nº 12.715/2012, na redação dada pela Lei nº 13.097/2015), v.g., acabaram remetidas ao rito do processo administrativo fiscal/tributário (Decreto nº 70.235/1972).

O perdimento de moeda (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 89), por seu turno, utilizou a segunda espécie de contencioso aqui descrita (prevista no Decreto-lei nº 1.455/1976).

E as sanções administrativas de advertência e suspensão, na hipótese de descumprimento de requisito técnico ou operacional para o alfandegamento (art. 37 da Lei nº 12.350/2010), foram endereçadas ao rito das sanções administrativas (art. 76 da Lei nº 10.833/2003).

Como nosso estudo foca nas matérias que hoje estão a cargo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (CEJUL), não nos aprofundaremos no tratamento da terceira modalidade de contencioso administrativo aduaneiro, hoje movida mediante recurso hierárquico, nos termos do art. 76 da Lei 10.833/2003, dentro da estrutura da Receita Federal do Brasil (RFB).¹²

12 Na legislação aduaneira brasileira existem, hoje, 41 condutas puníveis com “sanções administrativas” (12 medidas de advertência, 11 de suspensão e 18 de cancelamento de registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação) (Trevisan, 2022a). A denominação “sanções administrativas”, adotada pela Lei nº 10.833/2003 (e pelo Regulamento Aduaneiro), é pouco adequada, pois, a rigor, tanto o perdimento quanto as multas também são “sanções administrativas” (penalidades aplicadas pela Administração Aduaneira, sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário). Poderia ter tratado o legislador, v.g., de medidas restritivas de direitos aos intervenientes em operações de comércio exterior, para evitar confusão entre gênero e espécie. O rito de aplicação de “sanções administrativas” foi inicialmente estabelecido nos §§ 8º a 14 do art. 76 da Lei nº 10.833/2003, herdando o duplo grau do processo referente a crédito tributário (mas com envio do recurso à autoridade imediatamente superior à que proferiu a decisão em primeira instância) e o prazo de impugnação do rito de perdimento (vinte dias, prazo que é aumentado para trinta dias em fase recursal à segunda instância). E, como aqui já exposto, foi estendido (pelo art. 37 da Lei nº 12.350/2010) às sanções por descumprimento de requisito técnico ou operacional para o alfandegamento. A partir da Lei nº 13.043/2014, as intimações em relação à aplicação de “sanções administrativas” passaram a ser pela via pessoal, postal ou por meio eletrônico, podendo, ainda, de modo semelhante ao encontrado no processo administrativo referente a crédito tributário, ser adotada a intimação editalícia, quando improficuas as demais modalidades. A Lei nº 14.651/2023, que buscou adaptar a legislação sancionatória/recursal brasileira à CQR, não alterou o rito das sanções administrativas, que já adotava duplo grau de jurisdição, com recurso hierárquico (parecido com o adotado na Lei nº 9.784/1999, que rege, em geral, o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal). Aparentemente, a preocupação da doutrina brasileira concentrou-se na pena de perdimento, não direcionando atenção às “sanções administrativas”. De fato, são raros os estudos

2. Tratados internacionais sobre contencioso em matéria aduaneira

No Direito Aduaneiro,¹³ os principais temas (classificação, valoração, origem, defesa comercial, licenças de importação...) já estão substancialmente uniformizados internacionalmente, em tratados multilaterais, principalmente no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e da Organização Mundial das Aduanas (OMA).¹⁴

E mesmo temas de uniformização mais complexa internacionalmente, como o relativo a sanções aduaneiras e ao contencioso a elas referente, já estão incluídos em tratados internacionais celebrados nas últimas décadas.

Neste estudo merecem destaque dois relevantes tratados internacionais aduaneiros multilaterais que incluem amplo espectro de temas de comércio exterior, incluindo regimes e procedimentos aduaneiros, facilitação do comércio e tributos incidentes nas importações, entre outros, afetando o contencioso administrativo nacional.

O primeiro deles é a Convenção de Quioto Revisada (CQR/OMA),¹⁵ em vigor internacional desde 3 de fevereiro de 2006, que conta com 137 membros¹⁶ e que trouxe, em seu Anexo Geral, disposições processuais referentes ao direito de recurso (Capítulo

aduaneros que se debruçam sobre as penalidades de advertência, suspensão e cassação de registro, licença, autorização, credenciamento ou habilitação.

13 Aqui entendido como o ramo didaticamente autônomo do Direito integrado por um conjunto de proposições jurídico-normativas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e as obrigações de cada um, inclusive no que se refere a restrições e incentivos tributários e não tributários nas importações e exportações (Trevisan, 2008, p. 40-41). Ou, como sintetiza Ricardo Xavier Basaldúa (2007, p. 3), “o conjunto de normas jurídicas, no âmbito do Direito Público, que tem por objeto regular o intercâmbio internacional de mercadorias”. O reconhecido autor argentino já adotava tal postura em obra anterior (Basaldúa, 2008, p. 214), ao afirmar como elemento essencial do Direito Aduaneiro o intercâmbio internacional de mercadorias. Em complemento, anote-se que Andrés Rohde Ponce (2021, p. 67-68) define Direito Aduaneiro como “conjunto de instituições e princípios que se manifestam em normas jurídicas que regulam a atividade aduaneira do Estado, as relações entre o Estado e os particulares que intervêm em tal atividade, a infração a essas normas, suas correspondentes sanções e os meios de defesa dos particulares perante as autoridades aduaneiras do Estado” (no original: “conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción a esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente a las autoridades aduaneras del Estado”).

14 Sobre o processo de internacionalização do Direito Aduaneiro, remete-se a Trevisan (2015, 2017).

15 Sobre a CQR/OMA, remete-se a Basaldúa (2022) e Morini (2015).

16 Cf. WCO (2024).

10) e disposições procedimentais relativas a formalidades aduaneiras (normas 3.39 a 3.45, ao final do Capítulo 3), e, em seu Anexo Específico “H” (de adesão facultativa e hoje aceito apenas por 33 países, entre os quais não está o Brasil), disposições quanto à disciplina geral das infrações e penalidades.¹⁷

O Brasil, que é membro da CQR/OMA desde 5 de setembro de 2019, data de depósito de seu instrumento de ratificação, deveria implementar as disposições do Anexo Geral, que não admite reservas, até 5 de dezembro de 2022 (no caso de normas) ou 5 de dezembro de 2024 (no caso de normas transitórias), conforme art. 13 do Corpo da Convenção.¹⁸ Entre tais disposições, cabe mencionar a que consta na norma 10.5 do Capítulo 10 do Anexo Geral da CQR/OMA: “Quando um recurso interposto perante as Administrações Aduaneiras seja indeferido, o requerente deverá ter um direito de recurso para uma autoridade independente da administração aduaneira”.¹⁹

Inspirado na CQR/OMA, e regulando, no aspecto aqui tratado (procedimentos), o artigo VIII do GATT, o Acordo sobre a Facilitação do Comércio (AFC/OMC),²⁰ em vigor internacional desde 22 de fevereiro de 2017, e que conta com 156 membros,²¹ tratou, em seu art. 6.3, das penalidades aduaneiras, definindo “penalidades” (6.3.1), estabelecendo a competência de cada membro para disciplina da responsabilidade (6.3.2) e dispondo sobre: proporcionalidade (6.3.3), questões éticas (6.3.4), necessidade

17 Tais países são: Argélia, Canadá, Japão (com reservas), Jordânia, Libéria (com reservas), Madagascar, Maurício, Mianmar, Noruega, Nova Zelândia, Tadjiquistão e Uzbequistão, aos quais se adicionam os países que aderiram a todos os 25 Anexos Específicos da CQR: Azerbaijão, Benin, Burkina Faso, Camarões, Comores, Congo (Rep.), Congo (Rep. Dem.), Costa do Marfim, Egito, Filipinas (com reservas), Gabão, Gâmbia, Malawi, Níger, Papua Nova Guiné, Senegal, Togo, Turcomenistão, Uganda, Ucrânia e Zimbábue. (WCO, 2024).

18 No Brasil, o texto da CQR/OMA foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 56, de 18 de junho de 2019, e promulgado pelo Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020. A CQR entrou em vigor para o Brasil em 5 de dezembro de 2019, conforme art. 18.2 do Corpo da Convenção, e, portanto, as normas do Anexo Geral deveriam ser aplicadas no Brasil em 36 meses a partir de tal data (art. 13.1) e as normas transitórias, em 60 meses (art. 13.2). Antes de esgotado tal prazo, poderia ainda ser solicitada ao Comitê de Gestão da CQR uma prorrogação, concedida apenas em circunstâncias excepcionais e por prazo máximo de um ano (art. 13.4). Como informado no sítio da *web* da OMA, a prorrogação solicitada pelo Brasil, referente ao Capítulo 10 do Anexo Geral, foi autorizada em março de 2023 (WCO, 2023).

19 Nos idiomas autênticos da CQR/OMA (inglês e francês): “Where an appeal to the Customs is dismissed, the appellant shall have the right of a further appeal to an authority independent of the Customs administration” e “Lorsqu’un recours introduit devant la douane est rejeté, le requérant a le droit d’introduire un nouveau recours devant une autorité indépendante de l’administration des douanes”.

20 Sobre o AFC/OMC, remete-se a: Neufeld (2014), Trevisan (2020) e Fernandes (2022).

21 Cf. WTO (2025).

de explicação por escrito (6.3.5) e denúncia espontânea (6.3.6). Sobre procedimentos de recurso ou revisão, o AFC/OMC traz, em seu art. 4.1, tratamento mais flexível que a CQR/OMA, em função da expressão “e/ou”:

Cada Membro assegurará que qualquer pessoa para quem a Aduana emita uma decisão administrativa tenha o direito, dentro de seu território, a: (a) uma revisão ou recurso administrativo a uma autoridade administrativa superior ou independente da autoridade ou repartição que tenha emitido a decisão; e/ou (b) uma revisão ou recurso judicial da decisão.²²

No Brasil, o texto do AFC/OMC foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 1, de 4 de março de 2016, e promulgado pelo Decreto nº 9.326, de 3 de abril de 2018. Considerando que todas as disposições notificadas pelo Brasil como categoria “B” tiveram como prazo final 31 de dezembro de 2019, o AFC/OMC já é vigente e totalmente aplicável no país.

Assim, é inegável que há tratados internacionais aplicáveis e vinculantes para o Brasil no que se refere a contencioso aduaneiro, mormente ao direito de recurso, e tais disposições são aplicáveis inclusive na área em que o Direito Aduaneiro intersecciona o Direito Tributário.

Portanto, ao se tratar de contencioso brasileiro sobre temas aduaneiros, não se pode ignorar a disciplina internacional da matéria, nem perder de vista a amplitude que o termo “aduanero” tem em tais tratados.

3. O CEJUL e o tratamento brasileiro para o contencioso referente a perdimento

Na legislação aduaneira brasileira existem, hoje, 41 condutas puníveis com o perdimento, sendo 33 de perdimento da mercadoria, 7 de perdimento do veículo

22 Nos idiomas autênticos do AFC/OMC (inglês, francês e espanhol): “Each Member shall provide that any person to whom customs issues an administrative decision has the right, within its territory, to: (a) an administrative appeal to or review by an administrative authority higher than or independent of the official or office that issued the decision; and/or (b) a judicial appeal or review of the decision”; “Chaque Membre prévoira que toute personne faisant l’objet d’une décision administrative rendue par les douanes a droit, sur son territoire: a) à un recours ou à un réexamen administratif devant une autorité administrative supérieure au fonctionnaire ou au service ayant rendu la décision, ou indépendante de lui; et/ou b) à un recours ou à un réexamen judiciaire concernant la décision”; e “Cada Miembro dispondrá que la persona a quien vaya dirigida una decisión administrativa de la aduana tiene derecho, en su territorio, a lo siguiente: a) recurso administrativo ante una autoridad administrativa superior al funcionario u oficina que haya emitido la decisión o independiente de ese funcionario u oficina, o revisión administrativa por tal autoridad; y/o b) recurso o revisión judicial de la decisión”.

transportador e 1 de perdimento de moeda.²³ A todas elas se aplicava o rito previsto originalmente no art. 27 do Decreto-lei nº 1.455/1976, aqui já apresentado, que se inicia com a lavratura de auto de infração acompanhado de termo de apreensão (e, se for o caso, de termo de guarda), havendo o prazo de vinte dias da intimação para apresentação de impugnação. A decisão, até o advento da Lei nº 14.651/2023, era proferida em instância única, pelo ministro da Fazenda, tendo sido a competência regimentalmente atribuída, no âmbito do Ministério da Fazenda, a titulares de unidades da Secretaria da Receita Federal.

Para desobstruir depósitos de mercadorias apreendidas (principalmente aqueles com elevado volume de cargas de baixo valor – v.g., Foz do Iguaçu), a Lei nº 12.058/2009 agregou um § 5º ao art. 27 do Decreto-lei nº 1.455/1976, estabelecendo, em caso de configuração de abandono de mercadorias (incisos II e III do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976) de valor inferior a US\$ 500,00, rito simplificado de aplicação da pena de perdimento, permitindo ao ministro da Fazenda aumentar em até duas vezes o limite estabelecido.

Foi ainda permitida (inicialmente, na redação dada pela Lei nº 12.350/2010 aos arts. 29 e 30 do Decreto-lei nº 1.455/1976) a destinação das mercadorias apreendidas após a decisão administrativa definitiva, ainda que pendente de apreciação judicial o processo, e a destinação imediata, após a apreensão e a lavratura da autuação, em casos específicos (v.g., semoventes, perecíveis, explosivos), estabelecendo-se que, na hipótese de decisão administrativa ou judicial que determine a restituição de mercadorias que tenham sido destinadas, será devida indenização ao interessado, tendo por base o valor declarado para efeito de cálculo do imposto de importação ou de exportação.

Era perceptível que o rito de instância única havia sido impactado pela disposição da CQR/OMA, aqui mencionada no tópico anterior, sobre a possibilidade de apresentação de recurso a uma “autoridade independente da administração aduaneira”.

Buscando compatibilizar a legislação brasileira ao tratado internacional, foi apresentado ao Congresso Nacional, em 28 de abril de 2023, o Projeto de Lei nº 2.249/2023, que alterava o Decreto-lei nº 1.455/1976, a Lei nº 10.833/2003 e a Lei nº 14.286/2021, para “dispor sobre a aplicação e o julgamento da pena de perdimento de mercadoria, veículo e moeda”.

O Projeto, aprovado pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, seguiu para sanção presidencial em 4 de agosto de 2023. De seu texto, percebe-se que a disciplina

23 Para uma visão integral do universo de 175 infrações e penalidades aduaneiras, no Brasil, remete-se a Trevisan (2022a). Sobre a pena de perdimento, remete-se ainda a Bruyn *Júnior* (2019), Fazolo (2024) e Sehn (2025, p. 583-627).

processual referente ao perdimento (de mercadoria, veículo transportador e moeda) é alterada, nitidamente com o objetivo de adaptação à CQR/OMA.

Pela redação final, que culminou na Lei nº 14.651/2023: (a) o prazo de impugnação foi mantido em vinte dias da ciência da autuação (na redação dada ao art. 27-A do Decreto-lei nº 1.455/1976); (b) a intimação pode ser efetuada de forma pessoal, por via postal, por meio eletrônico, ou por edital, sem ordem de preferência (art. 27-A, §§ 1º e 2º); (c) passou a ser possível a destinação de mercadorias e veículos após declaração de revelia ou decisão de primeira instância desfavorável ao autuado (art. 29, § 1º); e (d) instituiu-se duplo grau de jurisdição administrativa para o contencioso referente a perdimento de mercadoria, veículo transportador e moeda, em rito e conforme competências a serem definidos em ato do ministro da Fazenda (art. 27-E).

As medidas tratadas na Lei nº 14.651/2023, conforme dispõe seu art. 4º, aplicam-se aos procedimentos de aplicação e julgamento das penas de perdimento de mercadoria, de veículo e de moeda pendentes de decisão definitiva.

A Portaria Normativa do ministro da Fazenda nº 1.005/2023 criou o Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (CEJUL), no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, e estabeleceu o julgamento monocrático da penalidade de perdimento (e também da multa referida no art. 75 da Lei nº 10.833/2003), por Equipe Nacional de Julgamento (ENAJ), com recurso a uma segunda instância administrativa, colegiada (Câmaras Recursais do CEJUL).

O novo rito adotado representou nítido avanço em relação ao anterior (monocrático e de instância única) e buscou dar efetividade e celeridade a tal espécie de contencioso, tendo em conta que as mercadorias estarão apreendidas, ao menos até a decisão de primeira instância, o que pode comprometer a capacidade de armazenamento dos depósitos nas unidades aduaneiras, ou a própria integridade das mercadorias, sendo recomendável que as instâncias de julgamento tenham estrutura e procedimentos substancialmente mais céleres do que os que encontramos, por exemplo, hoje, nas DRJ e no CARF.²⁴

Tive a oportunidade de participar em painel no evento comemorativo de um ano de atividades do CEJUL, em 27 de novembro de 2024,²⁵ ocasião em que se traçou um

24 De 2017 a 2020, o tempo médio de julgamento nas DRJ variou de 32,4 meses a 30,8 meses, mantendo-se sempre acima de 30 meses (aproximadamente 900 dias). E, no CARF, variou de 43,7 meses a 42,3 meses, mantendo-se sempre acima de 40 meses (aproximadamente 1.200 dias), conforme Serpa (2021, p. 29). Em março de 2025, o tempo médio de julgamento nas turmas ordinárias do CARF era de 1.229 dias (CARF, 2025).

25 O evento, que contou com auditores fiscais da Receita Federal, acadêmicos, magistrados e especialistas na área aduaneira e processual, foi transmitido pelo Youtube, no canal da

panorama do início da experiência desse tribunal administrativo aduaneiro. É incontestável (e uníssono) que o modelo representa uma evolução do anterior, de instância única, e que, como todo modelo, pode (e deve) ser aperfeiçoado, por exemplo, no que se refere à publicidade e transparência da íntegra das decisões e do controle de acervo, possibilitando não só pesquisas estatísticas aplicadas e de jurimetria, como ampla busca jurisprudencial a partir de palavras-chave e visualização pública do tempo médio de julgamento da evolução dos posicionamentos.

É importante reiterar que o CEJUL foi criado exclusivamente para atendimento aos ditames da Convenção de Quioto Revisada (e não por alegações pretéritas de inconstitucionalidade, que, diga-se, jamais encontraram eco no Poder Judiciário brasileiro) e que as disposições de tal Convenção “não constituem obstáculo à aplicação da legislação nacional no que se refere a proibições ou restrições aplicáveis a mercadorias sujeitas a controle aduaneiro” (art. 3º do Corpo da CQR/OMA). Portanto, sequer necessitaríamos de duplo grau de jurisdição para determinadas hipóteses de aplicação da pena de perdimento (v.g., mercadorias proibidas ou com licenciamento vedado ou suspenso).²⁶

É importante salientar ainda que o rito de aplicação de “sanções administrativas” (advertência, suspensão e cassação/cancelamento), previsto no art. 76 da Lei nº 10.833/2003, não foi remetido à competência do CEJUL, e que há expressa previsão de multa (apesar do título deste tópico se referir apenas a perdimento) na esfera de jurisdição do CEJUL (para a infração tipificada no art. 75 da Lei nº 10.833/2003).²⁷

Portanto, o CEJUL se apresenta como uma das possíveis soluções para a celeridade demandada em julgamentos administrativos aduaneiros, seja por atender aos ditames da Convenção de Quioto Revisada,²⁸ ou por ter potencial de efetuar julgamentos

Receita Federal, com *link* disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/novembro/o-centro-de-penalidades-aduaneiras-cejul-realiza-seminario-comemorativo-do-seu-primeiro-ano>. Acesso em: 28 mar. 2025. Cf. Seminário... (2024).

- 26 O fato de o CEJUL ter instituído duplo grau não afronta, no entanto, a CQR/OMA, tendo em conta que o art. 2º do Corpo da Convenção estabelece que “será lícito a qualquer Parte Contratante conceder maiores facilidades do que as previstas na Convenção, recomendando-se a concessão de tais facilidades na medida do possível”.
- 27 “Art. 75. Aplica-se a multa de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) ao transportador, de passageiros ou de carga, em viagem doméstica ou internacional que transportar mercadoria sujeita a pena de perdimento: I - sem identificação do proprietário ou possuidor; ou II - ainda que identificado o proprietário ou possuidor, as características ou a quantidade dos volumes transportados evidenciarem tratar-se de mercadoria sujeita à referida pena [...]”.
- 28 Nesse sentido, cf. Rocha (2024), fazendo, entre outros, referência a artigos que publicamos logo após a criação do CEJUL (Trevisan, 2023a). As críticas ao CEJUL fundadas em necessidade de paridade numérica de componentes ou de necessidade de nova estrutura fora do âmbito da RFB

administrativos em menos tempo do que no rito que se analisa a seguir, que trata do processo administrativo de determinação e exigência de crédito tributário.

4. Tratamento brasileiro para o contencioso referente a multas e o processo administrativo tributário

Na legislação aduaneira brasileira existem, hoje, 93 condutas puníveis com multas, tendo 15 delas por base de cálculo o valor do tributo ou direito²⁹ que deixou de ser recolhido, e 78 por descumprimento de obrigações aduaneiras, sendo 44 delas estabelecidas em montantes fixos, em reais, e 34 em função do valor das mercadorias ou da operação.³⁰

Dessas 93 multas, 92 estão sujeitas ao rito previsto no Decreto nº 70.235/1972,³¹ que trata de determinação e exigência de crédito tributário (processo administrativo fiscal), algumas delas por força de expressa remissão legal.³²

Tal rito, embora pouco alterado de 1972 até recentemente, também evoluiu ao longo do século atual, passando o julgamento de primeira instância a ser colegiado em 2001. O julgamento de segunda instância, que já era colegiado desde a criação do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 1924,³³ assim permaneceu nos demais

parecem exigir algo que não se encontra nos outros 136 membros da Convenção de Quioto Revisada, ou, em outras palavras, objetivam alastrar ao CEJUL, para cumprimento de um tratado internacional, a forma doméstica de composição do CAREF, que, diga-se, não encontra construção igual no Direito Comparado (o que culminaria na absurda conclusão de que nenhuma das partes da CQR/OMA a cumpre).

29 Está-se aqui a tratar tanto de tributos quanto de direitos *antidumping* e compensatórios, que, no Brasil, ainda estão longe de gozar de uniformidade doutrinária no que se refere a sua natureza jurídica. A legislação, no entanto, optou por tratar a falta de recolhimento de tais direitos, em geral, da mesma forma que é tratada a falta de recolhimento de tributos (art. 7º, § 3º, da Lei nº 9.019/1995). Já tivemos a oportunidade de nos manifestar preliminarmente sobre o tema em Trevisan (2017, p. 240-254).

30 Cf. Trevisan (2022a).

31 A exceção é a já citada multa prevista no art. 75 da Lei nº 10.833/2003, que é, atualmente, julgada pelo CEJUL.

32 É o caso das multas por falta de recolhimento de direitos *antidumping* e compensatórios (art. 7º, § 5º, da Lei nº 9.019/1995, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003) e da multa substitutiva do perdimento (art. 23, § 3º, do Decreto nº 1.455/1976, na redação dada pela Lei nº 12.350/2010).

33 O Decreto nº 16.580/1924, que criou o Primeiro Conselho de Contribuintes, estabeleceu que o órgão teria cinco membros. A estrutura paritária para os Conselhos surge apenas no Decreto nº 24.036/1934 (“Reforma Aranha”), com a consequente instituição do voto de qualidade, proferido pelo presidente do colegiado (art. 175).

Conselhos posteriormente criados, todos reunidos em três Seções de Julgamento no âmbito do CARF, desde 2009.

O rito do Decreto nº 70.235/1972 é comum às exigências de tributos e penalidades tributárias, sendo a palavra “tributário”, de longa data, utilizada (a nosso ver, indevidamente) para abranger o aduaneiro, no Brasil, especialmente no que se refere ao julgamento administrativo sob o rito de tal Decreto.

A Lei nº 11.941/2009, que criou o CARF, estabeleceu, em seu art. 48, que o órgão tem competência para “julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais, sobre a *aplicação da legislação referente a tributos* administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” (grifo nosso).

Assim, não é à toa que no sítio da *web* de tal órgão de julgamento se encontra como missão “assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários”, e como visão “ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários”.³⁴

A invisibilidade dos temas aduaneiros, escondidos por detrás da palavra “tributário”, e a evolução paulatina, mas ainda titubeante, por vezes, na distinção entre institutos tributários e aduaneiros não são apanágio brasileiro e não podem ser atreladas unicamente ao contencioso no âmbito do CARF.³⁵

A celeuma ocasionada pelas principais alterações no critério de desempate aplicado nos julgamentos do CARF, de 2020 a 2023,³⁶ por exemplo, revela que as construções normativas sequer contemplaram especificamente temas aduaneiros.

34 Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em: 28 mar. 2024. Cabe destacar que, em setembro de 2024, o CARF aprovou uma nova missão institucional, dentro do Plano Estratégico 2024-2027: “Solucionar litígios tributários e aduaneiros em última instância administrativa com imparcialidade, celeridade e excelência, proporcionando segurança jurídica à sociedade”.

35 O Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), em sua base de dados sobre tribunais tributários administrativos e judiciais, ao apontar as competências de vários “tribunais tributários administrativos”, menciona que a temática aduaneira é apreciada em dez dos onze que participaram da pesquisa (Argentina, Bolívia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, Espanha, México, Nicarágua, Peru e Uruguai). No mesmo estudo, são apontados três, entre cinco “tribunais tributários judiciais”, que tratam também da temática aduaneira (Chile, Equador e Venezuela). Entre os respondentes, somente o “tribunal tributário administrativo” do Panamá e os “tribunais tributários judiciais” da Colômbia e de Portugal informaram não tratar de matéria aduaneira (CIAT, 2018).

36 Estamos a falar da inusitada e complexa história que vai da Lei nº 13.988/2020 à Lei nº 14.689/2023. Não se pretende aqui aprofundar esse tema, que renderia, por si, um extenso artigo ou um livro.

Para que se tenha uma ideia da citada invisibilidade do aduaneiro, no “contencioso administrativo tributário”, cabe apontar o chamado “diagnóstico do contencioso tributário administrativo”, elaborado pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), em estudo encomendado pela RFB, com apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), cujo relatório sequer cita a palavra “Aduana” ou suas variantes.³⁷

Tal diagnóstico, entre outros, norteou o trabalho de elaboração de projetos para aperfeiçoar o contencioso administrativo, encomendado à equipe de juristas designada pelos presidentes do Senado Federal e do STF,³⁸ que teve o mérito de acrescentar a palavra “aduanero” em alguns tópicos e o demérito de não o fazer criteriosamente. Registre-se, como exemplo, que a palavra “aduanero” aparece no nome do anteprojeto referente à “arbitragem em matéria tributária e aduanera”, fazendo a devida distinção, enquanto o anteprojeto intitulado “mediação tributária” trata tanto de mediação em matéria tributária quanto aduanera.³⁹

Os titubeios presentes nesses projetos, em que a palavra “aduanero” ora aparece englobada no tributário, ora é usada de forma autônoma, endossam a confusão histórica entre institutos tributários e aduaneros, no Brasil, e fazem com que o “aduanero” seja “encaixado” sem critérios técnicos aqui (no processo tributário, regido pelo Decreto nº 70.235/1972) ou acolá (no processo administrativo, na reforma da Lei nº 9.784/1999). Esse quadro gera insegurança jurídica, ao ignorar, inclusive, ritos como o previsto no Decreto-lei nº 1.455/1976 e no art. 76 da Lei nº 10.833/2003, bem como disposições de tratados internacionais que versam exclusivamente sobre o contencioso administrativo aduanero, como a CQR/OMA, aqui já mencionada. Esse problema de falta de critério técnico distintivo no emprego da terminologia, gerando subjetividade e insegurança jurídica, refletiu-se, recentemente, no julgamento pelo STJ do Tema Repetitivo 1.293.⁴⁰

37 O sumário executivo e o relatório completo estão disponíveis em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo>. Acesso em: 4 fev. 2024. Uma das possíveis aparições da “Aduana” foi ofuscada pela tradução (reveladora da invisibilidade do “aduanero”), quando “Her Majesty’s Revenue and Customs” constou no relatório como “administração tributária do Reino Unido”.

38 O resultado dos trabalhos da comissão (nove anteprojetos) foi transformado em Projetos de Lei, disponíveis em: <https://www.stj.jus.br/sites/porta/p/Paginas/Comunicacao/Noticias/2022/19092022-Senado-apresenta-projetos-para-reforma-dos-processos-administrativo-e-tributario.aspx>. Acesso em 4 fev. 2024.

39 Destacamos os principais problemas dessa regulação despadronizada e distante da encontrada em outros países, ou nas melhores práticas internacionais, em Trevisan (2022b, 2022c).

40 Referente à prescrição intercorrente, e que é de extrema relevância, porque, imediatamente, ocasiona sobrestamento de processos e, após o trânsito em julgado, vinculará a Administração e os órgãos julgadores. O precedente definiu, de forma generalizante, como infrações aduaneras administrativas, ou não tributárias, aquelas em que “a norma infringida visa primordialmente

Embora a falta de uniformidade terminológica ainda traga transtornos à compreensão do contencioso aduaneiro, a situação acabou amenizada por algumas providências recentes no âmbito do CARF, como a criação de turmas especializadas aduaneiras, em abril de 2024. Com base no art. 46 do novo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 1.634/2023,⁴¹ foi editada a Portaria CARF nº 627, de 18 de abril de 2024, estabelecendo competência a uma Câmara formada por duas turmas ordinárias especializadas aduaneiras. A partir de então, todos os processos em trâmite no CARF

ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação”, e como infrações aduaneiras tributárias aquelas em que a “obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado”. A decisão está disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?cod_tema_final=1293&cod_tema_inicial=1293&novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T. Acesso em: 28 mar. 2025. Sobre o tema e as consequências da mudança de entendimento para aplicar apenas na década de 2020 uma norma de 1999, retroativamente, cf. a trilogia Trevisan (2023b, 2023c, 2023d).

- 41 “Art. 46. O Presidente do CARF, visando à adequação da distribuição do acervo entre as Seções e Câmaras e à celeridade de sua tramitação, poderá: I - temporariamente, estender a especialização estabelecida nos arts. 43 a 45 para outra Seção de Julgamento; e II - *em razão do alto grau de especialização demandado para analisar determinadas matérias*, respeitado o disposto nos art. 43 a 45, instituir Câmaras e Turmas de Julgamento especializadas para tratar de tributo ou matéria específicos, tais como: a) tributos previstos nos incisos I, III e VIII do art. 45 (*I - Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, inclusive quando incidentes na importação de bens e serviços; III - IPI; e VIII - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)*), quando se tratar de operações de importação; b) tributos previstos nos incisos IX a XX do art. 45 (*IX - Imposto sobre a Importação (II); X - Imposto sobre a Exportação (IE); XI - contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação; XII - classificação tarifária de mercadorias; XIII - isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação; XIV - vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; XV - omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado; XVI - infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação; XVII - trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; XVIII - remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-Lei nº 37, de 1966; XIX - valor aduaneiro; e XX - bagagem*); c) hipótese prevista no §1º do art. 45 (*descumprimento de normas antidumping ou de medidas compensatórias*); e d) inciso XXI do art. 45, quando relacionado aos tributos ou matérias previstos nas alíneas “a” ou “b” do inciso II deste artigo (*penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo*). §1º O disposto nos incisos I e II aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não distribuídos às Câmaras. §2º Na hipótese do inciso II haverá pelos menos duas turmas ordinárias com a mesma especialização de tributo ou de matéria.” (grifos nossos).

que tratem de temas aduaneiros passarão a ser julgados pela Primeira e pela Segunda Turmas Ordinárias da Quarta Câmara da Terceira Seção do CARF (sem prejuízo da competência para o trato desses temas em turmas extraordinárias, dentro de seu limite de alçada).

E quando nos referimos a temas aduaneiros, abrangemos todas as multas aduaneiras (à exceção daquela apreciada pelo CEJUL), tanto as que interseccionam o reino tributário, quanto aquelas que sequer tangenciam tal seara.

Não se tem dúvida de que, entre todos os ritos aqui citados, o do Decreto nº 70.235/1972 (tributário, na acepção de “invisibilidade” que abrange algumas penalidades pecuniárias aduaneiras) é o que mais reclama aperfeiçoamento, para dar conta do excessivo acervo de julgamento e da exacerbada litigância, além de ser o mais relevante em termos econômicos.⁴²

5. Reflexões finais: avanços e desafios

Registramos, ao longo dos tópicos anteriores, a evolução do tratamento das modalidades de contencioso aduaneiro no Brasil, todas com notáveis avanços no presente século, suficientes para que possamos afirmar que hoje temos a melhor configuração de contencioso aduaneiro da história brasileira.

Mas ainda estamos muito distantes das melhores práticas mundiais, em termos quantitativos (pelo alto teor de litigância e pelo pouco amadurecimento de meios alternativos de solução de conflitos). Portanto, os avanços obtidos não nos permitem, de forma alguma, estacionar.

Há oportunidades no horizonte, que devem ser objeto de olhar atento da comunidade aduaneira. O trâmite do conjunto de anteprojetos produzidos pela Comissão de Juristas designada pelo Senado e pelo STF tem potencial de redução de litígios, se aparadas arestas com potencial oposto (a exemplo da disposição que permite ao CARF a redução de penalidades fixadas em lei, ainda sem critérios objetivos). E poderia contemplar em ritos específicos a questão referente ao perdimento (hoje tratado de forma mais evoluída e célere no CEJUL) e às “sanções administrativas”.

Aliás, os ritos de perdimento e “sanções administrativas”, com o passar do tempo, poderiam incorporar ferramentas exitosas do CARF, como Súmulas e julgamentos na

42 Em 2018, o contencioso tributário federal (administrativo e judicial) ultrapassava o patamar de R\$ 3,4 trilhões, correspondente a 50,4% do PIB nacional, e, isolando-se o contencioso tributário administrativo na esfera federal, chegava-se, em 2018, a 16,4% do PIB, ante 0,28% e 0,19% de mediana nos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, 2020).

sistemática dos recursos repetitivos. E disponibilizar acervo de julgados (a exemplo do CARF, que já possui plataforma com mais de meio milhão de julgados).

O CARF, por seu turno, tem a oportunidade de, com o novo Regimento Interno, que aumentou o número de turmas, as quais, por sua vez, passarão a operar com seis julgadores cada, e com a especialização aduaneira, aqui celebrada e endossada,⁴³ incrementar a quantidade e a qualidade técnica dos julgamentos, com redução do tempo de apreciação dos processos.

Aliás, a adoção de modelos exitosos no exterior também se apresenta como oportunidade (e desafio). Esse foi o ponto fraco das últimas medidas adotadas em relação ao contencioso referente a crédito tributário. Nenhum dos estudos que resultaram em anteprojetos/projetos de lei ou medidas de redução do contencioso aduaneiro pecuniário foi acompanhado de análise de experiências internacionais exitosas. A falta de *benchmarking* para um tema de tamanha importância econômica é inexplicável.

Eis um grande desafio: verificar que países apresentam mecanismos eficazes de contencioso administrativo, adaptando as medidas à realidade brasileira.

Para evitar a perpetuação das confusões entre institutos, uma visão sistemática do conteúdo das disposições tributárias e aduaneiras – e de sua área de intersecção – em muito auxiliaria no deslinde dos contenciosos administrativos e no aprimoramento das soluções técnicas especializadas que tradicionalmente oferecem o CARF e os demais órgãos de julgamento administrativo aduaneiro, como o CEJUL.

E a decisão recente do STJ, no já citado Tema Repetitivo 1.293, tem potencial de pressionar a celeridade nos julgamentos aduaneiros do CARF (ao menos na acepção de “administrativo aduaneiro não tributário” dada pela corte judicial) e do CEJUL, ou até de, diante de um cenário de flagrante impossibilidade de cumprimento dos prazos em função do acervo e da quantidade de julgadores no CARF, acabar provocando deslocamento de algumas das competências para o CEJUL, que já aprecia ao menos uma multa aduaneira e diversas penalidades de perdimento que tratam de matéria que o STJ classificaria como “aduaneira tributária” no precedente citado.⁴⁴

43 Tratamos das vantagens da especialização em Trevisan, Meira e Macedo (2024). Ainda sobre a importância da jurisdição especializada em matéria aduaneira, cf. Basaldúa (2015, p. 66-67).

44 Por exemplo, as seguintes condutas puníveis com perdimento, essencialmente tributárias: mercadoria estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova do pagamento dos tributos aduaneiros (Decreto-lei nº 37/1966, art. 105, IX); mercadoria estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso (Decreto-lei nº 37/1966, art. 105, XI); mercadoria transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e de outros gravames, quando desembaraçada com isenções de caráter especial (Decreto-lei nº 37/1966, art. 105, XIII); e mercadoria fracionada em duas

Superar as velhas confusões entre o “aduanheiro” e o “tributário”, nesse cenário, não é uma meta, mas uma condição para seguir adiante na missão de resolver litígios administrativos, com imparcialidade, celeridade e conhecimento técnico/jurídico especializado, com julgadores capacitados para enfrentar não só os temas aduanheiros clássicos internacionais (valoração, classificação, origem), mas os novos temas aduanheiros (como os impactos aduanheiros que derivarão da reforma tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e já disciplinada na Lei Complementar nº 214/2025, faltando justamente – para variar – um acordo sobre o rito processual a ser adotado para os novos tributos criados).

E, como desafio-mor (um ideal, um sonho!), poderíamos concentrar os contenciosos aduanheiros (a exemplo de outros países, como a Argentina) em um capítulo de um Código Aduaneiro Brasileiro, no qual também estariam consolidadas as disposições sobre definições, sujeitos aduanheiros, tributos aduanheiros, regimes aduanheiros e infrações/penalidades aduaneyras.

Esse ideal começou a tomar corpo. Por meio do PL nº 4.423/2024, publicado no *Diário do Senado Federal* em 18 de novembro de 2024, e derivado de trabalhos de equipe formada por especialistas do Ministério da Fazenda, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, e do Senado, com a participação de outros órgãos públicos e do setor privado na elaboração do texto, tramita no Senado o Projeto de “Lei Geral de Comércio Exterior”, que trata de quase todos esses temas (à exceção de tributos, penalidades e contenciosos), incorporando as melhores práticas internacionais previstas na CQR/OMA e no AFC/OMC, além de outros instrumentos modernos de facilitação do comércio.⁴⁵

O contencioso administrativo aduaneyro, que muito avançou nos últimos tempos, assim como os estudos sobre Direito Aduaneiro, no Brasil,⁴⁶ ainda tem ampla oportunidade de melhoria, e não é demasiado imaginar que o Brasil pode, à luz das melhores práticas internacionais, encontrar soluções para os desafios que hoje se apresentam.

Que o CARF e o CEJUL contribuam na concretização desse sonho de uma regulação e uma disciplina específica do contencioso aduaneyro (e, por que não, de toda a

ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneyros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada (Decreto-lei nº 37/1966, art. 105, XVI).

45 Sobre o desenvolvimento recente do Direito Aduaneiro, no Brasil, cf. Trevisan (2024a).

46 Sobre a Lei Geral de Comércio Exterior, cf. Trevisan (2024b, 2024c), Branco e Andrade (2024) e Pieri (2024).

matéria aduaneira, codificada) no Brasil, livre da apropriação seletiva pouco criteriosa de institutos tributários e da vala comum ocasional do Direito Administrativo.

Como pregou John Lennon: “You may say I’m a dreamer. But I’m not the only one. I hope someday you’ll join us. And the world will be as one”.

Referências

BASALDÚA, Ricardo Xavier. El derecho aduanero y la Organización Mundial del Comercio. In: COTTER, Juan Patricio (coord.). *Estudios de Derecho Aduanero*: homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine. Buenos Aires: LexisNexis, 2007, p. 3-26.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008 [1988].

BASALDÚA, Ricardo Xavier. Importancia de la Jurisdicción Especializada en Materia Aduanera: Situación en Argentina. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 61-85.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: Antecedentes y Principios Aduaneros Involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 81-120.

BRANCO, Leonardo; ANDRADE, Thális. Lei Geral de Comércio Exterior e a modernização das aduanas. *Revista Eletrônica Conjur*, 15 out. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-out-15/820823/>.

BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. *Direito Aduaneiro*: pena de perdimento. v. 2. Curitiba: Juruá, 2019.

CARF. *Dados Gerenciais do CARF*. Brasília, 2025. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos>.

CIAT. *Base de datos sobre Tribunales Tributarios Administrativos y Judiciales*. 23 ago. 2018. Disponível em: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios/>.

COSTA E SILVA, Oswaldo. Introdução. A vida e a obra de Gerson Augusto da Silva. In: SILVA, Gerson Augusto da. *Estudos de integração e de harmonização tributária*. Brasília: ESAF, 1983, p. 15-55. Coleção Gerson Augusto da Silva, n. 8.

EZEQUIEL, Márcio da Silva. *Receita Federal: 50 anos (1968-2018)*. Brasília: Receita Federal, 2018.

FAZOLO, Diogo Bianchi. *Infrações aduaneiras à luz do Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Caput Libris, 2024.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A implementação do Acordo sobre Facilitação Comercial no Brasil. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 431-468.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). *Revista ETCO*, São Paulo, n. 25, ano 17, ago. 2020. Disponível em: https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf). Acesso em: 28 mar. 2025.

MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais*. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MORINI, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a modernização da administração aduaneira. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 163-198.

NEUFELD, Nora. *The long and winding road: how WTO members finally reached a trade facilitation agreement*. Genebra, 2014. Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd201406_e.pdf.

PIERI, Fernando. Anteprojeto da Lei Geral de Comex: comentários. *Revista Eletrônica Conjur*, 22 out. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-out-22/anteprojeto-da-lei-geral-de-comex-comentarios-parte-1/>.

ROCHA, Sérgio André. O Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (Cejul) e a Convenção de Quioto Revisada. *Revista Eletrônica Conjur*, 22. jan 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-22/o-cejul-e-a-convencao-de-quioto-revisada/>. Acesso em: 28 mar. 2025.

ROHDE PONCE, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano*. Tomo I – Fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera. México: Tirant lo Blanch, 2021.

SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

Seminário Centro Nacional de Julgamento de Penalidades Aduaneiras - Cejul - Ano I. [Brasília]: CEJUL, 2024. 1 vídeo (9h32min45s). Publicado pelo canal da Receita Federal no Youtube. Disponível em: <https://www.youtube.com/live/I7k8dTHcKKM>. Acesso em: 28 mar. 2025.

SERPA, Sandro de Vargas. *Uma análise econômica do contencioso tributário brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, Brasília, 2021. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/42310/1/2021_Sandro-deVargasSerpa.pdf.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário – distinções básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex, 2008, p. 11-55.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro no Brasil: a hora e a vez da internacionalização. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 11-60.

TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Lex, 2017.

TREVISAN, Rosaldo. O Acordo sobre a Facilitação do Comércio e seu impacto na legislação aduaneira brasileira. In: CASTRO JUNIOR, Osvaldo Agripino de (org.). *Constituição, tributação e aduana no transporte marítimo e na atividade portuária*. 1. ed. Belo Horizonte: Forum, 2020, p. 37-67. v. I.

TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 571-630.

TREVISAN, Rosaldo. Contribuições aduaneiras para a melhoria do contencioso administrativo. *Revista Eletrônica Conjur*, 3 maio 2022a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-03/territorio-aduaneiro-contribicoes-aduaneiras-melhoria-contencioso-administrativo/>.

TREVISAN, Rosaldo. Contencioso aduaneiro: uma luz no fim do túnel? *Revista Eletrônica Conjur*, 20 set. 2022b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-set-20/territorio-aduaneiro-luz-fim-tunel-contencioso-aduaneiro-2022/>.

TREVISAN, Rosaldo. Convenção de Quioto revisada: juntos e ‘shallow now’? *Revista Eletrônica Conjur*, 5. dez. 2023a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-05/convencao-de-quito-revisada-juntos-e-shallow-now/>. Acesso em: 28 mar. 2025.

TREVISAN, Rosaldo. Prescrição intercorrente e aduana: “Back to the future” (parte 1). *Revista Eletrônica Conjur*, 28 fev. 2023b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-28/artx-territorio-aduaneiro-prescricao-intercorrente-aduana-back-to-the-future-parte/>.

TREVISAN, Rosaldo. Prescrição intercorrente e aduana: “Back to the future” (parte 2). *Revista Eletrônica Conjur*, 4 abr. 2023c. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-abr-04/territorio-aduaneiro-prescricao-intercorrente-aduana-back-to-the-future-parte-2/>.

TREVISAN, Rosaldo. Prescrição intercorrente e aduana: “Back to the future” (parte 3). *Revista Eletrônica Conjur*, 9 maio 2023d. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-09/territorio-aduaneiro-prescricao-intercorrente-aduana-back-to-the-future-parte/>.

TREVISAN, Rosaldo. El “despertar” del Derecho Aduanero en Brasil. *Aduana News*, Buenos Aires, 19 abr. 2024a. Disponível em: <https://aduananews.com/el-despertar-del-derecho-aduanero-en-brasil/>.

TREVISAN, Rosaldo. Lei Geral de Comércio Exterior: um alinhamento importante. *Revista Eletrônica Conjur*, 17 set. 2024b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-17/lei-geral-de-comercio-exterior-um-alinhamento-importante/>.

TREVISAN, Rosaldo. Churchill, Caetano e o ‘tema do momento’. *Revista Eletrônica Conjur*, 5 nov. 2024c. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-nov-05/churchill-caetano-e-o-tema-do-momento/>.

TREVISAN, Rosaldo; FAZOLO, Diogo Bianchi; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Considerações sobre o perdimento aduaneiro de bens na legislação brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, p. 174-196, 24 ago. 2022.

TREVISAN, Rosaldo; MEIRA, Liziane Angelotti; MACEDO, Leonardo Correa Lima. Por um contencioso aduaneiro especializado. *Revista Eletrônica Conjur*, 9 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-09/por-um-contencioso-aduaneiro-especializado/>.

WCO. The RKC/MC kicks off discussion on the draft revisions to the RKC Guidelines. *Newsroom*, 9 mar. 2023. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/revised-kyoto/pg0339ea.pdf?la=en>. Acesso em: 28 mar. 2025.

WCO. *Revised Kyoto Convention*. Position as Regards Ratifications. Bruxelas, 5 jul. 2024. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/revised-kyoto/pg0339ea.pdf?la=en>.

WTO. *Trade Facilitation Agreement*. Ratifications List. 2025. Disponível em: <https://www.tfafacility.org/notifications-ratifications/ratifications-list>.

SOLON SEHN¹

Resumo: O presente artigo desenvolve o estudo da relação jurídica aduaneira e seus elementos (fato jurídico aduaneiro, sujeitos e objeto).

Palavras-chave: Relação jurídica aduaneira; natureza jurídica; fato jurídico aduaneiro; território aduaneiro; zona primária; zona secundária; sujeitos; objeto.

Abstract: This article examines customs legal relations and their elements (customs legal facts, subjects, and objects).

Keywords: Customs legal relations; legal nature; customs legal facts; customs territory; primary zone; secondary zone; subjects; objects.

1 Professor de Direito Aduaneiro e Tributário. Doutor e mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado, graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Ex-conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e representante da Confederação Nacional da Indústria (CNI).

Sumário

Considerações iniciais	383
1. Natureza jurídica	383
2. Fato jurídico aduaneiro	386
2.1 Materialidade	386
2.2 Produtos (bens móveis corpóreos).	387
2.3 Referencial geográfico	388
2.3.1 Território aduaneiro	388
2.3.2 Zonas primária e secundária.	389
2.4 Marco temporal	390
3. Sujeitos	390
4. Objeto	390
Conclusão	393
Referências	394

Considerações iniciais

A relação jurídica aduaneira é pouco estudada na doutrina. No direito brasileiro, a lacuna é ainda maior, já que não existe um trabalho acadêmico específico sobre o tema. Há construções teóricas relevantes sobre a autonomia do direito aduaneiro, sobretudo em relação ao direito tributário. Alguns estudos até afirmam a existência da relação jurídica aduaneira. Porém, não se ocupam da descrição dos elementos desse relevante vínculo jurídico.²

As maiores divergências doutrinárias nessa matéria decorrem da amplitude do controle aduaneiro, o que torna difícil identificar e, sobretudo, descrever sinteticamente o objeto da relação jurídica aduaneira. Esse problema, por muito tempo, fez parecer que talvez tivessem razão os autores alemães que, no direito administrativo, sustentam a inutilidade da teorização da relação jurídica-administrativa.³ Após um período de amadurecimento, hoje entende-se que a relação jurídica aduaneira é uma categorização fundamental.

Pode parecer pouco afirmar que, com a transposição da fronteira, surge uma *relação jurídica* entre o Estado-aduana e o particular. Mas, na realidade, isso diz muito sobre os limites da atuação estatal no exercício do controle aduaneiro das operações de comércio exterior. Em uma *relação jurídica*, o Estado e os cidadãos têm *direitos e deveres* recíprocos limitados pelo direito. Trata-se de uma concepção que implica a superação da visão do controle aduaneiro como *relação de poder* fundada genericamente no *imperium* que decorre da soberania estatal.

O presente estudo não tem a pretensão de esgotamento do tema. Nele busca-se apenas apresentar uma breve introdução dessa temática.

1. Natureza jurídica

Há autores que reduzem a relação jurídica aduaneira à obrigação de pagar tributos, dentro de uma concepção que foi sustentada pelas *teorias fiscalistas* do final do século XIX e início do século XX.⁴ Outros reconhecem a autonomia da relação

2 Sobre o tema, cf. Sehn (2023, 2025a, p. 2 e ss.).

3 No direito administrativo alemão, como ensina Harmut Bauer, a relação jurídica-administrativa é considerada por parte da doutrina como uma inovação doutrinária capaz de substituir a doutrina das formas, que tem o ato administrativo como categoria fundamental. Outros, no entanto, entendem que se trata de uma construção carente de conteúdo. Já teorizada muito antes pelos autores clássicos como Otto Mayer, Walter Jellinek, Fritz Fleiner e Hans Nawiasky, não proporcionou nenhum incremento ao conhecimento, razão pela qual se deve deixar de falar dela. Sobre essa discussão, cf. Bauer (1993, p. 139 e ss.).

4 Sobre esse tema, cf. Ponce (2000, p. 57). Ainda segundo o professor mexicano, a concepção fis-

jurídica aduaneira, mas a consideram um vínculo jurídico obrigacional: a *obrigação aduaneira*. Parece mais acertada, no entanto, a doutrina que a compreende como uma relação jurídica de natureza não obrigacional.⁵

Na linguagem ordinária, o termo “obrigação” é utilizado para fazer referência às mais variadas espécies de deveres e encargos, inclusive de natureza extrajurídica (v.g., morais, religiosos, dentre outros). Juridicamente, porém, a *obrigação* caracteriza-se em razão da *patrimonialidade* e da correspondência a um *interesse do credor*. Trata-se de uma relação jurídica assimétrica estabelecida entre dois sujeitos, na qual uma das partes (sujeito passivo ou devedor) está vinculada à satisfação de uma prestação susceptível de valoração pecuniária (*dar, fazer ou não fazer* alguma coisa) no interesse da outra (sujeito ativo ou credor). As obrigações diferenciam-se dos *deveres jurídicos* em sentido estrito, porque estes, além de não apresentarem um caráter patrimonial, são estabelecidos no *interesse público* ou de uma categoria de pessoas.⁶

No direito aduaneiro, quando alguém promove o ingresso ou a saída de uma mercadoria do território do país, nem sempre surge a obrigação de pagar tributos. Há atos de transposição de fronteira que – em razão de regras de isenção, de imunidade ou de não incidência pura e simples – não são tributados. Contudo, ainda assim, implicam o surgimento de um vínculo jurídico entre aquele que os realiza e o Estado. Mesmo quando não há um crédito tributário devido, v.g., as administrações aduaneiras podem exigir do particular determinados comportamentos visando à verificação da observância de medidas não tarifárias (quotas, proibições de importação e de exportação, licenciamento, exigências técnicas, sanitárias, fitossanitárias, dentre outras).

calista da obrigação aduaneira foi defendida recentemente por César García Novoa, quando afirmou que: “Como obligación tributaria que es, la obligación aduanera nace a partir de la realización de un presupuesto de hecho legal o hecho imponible” (Novoa, 2020, p. 97). Não cabe aqui a defesa do pensamento de terceiros, porém, não se teve a mesma impressão da leitura do artigo do professor espanhol. Ele discorre sobre as características da obrigação de pagar os tributos aduaneiros, sem reduzir a relação aduaneira a esse objeto. Por isso, prefere-se não incluir García Novoa entre os que defendem a teoria fiscalista.

5 Nessa linha, Piero Bellante define *relação aduaneira* como “a relação jurídica que se instaura, no momento da passagem da linha aduaneira, entre o detentor da mercadoria e a autoridade aduaneira”. A noção de relação aduaneira é conexa com o exercício do poder de vigilância e de controle atribuído à autoridade” (Bellante, 2020, p. 199, trad. nossa). No original: “Si definisce rapporto doganale il rapporto giuridico che si instaura, al momento dell’attraversamento della linea doganale, tra il detentore della merce e l’autorità doganale. La nozione di *rapporto doganale* è connessa con l’esercizio del potere di vigilanza e di controllo attribuito all’autorità”. No mesmo sentido, cf. Barreira (2007).

6 Cf. Gomes (2009, p. 15 e ss.), Varela (2003, p. 51 e ss.), Costa (1998, p. 53 e ss.) e Tepedino e Schreiber (2020, p. 12 e ss.).

O particular, ademais, tem o dever de declarar e de descrever as mercadorias, entre outras informações exigidas pela legislação, submetendo-as ao regime aduaneiro apropriado.

A relação jurídica aduaneira é o conceito que expressa os direitos e os deveres do particular e do Estado que surgem com a transição da fronteira, que é autônoma em relação à obrigação de pagar os tributos aduaneiros ou eventuais prestações pecuniárias relativas à defesa comercial (direitos *antidumping* ou compensatórios). Trata-se de um vínculo jurídico sem natureza obrigacional, porque a prestação devida pelo sujeito passivo não é susceptível de valoração pecuniária nem visa à satisfação do interesse de um credor em particular, mas do interesse público inerente ao controle aduaneiro da operação de comércio exterior.

A autonomia da relação jurídica aduaneira pode não ser compreendida com facilidade quando se pensa em uma importação, já que os tributos aduaneiros incidem na maior parte dessas operações. Porém, fica nítida em uma exportação, que, como se sabe, não é tributada, salvo em situações especiais. Nela a saída do produto do território nacional não implica o surgimento de uma obrigação tributária, mas, independentemente disso, sempre existirá uma relação jurídica aduaneira. Dito de um outro modo, em qualquer caso haverá a instauração de um vínculo jurídico autônomo que garante ao Estado-aduana, mesmo sem qualquer repercussão fiscal efetiva ou potencial, o direito de exigir do particular uma série de prestações necessárias ao controle aduaneiro da operação, inclusive para evitar, *v.g.*, a exportação de mercadorias proibidas, a prática de ilícitos, como o tráfico internacional de drogas, ou mesmo a retirada de produtos de flora, fauna ou de valor histórico-cultural do país.⁷

7 Mesmo em um cenário hipotético em que não exista mais cobrança de tributos sobre o comércio exterior, os deveres que exprimem o conteúdo da relação jurídica aduaneira continuarão necessários e exigíveis toda vez que ocorrer um ato de transposição da fronteira. Isso evidencia, como assinala Enrique Barreira, que esses deveres realmente não são acessórios das obrigações tributárias: “Se a importação ou a exportação não fossem tributadas, esses deveres seriam igualmente mantidos para permitir o controle do cumprimento, tanto de outras restrições de caráter econômico e de caráter não econômico, como dos regimes econômicos de incentivo ao comércio, o que demonstra que, em qualquer caso, não são acessórios à obrigação tributária aduaneira, deixando claro que a relação jurídica ‘tributária’ aduaneira não é o fim primordial buscado pelo direito aduaneiro” (Barreira, 2007, p. 69, trad. nossa). No original: “Si la importación o exportación no estuvieran gravadas con tributos, estos deberes igualmente se mantendrían para permitir que se controle el cumplimiento, tanto de otras restricciones de carácter económico y de carácter no económico, como de los regímenes económicos de aliento al comercio, lo que demuestra que, en todo caso, no son accesorias de la obligación tributaria aduanera, quedando en claro que la relación jurídica ‘tributaria’ aduanera no es el fin primordial buscado por el derecho aduanero”.

2. Fato jurídico aduaneiro

2.1 Materialidade

As relações jurídicas surgem em razão da realização de um evento descrito abstratamente na *proposição antecedente* de uma norma jurídica, também chamada *hipótese de incidência*, *suporte fático* ou *pressuposto*.⁸ Toda relação jurídica, assim, tem um evento ou *fato propulsor*,⁹ que é um fato concreto que se ajusta ou subsume à hipótese de incidência.¹⁰ Trata-se de um *fato jurídico* porque, em razão do nexo de imputação (*dever ser*) entre a hipótese e o consequente normativo, tem como efeito a instauração da relação jurídica. Daí que – não apenas no direito aduaneiro, mas em qualquer ramo do direito – as relações jurídicas sempre decorrem de fatos jurídicos.¹¹

A materialidade do *evento* relevante para o surgimento da relação jurídica aduaneira é a conduta de *introduzir* ou de *retirar produtos* (bens móveis e corpóreos) de qualquer natureza do território aduaneiro, independentemente da finalidade, da origem, da procedência ou da previsão de incidência de tributos sobre a operação de comércio exterior. Excluem-se apenas as transposições fronteiriças desvinculadas de ações humanas, como o movimento migratório de aves ou de animais.¹²

Para o surgimento da relação jurídica aduaneira, todo evento de transposição da fronteira é relevante. Mesmo as entradas de produtos isentos ou de origem nacional em retorno ao país implicam o surgimento de direitos e de deveres para quem promove a transposição da fronteira. O *fato jurídico aduaneiro*, portanto, é mais amplo

8 Portanto, a categorização de um *fato jurídico aduaneiro* não é uma simples adaptação teórica do conceito de *fato jurídico tributário* (ou *fato gerador* da obrigação tributária).

9 Essa é a denominação utilizada por Orlando Gomes, que o conceitua como o acontecimento definido em lei, dependente ou não da vontade humana, que desencadeia a relação jurídica (Gomes, 1996, p. 101 e ss.).

10 Como será examinado melhor no estudo dos tributos aduaneiros, entende-se que a simples ocorrência do evento não é suficiente para o surgimento da obrigação. Sempre é necessário um ato de aplicação (incidência), isto é, a inserção, na ordem jurídica, de uma norma individual e concreta pelo agente competente, por meio da linguagem escrita, segundo os preceitos de direito positivo. Esta, em seu antecedente, contém o fato jurídico tributário e, no consequente, a formalização do vínculo obrigacional, com a individualização de seus sujeitos ativo e passivo e a quantificação do objeto da prestação (Carvalho, 2015, p. 168 e ss.). Trata-se da concepção proposta pelo construtivismo lógico-semântico, desenvolvido por Lourival Vilanova e por Paulo de Barros Carvalho, situada no marco da filosofia da linguagem e que opera com a combinação entre o método analítico e a hermenêutica, dentro de uma visão culturalista do fenômeno jurídico. Sobre o construtivismo, cf. Carvalho (1999, 2011, 2013, 2014, p. 6-9) e Vilanova (1997, 2000, 2003).

11 Cf. Vilanova (1997, p. 88 e ss.), Pinto (1994, p. 183 e ss.) e Andrade (1992, p. 14 e ss.).

12 Cf. Ponce (2000, p. 53-54).

que o *fato jurídico tributário*. No imposto de importação, a entrada física no território é necessária, mas não suficiente para a caracterização do evento impositivo. O cruzamento da fronteira deve ser qualificado pela *intenção integradora*. Daí que só há incidência tributária quando alguém visa a incorporar o produto ao mercado nacional ou, de acordo com a terminologia da Convenção de Quioto Revisada (CQR), quando a transposição da fronteira ocorre para fins de *incorporação definitiva do produto à livre circulação econômica no país de destino*.¹³ O mesmo ocorre na exportação, que nada mais é do que uma importação sob a perspectiva inversa.

2.2 Produtos (bens móveis corpóreos)

A doutrina estrangeira usa o termo *mercadoria* para se referir à classe de bens que são relevantes para o surgimento da relação jurídica aduaneira. Nele estão compreendidos todos os objetos passíveis de ingresso e saída do território aduaneiro, independentemente da destinação (comercialização ou uso próprio). Os *serviços e intangíveis*, assim, estão fora do âmbito da relação jurídica aduaneira.¹⁴

Ocorre que, no direito brasileiro, o conceito de mercadoria tem um sentido diferente, mais restrito que no direito comparado. Uma *mercadoria* é caracterizada juridicamente a partir de três fatores. O primeiro é a natureza móvel e corpórea do bem. O segundo é a finalidade aquisitiva, que se vincula à obtenção de lucro com a comercialização do produto. Não são mercadorias os bens comprados para fins de uso ou de consumo pessoal.¹⁵ O terceiro fator de caracterização é a qualificação do adquirente. Este deve ser uma sociedade ou um empresário comerciante, vale dizer, uma pessoa física ou jurídica que tem na mercancia a sua atuação profissional regular.

13 O Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada) foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 56/2019 e promulgado pelo Decreto nº 10.276/2020. Nele é definido no Capítulo 1 do Anexo Específico B que: “Importação definitiva [é] o regime aduaneiro que permite a colocação em livre circulação no território aduaneiro de mercadorias importadas, mediante o pagamento dos direitos e demais imposições de importação e o cumprimento de todas as formalidades aduaneiras necessárias”.

14 Como destaca Ricardo Xavier Basaldúa, “desde o aparecimento das primeiras regulações orgânicas da matéria aduaneira o vocábulo ‘mercadoria’ foi empregado com um alcance muito amplo, para se referir a todos os objetos susceptíveis de serem importados ou exportados” (Basaldúa, 1992, p. 53, trad. nossa). No original: “[...] desde la aparición de las primeras regulaciones orgánicas de la materia aduanera el vocablo ‘mercadería’ fue empleado con un alcance muy amplio, para referirse a todos los objetos susceptibles de ser importados o exportados”. No mesmo sentido, cf. Basaldúa (1988, p. 167 e ss., 2007, p. 37 e ss., 2011, p. 41 e ss.), Barreira (2007, p. 71), Witker (1999, p. 67) e Ponce (2000, p. 53-54).

15 Cf. Mendonça (2000, p. 543).

Isso afasta de seu âmbito conceitual as compras com finalidade de revenda eventual, mesmo lucrativa, por quem o faz sem habitualidade.¹⁶

Em razão dessa particularidade de nosso ordenamento jurídico, para evitar confusões técnicas, deve-se fazer uso do conceito de *produto* para descrever a materialidade do evento relevante para o surgimento da relação jurídica aduaneira, o que abrange *todos os bens móveis e corpóreos*, com a exclusão dos *serviços* e dos *intangíveis*.

2.3 Referencial geográfico

2.3.1 Território aduaneiro

O marco geográfico relevante para o surgimento da relação jurídica aduaneira é o *território aduaneiro*, conceito técnico que corresponde ao âmbito de vigência espacial da legislação aduaneira, nem sempre coincidindo com as fronteiras políticas de um Estado soberano.¹⁷

O território brasileiro abrange a superfície (o solo e o subsolo), o espaço aéreo sobrejacente, as águas interiores, as ilhas costeiras e o mar territorial, que constitui uma zona com extensão de 12 milhas contadas da linha de base – linha litorânea de maré baixa –, não incluindo as águas interiores. Trata-se de área que alcança as águas, o leito do mar, o respectivo subsolo e o espaço aéreo sobrejacente. Nela é assegurado o direito de passagem inocente por parte de embarcações de outras nacionalidades, desde que contínua e rápida. Adjacente ao mar territorial, em uma segunda faixa – a zona contígua, das 12 até as 24 milhas marítimas –, o Estado brasileiro também pode tomar medidas de fiscalização alfandegária, imigratória e de saúde pública. De acordo com a Lei nº 8.617/1993 e com a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982, assinada em Montego Bay, na Jamaica, a soberania nacional alcança ainda a plataforma continental (Lei nº 8.617/1993, art. 11) e a zona econômica exclusiva (art. 6º).

16 *Mercadoria*, na definição de Fran Martins, são “as coisas móveis que os comerciantes adquirem com a finalidade específica de revender” (Martins, 1996, p. 129). A aquisição com finalidade de revenda eventual, por pessoa que não tenha nessa atividade a sua profissão habitual, não é considerada uma operação mercantil, porque a natureza empresarial pressupõe, nos termos do art. 966 do CC, o exercício não eventual de uma atividade econômica organizada (Requião, 2003, p. 83 e ss). O mesmo se aplica à compra feita para uso pessoal, sem finalidade de revenda, que é a própria antítese do contrato de compra e venda mercantil: “A compra mercantil é para especular; a lei não diz, mas é evidente” (Mendonça, 2000, p. 542).

17 De acordo com o Glossário da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), o território aduaneiro é o “território no qual as disposições da legislação aduaneira de um Estado são plenamente aplicáveis”.

Já o território aduaneiro compreende o âmbito de vigência espacial da legislação aduaneira no território nacional – inclusive áreas de livre comércio¹⁸ – e as áreas de controle integrado do Mercosul situadas no território dos países-membros em regiões de fronteira. Nesses espaços há uma extraterritorialidade da legislação nacional. Neles as administrações aduaneiras dos países-membros exercem um controle aduaneiro conjunto, previsto no Acordo de Recife, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 66/1981 e promulgado pelo Decreto nº 1.280/1994.¹⁹

2.3.2 Zonas primária e secundária

O território aduaneiro é dividido pela legislação brasileira em zonas primária e secundária, nos termos do art. 33 e do parágrafo único do Decreto-lei nº 37/1966:

Art. 33 - A jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, e abrange:

I - zona primária - compreendendo as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nas quais se efetuam operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados;

II - zona secundária - compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente.

Parágrafo único. Para efeito de adoção de medidas de controle fiscal, poderão ser demarcadas, na orla marítima e na faixa de fronteira, zonas de vigilância aduaneira, nas quais a existência e a circulação de mercadoria estarão sujeitas às cautelas fiscais, proibições e restrições que forem prescritas no regulamento.

O legislador não fez uso de uma boa técnica no *caput* do art. 33. Como se sabe, *jurisdição* é atividade típica do Poder Judiciário. Nela o Estado-juiz aplica as normas

18 A definição referencial do Glossário da OMA exclui as zonas francas e áreas de livre comércio do território aduaneiro. Não é essa, contudo, a realidade normativa do direito brasileiro. Entre nós, o território aduaneiro compreende essas áreas, inclusive a Zona Franca de Manaus, porque a legislação nacional aplica-se plenamente, sendo devidos os tributos na importação de armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros, entre outros produtos previstos no Decreto-lei nº 288/1967.

19 Essas áreas não constituem *enclaves*, que são áreas situadas no território estrangeiro em que se aplica a legislação aduaneira nacional (os exclaves, por sua vez, são áreas do território nacional nas quais a legislação aduaneira de outro país é aplicada). A doutrina cita o exemplo do Principado de Mônaco, que integra o território aduaneiro da França desde a Convenção de União Aduaneira de 1912 (Basaldúa, 2011, p. 115). Outro exemplo é Campione d'Italia, que é um enclave italiano na Suíça, situado nas proximidades de Lugano, no Cantão Ticino.

jurídicas de direito material – promove a *atuação da vontade concreta da lei* – na composição definitiva de uma lide (conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida) com imparcialidade e em caráter substitutivo à vontade das partes.²⁰ As autoridades aduaneiras não exercem atividade dessa natureza. Na realidade, nesse dispositivo o termo “jurisdição” tem o sentido de competência administrativa territorial.

2.4 Marco temporal

O fato jurídico aduaneiro ocorre na chegada da remessa internacional no recinto alfandegado²¹ ou na descarga pelo transportador no recinto alfandegado de zona primária. Na saída, o fator temporal relevante é a recepção da carga pelo depositário no local do despacho.²² É a partir desses marcos temporais que se considera ocorrido o fato jurídico aduaneiro, com a consequente instauração da relação jurídica.

3. Sujeitos

A relação jurídica aduaneira tem natureza complexa. Portanto, não há apenas um, mas vários direitos e deveres contrapostos. A mesma pessoa pode ser sujeito ativo e passivo, em uma alternância de posições, até a extinção do vínculo jurídico. Essa característica faz com que parte da doutrina rejeite a “tentação” de identificar os sujeitos passivo e ativo da relação jurídica aduaneira.²³ Ocorre, como ensina Miguel Reale (2010, p. 218), que “toda pessoa que se insere em uma relação jurídica tem sempre direitos e deveres, e não apenas direitos, ou não apenas deveres”. Por isso, a determinação dos sujeitos ativo ou passivo deve ocorrer em função da preponderância.

Assim, dentro do critério da preponderância, o sujeito passivo da relação jurídica aduaneira é a pessoa – qualquer pessoa, nacional ou estrangeira, física ou jurídica – que promover o ingresso ou a retirada de produtos (bens móveis e corpóreos) do território aduaneiro. O sujeito ativo, por sua vez, é a União Federal, que tem como órgão específico de atuação aduaneira a Receita Federal do Brasil.

4. Objeto

Em uma relação jurídica, o objeto é a prestação (*dar, fazer ou não fazer*) que o sujeito ativo tem direito de exigir do sujeito passivo. Para identificá-la, deve-se determinar

20 Cf. Cintra, Grinover e Dinamarco (1997, p. 279 e ss.).

21 Regime de Tributação Simplificada (RTS), objeto da IN RFB nº 1.737/2017.

22 IN RFB nº 1.702/2017: “Art. 54. O registro da recepção dos bens a exportar no local indicado para o despacho é pré-requisito para a exportação de bens por meio de DU-E, excetuadas as hipóteses de despacho em local sob a responsabilidade do exportador e de despacho posterior à saída dos bens para o exterior”.

23 Cf. Bellante (2020, p. 289 e ss.).

qual é a ação ou omissão que, uma vez prestada, configura o cumprimento do dever jurídico. Dito de outro modo, determinar o objeto da relação aduaneira demanda a descrição da conduta que o sujeito ativo tem o direito de exigir e que, uma vez prestada pelo sujeito passivo, implica a extinção do vínculo jurídico entre as partes.

No estudo da relação aduaneira, a doutrina contemporânea converge em torno da dissociação do aspecto tributário, ou seja, da não identificação do seu objeto com a obrigação de pagar tributos. Entretanto, não oferece uma explicação uniforme acerca do objeto da relação jurídica aduaneira. Alguns entendem que seria *submeter-se ao controle aduaneiro*. Outros, por sua vez, sustentam que o objeto corresponde à ação de *apresentar as mercadorias que pretende importar ou exportar e declarar com precisão as suas características perante a aduana*. Também há doutrinadores que defendem que a obrigação consiste em *dar um destino aduaneiro à mercadoria*. Essas diferentes concepções são conjugadas por Andrés Rohde Ponce (2000), que o faz visando à construção de uma *teoria geral da relação jurídica aduaneira*. Nela o objeto é descrito como uma ação complexa de introduzir ou de retirar a mercadoria por um local autorizado e apresentá-la, declará-la e entregá-la à autoridade aduaneira competente, bem como realizar o despacho aduaneiro.²⁴ Ainda segundo Rodhe Ponce (2000), após a conclusão do despacho, a aduana fica obrigada à *liberação*.²⁵ Esse mesmo direito é reconhecido em uma quinta proposta, defendida por Enrique Barreira, para quem a relação jurídica aduaneira teria por objeto o *dever de solicitar* ao Estado autorização prévia para afetar a mercadoria a uma destinação aduaneira.²⁶ Por fim, Piero Bellante, na Itália, dentro de uma sexta vertente doutrinária, descreve o objeto como a conduta de *apresentar uma declaração aduaneira* (expressa ou tácita), escolhendo um dos regimes aduaneiros previstos em lei e submetendo-se ao poder de vigilância e controle

24 O autor parte da proposição de Ramiro Araújo, de Ricardo Xavier Basaldúa e de Francisco Pelechá, que correspondem às três primeiras concepções aqui expostas (Ponce, 2000, p. 59 e ss.). Assim, para Rohde Ponce, *a obrigação aduaneira consiste na relação jurídica que tem por objeto a conduta* que, em língua espanhola, equivale a *aduanar*, relativamente à *aduanamiento*, definindo-a como a “ação complexa que consiste em introduzir ou extrair as mercadorias por um local autorizado e apresentá-las, declará-las e entregá-las à autoridade aduaneira competente do referido local e realizar o despacho aduaneiro das mesmas” (Ponce, 2000, p. 63, trad. nossa). No original: “[...] acción compleja que consiste en introducir o extraer las mercancías por un lugar autorizado y presentarlas, declararlas y entregarlas a la autoridad aduanera competente en dicho lugar y realizar el despacho aduanero de las mismas”.

25 *Desaduanamiento* foi traduzido como *desembaraço aduaneiro* ou *liberação*, adotando-se como parâmetro as traduções oficiais para o espanhol da CQR.

26 Cf. Barreira (2007, p. 68-69).

aduanero. A extinção do vínculo ocorreria com a mudança do *status* aduanero da mercadoria (v.g., de importada para nacionalizada), como resultado da atribuição de um regime aduanero definitivo.²⁷

Essas diferentes explicações resultam da disparidade dos sistemas de referência de cada autor. A relação jurídica aduanera é uma tema de direito positivo. Logo, como não há uniformidade na disciplina normativa vigente em cada país, as conclusões doutrinárias são naturalmente diferentes. Outro fator que explica a falta de uniformidade é a natureza complexa do vínculo. Na relação jurídica aduanera, há vários direitos e deveres correlatos, com alternância nos polos ativo e passivo. Por conseguinte, tampouco há um único objeto passível de descrição sintética. Cada autor, assim, efetua um corte simplificador próprio, sempre incompleto, mas metodologicamente necessário. Sem ele, não se teria uma enunciação analítica do objeto da relação jurídica, mas a própria descrição de todos os direitos e deveres previstos na legislação para os casos em que alguém promove o ingresso ou a saída de uma mercadoria do território, incluindo as possíveis variações decorrentes do regime aduanero aplicável. O resultado seria tão ou mais insatisfatório.

No presente estudo, também é realizado um corte simplificador. Nele procura-se realçar a prestação preponderante do sujeito passivo, que consiste em submeter a operação de entrada ou de saída do produto ao *despacho aduanero*.²⁸ Essa é a descrição concisa de uma relação jurídica complexa que surge com a ocorrência do *fato jurídico aduanero*. Nela dois sujeitos de direito (o Estado-aduana e a pessoa, física ou jurídica, que promoveu a transposição da fronteira) estão ligados em torno de diversas condutas, positivas e negativas, definidas em lei como obrigatórias (O), permitidas (P) ou proibidas (V). Há múltiplos direitos e prestações contrapostos, de sorte que o mesmo sujeito pode ocupar o polo ativo e passivo, em uma alternância de posições, até a extinção do vínculo. Em um primeiro momento, o Estado-aduana ocupa o polo ativo enquanto titular do direito de exigir daquele que promoveu a saída ou o ingresso do produto (o sujeito passivo) no território aduanero a submissão da operação ao *despacho aduanero* correspondente, na forma e no prazo previstos na legislação. Trata-se de uma prestação de *fazer*, descrita de forma sintética, mas que, a rigor, compreende uma série de condutas do sujeito vinculado, como o registro da

27 Cf. Bellante (2020, p. 292-296).

28 Decreto-lei nº 37/1996: “Art. 44 – Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduanero, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduanera no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988)”.

declaração de mercadorias,²⁹ a descrição completa e a classificação dos produtos, a indicação da origem e dos elementos de valoração, o regime aduaneiro pretendido, entre outras exigências legais. Também estão abrangidas as ações necessárias ao *impulso* do despacho, inclusive o atendimento das exigências apresentadas pela autoridade aduaneira no curso do procedimento. Em um segundo momento, cumpridas as formalidades necessárias para importar, exportar ou submeter a mercadoria a outro regime aduaneiro (v.g., admissão temporária ou trânsito), invertem-se os polos da relação jurídica. O particular, que antes era sujeito passivo, torna-se então sujeito ativo titular do direito de exigir do Estado-aduana a *liberação (desembaraço aduaneiro)* dentro do prazo legal.³⁰

Conclusão

A relação jurídica aduaneira é o conceito que expressa os direitos e os deveres do particular e do Estado que surgem com a transição da fronteira, que é autônoma em relação à obrigação de pagar os tributos aduaneiros ou eventuais prestações pecuniárias relativas à defesa comercial (direitos *antidumping* ou compensatórios). Trata-se de um vínculo jurídico sem natureza obrigacional que surge com a ocorrência do *fato jurídico aduaneiro*, ou seja, quando alguém *introduz* ou *retira produtos* de qualquer natureza do território aduaneiro, independentemente da finalidade, da origem, da procedência ou da previsão de incidência de tributos sobre a operação de comércio exterior. O sujeito passivo é a pessoa – qualquer pessoa, nacional ou estrangeira, física ou jurídica – que promoveu o ingresso ou a retirada dos produtos. Inicialmente, é o Estado-aduana que figura como sujeito ativo, podendo exigir daquele que promoveu a saída ou o ingresso do produto no território aduaneiro (o sujeito passivo) a submissão da operação ao *despacho aduaneiro* correspondente, na forma e no prazo previstos na legislação. Porém, cumpridas as formalidades necessárias para importar, exportar ou submeter a mercadoria a outro regime aduaneiro, o particular torna-se sujeito ativo titular do direito de exigir do Estado-aduana a *liberação (desembaraço aduaneiro)* dentro do prazo legal.

29 *Liberação* é a nova designação técnica do *desembaraço aduaneiro* introduzida pela CQR. Sobre o tema, cf. Sehn (2025a, p. 198 e ss.).

30 As etapas do despacho aduaneiro são estudadas em Sehn (2025a, p. 191 e ss.).

Referências

- ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica: facto jurídico, em especial negócio jurídico*. Coimbra: Almedina, 1992. v. II.
- BARREIRA, Enrique C. La relación jurídica tributaria y relación jurídica aduanera. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, p. 55-74, 2007.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero: concepto y contenido*. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1988.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Derecho aduanero: parte general; sujetos*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. La aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, p. 37-54, 2007.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.
- BAUER, Harmut. ¿Transformación radical en la doctrina del Derecho administrativo? Las formas y las relaciones jurídicas como elementos de una dogmática jurídico-administrativa actual. *Documentación administrativa*, n. 234, p. 133-160, abr.-jun. 1993.
- BELLANTE, Piero. *Il sistema doganale*. Torino: Giappichelli, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. v. 1.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. 2.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o construtivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). *Construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. I.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das obrigações*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 1998.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao estudo do direito civil*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

- MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Atual. Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000. v. I, l. I.
- NOVOA, César García. Los derechos de aduana y su naturaliza jurídica. In: CARRERO, Germán Pardo (dir.); MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno (codir.). *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario; Tirant lo Blanch, 2020. Tomo II.
- PINTO, Carlos Alberto da Mora. *Teoria geral do direito civil*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1994.
- PONCE, Andrés Rohde. *Derecho aduanero mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera*. México: Tirant Lo Blanch, 2000. Tomo I.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- SEHN, Solon. Relação jurídica aduaneira. *Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário*, ano XIII, n. 76, p. 82-95, set.-out. 2023.
- SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025a.
- SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025b.
- TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. *Fundamentos do direito civil: obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- VARELLA, Antunes. *Das obrigações em geral*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003. v. I.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.
- VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi-IBET, 2003. v. 1 e 2.
- WITKER, Jorge. *Derecho tributario aduanero*. 2. ed. México: UNAM, 1999.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA NO COMÉRCIO EXTERIOR: CONCEITOS E JURISPRUDÊNCIA

ROGERIO CARLOS VIEIRA MACIEL¹

Resumo: Este artigo analisa a interposição fraudulenta no comércio exterior brasileiro, com foco na presunção legal de sua ocorrência em casos de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações. A interposição fraudulenta no comércio exterior impacta negativamente a economia nacional, não apenas no que tange à arrecadação tributária, mas também por seus reflexos sobre a concorrência leal e sobre os controles administrativos. O presente estudo discute as obrigações do importador e da fiscalização aduaneira, avaliando como a presunção legal de interposição fraudulenta afeta a dinâmica probatória. A análise aqui empreendida abrange a legislação aplicável, incluindo as modalidades de importação, o conceito de dano ao erário e a responsabilidade por infrações, levando em consideração uma abordagem conceitual combinada a uma compilação da jurisprudência administrativa e judicial.

Palavras-chave: Interposição fraudulenta; ocultação de pessoas; comércio exterior; legislação aduaneira; ônus da prova.

Abstract: This article analyzes the fraudulent intermediation in Brazilian foreign trade, focusing on the legal presumption of its occurrence in cases where the origin, availability, and transfer of funds used in foreign trade operations are not proven. Fraudulent intermediation in foreign trade negatively impacts the national economy, not only with regard to tax revenue but also due to its effects on fair competition and administrative controls. This study discusses the obligations of both the importer and the customs authorities, assessing how the legal presumption of fraudulent misrepresentation affects the burden of proof dynamics. The analysis undertaken here

¹ Mestre pela Universidade de São Paulo, graduado em Engenharia Elétrica e Direito pela mesma instituição e pós-graduado em Ciência de Dados pela PUC-Minas. Trabalha na Receita Federal do Brasil desde 2006, exercendo atualmente o cargo de auditor-fiscal. Atua como instrutor em treinamentos na área de fiscalização aduaneira e gerenciamento de riscos.

encompasses the applicable legislation, including the modalities available for imports, the concept of damage to the public finances, and liability for infractions, taking into account a conceptual approach combined with a compilation of administrative and judicial jurisprudence.

Keywords: Fraudulent intermediation; concealment of individuals or entities; foreign trade; customs legislation; burden of proof.

Sumário

Introdução.	401
1. Aspectos gerais da legislação aplicável.	403
1.1 Modalidades de importação	403
1.1.1 Importação por conta própria	404
1.1.2 Importação por conta e ordem	404
1.1.3 Importação por encomenda	405
1.2 Dano ao erário	406
1.3 Responsabilidade objetiva	407
2. Interposição fraudulenta por presunção legal.	408
2.1 Ocultação do real responsável <i>versus</i> interposição fraudulenta presumida	408
2.2 Ônus da prova.	409
2.3 Origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados	413
2.4 Documentação comprobatória – financeira e contábil	415
2.5 Apresentação de documentação falsificada ou adulterada	416
Conclusão	417
Referências	418

Introdução

O comércio exterior desempenha um papel fundamental na economia brasileira, sendo responsável por parcela significativa de seu Produto Interno Bruto (PIB).² Esta representatividade influencia diretamente o desenvolvimento das atividades comerciais do país, bem como as decisões dos agentes econômicos.

No entanto, a complexidade das operações internacionais e a busca por vantagens competitivas podem levar à adoção de práticas ilícitas no comércio exterior, como a interposição fraudulenta de terceiros. Essa prática consiste na ocultação dos reais responsáveis pelas operações de importação ou exportação, mediante fraude ou simulação, visando burlar a fiscalização aduaneira e obter benefícios indevidos. Em tais situações, o real responsável pelas operações, para permanecer oculto dos controles aduaneiros, utiliza-se de pessoas interpostas, que se apresentam à Aduana como se fossem os verdadeiros interessados nas operações de comércio exterior.

A interposição fraudulenta é tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002, que define como dano ao erário as infrações relativas às mercadorias “estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, penalizando tal conduta com o perdimento das mercadorias. Além disso, a legislação brasileira presume a ocorrência de interposição fraudulenta quando não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação, conforme disposto no § 2º do referido artigo.

Decreto-lei nº 1.455/1976

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

[...]

2 Conforme dados oficiais (IBGE, 2025; Brasil, 2024a), em 2023, as importações brasileiras atingiram o montante total de USD 240,8 bilhões, e as exportações chegaram ao volume de USD 339,7 bilhões, diante de um PIB de USD 2.250 bilhões.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

A relevância do tema se evidencia pelos impactos negativos que a interposição fraudulenta no comércio exterior acarreta ao país. Do ponto de vista econômico, essa prática pode se refletir em significativa evasão fiscal, comprometendo a arrecadação tributária e gerando distorções no mercado, ao permitir que produtos ingressem no território nacional sem o devido recolhimento de impostos. Adicionalmente, afeta os controles administrativos que são parte das atividades de comércio exterior. Finalmente, a interposição fraudulenta compromete a concorrência leal, prejudicando empresas que atuam em conformidade com a legislação vigente.

Sob a ótica legal, a interposição fraudulenta implica sanções aos infratores, incluindo a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou, no caso de mercadorias já entregues aos importadores, multas equivalentes ao seu valor aduaneiro. Assim como ocorre com as demais infrações tributárias e administrativas, a conduta dos agentes pode configurar crime, sendo o rito processual definido pela legislação pertinente.³

Além dos casos em que resta identificado o real responsável (até então oculto) de uma operação de comércio exterior, a legislação brasileira estabelece uma presunção legal de interposição fraudulenta para os casos de ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados na operação. Tal previsão legal

3 É importante observar que a Constituição Federal brasileira enfatiza essas questões, como, por exemplo, em seu artigo 170, que define que a ordem econômica nacional deve observar o princípio da livre concorrência, ou no artigo 146-A, que estatui que “lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. Além disso, a relevância da fiscalização sobre o comércio exterior está plasmada em seu artigo 237, ao estatuir que “a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda”.

inverte o ônus da prova, exigindo que o importador demonstre cada uma dessas etapas do fluxo financeiro em questão.⁴

O presente artigo tem por objetivo analisar algumas das características da interposição fraudulenta quando presumida conforme disposto na legislação. Busca-se discutir as obrigações tanto do importador quanto da fiscalização aduaneira, avaliando em que medida a presunção legal afeta a dinâmica probatória e quais são as implicações para as partes envolvidas. Para isso serão levados em consideração os dispositivos legais aplicáveis, assim como a doutrina e a jurisprudência relativas ao tema.

Espera-se que este trabalho contribua para uma compreensão mais aprofundada da interposição fraudulenta no comércio exterior brasileiro, fornecendo subsídios para o aprimoramento das práticas fiscais e comerciais no país.

1. Aspectos gerais da legislação aplicável

Neste tópico serão abordados conceitos e características da legislação que tipifica a interposição fraudulenta no comércio exterior e que se aplicam tanto às situações em que ocorre a identificação do real responsável até então oculto, como às situações em que resta caracterizada a ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos, isto é, a interposição fraudulenta presumida conforme previsão legal.

Inicialmente, serão apresentadas as modalidades de importação, que envolvem as possíveis configurações para importações à disposição dos operadores. Na sequência, será discutido o conceito de “dano ao erário” e seu papel na tipificação das infrações. Finalmente, ainda tratando dos aspectos gerais da legislação, será trabalhado o tema da responsabilidade objetiva da infração sob análise.

1.1 Modalidades de importação

A legislação pátria define as regras para que os operadores se apresentem à Aduana e sejam devidamente identificados quanto aos papéis que exercerão nas operações de comércio exterior. Em relação às importações, a Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018⁵ apresenta as definições e critérios para que as operações sejam

4 Ressalte-se que, na exposição de motivos da conversão em lei da Medida Provisória nº 66/2002 (convertida, na ocasião, na Lei nº 10.637/2002), o legislador expôs que os artigos 59 e 60 da referida MP visavam “aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate a fraudes”. O artigo 59 trata da presunção de interposição fraudulenta para o caso de ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros, enquanto o artigo 60 trata da hipótese de inaptidão do CNPJ que incorrer em tal conduta (Brasil, 2002).

5 A referida Instrução Normativa regulamenta, dentre outros pontos, as prerrogativas contidas

classificadas corretamente e para que os operadores atendam aos requisitos legais e documentais para tais propósitos.

1.1.1 Importação por conta própria

A importação por conta própria é a modalidade em que o importador assume todas as responsabilidades legais, negociais e financeiras da operação. Nesse caso, o importador é o titular do registro de importação e responde diretamente perante a Receita Federal e outros órgãos fiscalizadores. Essa modalidade exige que o importador esteja habilitado a operar no comércio exterior, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.984/2020.⁶

Uma das principais características da importação por conta própria é o papel central exercido pelo importador na operação. Cabe a ele não apenas a iniciativa de realizar uma aquisição de mercadorias junto a um fornecedor estrangeiro, mas também a negociação junto a esse exportador, o pagamento e as demais contratações relativas à operação. A complexidade dos procedimentos aduaneiros e a necessidade de conhecimento técnico sobre a legislação tributária podem representar obstáculos para empresas menos experientes.

Não se pode esquecer, também, que, nas importações por conta própria, o importador deve dispor dos recursos financeiros para satisfação das obrigações da operação, tanto no que diz respeito ao pagamento pelas mercadorias e demais custos envolvidos (transportes, seguros, etc.), como também no que tange à liquidação dos tributos incidentes sobre as importações.

1.1.2 Importação por conta e ordem

No caso das importações por conta e ordem, a Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018 esclarece que se trata daquelas operações em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica. Verifica-se, portanto, que dois papéis distintos são exercidos nesta modalidade, por entidades também distintas.

no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que define que a Receita Federal poderá estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro.

6 A Instrução Normativa RFB nº 1.984/2020 dispõe sobre a habilitação de declarantes de mercadorias para atuarem no comércio exterior e de pessoas físicas responsáveis pela prática de atos nos sistemas de comércio exterior em seu nome, bem como sobre o credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro de mercadorias e dos demais usuários dos sistemas de comércio exterior que atuam em seu nome.

De um lado, tem-se o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por conta e ordem. O adquirente é a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem para promover o despacho aduaneiro de importação. De outro lado, tem-se o importador, que fica responsável pelos trâmites administrativos ligados à importação, podendo exercer outras atividades adicionais, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

A modalidade de importação por conta e ordem permite uma maior especialização e divisão de tarefas nas importações, de forma que o adquirente possa se concentrar em sua atividade principal, delegando ao importador por conta e ordem os trâmites aduaneiros. Vale lembrar, todavia, que ambos (adquirente e importador) devem estar devidamente habilitados para operar no comércio exterior, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.984/2020, e que o adquirente deve estar vinculado ao importador, no Portal Único do Comércio Exterior (Pucomex), previamente ao registro da Declaração de Importação.⁷

1.1.3 Importação por encomenda

A operação de importação por encomenda, por sua vez, é aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. Existem, também, dois papéis distintos para esse tipo de operação.

De um lado, tem-se o encomendante predeterminado, que é a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado. O objeto principal desta relação jurídica é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

7 A Receita Federal oferece orientações e manuais para diversos temas tributários e aduaneiros, sendo de especial interesse as orientações para os procedimentos de importação, que podem ser acessadas em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/servicos/aduana/importacao>. Especificamente em relação às modalidades de importação por conta e ordem e por encomenda, informações mais detalhadas podem ser buscadas em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/servicos/aduana/importacao/pedido-de-vinculacao>.

De outro lado, tem-se a empresa importadora, que realiza, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda àquele encomendante predeterminado. Ambas as entidades (encomendante e importador) devem estar devidamente habilitadas para operar no comércio exterior, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.984/2020, e o encomendante deve estar vinculado ao importador, no Pucomex, previamente ao registro da Declaração de Importação.

Em todos os casos (importações por conta própria, importações por conta e ordem e importações por encomenda), conforme esclarece a Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, é obrigatória a correta identificação dos efetivos participantes das operações de comércio exterior, nos termos e limites das modalidades de importação previstas na legislação, sob pena de caracterização da hipótese de interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior. Os próximos tópicos trazem algumas considerações adicionais sobre as características dessa infração.

1.2 Dano ao erário

Muito embora existam argumentos no sentido de que a ocorrência da interposição fraudulenta só se confirmaria com a demonstração do “*quantum*” dos tributos evadidos pelo contribuinte, ou, alternativamente, com a demonstração de alguma outra consequência material específica decorrente do ato infracional, o *caput* do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 é claro ao estatuir que “consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias [...]”. Na sequência, os incisos do artigo 23 trazem as hipóteses de cada infração que configura dano ao erário e que por isso estão sujeitas à pena de perdimento das mercadorias. Conforme ensina Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 231), “o legislador optou por combater os meios de execução. O dano ao erário, decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial, é hipótese de infração de mera conduta, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, adquirente ou encomendante da mercadoria”.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão do Ministério da Fazenda responsável pelos julgamentos de segunda instância em matéria tributária e aduaneira, enfrentou a questão por repetidas vezes, tendo inclusive aprovado uma súmula a respeito do tema (Súmula CARF nº 160/2019), a saber: “A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições” (Brasil, 2019a).

Desta forma, não há necessidade de que a fiscalização demonstre evasão de tributos para que seja caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros. Paralelamente, o fato

de o importador alegar que recolheu corretamente os valores dos tributos incidentes nas operações fiscalizadas não influi na caracterização da interposição fraudulenta, nem afasta sua ocorrência. Como consequência lógica do que foi exposto, decorre, também, que o conceito se mostra aplicável não apenas aos casos de ocultação em que se identifica o real responsável pela operação de comércio exterior, como também aos casos de enquadramento na hipótese de interposição fraudulenta presumida pela ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

1.3 Responsabilidade objetiva

Também como decorrência da previsão legal estatuída no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, verifica-se que a responsabilidade relativa à interposição fraudulenta é objetiva e, por tal motivo, independe das intenções do agente.

No caso da ocultação dos reais responsáveis pelas operações de comércio exterior, o dispositivo legal impõe que seja demonstrada a ocorrência de fraude ou de simulação, isto é, deve restar provado que a ocultação do terceiro se deu mediante um expediente fraudulento ou por meio do artifício da simulação de negócios jurídicos. Para a hipótese de ausência de comprovação de origem dos recursos, no entanto, conforme o §2º desse mesmo artigo, exige-se apenas que seja caracterizada a falta da devida comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos por parte do importador.

Em ambos os casos, não é relevante a motivação interna do agente, isto é, a intenção que o levou a realizar a conduta tipificada.

O CARF tem seguido tal entendimento, conforme se observa no Acórdão nº 9303-008.721 – CSRF / 3ª Turma, de 2019 (Brasil, 2019b), que traz, no voto do relator, o entendimento de que “a infração por interposição fraudulenta independe da intenção do agente e dos efeitos do ato praticado”, e, na ementa do Acórdão, o conteúdo que se reproduz a seguir:

Acórdão CARF nº 9303-008.721 – CSRF / 3ª Turma

Constitui infração por dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. A conduta é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coíbe a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados.

2. Interposição fraudulenta por presunção legal

2.1 Ocultação do real responsável *versus* interposição fraudulenta presumida

Inicialmente, mostra-se importante discutir algumas características que são próprias de cada um dos institutos que estão sendo aqui analisados, de forma a se compreenderem as particularidades da interposição fraudulenta presumida. Nesse sentido, o CARF apresenta uma importante diferenciação entre os cenários, registrada no Acórdão nº 3401004.384 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (Brasil, 2018), e abaixo reproduzida.

Acórdão CARF 3401004.384 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida no caso de previsto no § 2º do artigo 23 do DecretoLei nº 1.455/1976. Nos demais casos, deve a fiscalização demonstrar não só ter havido interposição (importação de produto que se sabe ser posteriormente enviado a terceiro, não mencionado expressamente na declaração de importação) com ocultação, mas que esta foi perpetrada mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta, na forma descrita no inciso V do mesmo artigo 23.

O mencionado Acórdão esclarece alguns pontos em relação às duas caracterizações infracionais. Em primeiro lugar, resta claro que não é possível o enquadramento simultâneo nas duas hipóteses, isto é, ou os elementos probatórios apontam na direção da ocorrência da interposição fraudulenta presumida (§2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1455/1976), ou esses elementos indicam a ocorrência da ocultação (inciso V do artigo 23, situação em que se identifica o terceiro que permanecia, até então, oculto).

Em segundo lugar, fica evidenciado que, na hipótese de ocultação em que se identifica o real responsável oculto, cabe à fiscalização demonstrar que tal ocultação foi perpetrada mediante fraude ou simulação (o que pode incluir a interposição de terceiros). É necessária, portanto, a comprovação do meio utilizado para tal ocultação.

Finalmente, como consequência lógica dos pontos anteriormente expostos, verifica-se que a exigência de se provar que foi utilizado expediente fraudulento ou simulação não se aplica à hipótese de caracterização da interposição fraudulenta presumida pela ausência da comprovação de origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Para este caso, outros critérios relativos ao ônus probatório são requeridos, conforme se verá nos próximos tópicos.

O Acórdão nº 44.139/2024 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ08 (Brasil, 2024b) reforça a impossibilidade de enquadramento simultâneo nas duas hipóteses, dado tratar-se da mesma infração, porém caracterizadas por meios de prova distintos, conforme trecho aqui reproduzido:

Acórdão DRJ08 nº 44139/2024

[...] CLASSIFICAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM DUAS ESPÉCIES DE INFRAÇÃO DISTINTAS: COMPROVADA E PRESUMIDA. EQUÍVOCO MANIFESTO. INFRAÇÃO DE CLASSIFICAÇÃO ÚNICA, QUE APENAS POSSUI DIVERSOS MEIOS DE PROVA. A tipificação da conduta infracional em pauta se encontra apenas no inciso V do art. 23 do Decreto-lei n. 1455, de 1976. Não em nenhum de seus parágrafos. O que pode variar é tão-somente a forma de se comprovar o cometimento da infração (questão de direito adjetivo ou processual ou formal), não a natureza ou a “espécie” ou “modalidade” da infração (questão de direito substantivo ou material). A infração aduaneira em exame, denominada interposição fraudulenta, subsiste una e independentemente do modo como é processualmente comprovada.

2.2 Ônus da prova

A expressão “ônus da prova” tem sua origem no termo latino *onus probandi*, que denota o encargo atribuído a uma pessoa no sentido de dar suporte às suas afirmações por meio de documentos que as justifiquem.⁸ Ao se dispor sobre quem é responsável por sustentar as provas do que afirma, aponta-se a responsabilidade desta pessoa em apresentar uma série de documentos que confirmem aquilo que foi alegado. Em geral, admite-se como parte do conjunto probatório, por exemplo, contratos, trocas de mensagens ou e-mails, escrituração contábil, extratos bancários, fotos, gravações de áudio, vídeos e depoimentos de testemunhas ou peritos.

Vale ressaltar que a prova é um fato que faz presumir a ocorrência de um outro evento. De forma geral, a prova se mostra como indício (crível e razoável) de que um certo fato tenha ocorrido. Isso porque, sendo a verdade absoluta algo intangível, não se tem acesso ao acontecimento em si. As provas trazidas aos autos de um processo, seja administrativo ou judicial, têm a natureza de indícios, a partir dos quais se chegará, por meio de raciocínio lógico, à conclusão acerca da ocorrência, ou não, de determinado fato jurídico (Tomé, 2011).

Conforme já externalizado pelo CARF no Acórdão nº 3201-009.605, da 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária (Brasil, 2021a),

8 O jurista Haroldo Lourenço (2015) discute a origem latina do termo como noção de carga ou fardo relacionado ao interesse da parte em atingir o objetivo processual pretendido.

as provas são diferenciadas em diretas e indiretas. Direta é a que se destina a comprovar o próprio objeto da investigação, já a indireta ou indiciária é a que, por meio da comprovação de fatos secundários, aptos e suficientes, induz o conhecimento de outro fato não conhecido diretamente. A reunião de elementos indiciários coerentes, harmoniosos e convergentes forma o denominado conjunto probante, do qual cada elemento poderá ser avaliado isoladamente e/ou em conjunto, para a formação do juízo.

Em obra dedicada ao estudo das provas e sua aplicação ao Direito Tributário, Maria Rita Ferragut (2016) analisa as proposições de Francesco Carnelutti (2001) sobre o tema e assim diferencia os conceitos de ônus e dever. Conforme ensina a autora, ônus “consiste no encargo ou responsabilidade por determinado comportamento, que pode ou não ser exercido. Não obriga o sujeito, apenas submete-o às consequências inerentes à ausência de seu ato” (Ferragut, 2016, p. 72). Por outro lado, o descumprimento de um dever submete o sujeito passivo à sanção, demonstrando haver uma distinção sutil, porém importante, entre os institutos.

Ao se estabelecer o ônus da prova, constrói-se a estrutura do processo com a distribuição de forças, regulando as condutas ativas e passivas, para que possa ser definido um resultado. Dessa forma, as regras sobre o ônus da prova permitem as partes conhecerem antecipadamente seus direitos e deveres em relação à apresentação dos meios probatórios, assim como as consequências diante da sua não apresentação ou apresentação insuficiente.⁹

No processo administrativo fiscal federal, normalmente trabalha-se com a norma geral. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência (Neder; López, 2004). Isso é o que se depreende do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, aqui reproduzido:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

9 O tema tem sido desenvolvido por autores nacionais e estrangeiros, de maneira que, para algumas situações, o Código de Processo Civil Brasileiro (vide artigo 373, §1º) passou a incorporar conceitos da Teoria das Cargas Probatórias Dinâmicas, permitindo ao juiz, em processos civis, desde que previsto em lei, a modificação do ônus da prova ao longo da lide. Não se trata, todavia, da problemática que se discute neste trabalho, posto que a legislação define explicitamente o ônus probatório das partes para a caracterização da interposição fraudulenta no comércio exterior.

No caso da ocultação de pessoas no comércio exterior, observa-se uma clara redistribuição, estatuída na norma legal, das cargas probatórias. Doutrina e jurisprudência usualmente empregam a terminologia “inversão do ônus da prova”, mas é possível afirmar que, em lugar de simplesmente inverter os polos e as responsabilidades, a legislação define diretamente o que cabe ao importador, quando se trata dos recursos financeiros empregados nas operações de comércio exterior, assim como o que cabe à fiscalização.

O §2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, ao criar a presunção legal de interposição fraudulenta, explicita que é responsabilidade do importador demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações que realizar. Trata-se, portanto, de uma incumbência específica atribuída aos importadores, sempre que demandados pela fiscalização.

No capítulo dedicado à interposição fraudulenta na obra *Relatório analítico de jurisprudência do CARF*, Daniel Souza Santiago da Silva argumenta que, tanto no caso da ocultação em que se identifica o real responsável, quanto no caso da interposição fraudulenta presumida,

sempre haverá necessidade de serem juntados aos autos os elementos probantes da ocorrência do ilícito praticado, cada qual de uma forma própria. Na primeira, provam-se diretamente os fatos que demonstrem a ocultação de pessoas; na segunda, provam-se os fatos indiciários (não comprovação da origem ou disponibilidade ou transferência dos recursos). (Silva, 2016, p. 753)

Verifica-se, assim, a responsabilidade do importador, qual seja, de demonstrar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Assim, deve submeter à fiscalização a documentação necessária para tanto. Uma vez submetida tal documentação, cabe à fiscalização a análise do material, no sentido de confirmar se efetivamente a comprovação foi realizada. Caso haja elementos que apontem para a ausência de tal comprovação, é dever da fiscalização instruir o processo de autuação com o material probatório que demonstre que o importador faltou com sua responsabilidade.

Exemplo de tal entendimento é plasmado no Acórdão do CARF nº 3401003.094, da 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária (Brasil, 2016), sendo aqui reproduzido um trecho do voto do relator:

Acórdão CARF nº 3401003.094 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

O presente processo trata de interposição presumida (a própria abertura de processo de inaptidão, ao invés da multa por acobertamento, endossa o aqui exposto, à luz dos julgados mencionados). Assim, não incumbe ao fisco a prova individualizada de transferências bancárias ou de quem efetivamente estivesse

financiando as operações. Basta que a empresa não consiga comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior para que seja aplicável a penalidade.

Assim, são irrelevantes as alegações de defesa no sentido de que apenas havia sido comprovada a interposição em relação a cinco declarações (a menos que nestas declarações se estivesse pleiteando o reenquadramento da interposição presumida para a comprovada, o que não parece ser o caso, pois deveria, em tal caso, ser indicada a pessoa efetivamente ocultada).

Outro ponto relevante a ser destacado diz respeito àquelas situações em que o importador, tendo sido devidamente cientificado da necessidade de realizar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, não atende à intimação fiscal.

Conforme se observa da Decisão Cejul/Enaj nº 1.129, de outubro de 2024 (Brasil, 2024c), abaixo reproduzida, o dever de atender à demanda da fiscalização é parte da responsabilidade do importador, de forma que a ausência de manifestação quanto à origem dos recursos caracteriza a interposição fraudulenta presumida.

Decisão Cejul/Enaj nº 1129/2024

Assunto: Normas de Administração Aduaneira

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. Comprovado que o autuado tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do auto de infração e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. PRESUNÇÃO. PENA DE PERDIMENTO.

O não atendimento à intimação da RFB, feita durante procedimento especial de fiscalização, para a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, admite a presunção legal de interposição fraudulenta.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL.

Nos casos de perdimento por interposição fraudulenta presumida, o ônus da prova inverte-se e passa ao contribuinte fiscalizado a responsabilidade por descaracterizar o ilícito tributário.

Na mesma linha, reforça-se o entendimento já sedimentado de que a responsabilidade do importador se estende à apresentação de seus registros financeiros e bancários, de forma que a prerrogativa da fiscalização, nos casos de fiscalização sobre o comércio exterior, inclui a possibilidade de requisição de tais registros, conforme se verifica no

Acórdão nº 49.347/2019 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ/FOR (Brasil, 2019c), abaixo reproduzido:

Acórdão DRJ/FOR nº 49.347/2019

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

REQUISICÃO DE EXTRATOS BANCÁRIOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

A legislação tributária federal garante à Administração Tributária pleno acesso a documentos fiscais e não fiscais do contribuinte como forma de averiguar o fiel cumprimento das obrigações tributárias, não podendo a garantia à privacidade, constitucionalmente prevista, constituir instrumento de salvaguarda de práticas ilícitas.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA

A não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior tipifica a interposição fraudulenta presumida, nos termos do § 2º do Art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, c/c inciso V do mesmo artigo, acarretando a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme dita os §§ 1º e 3º do mesmo artigo.

2.3 Origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados

Ao expor as três etapas da comprovação necessária às operações de comércio exterior, o artigo 23, §2º, do Decreto-lei nº 1.455/1976 reforça a importância de uma análise completa dos fluxos financeiros envolvidos nas operações em questão. Não se trata, portanto, de se demonstrar apenas que o vendedor estrangeiro recebeu o pagamento pelas mercadorias, ou de se comprovar, isoladamente, que o importador possuía recursos em contas bancárias quando realizou suas operações. Trata-se, outrossim, da realização de uma demonstração transparente e completa acerca do fluxo financeiro que deu suporte à operação sob análise.

Também se mostra relevante a análise dos efeitos da distribuição do ônus da prova em face da comprovação das etapas (origem, disponibilidade e transferência). O dispositivo legal, ao estatuir a responsabilidade do importador, exige que este assumam em relação aos três momentos, isto é, cabe ao importador comprovar não apenas a origem dos recursos empregados, mas também sua disponibilidade e sua transferência. A falta de comprovação de qualquer dessas etapas é suficiente para que se caracterize a infração prevista no referido dispositivo.

Por outro lado, caso haja elementos que caracterizem a ausência dessa comprovação, não se pode olvidar a responsabilidade da fiscalização de demonstrar que o importador não atendeu ao requisito legal. Não obstante, como visto acima, a demonstração da falta da comprovação de qualquer uma dessas etapas, se devidamente realizada pela fiscalização, é suficiente para caracterizar a hipótese infracional.

Evidencia-se, portanto, a necessidade de que o importador comprove as três etapas previstas no dispositivo legal. Em relação à *origem dos recursos*, devem ser fornecidos pelo importador documentos hábeis e idôneos que demonstrem qual foi a razão para que este tenha obtido direitos sobre ativos que compunham seu patrimônio à época das operações fiscalizadas, seja por meio de vendas de mercadorias, integralização de capital social, obtenção de empréstimos, ganhos de capital etc.

A *disponibilidade dos recursos*, por sua vez, diz respeito à liquidez desses recursos financeiros. Relaciona-se ao fato de que, uma vez tendo direitos sobre ativos materiais ou financeiros, o importador deve mostrar que esses recursos tinham a liquidez necessária para que pudessem ser utilizados para pagamentos de mercadorias, tributos, ou liquidação de outras obrigações financeiras ligadas à operação. De forma exemplificativa, pode-se mencionar a existência de linhas de crédito à disposição de um importador que, a despeito de serem suficientes para cobrir despesas com suas operações, não estavam depositadas em conta na ocasião dos dispêndios (não apresentavam, portanto, a liquidez requerida para uso). Ou, alternativamente, imóveis de propriedade do importador, os quais poderiam, eventualmente, ser convertidos em ativos líquidos, mas que, enquanto itens imobilizados, não configuram disponibilidades da empresa. Em nenhum dos casos, portanto, os recursos estavam efetivamente disponíveis.

Finalmente, a *transferência dos recursos* se refere à necessidade de que o importador demonstre que foram esses recursos (de origem e liquidez conhecida e comprovada) que foram efetivamente transferidos – seja para pagamento das mercadorias, das despesas com fretes e seguros, ou dos tributos incidentes na operação. Isto é, há aqui a necessidade de demonstração de que foram os recursos do importador (e não de terceiros) que foram utilizados nos pagamentos.

No Acórdão nº 13.471/2021 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ08 (Brasil, 2021b), são elencadas algumas situações que ilustram a interconexão entre esses institutos, reforçando a relevância da correta interpretação da linguagem utilizada no dispositivo legal (“não há, na lei, palavras inúteis”, como explicita o Acórdão).

Acórdão DRJ08 nº 13.471/2021

Ementa: INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS NAS IMPORTAÇÕES PROMOVIDAS. RELEVÂNCIA

DA CONTABILIDADE REGULAR. DISTINÇÃO ENTRE DISPONIBILIDADE E ORIGEM DOS RECURSOS. Inteligência, *ratio legis*, do art. 6º, III, “c”, da IN SRF 228/2002. A comprovação da origem dos recursos deve ser realizada, pelo importador, com base na contabilidade regular da empresa acompanhada pelos documentos obrigatórios de registro.

Ademais, comprovar a origem de um recebimento de valores não é o mesmo que comprovar o recebimento (pois este é apenas a disponibilidade a que se refere a lei – *in casu*, o § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976). Comprovar a origem é comprovar a razão, o motivo legítimo e legal do recebimento. Assim, por exemplo, para comprovar a origem dos recursos obtidos pelo faturamento de um determinado mês, não basta apresentar o extrato bancário com os depósitos recebidos. Isso se presta a comprovar os valores recebidos, tão-somente. Mas para se saber e se ter certeza de que tais valores são legitimamente recebidos, isto é, que possuem origem lícita, há que haver, no mínimo, a apresentação das notas fiscais de saída, acompanhadas dos cheques (ou TED) emitidos pelos mesmos destinatários das notas. Além disso, há que se comprovar a origem para a obtenção das mercadorias que foram objeto das vendas, pois não se pode vender algo que surge “do nada”. Idêntico raciocínio se aplica a empréstimos bancários: eles podem comprovar a disponibilidade dos recursos, mas a origem deve ser comprovada com as receitas legítimas utilizadas para garantir e honrar os empréstimos. Inteligência do art. 6º, III, “c”, da IN SRF 228/2002.

Se disponibilidade dos recursos e origem dos recursos fossem conceitos idênticos, a lei (no caso, o § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976) não utilizaria ambos.

É princípio basilar de hermenêutica jurídica aquele segundo o qual a lei não contém palavras inúteis: *verba cum effectu sunt accipienda*. Ou seja, as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia. Não há, na lei, palavras inúteis.

2.4 Documentação comprobatória – financeira e contábil

Como discutido anteriormente, é responsabilidade do importador apresentar documentação que demonstre a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em suas operações de comércio exterior, incluindo-se, aí, os extratos e demais registros bancários que confirmem a materialidade de tais transações.

De um lado, os documentos financeiros (extratos bancários) contemplam os aspectos materiais das transações. De outro lado, os registros contábeis (escrituração) documentam os motivos e o histórico dos lançamentos, sendo, portanto, parte essencial deste processo. A devida comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos passa, portanto, pela apresentação e análise tanto da escrituração contábil da

empresa, quanto de seus extratos bancários. O Acórdão nº 11.616/2022 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ09 (Brasil, 2022) trata das provas de ordem financeira e contábil, como se reproduz a seguir:

Acórdão DRJ09 nº 11.616/2022

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. DELIMITAÇÃO DE PROVAS.

Na linha do exposto no art. 23, §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, as provas suficientes à chamada interposição presumida são de ordem financeira e contábil, haja vista a necessidade de se conhecerem quais valores serviram aos pagamentos vinculados à operação de comércio exterior, seus regulares registros na contabilidade e, posteriormente, a origem desses recursos.

2.5 Apresentação de documentação falsificada ou adulterada

Também é importante discorrer sobre os casos em que, muito embora o importador tenha apresentado documentação para justificar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos, resta confirmado que se trata de documentação falsificada ou adulterada.

Diante de tal cenário, um possível questionamento diz respeito à eventual necessidade de que a fiscalização continue a buscar as informações relativas à origem de tais recursos, ou mesmo conceda ao importador nova oportunidade de se manifestar quanto à comprovação.

Conforme o Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na Apelação Cível nº 0020187-57.2011.4.03.6100/SP – 2011.61.00.020187-9/SP (Brasil, 2011), a conduta do importador, em situações como essa, é suficiente para a caracterização da interposição fraudulenta presumida.

Apelação Cível nº 0020187-57.2011.4.03.6100/SP – 2011.61.00.020187-9/SP

ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO RETIDO. REITERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. IMPORTAÇÃO. VEÍCULO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ORIGEM E DISPONIBILIDADE DE RECURSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. LEGALIDADE. DANO AO ERÁRIO. ART. 23, DECRETO-LEI Nº 1.455/76.

1. Não conhecido o agravo retido, uma vez que a União Federal deixou de reiterá-lo expressamente na resposta de apelação, conforme o disposto no art. 523, § 1º, do Código de Processo Civil.

2. Em Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, foram apuradas as ocorrências das infrações de interposição fraudulenta na importação e falsificação ou adulteração de documento, ambas puníveis com a infração da pena de perdimento, nos termos do Relatório do Auto de Infração nº 0817900/09019/11.

3. Há previsão legal nos artigos 95, IV, e 96, II, do Decreto-Lei nº 37/66 e no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 para a aplicação da pena de perdimento nos casos em que a infração cometida quando da importação configura dano ao erário.
4. Conforme se denota do auto de infração nº 0817900/09019/11, a apelante firmou contrato de câmbio em 11 de janeiro de 2011 com recursos depositados por terceiro em sua conta corrente naquela mesma data e, a fim de justificar o aludido depósito, a disponibilidade de recursos financeiros próprios e corroborar a regularidade da operação, apresentou à Receita Federal do Brasil uma cópia autenticada de contrato de compra e venda de veículo automotor datado de 21/10/2010, cujas autenticações de reconhecimento de firmas revelaram-se falsas durante a ação fiscal, haja vista que os contraentes nem sequer possuíam firma reconhecida no cartório indicado.
5. Restando impossível à administração fiscal identificar quem seria o real adquirente do veículo importado, não há que se falar que o simples pagamento dos tributos devidos afastaria a hipótese de dano ao erário.
6. Uma vez que o conjunto probatório produzido pela apelante foi incapaz de infirmar as ocorrências das infrações apontadas, não há como se abrir espaço para a liberação do veículo importado.
7. Agravo retido não conhecido e apelação improvida.

Conclusão

Como visto neste trabalho, a interposição fraudulenta se apresenta como um desafio complexo no contexto do comércio exterior brasileiro, impactando não apenas a arrecadação tributária, mas também a livre concorrência de mercado e a integridade dos sistemas de controle aduaneiro.

A presunção legal de interposição fraudulenta, que ocorre quando não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, tem como consequência uma alteração do ônus da prova, definindo responsabilidades específicas, tanto para o importador quanto para a fiscalização. Cabe ao importador a demonstração da regularidade desse fluxo financeiro em suas três etapas – origem, disponibilidade e transferência. À fiscalização cabe a adequada análise do material fornecido, e, havendo elementos que caracterizem a ausência da comprovação requerida por parte do importador, deverão ser levados aos autos do processo as provas que demonstrem tal fato.

Ao longo deste estudo, foram analisados aspectos centrais do tema, como as modalidades de importação, a responsabilidade objetiva na infração de ocultação, a distribuição do ônus da prova e a relevância da documentação comprobatória, sob a ótica da doutrina e da jurisprudência dominantes.

O combate eficaz à interposição fraudulenta no comércio exterior requer um esforço conjunto entre a administração pública, as empresas e a sociedade. Com a promoção da transparência, da ética e do cumprimento da legislação, é possível fortalecer o comércio exterior brasileiro e garantir um ambiente de negócios mais justo e competitivo para todos.

Referências

BRASIL. Presidência da República. Exposição de motivos MF 00211 EM MPV PIS PASEP. Brasília, 29 ago. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm. Acesso em: 20 fev. 2025.

BRASIL. Poder Judiciário. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0020187-57.2011.4.03.6100/SP – 2011.61.00.020187-9/SP. 2011. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/2958219>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3401003.094 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Brasília, 2016. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3401004.384 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Brasília, 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7153217>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Súmula CARF nº 160/2019. Brasília, 3 set. 2019a. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 9303-008.721 – CSRF/3ª Turma. Brasília, 2019b. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7856872>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ/FOR. Acórdão DRJ/FOR nº 49.347/2019. 2019c. Disponível em: <https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3201-009.605 – 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Brasília, 2021a. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ08. Acórdão DRJ08 nº 13.471/2021. 2021b. Disponível em: <https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ09. Acórdão DRJ09 nº 11.616/2022. 2022. Disponível em: <https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Balança Comercial. Comércio exterior brasileiro bate recordes e fecha 2023 com saldo de US\$ 98,8 bi. Gov. br, 5 jan. 2024a. Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/comercio-exterior-brasileiro-bate-recordes-e-fecha-2023-com-saldo-de-us-98-8-bi>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ08. Acórdão DRJ08 nº 44.139/2024. 2024b. Disponível em: <https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>. Acesso em: 18 fev. 2025.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Cejul/Enaj. Decisão Cejul/Enaj nº 1.129/2024. Brasília, 2024c. Disponível em: <https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>. Acesso em: 18 fev. 2025.

CARNELUTTI, Francesco. A prova civil. Tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Book-seller, 2001.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro e tributação aduaneira. São Paulo: Intelecto Editora, 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Produto Interno Bruto – PIB. 2025. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 18 fev. 2025.

LOURENÇO, Haroldo. *Teoria Dinâmica do ônus da prova no novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Método, 2015.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. Processo administrativo fiscal federal comentado. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

SILVA, Daniel Souza Santiago da. Interposição fraudulenta. In: SANTI, Eurico Martins de et al. (org). *Relatório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: FGV Direito SP; Max Limonad, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. A prova no direito tributário. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

NULIDADES NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL JULGADO PELO CEJUL E AS QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA

DIEGO DINIZ RIBEIRO¹

ANNA PAULA ZAMARA SERRANO²

CAROLINE ROSADO RODRIGUES DE MATTOS JUNQUEIRA³

Resumo: Após a promulgação da Convenção de Quioto Revisada, o Brasil precisou se adaptar para atender às exigências nela contidas, em especial à necessidade de o processo aduaneiro conter um duplo grau de jurisdição. Nesse cenário, foi criado o Centro de Julgamento de Penalidade Aduaneira, responsável pelo julgamento dos processos que versam sobre as penalidades aduaneiras. No entanto, as normas que instituíram o novo órgão administrativo não dispõem sobre as nulidades processuais, sendo necessário buscar no ordenamento jurídico fontes que sejam capazes de suprir essa lacuna normativa. O artigo explora, portanto, a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999, que regulamenta o processo administrativo federal, bem como do Código de Processo Civil, que prevê expressamente sua aplicação subsidiária e supletiva nos processos administrativos. Além disso, o trabalho também trata da possibilidade de o julgador conhecer, de ofício, algumas nulidades, o que perpassa pela avaliação das chamadas questões de ordem pública.

Palavras-chave: Processo administrativo; nulidades; aplicação subsidiária; Direito Aduaneiro; Direito Processual; CEJUL; questões de ordem pública.

- 1 Doutor em Processo Civil pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco – USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Graduado em Direito pela Universidade de Ribeirão Preto (UNAERP). Advogado. Professor de cursos de graduação e pós-graduação. Pesquisador do NEF da FGV/SP e do IBET.
- 2 Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP). Advogada.
- 3 Pós-graduanda em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Pós-graduanda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP). Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Advogada.

Abstract: After the Revised Kyoto Convention promulgation, Brazil had to adapt to satisfy the requirements contained in this convention, in particular the need for customs proceedings to contain a double degree of jurisdiction. In this scenario, the Customs Penalty Judgment Center (“CEJUL”) was created with the responsibility of judging cases involving customs penalties. The rules that set up the new administrative agency, however, make no provision for procedural nullities, which makes it necessary to search the legal system for sources that can fill this regulatory gap. The article explores the subsidiary application of Law No 9.784 of 1999, which regulates federal administrative proceedings, alongside the Code of Civil Procedure, which expressly provides for its application to administrative proceedings. In addition, the work also deals with the possibility of the judge knowing, ‘ex officio’, some nullities, which involves evaluating the so-called questions of public policy.

Keywords: Administrative proceeding; nullities; subsidiary application; Customs Law; CEJUL; questions of public policy.

Sumário

Introdução.	425
1. A criação do Centro Nacional de Julgamento de Penalidades Aduaneiras . . .	425
1.1 O tratamento normativo do CEJUL e a ausência de disposição quanto às nulidades processuais: aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 e do CPC	427
2. Das nulidades passíveis de conhecimento de ofício: as questões de ordem pública	431
3. Aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 e algumas possíveis nulidades processuais dali depreendidas	432
4. Aplicação subsidiária do CPC e algumas possíveis nulidades processuais dali depreendidas	437
4.1 Da nulidade por vício na intimação	437
4.2 Nulidade em razão de coisa julgada preexistente	439
4.3 Nulidade em razão de ilegitimidade da parte	440
4.4 Da decadência e a possibilidade do seu reconhecimento de ofício	440
Conclusão	441
Referências	442

Introdução

Criado com o intuito de atender às exigências contidas na Convenção de Quioto Revisada,⁴ promulgada em setembro de 2019 no Brasil, o Centro Nacional de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (CEJUL) é um órgão administrativo integrado por auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, responsável pelo julgamento dos processos administrativos, em primeira e segunda instância, que versam sobre a pena de perdimento de mercadoria, veículo e moeda, bem como sobre a multa ao transportador, de passageiros ou de carga, em viagem doméstica ou internacional, que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento.

O funcionamento e o rito do processo administrativo de competência do CEJUL encontram-se dispostos na Portaria Normativa MF nº 1005/2023 e na Portaria RFB nº 348/2023. Apesar de trazerem disposições a respeito da estrutura do CEJUL e do procedimento dos processos que ali tramitam, tais portarias não dispensam tratamento às nulidades que possam vir a existir no processo administrativo aduaneiro julgado por tal Tribunal, motivo pelo qual é necessário recorrer à aplicação subsidiária de normas já existentes no ordenamento jurídico e que tratam desse tema.

Existem três possibilidades que devem ser estudadas como eventuais instrumentos hábeis para suprir tal lacuna: o Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal; a Lei nº 9.784/1999, que dispõe sobre o processo administrativo federal; e a Lei nº 13.105/2015, *i.e.*, o Código de Processo Civil, que possui expressa previsão de aplicação subsidiária e supletiva ao processo administrativo.

Assim, o presente artigo visa estudar qual desses instrumentos normativos pode ser aplicado, de forma subsidiária, ao processo administrativo aduaneiro julgado pelo CEJUL e, a partir daí, problematizar algumas situações que podem suscitar a nulidade no âmbito de tais processos. O presente estudo também tem por objetivo identificar se algumas hipóteses de nulidade se enquadram no conceito de questão de ordem pública e, dessa forma, se são passíveis de serem conhecidas de ofício pelo órgão julgador.

1. A criação do Centro Nacional de Julgamento de Penalidades Aduaneiras

Antes, todavia, de tratar da aplicação subsidiária de instrumentos normativos que versem acerca da nulidade em processos administrativos e sua pertinência em relação

4 Não será objeto do presente texto avaliar se o CEJUL efetivamente atende ou não a exigências estabelecidas pela Convenção de Quioto Revisada. Para aqueles que tiverem interesse nesse debate, sugerimos os seguintes textos com posições em ambos os sentidos: Branco (2023), Kotzias e Fazolo (2023), Andrade (2023), Trevisan (2023a, 2023b), Duek (2023) e Rocha (2024).

aos casos julgados pelo CEJUL, mister se faz, nesse momento, dar um passo atrás para contextualizar a existência desse órgão de julgamento administrativo.

Até o advento desse Tribunal Administrativo, o rito procedimental decorrente da aplicação da pena de perdimento⁵ no âmbito aduaneiro era regulado pelo Decreto-lei nº 1.455/1976, que, em seu art. 27, previa um julgamento em instância única, dentro do ambiente do Ministério da Fazenda.

O CEJUL, por sua vez, nasce como um instrumento para implementação das normas e diretrizes contidas na Convenção de Quioto Revisada, promulgada por meio do Decreto nº 10.276/2020, após a adesão do Brasil ao protocolo perante a Organização Mundial de Aduanas (OMA), em setembro de 2019.

A Convenção de Quioto foi criada no ano de 1973, no Japão, visando à simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros. Em 1999, o antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual OMA, concluiu a revisão da Convenção, de forma a eliminar as disparidades entre os regimes e práticas aduaneiras, respondendo às necessidades de comércio internacional e permitindo que as administrações aduaneiras se adaptassem às alterações ocorridas no comércio, com maior transparência, tecnologia e gestão aduaneira.

Com a promulgação da Convenção de Quioto Revisada, foi necessário revisitar nosso sistema de julgamento de processos em matéria aduaneira para promover as adequações necessárias ao atendimento das previsões do tratado. Dentre essas adequações, destaca-se o direito ao duplo grau de jurisdição, previsto no capítulo 10, com ênfase nos itens 10.4, 10.5, 10.6, *in verbis*:

10.4. Norma

A legislação nacional deverá prever um direito de recurso em 1ª instância perante as Administrações Aduaneiras.

10.5. Norma

Quando um recurso interposto perante as Administrações Aduaneiras seja indeferido, o requerente deverá ter um direito de recurso para uma autoridade independente da administração aduaneira.

10.6. Norma

Em última instância, o requerente deverá ter direito de recurso para uma autoridade judicial.

5 Rosaldo Trevisan (2023b) destaca que na legislação aduaneira existem 41 condutas puníveis com o perdimento, sendo 33 de perdimento da mercadoria, 7 de perdimento do veículo transportador e 1 de perdimento de moeda.

A alteração legislativa em âmbito nacional, por seu turno, deu-se com a Lei nº 14.651/2023, que alterou o rito previsto no Decreto-lei nº 1.455/1976 e incluiu a possibilidade de recurso à segunda instância administrativa, bem como determinou que a regulamentação do procedimento administrativo para aplicação das penalidades deve ser realizada pelo Ministro da Fazenda.

Neste contexto, foi editada a Portaria Normativa MF nº 1.005/2023, que dispõe a respeito do rito administrativo e das competências para aplicação das penalidades aduaneiras, criando o CEJUL, órgão administrativo responsável pelo julgamento das impugnações e recursos que versem sobre as penalidades aduaneiras. Na sequência sobreveio a Portaria RFB nº 348, de 2023, para dispor acerca do funcionamento desse novo Tribunal.

Nenhum desses dispositivos normativos, entretanto, trata das nulidades passíveis de serem alegadas nos processos julgados pelo CEJUL.

1.1 O tratamento normativo do CEJUL e a ausência de disposição quanto às nulidades processuais: aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 e do CPC

Como já mencionado anteriormente, o funcionamento do CEJUL foi regulamentado pela Portaria Normativa MF nº 1.005, de 2023, e pela Portaria RFB nº 348, de 2023. Ambas as normas tratam do procedimento a ser adotado pelo órgão e suas competências, com a descrição de suas atividades e composição. No entanto, o que chama a atenção é a ausência de disposições que tratem de nulidades do processo administrativo aduaneiro.

A nulidade de um ato jurídico, por sua vez, diz respeito à ausência de uma condição ou requisito indispensável à sua validade, ou seja, sempre que estivermos diante da ausência de um de seus elementos essenciais, o ato administrativo deve ser anulado (Neder; Laurentiis, 2023, p. 637).

Apesar da lacuna normativa, observa-se que, após nove meses da implementação do CEJUL, cerca de 5,58% dos julgamentos de primeira instância resultaram na nulidade do auto de infração e, em segunda instância, cerca de 1,82% foram julgados nulos, conforme se observa dos gráficos abaixo transcritos:

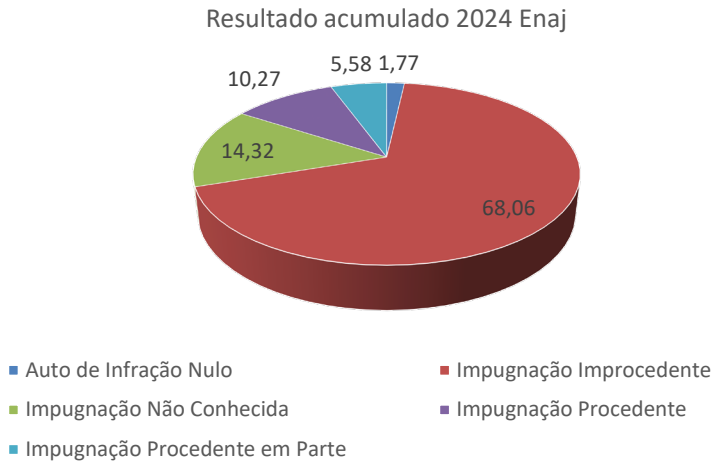


Figura 1: Resultados dos julgamentos monocráticos. Fonte: Receita Federal (2024).

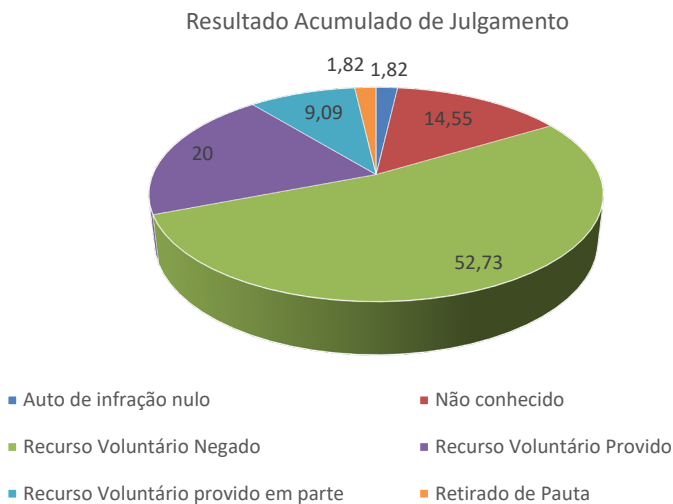


Figura 2: Resultados dos julgamentos em segunda instância. Fonte: Receita Federal (2024).

Embora as decisões proferidas pelo CEJUL não sejam públicas,⁶ o que impossibilita identificar quais os fundamentos que levaram à declaração de nulidade do auto de infração, é evidente que este tema representa uma parcela significativa dos casos julgados pelo citado órgão.

⁶ Defeito esse que precisa ser urgentemente corrigido, inclusive em respeito ao valor constitucional da publicidade dos atos administrativos.

Diante da lacuna normativa e considerando que a nulidade é um frequente fundamento enfrentado nos julgamentos de primeira e segunda instâncias administrativas, surge a questão a respeito de qual diploma normativo deve ser utilizado para subsidiar a análise de uma nulidade no processo administrativo aduaneiro julgado pelo CEJUL, ou seja, cumpre identificar qual é o instrumento normativo a ser convocado subsidiariamente para suprimir esse vácuo normativo.

A primeira possibilidade a se analisar é o disposto no Decreto nº 70.235/1972, que regula “o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal”, nos termos do seu art. 1º. Todavia, ao se verificar tal diploma normativo, não se identifica ali qualquer disposição normativa que preveja a sua aplicação subsidiária em outros processos administrativos, o que afastaria a sua incidência no âmbito dos processos administrativos aduaneiros julgados pelo CEJUL.

Diante desse quadro, outra possibilidade para tentar suprimir essa lacuna normativa seria a convocação da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Em seu art. 1º,⁷ verifica-se que as normas estabelecidas nessa lei são genericamente aplicadas em *todos* os processos administrativos que tramitem no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

Além disso, a possibilidade de se utilizar esta lei de forma subsidiária está prevista em seu próprio texto, mais especificadamente no seu art. 69, que dispõe expressamente que “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”. Em outras palavras, a lei é clara ao dispor a respeito do seu caráter genérico e, por conseguinte, da sua aplicação subsidiária em face de leis específicas sempre que houver omissões em tais normas, o que, neste caso, permitiria a sua convocação para tratar das nulidades no processo administrativo aduaneiro julgado pelo CEJUL.

Dessa forma, destaca-se que a Lei nº 9.784/1999 dispõe, em seu art. 53, que “a Administração *deve* anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos” (grifo nosso). Conforme se depreende do texto legal, a Administração Pública é obrigada (veja-se a utilização do verbo “dever”, e não “poder”) a anular os

7 “Art. 1º. Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.”

seus atos sempre que estiverem viciados de ilegalidade, o que leva à conclusão de que o CEJUL – por fazer parte da Administração Pública – também está vinculado a tal dispositivo.

Nesse sentido, apesar da lacuna apresentada pela Portaria Normativa MF nº 1.005, de 2023, e pela Portaria RFB nº 348, de 2023, sobre a matéria das nulidades, o CEJUL não pode se omitir quanto à análise de vícios de legalidade nos atos administrativos que fixam as penalidades aduaneiras após a abertura do contencioso por meio da impugnação.

Não obstante, há ainda a possibilidade de se aplicar subsidiariamente o Código de Processo Civil, que, apesar de estabelecer normas de processo judicial, também prevê a aplicação das suas disposições de forma supletiva e subsidiária para processos administrativos,⁸ conforme previsão expressa do seu art. 15.⁹

Nesse sentido, o art. 276 do CPC¹⁰ prevê que um ato é nulo quando realizado em desconformidade com a sua forma prescrita em lei. Nos termos do art. 277 do mesmo *Codex*,¹¹ a ilegalidade desse ato, entretanto, poderá ser superada se atingida a sua finalidade¹² e, por óbvio, desde que esse desvio não traga prejuízo às partes do processo (*pas de nullité sans grief*).¹³

Feito esse panorama preambular, passa-se, a seguir, a uma análise mais detida de algumas nulidades reconhecidas pela Lei nº 9.784/1999 e pelo Código de Processo Civil

8 “Na primeira situação, a da supletividade, o que se supõe é a total ausência de especial norma reguladora do processo administrativo, caso em que o Código de Processo Civil acaba por assumir a função ‘normativo-substitutiva’. Na segunda hipótese, quando o assunto é subsidiariedade, pressupõe-se alguma regulamentação, ostentando o Código de Processo Civil de 2015 uma função ‘normativo-complementar’” (Conrado; Dalla Pria, 2016, p. 256).

9 “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

10 “Art. 276. Quando a lei prescrever determinada forma sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.”

11 “Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.”

12 O que implica romper com a ideia de que as nulidades se subdividem em sanáveis e insanáveis, já que, segundo tal prescritivo legal, toda nulidade pode ser superada, desde que (i) a finalidade do ato seja atingida e (ii) não haja prejuízo à parte. Bueno (2018, p. 662-663) corrobora essa afirmação e tece críticas a essa clássica distinção entre nulidades sanáveis e insanáveis. A sobredita crítica doutrinária, inclusive, ganha corpo com o fortalecimento do princípio da primazia da decisão de mérito, estampado em vários dispositivos legais ao longo do CPC, mas com especial destaque para esse valor quando da prescrição dos artigos 4º e 139, inciso IX, ambos do Estatuto Processual Civil.

13 Nesse sentido, ver Bueno (2018, p. 660) e Didier Jr. (2015, p. 404).

e que são passíveis de serem encontradas no âmbito de um processo administrativo aduaneiro julgado pelo CEJUL. Antes de cumprir esse mister, todavia, é fundamental já delimitar o conceito de “questões de ordem pública”, que poderão ser arguidas de ofício pelo julgador para fins de reconhecimento de uma nulidade processual.

2. Das nulidades passíveis de conhecimento de ofício: as questões de ordem pública

A chamada “questão de ordem pública” pode ser compreendida como aquela que, em qualquer tempo e grau de jurisdição, e pela sua relevância,¹⁴ pode ser conhecida de ofício pelo órgão julgador, *i.e.*, independentemente de provocação da parte interessada, e, nesse sentido, fica a salvo da ideia de preclusão processual,¹⁵ ou seja, *não está sujeita à disponibilidade das partes* (Nery Júnior; Nery, 2020).

Por sua vez, o Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente no processo administrativo fiscal, na hipótese de lacuna normativa, prevê expressamente quais serão as questões cognoscíveis de ofício pelo juízo nos seus artigos 485, § 3º,¹⁶ e

-
- 14 Uma vez que, “embora se refiram ao processo, dizem respeito ao interesse público e à manutenção da ordem jurídica” (Nery Júnior; Nery, 2020). No mesmo sentido, Giannico (2005, p. 155-157), Toscan (2015, p. 202-203) e Sica (2008, p. 185).
- 15 Preclusão essa que, no âmbito do processo administrativo fiscal, ganha uma flexibilidade ainda maior quando comparada com a instância judicial, o que decorre da ideia de que a atividade exercida pelos Tribunais Administrativos é de revisão de legalidade do ato administrativo de lançamento e, ainda, em razão da incidência do chamado princípio da verdade material ou formalismo moderado. Aliás, fazendo esse paralelo entre verdade material e preclusão, destaca-se o seguinte precedente da 1ª Seção da CSRF, *in verbis*: “PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. O artigo 16 do DecretoLei 70.235/72 deve ser interpretado com ressalvas, considerando a primazia da verdade real no processo administrativo. Se a autoridade tem o poder/dever de buscar a verdade no caso concreto, agindo de ofício (fundamentado no mesmo dispositivo legal art. 18 e subsidiariamente na Lei 9.784/99 e no CTN) não se pode afastar a prerrogativa do contribuinte de apresentar a verdade após a Impugnação em primeira instância, caso as autoridades não a encontrem sozinhas. Toda a legislação administrativa, incluindo o RICARF, aponta para a observância do Princípio do Formalismo Moderado, da Verdade Material e o estrito respeito às questões de Ordem Pública, observado o caso concreto. Diante disso, o instituto da preclusão no processo administrativo não é absoluto” (PAF nº 13558.000598/200503; Acórdão CARF nº 9101003.953; sessão de 6 dez. 2018).
- 16 “Art. 485 [...]. IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo; V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada; VI - verificar *ausência de legitimidade* ou de interesse processual; IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e [...]. § 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.” (grifo nosso)

487, inciso II.¹⁷ Percebe-se de tais dispositivos que se tratam de nulidades de caráter absoluto, em razão de sua própria natureza (Alvim, 2017, p. 134).

Nesse sentido, havendo provocação do órgão julgador por meio de impugnação ou recurso, tal órgão poderá reconhecer a existência de uma nulidade desse jaez ainda que tal impugnação/recurso não tenha levantado esse ponto em suas razões.

Dentre as inúmeras hipóteses de nulidades enquadráveis no conceito de questão de ordem pública, destacaremos abaixo algumas que mais comumente se fazem presentes em processos administrativos fiscais julgados pelo CEJUL.

3. Aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 e algumas possíveis nulidades processuais dali depreendidas

Como visto em tópicos anteriores, o art. 53 da Lei nº 9.784/1999 traz a obrigatoriedade de a Administração Pública – a qual contempla o CEJUL – anular os atos administrativos que estiverem eivados do *vício de legalidade*. Nesse contexto, cabe esclarecer que o vício de legalidade pode ser dividido entre *vício formal* e *vício substancial*.

Vício formal é aquele relacionado ao procedimento de formalização do ato administrativo, que, no caso em análise, redundará na aplicação da penalidade aduaneira, ou seja, trata-se de um vício de procedimento, podendo ser citados como exemplo a formalização de uma autuação por agente incompetente, ausência ou vício na intimação do autuado, dentre outros. Isto é, existe vício formal quando há inobservância à norma que estabelece os procedimentos a serem seguidos para fins de materialização do ato administrativo. Há, portanto, um defeito de ordem procedimental.

No caso das penalidades julgadas pelo CEJUL, consistentes na pena de perdimento de mercadoria, veículo e moeda, bem como na multa ao transportador, de passageiros ou de carga, em viagem doméstica ou internacional, que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento, conforme previsão expressa do art. 1º da Portaria Normativa MF nº 1.005, de 28 de agosto de 2023, deve ser verificado se o procedimento fixado pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) foi observado.

Por sua vez, *vício substancial* é aquele relacionado à norma de direito material em si considerada, isto é, representa um vício de conteúdo ou de substância, que, no presente caso, é a norma material que rege a aplicação da multa aduaneira. O legislador, ao tratar do processo administrativo, não passa despercebido por essa questão, em especial por identificar nesse tipo de processo um mecanismo para a realização

17 “Art. 487 [...]. II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição [...]”

do controle de legalidade do ato administrativo praticado pelo agente público. Daí, inclusive, a Lei nº 9.784/1999 estabelecer em seu art. 2º que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade” e, em seu parágrafo único, inciso I, prescrever que deverão ser observados nos processos administrativos os critérios de “atuação conforme a lei e o Direito”.¹⁸

A citada lei deixa claro que o ordenamento jurídico deverá ser observado de forma *integral* para fins de realização do ato administrativo, o que perpassa não só pela análise da lei, em sentido estrito, mas também pelos precedentes de caráter vinculante. É inegável que, no atual momento histórico do sistema jurídico nacional, os precedentes, em especial os de caráter vinculante, sejam vistos como uma importante fonte material do Direito.¹⁹

A respeito dos precedentes vinculantes (aqui analisados sob uma perspectiva estritamente formal), cabe destacar o disposto no art. 927 do CPC,²⁰ bem como os Atos Declaratórios emitidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que aprovam os temas com dispensa de contestar e recorrer. A previsão legal para essa hipótese encontra-se preceituada no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, que, por sua vez, prevê, em seus incisos V, VI e VII, a aplicação dos temas que declarem a inconstitucionalidade de dispositivos legais pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de controle difuso e tenham tido sua execução suspensa por Resolução do Senado Federal;²¹ ou dos temas definidos pelo STF em sentido desfavorável à Fazenda Nacional

18 Talvez a distinção entre “lei” e “Direito” tenha sido empregada no sentido de reforçar a ideia de que a ofensa pode ser ao direito posto ou ao direito pressuposto (em linha com as lições do professor Eros Grau), ou, ainda, partindo de uma distinção entre regras e princípios (Ávila, 2007).

19 Cf. Ribeiro (2024), que trata do assunto com mais vagar.

20 “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

21 Resolução essa que, segundo julgado pelo STF nos temas 881 e 885, não é mais indispensável para fins de afastar a vigência de norma declarada inconstitucional por aquele Tribunal Superior. A tese então veiculada pela Corte Suprema restou assim assentada: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventaena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

em sede de controle concentrado de constitucionalidade; ou daqueles sobre os quais existam enunciados de súmula vinculante do STF; ou dos entendimentos fixados em sede de recurso repetitivo sobre a matéria; ou, ainda, de temas que sejam objeto de súmula da administração tributária federal.

Nesse diapasão, se uma autuação sob julgamento do CEJUL se fundamentar em ato normativo que se contraponha a precedente vinculante dos nossos Tribunais Superiores ou aos sobreditos atos declaratórios emanados da PGFN, restará caracterizado o vício de legalidade acima mencionado, já que tanto o precedente como o ato declaratório acabam por suprimir a motivação do ato administrativo do lançamento,²² tornando-o nulo.

Convém aqui lembrar que, segundo a melhor doutrina, três são as modalidades de vício de motivação que podem incidir sobre o ato administrativo: (i) a inexistência de norma jurídica que o fundamente; (ii) a inexistência do fato que ensejaria a sua emanção e (iii) a inadequação entre os motivos de fato e de direito que lastreiam o ato (Neder; Laurentiis, 2023, p. 644).

Nesse contexto, em síntese, o vício de motivação relativo à inexistência de norma jurídica que fundamente o ato pode ser verificado nas hipóteses de precedente vinculante que reconheça a inconstitucionalidade ou a ilegalidade do dispositivo normativo que subsidiou a autuação fiscal. O mesmo se dá na hipótese de ato declaratório da PGFN emanado nos termos acima.

Para ilustrar a questão, suponha-se a seguinte situação: um ato administrativo de lançamento para imputação de sanção aduaneira foi devidamente materializado com base em um determinado prescrito legal. Todavia, em momento posterior ao lançamento, é fixado um precedente vinculante pelo Supremo Tribunal Federal tratando da matéria objeto da autuação. Nessa hipótese, tem-se que, a partir do advento da decisão

22 Não é demais lembrar que a motivação é um desdobramento da ideia de impessoalidade da Administração Pública (art. 37 da CF) e importante valor jurídico para coibir o arbítrio do agente público. Daí, inclusive, a sua previsão também no art. 50 da Lei nº 9.784/1999, ao estabelecer que “os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, o que deve se dar de forma explícita, clara e congruente”. A motivação do ato administrativo, portanto, é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um dever do agente público, de delimitar a circunstância fática, identificando com precisão os fundamentos jurídicos e concatenando, de forma explícita, clara e congruente, a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Em outras palavras, a Administração deve justificar seus atos, com a correta indicação dos fundamentos de direito e fato atinentes ao caso, bem como expor o nexo entre os eventos e as providências tomadas, o que é indispensável para aferir se a conduta administrativa está em consonância com a lei (Mello, 1999, p. 69).

judicial de caráter vinculante,²³ o ato administrativo perde sua fundamentação, pois deixa de ser um ato motivado.

Isso porque, havendo interpretação dada de forma vinculante pelos tribunais superiores que retire a eficácia jurídica do dispositivo legal utilizado como fundamento de determinado ato de lançamento, a conclusão é pela perda da motivação do referido ato.

Outra hipótese bastante comum de vício de legalidade se dá naqueles casos em que a responsabilidade solidária pela penalidade aduaneira é pautada, indevidamente, por uma das disposições atinentes à responsabilidade tributária. Isso ocorre corriqueiramente quando a fiscalização atribui responsabilidade por infração aduaneira a um determinado administrado com base, por exemplo, no art. 124, inciso I, do CTN,²⁴ ou ainda no art. 136²⁵ do mesmo *Codex*, quando, em verdade, deveria basear-se no disposto em uma das hipóteses do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966.²⁶

É importante aqui lembrar que, embora haja uma intersecção entre Direito Tributário e Direito Aduaneiro, tais ramos do Direito são considerados autônomos, com conceitos, institutos e, por conseguinte, regimes jurídicos próprios.²⁷

23 É possível questionar o termo inicial dessa vinculação: (i) se da finalização dessa sessão de julgamento, (ii) se da publicação da ata de julgamento, (iii) se da publicação da decisão proferida ou, ainda, (iv) se apenas do trânsito em julgado da decisão. Em razão dos limites de espaço para o presente artigo, não esmiuçaremos essa discussão. Em todo caso, independentemente da posição que venha a ser adotada pelo nosso leitor, considera-se prudente que, com a finalização da sessão de julgamento para a matéria pelo STF, sejam suspensos os processos administrativos que versem a respeito da mesma questão, inclusive aqueles que tramitam no CEJUL, até que haja ulterior trânsito em julgado do precedente pretoriano.

24 “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal [...]”

25 “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.”

26 “Art. 95 - Respondem pela infração: I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes; III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino; IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria; V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.”

27 Nessa linha, cf. Mineiro (2018, p. 22-24), Trevisan (2017, p. 44) e Ribeiro (2021).

No que tange à responsabilidade por infração aduaneira, essa distinção é bastante clara, na medida em que o art. 94 do Decreto-lei nº 37/1966 prescreve que constitui infração toda ação ou omissão que importe em inobservância de norma estabelecida naquele Decreto-lei, competindo ao art. 95, na sequência, estabelecer diferentes hipóteses de responsabilidade aduaneira no caso de ocorrência da citada infração.

As referidas hipóteses apresentam particularidades, as quais são delimitadas em torno do direito material correlato (obrigações aduaneiras), hipóteses essas que, por sua vez, não se confundem com aquelas prescritas pelo CTN para fins de responsabilidade tributária e que, por conseguinte, implicam defesas específicas e atinentes a tais particulares acusações por parte daquele que é alçado ao *status* de responsável aduaneiro.

Daí, inclusive, é possível concluir que, mesmo na hipótese de o responsável vir a se defender da acusação de responsabilidade aduaneira equivocadamente fundamentada em disposições do CTN, tal fato não é suficiente para desnaturar a ofensa ao direito de defesa desse sujeito, uma vez que tal defesa certamente fica comprometida por diferentes motivos. Primeiramente porque o administrado tem que se defender de diferentes acusações fáticas – não necessariamente compatíveis entre si – a ensejar a sua responsabilização e, em segundo lugar, deve se defender contra fundamentos que não possuem pertinência com o objeto da autuação (obrigação aduaneira), ou seja, o administrado tem que dispendar tempo e força contra uma acusação de responsabilidade fundamentada em acusações que não apresentam qualquer pertinência com o objeto da autuação.

Ademais, insta frisar que em uma situação como essa se está diante de notória carência de motivação do ato administrativo em relação à responsabilidade aduaneira, o que, por sua vez, implica a sua nulidade nesse particular, haja vista tudo o que já fora desenvolvido acima acerca da necessidade de motivação de um lançamento fiscal na qualidade de ato administrativo.²⁸

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inclusive, prestigia a posição aqui defendida, no sentido de reconhecer a carência motivacional de responsabilidade aduaneira, que deveria ter sido fundamentada no Decreto-lei nº 37/1966, mas é indevidamente pautada por disposições do CTN, como se pode observar, a título de exemplo, do que fora decidido nos seguintes acórdãos: 3402-003.883, 3402-005.287, 3402-007.154, 3402-003.858.

28 A motivação dos atos administrativos, em especial aqueles de natureza vinculada, deve ser precisa, sob pena de burlar essa sua natureza, indevidamente transformando-o em um ato discricionário ou, o que é pior, em um ato de caráter arbitrário.

4. Aplicação subsidiária do CPC e algumas possíveis nulidades processuais dali depreendidas

Como já mencionado em tópicos anteriores, a possibilidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao processo administrativo está amparada na disposição do seu art. 15, quando dispõe que, na ausência de normas que regulem os processos administrativos, as disposições deste Código serão aplicadas *supletiva e subsidiariamente*.²⁹

No âmbito do presente artigo, o foco será a aplicação subsidiária, de modo a contribuir na supressão da lacuna referente às nulidades do processo administrativo aduaneiro julgado pelo CEJUL, haja vista que a Portaria Normativa MF nº 1.005/2023 e a Portaria RFB nº 348/2023 não trataram de definir quais serão as hipóteses de nulidade e, consequentemente, aquelas cognoscíveis de ofício pelo órgão julgador.

4.1 Da nulidade por vício na intimação

Uma das nulidades que deve ser conhecida de ofício pelo julgador é aquela referente à intimação do administrado em relação ao ato de lançamento, considerando que tal intimação publiciza o ato administrativo e, por sua vez, oportuniza ao administrado a possibilidade de se defender.

Em relação à intimação de autos de infração, um dos aspectos mais controversos é a (im)possibilidade de intimação realizada *exclusivamente* por edital. A Lei nº 14.651/2023 incluiu o art. 27-A no Decreto-lei nº 1.455/1976, no qual prevê, em seu §2º,³⁰ a possibilidade de ser realizada a intimação do autuado por edital, sem ser necessário seguir uma ordem de preferência.

Embora possua previsão legal, é indubitável que este meio só deve ser utilizado após frustradas as tentativas de intimação pessoal, uma vez que não se configura como o meio mais eficaz para atingir a ciência do autuado em relação ao processo. Em questão análoga, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do Mandado de Segurança nº

29 A respeito da aplicação subsidiária do CPC, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero professam que: “Na ausência de disposições processuais que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições do Código de Processo Civil serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. Nessa linha, na ausência de norma específica, a disciplina do processo civil tem caráter geral – isto é, transetorial (Marioni; Mitidiero, 2016, p. 215). No mesmo sentido, cf. Theorodo Jr. (2024), Rocha (2018, p. 340-342), Cavalcanti (2022) e Souza (2016).

30 “Art. 27-A. Efetuada a intimação relativa à aplicação da penalidade de que trata o art. 27 deste Decreto-Lei, caberá impugnação no prazo de 20 (vinte) dias, contado da data da ciência do intimado. [...] § 2º Não há ordem de preferência para as modalidades de intimação previstas no § 1º deste artigo.”

27.227, entendeu que, embora seja válida a citação por edital, sua realização não pode violar as garantias inerentes ao devido processo legal: contraditório e ampla defesa.³¹ Ou seja, entendeu que a utilização do edital como meio de intimação pode ocorrer desde que os princípios do contraditório e da ampla defesa não sejam violados à luz da conveniência da Administração.

O ministro ressalta, ainda, que a Lei nº 9.784/1999 (igualmente aplicada de forma subsidiária ao processo administrativo específico do CEJUL), é clara ao dispor que a Administração deve assegurar a finalidade da norma, sendo esta a ciência inequívoca do autuado em relação ao teor da intimação. É a conclusão que se depreende da leitura do seu art. 26, § 3º, que dispõe que “a intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que *assegure a certeza da ciência do interessado*” (grifo nosso).

Ainda sobre a nulidade da intimação por edital, ambas as Turmas do STJ possuem o entendimento de que é nula a autuação quando a intimação é realizada por edital sem que estejam presentes as hipóteses que a autorizam, uma vez que a regularidade do lançamento tributário é uma garantia do contribuinte e constitui condição de efi-

31 “ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL ADMINISTRATIVO. PROCESSO DE REVISÃO DE ANISTIA DE MILITAR. CABO DA AERONÁUTICA. MANDADO DE SEGURANÇA. ENUNCIADO APROVADO PELO STF EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 839. NOTIFICAÇÃO POR EDITAL. PREJUÍZO AO EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA. NULIDADE RECONHECIDA. ORDEM CONCEDIDA. RESTABELECIMENTO DA CONDIÇÃO DE ANISTIADO DO EX-MILITAR. [...] 4. A validade do processo administrativo é constitucionalmente vinculada à rigorosa observação do princípio da ampla defesa ‘com os meios e recursos a ela inerentes’. Inteligência do disposto no art. 5º, LV, da Carta Republicana. Ao disciplinar, no âmbito do processo administrativo, a incidência do princípio da ampla defesa e ‘dos meios e recursos a ela inerentes’, o legislador ordinário positivou parâmetros mais precisos, cuidadosamente descritos no art. 2º, parágrafo único, da Lei do Processo Administrativo Federal – LPA (Lei n. 9.784/1999), os quais não foram fixados para conveniência, ou comodidade, da Administração. Antes, privilegiaram a garantia dos direitos dos administrados, razão pela qual a notificação que não chega ao conhecimento do cidadão intimado não cumpre, em linha de princípio, a sua função constitucionalmente prevista. Assim, a intimação por via postal só pode ser tida como meio idôneo se alcançar o fim a que se destina: dar, ao interessado, inequívoca ciência da decisão ou da efetivação de diligências (Lei n. 9.784/1999, art. 26). 5. Nas hipóteses em que a tentativa de entrega da notificação pelos Correios é frustrada, cabe à Administração buscar outro meio idôneo para provar, nos autos, ‘a certeza da ciência do interessado’, reservando-se a publicação oficial, nos termos da lei, tão somente às hipóteses de: a) interessado indeterminado; b) interessado desconhecido; ou c) interessado com domicílio indefinido. 6. Ordem concedida para anular a notificação feita por edital, bem como todos os atos que lhe seguiram nos autos do processo administrativo correspondente” (MS nº 27.227/DF, relator: ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 27 out. 2021, DJe de 9 nov. 2021).

cácia do ato praticado pela administração, figurando, em verdade, como pressuposto para a exigibilidade do crédito. A esse respeito vejam-se os acórdãos formalizados nos processos AgRg no Ag 922.099/PR,³² AgRg no REsp 1.222.716/RS,³³ AgRg no Ag n. 853.006/PR³⁴ e AgRg no REsp n. 1.140.596/MG.³⁵

Logo, a existência de vício na intimação do administrado em relação ao lançamento implica a nulidade do ato, matéria essa passível de ser conhecida de ofício pelo órgão julgador, por se tratar de questão de ordem pública, relacionada à própria existência do ato (lançamento), razão pela qual esta é uma matéria que deve ser apreciada pelo CEJUL.

4.2 Nulidade em razão de coisa julgada preexistente

A segunda hipótese de nulidade a ser abordada no presente artigo é a decorrente do reconhecimento de ofício de coisa julgada e está prevista no art. 485, inciso V, do Código de Processo Civil.³⁶

A coisa julgada possui previsão legal no art. 502 do Código de Processo Civil, que a define como “a autoridade que torna *imutável e indiscutível* a decisão de mérito não mais sujeita a recurso” (grifos nossos). Ao adjetivar o instituto da coisa julgada como imutável e indiscutível, o que o legislador faz é assegurar a estabilidade da decisão não mais passível de impugnação/recurso, impedindo a sua rediscussão dentro (função negativa do instituto) e fora do processo em que foi proferida (função positiva da coisa julgada).

Ainda, o art. 503 do Código de Processo Civil determina que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida. Em outras palavras, se entre as partes há decisão transitada em julgado, ela deve ser observada em qualquer outra postulação, ainda que visando a outra finalidade (Bueno, 2018, p. 353).

Destaca-se que a coisa julgada possui *status* constitucional, com expressa menção no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Sendo assim, como uma garantia fundamental do indivíduo, possuindo envergadura de cláusula pétrea, conforme in-

32 Rel. ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3 jun. 2008, DJe de 19 jun. 2008.

33 Rel. ministro Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, julgado em 17 maio 2012, DJe de 30 maio 2012.

34 Rel. ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 24 abr. 2007, DJe de 7 maio 2007.

35 Rel. ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11 maio 2010, DJe de 24 maio 2010.

36 Importante mencionar que o referido inciso não trata apenas da hipótese de reconhecimento de coisa julgada. No entanto, pensando na realidade do processo administrativo aduaneiro, esta é a hipótese com maior incidência.

interpretação do art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 (Ribeiro, 2024, p. 56-58).

Diante disso, quando ocorrer uma autuação que se contrapõe à coisa julgada já formada em outro processo, deve ser reconhecida sua nulidade, nos termos do art. 485, inciso V, do Código de Processo Civil.

4.3 Nulidade em razão de ilegitimidade da parte

A ilegitimidade da parte de que trata o inciso IV do art. 485 do Código de Processo Civil também é matéria de ordem pública que deve ser conhecida de ofício a qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

É bem verdade que no âmbito do processo administrativo fiscal *regido pelo rito do Decreto nº 70.235/1972*, mais precisamente na jurisprudência do CAREF, é possível encontrar alguns precedentes no sentido de que a ilegitimidade passiva não se enquadraria no conceito de “questão de ordem pública”.³⁷ Tal posicionamento, todavia, é claramente equivocado,³⁸ na medida em que se contrapõe à *literalidade* do disposto no art. 485, VI, combinado com o seu § 3º, o qual é aplicável nos processos julgados pelo CEJUL em razão da já mencionada subsidiariedade do CPC. Segundo tal disposição do Estatuto Processual Civil, a legitimidade processual é uma das questões estruturais do processo, configurando pressuposto processual para a sua validade.³⁹

Nesse contexto, iniciado o contencioso administrativo perante o CEJUL, por meio da apresentação de impugnação, a ilegitimidade da parte poderá ser conhecida de ofício, a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição.

4.4 Da decadência e a possibilidade do seu reconhecimento de ofício

O art. 487, inciso II, do Código de Processo Civil dispõe expressamente que a prescrição e a decadência são matérias de ordem pública, ou seja, são matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo órgão julgador, em qualquer tempo e grau de jurisdição.

37 Nesse diapasão destacam-se os acórdãos nº 9202-011.023 e nº 9101-007.077. Em sentido oposto, também do mesmo CAREF, convém verificar os acórdãos nº 2401-003.558, nº 1301-003.779, nº 1002.000.744 e nº 3402-006.60.

38 A jurisprudência do STJ, inclusive, é uníssona em tratar a ilegitimidade passiva como questão de ordem pública. A título de exemplo destacam-se os seguintes julgados: AgInt no AREsp nº 2.516.338/MA, RMS nº 54.996/RN e AgInt no AREsp nº 2.529.297/GO.

39 Nesse sentido, cf. Armelin (1979, p. 155-156), Bueno (2020, p. 321-322), Theodoro Júnior (2024), Dinamarco (2019, p. 190), Alvim (2024, p. 695-696) e Aprigliano (2011, p. 181).

Dessa forma, no caso da penalidade aduaneira, o fiscal deve observar o prazo previsto no art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966 e no art. 753 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) para a sua constituição, qual seja, cinco anos contados da data da infração aduaneira.⁴⁰

Assim, iniciado o contencioso administrativo por meio da impugnação, o julgador da CEJUL poderá verificar a ocorrência da decadência mesmo que essa matéria não tenha sido objeto de discussão pelo sujeito passivo da autuação. Igualmente, a decadência também poderá ser suscitada em momento posterior à apresentação da impugnação, enquanto perdurar a discussão administrativa, diante da aplicação subsidiária do art. 487, inciso II, do Código de Processo Civil ao processo administrativo de competência da CEJUL.⁴¹

Portanto, é claro que o instituto da decadência se enquadra no conceito de questão de ordem pública, devendo ela ser reconhecida, inclusive de ofício, no âmbito dos processos administrativos aduaneiros de competência do CEJUL.

Conclusão

Em conclusão, verifica-se que o ponto fulcral do presente trabalho é analisar criticamente a possibilidade de o CEJUL, com base na aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/1999 e do Código de Processo Civil, reconhecer nulidades nos processos administrativos de sua competência, inclusive com a possibilidade de reconhecer algumas dessas nulidades de ofício, por se caracterizarem como questões de ordem pública.

A Lei nº 9.784/1999 impõe à Administração Pública o dever de anular atos administrativos viciados por ilegalidade, os quais podem estar eivados de vícios formais, quando identificadas falhas no procedimento de formalização do ato, ou vícios substanciais, quando estiverem relacionados à norma material que fundamenta o ato.

40 Nesse sentido também é o teor da Súmula CARF nº 184: “O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei nº 37/66 e do artigo 753 do Decreto nº 6.759/2009”.

41 Nesse sentido: Acórdão nº 3402-005.550, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARE, julgamento em 29 ago. 2018, conselheiro: Diego Diniz Ribeiro; Acórdão nº 3401-012.270, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARE, julgamento em 22 ago. 2023, conselheira: Carolina Machado Freire Martins; Acórdão nº 1301-006.501, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARE, julgamento em 16 ago. 2023, conselheiro: Iágaro Jung Martins; REsp nº 2131010-2024/0093355-0, órgão: STJ – monocráticas, relator: Benedito Gonçalves, publicado em 7 maio 2024; REsp nº 1.773.801 – SP 2018/0252501-4, órgão: STJ – Acórdão, relator: ministro Herman Benjamin, publicado em 25 abr. 2019; e Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 146.473 – ES 2012/0037169-2, órgão: STJ – Acórdão, relator: ministra Assusete Magalhães, publicado em 19 out. 2023.

Por sua vez, o Código de Processo Civil trata explicitamente das chamadas “questões de ordem pública”, que se referem às matérias que devem ser analisadas de ofício pelo juiz, independentemente de provocação das partes e sem estarem sujeitas à preclusão processual, ou seja, em qualquer tempo e grau de jurisdição.

Como observado, uma das nulidades que deve ser reconhecida de ofício pelo julgador diz respeito à intimação do administrado realizada exclusivamente por edital. Isso porque, conforme entendimento consolidado do STJ, tal meio só pode ser utilizado após frustradas as tentativas de intimação pessoal, sob risco de violação direta aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Outras questões que podem ser reconhecidas de ofício incluem a existência de coisa julgada preexistente, a ilegitimidade da parte e, ainda, a decadência, todas tratadas no Estatuto Processual como matérias de ordem pública.

Portanto, uma vez identificada a ocorrência de uma das hipóteses de nulidade ora estudadas, o julgador do CEJUL tem o dever-poder de reconhecê-la, ainda que não seja suscitada em sede de impugnação ou recurso voluntário, *i.e.*, de ofício, nos termos das disposições da Lei nº 9.784/1999 e do Código de Processo Civil, aplicáveis subsidiariamente nos processos administrativos aduaneiros de competência do CEJUL.

Referências

ALVIM, Teresa Arruda. *Nulidades do processo e da sentença*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

ALVIM, Teresa Arruda. Preclusão: um tema de ontem, de hoje e de sempre. In: YARSHELL, Flávio Luiz; ZUFELATO, Camilo (coord.); FROIS, Felipe Ribeiro; VAUGHN, Gustavo Favero (org.). *50 anos da teoria geral do processo no Brasil: passado, presente e futuro*. Londrina: Thoth, 2024.

ANDRADE, Thális. Duplo grau recursal administrativo trazido pela Portaria MF nº 1.005/2023. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 11 out. 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-out-11/thalis-andrade-julgamento-independente-ingles-ver/#_ftn8. Acesso em: 14 fev. 2025.

APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho. *Ordem pública e processo: o tratamento das questões de ordem pública no direito processual civil*. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

ARMELIN, Donaldo. *Legitimidade para agir no direito processual civil brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRANCO, Leonardo. CEJUL: o tribunal ilegal da Receita Federal. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 19 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-19/cejul-o-tribunal-ilegal-da-receita-federal/>. Acesso em: 14 fev. 2025.

BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. v. 1.

BUENO, Cássio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. v. 2.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo tributário administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CONRADO, Paulo César; DALLA PRIA, Rodrigo. Aplicação do CPC ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil*. 17. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 1.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. v. 1.

DUEK, Andréa. A importância da jurisprudência proferida pelo novo Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (CEJUL) implementado no Brasil como pressuposto para a segurança jurídica e seus reflexos perante a sociedade brasileira – um viés positivo no tocante à consensualidade em matéria tributária e aduaneira? *MercoJuris*, 17 dez. 2023. Disponível em: <https://mercojuris.com/a-importancia-da-jurisprudencia-proferida-pelo-novo-centro-de-julgamento-de-penalidades-aduaneiras-cejul-implementado-no-brasil-como-pressuposto-para-a-seguranca-juridica-e-seus-reflexos-perante-a/>. Acesso em: 14 fev. 2025.

FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GIANNICO, Maurício. *A preclusão no direito processual civil brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

KOTZIAS, Fernanda; FAZOLO, Diogo. Novo processo de perdimento de bens e a cortina de fumaça jurídica: o que esperar? *Consultor Jurídico*, São Paulo, 19 set. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-19/territorio-aduaneiro-processo-perdimento-cortina-fumaca-juridica/>. Acesso em: 14 fev. 2025.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. v. I.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MINEIRO, Rodrigo. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo, princípios constitucionais e a Lei n. 9.784/1999*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NEDER, Marcos Vinicius; LAURENTIIS, Thais de. *Processo Administrativo fiscal federal comentado*. 4. ed. São Paulo: EDDA, 2023.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado*. 17. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

Receita Federal. Centro de Julgamento de Penalidade Aduaneiras (Cejul) completa 9 meses. *Gov.br*, 12 ago. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/agosto/centro-de-julgamento-de-penalidade-aduaneiras-cejul-completa-9-meses>. Acesso em: 10 fev. 2025.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

RIBEIRO, Diego Diniz. *A rescisão da coisa julgada com base em precedentes do STF e do STJ: uma análise crítica no processo judicial tributário*. São Paulo: Noeses, 2024.

RIBEIRO, Diego Diniz. *Morte e vida da autonomia no regime jurídico aduaneiro*. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 10 fev. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-10/direto-carf-morte-vida-autonomia-regime-juridico-aduaneiro/>. Acesso em: 14 fev. 2025.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.

ROCHA, Sérgio André. *O Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (Cejul) e a Convenção de Quioto Revisada*. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 22 jan. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-22/o-cejul-e-a-convencao-de-quioto-revisada/>. Acesso em: 12 fev. 2025.

SICA, Heitor Vitor de Mendonça. *Preclusão processual civil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUZA, Artur César. Aplicação subsidiária do novo CPC ao processo administrativo. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 41, n. 256, jun. 2016.

THEODORO JR., Humberto. *Curso de direito processual civil*. 65. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. v. I.

TOSCAN, Anissara. *Preclusão processual civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2017.

TREVISAN, Rosaldo. A Convenção de Quioto Revisada: juntos e “shallow now”. *Consultor Jurídico*, 5 dez. 2023a. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-dez-05/convencao-de-quioto-revisada-juntos-e-shallow-now/#_ednref19. Acesso em: 11 fev. 2025.

TREVISAN, Rosaldo. Processo de aplicação administrativa da pena de perdimento: Here I go again! *Consultor Jurídico*, São Paulo, 22 ago. 2023b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-22/territorio-aduaneiro-processo-perdimento-here-go-again/>. Acesso em: 14 fev. 2025.

CIGARRO: O MAIOR MERCADO ILEGAL DAS FRONTEIRAS – A DIFERENÇA DE PREÇOS E O ESTÍMULO AO CONTRABANDO

ELOIZA DAL POZZO¹

LUCIANO STREMEL BARROS²

NERI ANTÔNIO PARCIANELLO³

Resumo: A variação de carga tributária entre Brasil e Paraguai não se restringe aos impactos na arrecadação de impostos e na movimentação da cadeia produtiva brasileira, mas afeta sobremaneira a segurança pública, o trabalho informal e a expansão do ciclo de atividades criminosas. O contrabando de cigarros tem alta lucratividade e, por isso, faz parte do “negócio” de grandes quadrilhas. Este encadeamento de questões relacionadas à ilicitude gera uma série de problemas para as cidades de fronteira, e as decisões governamentais influenciam as variações e adaptações deste mercado. Há anos a logística dos ilícitos opera nas mesmas condições e apenas faz a alternância dos produtos. O artigo mostra que os recentes aumentos no valor do cigarro e nas alíquotas causarão impactos e desdobramentos em todo este contexto.

Palavras-chave: Fronteira Brasil e Paraguai; contrabando de cigarros; mortes violentas; abandono escolar.

- 1 Jornalista e pesquisadora, pós-doutoranda em Políticas Públicas e Desenvolvimento (UNILA), doutora em Desenvolvimento Regional (Unioeste) e mestre em Sociedade, Cultura e Fronteiras (Unioeste). Tem se dedicado a estudar as regiões de fronteira, especialmente as políticas públicas voltadas para a população jovem.
- 2 Economista, doutorando em Relações Internacionais pela Universidade Autónoma de Lisboa (UAL), mestre em Gestão de Empresas (UAL). Presidente do Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social de Fronteiras (IDESF). Dedicar-se a estudar as conectografias lícitas e ilícitas dos “vazios” para as cadeias globais, principalmente relacionadas à Hidrovia Paraguai-Paraná.
- 3 Bacharel em Economia e em Direito, pós-graduado em Auditoria e Perícia Contábil. Atua há mais de 25 anos na área de operações de combate ao contrabando e descaminho, realizando o planejamento de operações e a interlocução com órgãos públicos e com a imprensa na Alfândega da Receita Federal em Foz do Iguaçu (PR).

Abstract: The variation in the tax rate between Brazil and Paraguay is not restricted to impacts on tax collection and the delivery of the Brazilian production chain, but affects the maintenance of public security, informal work and the expansion of the cycle of criminal activities. Cigarette smuggling is highly profitable and, therefore, is part of the “business” of large gangs. This chain of issues related to illegality generates a series of problems for border cities and government decisions influence the variations and adaptations of this market. For years, illicit logistics have operated under the same conditions and only alternate products. The article shows that recent increases in the price of cigarettes and tax rates have impacts and consequences throughout this context.

Keywords: Border between Brazil and Paraguay; cigarette smuggling; violent deaths; school dropout.

Sumário

Introdução.	451
1. Contrabando de cigarros: números, tributação e tendências	452
2. A visão de quem trabalhou em uma indústria de cigarros no Paraguai	454
3. O Decreto nº 12.127, de 31 de julho de 2024	455
4. Rotas do contrabando	456
5. Ilícitos fluviais: quem fiscaliza?.	463
6. A relação entre crimes transnacionais, taxas de evasão escolar, trabalho informal e mortes violentas.	465
Conclusão	472
Referências	474

Introdução

O Brasil tem uma extensa faixa de fronteira: são mais de 16 mil km de extensão, em cinco diferentes biomas e, em alguns casos, em áreas que apresentam vazios populacionais e de governança estatal e onde há a incidência de crimes transfronteiriços de diferentes gêneros. O foco do presente estudo é debater o mercado ilegal de cigarros, os fatores que influenciam este segmento e os prejuízos sociais causados, especialmente na fronteira entre Brasil e Paraguai, na região de Foz do Iguaçu e das dezesseis cidades brasileiras que são lindeiras ao Lago de Itaipu. A zona fluvial é utilizada como meio para o transporte de mercadorias – “*commodities ilícitas*” –, drogas, armas, cigarros e agroquímicos, dentre outros, do país vizinho para o Brasil. Além do cenário atual deste mercado ilegal, são apresentados também dados sobre evasão escolar e as possíveis correlações com o aliciamento de jovens para atuar em atividades ilícitas e os índices de mortes violentas dos municípios da região. Ademais, há também um debate sobre a responsabilização da fiscalização no Lago de Itaipu e a proposição de ações a partir de referencial teórico e dos dados apresentados.

Em relação à metodologia utilizada, é qualitativa e quantitativa, apoiada em pesquisa bibliográfica e documental em documentos governamentais, como planos nacionais e anuários estatísticos. Foi realizada uma entrevista semiestruturada com um ex-funcionário de uma fábrica de cigarros no Paraguai. Para a análise de dados de mortes violentas a cada 100 mil habitantes, foi selecionada uma série temporal de quatro anos, considerando-se 2018, 2019, 2020 e 2021, que contempla períodos pré e pós-pandemia de Covid-19. Os dados são da Secretaria de Segurança Pública do Paraná, por meio do Centro de Análise, Planejamento e Estatística (CAPE). Para os registros relacionados à cidade de Mundo Novo (MS), os dados são do Cartório Central da Delegacia de Polícia Civil da cidade. A análise dos dados referentes às taxas de abandono escolar levou em conta a mesma série temporal, cujos dados foram extraídos do Censo da Educação Básica, divulgado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). Outras bases de dados, como do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) e do Produto Interno Bruto (PIB), também foram pesquisadas a partir de fontes primárias. O texto traz uma breve caracterização das cidades lindeiras ao Lago de Itaipu, bem como informações sobre tal ambiente aquático, a atuação de redes criminosas e os principais ilícitos presentes na região fronteiriça, além de um mapa georreferenciado com os portos clandestinos identificados em 2022. Na sequência, por meio de referencial teórico, de documentos governamentais e de proposições legislativas, são apresentadas argumentações sobre a responsabilização, a cooperação e as ações públicas e privadas de fiscalização dos ilícitos fluviais na região do Lago de Itaipu. Em contraste com os indicadores de IDHM dos municípios, em que quatorze deles apresentam IDHM alto, o índice de mortes violentas

nos municípios limítrofes ao Lago de Itaipu, em diferentes cidades e períodos da série temporal, destoa de tal caracterização positiva. Da mesma forma, verificaram-se altas taxas de abandono escolar na faixa etária entre 15 e 17 anos, idade em que estudos apontam o potencial aliciamento para a inserção de jovens em atividades ilícitas.

Em relação ao principal mercado de ilícitos da região, o contrabando de cigarros, verifica-se que mudanças de legislações e valores no Brasil interferem instantaneamente na produção de cigarros no Paraguai, que se baseia em seu mais importante consumidor para ajustar preços, produção, logística e distribuição.

1. Contrabando de cigarros: números, tributação e tendências

Em 1º de setembro de 2024, os cigarros produzidos no Brasil passaram a custar R\$ 6,50 (valor mínimo, segundo a legislação brasileira) no varejo – antes, o valor era de R\$ 5,00 para a chamada vintena de cigarros (vinte cigarros) – e as alíquotas também sofreram alterações. Este cenário, que não apresentava reajustes desde 2016, traz a necessidade de análise do que representa o aumento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) dos cigarros.

Um dos maiores problemas relacionados ao aumento de impostos no Brasil é o imediato contrabando de produtos provenientes do Paraguai, que pratica carga tributária muito menor. No caso dos cigarros, a média de impostos no Paraguai é de 18% sobre o consumo. No Brasil, é em média 71%. A diferença de preços leva o volume médio anual de consumo do cigarro ilegal ao valor de R\$ 38 bilhões, de acordo com pesquisa realizada pelo IPEC (2023).

A procura pelos cigarros contrabandeados, além de impactar a arrecadação dos governos, também influencia diretamente as políticas nacionais de combate ao tabagismo. Os produtos ilegais são vendidos em diversos pontos de varejo: formais, como bares e lanchonetes, e não formais, como na porta de colégios, parques de diversões e eventos. Sem responsabilidade sanitária e sem pagar impostos, o produto ilegal chega às mãos dos jovens e massifica o consumo na classe menos abastada da sociedade, que busca no preço a satisfação do vício. Com a ocupação de uma faixa de consumo pelo produto contrabandeado, o país perde em arrecadação tributária e o crime sai fortalecido.

Segundo dados da Receita Federal, no ano de 2023, o órgão realizou operações de combate ao contrabando e descaminho em todas as regiões fiscais do Brasil. Os trabalhos resultaram em apreensões no valor de R\$ 3.777.449.184,33 em mercadorias que estavam sendo introduzidas ilegalmente na economia brasileira. Do total das apreensões da Receita Federal, o cigarro é o item mais confiscado. Somente em 2023 somou R\$ 860.865.374,59.

Desta forma, com este aumento do IPI, a previsão de queda de arrecadação no Brasil será de R\$ 2 bilhões por ano a partir de 2026. O Rio Grande do Sul, principal produtor de fumo, será fortemente impactado. A previsão é de perda de arrecadação de ICMS em cerca de R\$ 600 milhões nos próximos quatro anos.

Todo este contexto traz prejuízos não somente em termos de arrecadação e movimento da cadeia produtiva brasileira, mas afeta sobremaneira a segurança pública, o trabalho informal e a expansão do ciclo de atividades criminosas. O contrabando de cigarros tem alta lucratividade e, por isso, faz parte do “negócio” de grandes quadrilhas. No estudo “A lógica do contrabando”, publicado em 2017 pelo Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social de Fronteiras (IDESF), são descritos os gastos que os governos têm no combate à criminalidade – em operações, processos, custos judiciários, violência nas estradas – e ainda os danos sociais de aliciamento de jovens e outras faixas etárias que atuam no mercado informal – em atividades de transporte, carregamento, armazenamento de cigarros etc.

O Decreto nº 12.127, em que foram publicados novos valores a serem praticados, mostra um histórico, desde 2012, dos valores por vintena de cigarros. É interessante observar que, conforme há o aumento de impostos no Brasil, aumenta também a quantidade de apreensões, com a consequente tendência de aumento do volume de contrabando. Conforme mostra o gráfico 1, a partir de 2016 quando do aumento progressivo do IPI, e a partir de 2021, há uma queda na quantidade de apreensões, influenciada, especificamente, pela alta do dólar.

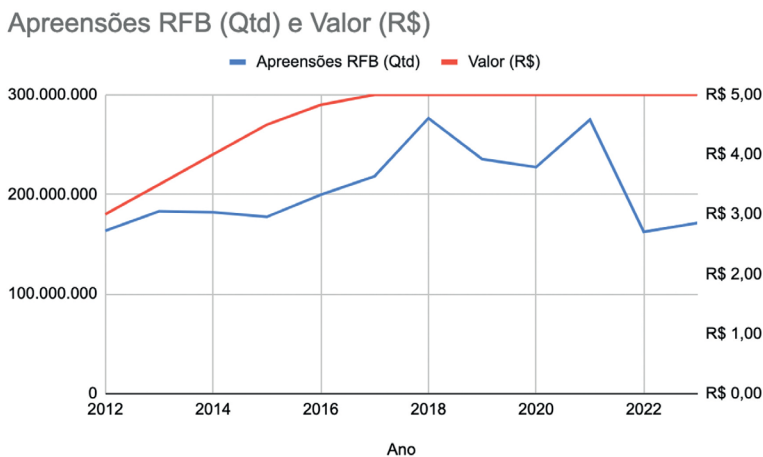


Gráfico 1: Volume apreendido de cigarros no Brasil e valor da vintena de 2012 a 2022 Fonte: Elaborado pelos autores com base em informações em dados abertos da RFB (2024).

Segundo o economista e presidente do IDESF, Luciano Stremel Barros, a alta do dólar quase equipara o preço entre os dois países e deixa uma lacuna menor entre o preço nacional e o preço do contrabando, porque todos os insumos de produção no Paraguai têm como moeda o dólar. Porém, no cenário de aumento de impostos, cumulado com qualquer queda na cotação do dólar em patamares mais baixos, o contrabando pode aumentar de forma exponencial e ocasionar algo jamais visto, em termos de condições ideais para o aumento do contrabando, assim como aconteceu em 2018.

2. A visão de quem trabalhou em uma indústria de cigarros no Paraguai

Uma fonte ouvida pelo IDESF em agosto de 2024, a partir de uma entrevista semiestruturada, explica como atuam os fabricantes de cigarros no Paraguai. O entrevistado trabalhou no setor administrativo de uma grande indústria do país durante oito anos e era encarregado, dentre outras funções, de receber matéria-prima e coordenar compras com os fornecedores. “Há 8 anos, quando comecei na empresa, ela era muito pequena. Depois, cresceu enormemente, foram trazidas máquinas de outros países para ampliar e melhorar a produção de cigarros. Toda a produção era para o mercado brasileiro. O dono da empresa tem pessoas de confiança que eram encarregadas de vender os produtos.”

Conforme a entrevista, percebe-se que o Paraguai tem uma indústria estruturada, ávida por oportunidades e bastante profissional no processo de acompanhamento mercadológico.

Os fabricantes do Paraguai monitoram as políticas do Brasil e constantemente há pesquisas de preços. Estávamos esperando este aumento de valor. Quando aumenta o preço no Brasil, aumenta a produção no Paraguai. Contratam-se mais pessoas, e a fábrica trabalha praticamente 24 horas para aumentar a produção. Isso vai fomentar o trabalho no Paraguai, porque há muitas pessoas que se mantêm com a produção dos cigarros. O dono tem projeto de trazer máquinas mais modernas, mais sofisticadas, para melhorar cada vez mais a qualidade dos cigarros e se reúne com vendedores estrangeiros, com chineses, que vendem as máquinas e também vêm ensinar como utilizá-las.

Ele ainda destacou o impacto das operações realizadas, principalmente nas áreas de fronteira. “Como estas operações duram um certo tempo, a produção continua igual; vai se fazendo estoque e, depois que acaba a operação, vende-se todo o estoque. A produção de cigarros no Paraguai é um negócio muito grande, muito forte. A venda é diretamente para o Brasil. Os paraguaios não fumam os cigarros que se fabricam aqui.”

3. O Decreto nº 12.127, de 31 de julho de 2024

Publicado no *Diário Oficial da União* em 31 de julho de 2024, o Decreto nº 12.127 altera o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, para retomar a política de aumento da alíquota específica do IPI incidente sobre cigarros e do preço mínimo de venda desses produtos no varejo. O documento traz um resumo das alíquotas e valores:

Vigência	Valor por vintena (R\$)
1/5/2012 a 31/12/2012	R\$ 3,00
1/1/2013 a 31/12/2013	R\$ 3,50
1/1/2014 a 31/12/2014	R\$ 4,00
1/1/2015 a 30/4/2016	R\$ 4,50
1/5/2016 a 31/8/2024	R\$ 5,00
A partir de 1/9/2024	R\$ 6,50

Tabela 1: Histórico dos valores por vintena registrados nos últimos doze anos.
Fonte: Brasil (2024).

Outra mudança, que entrou em vigor a partir de 1º de novembro, é a cobrança para o *maço* e o *box*, que representa um percentual do produto – o qual permanece em 66,7%. Porém, traz uma alíquota de R\$ 2,25 no lugar do R\$ 1,50 cobrado, conforme tabela a seguir.

Vigência	Alíquotas		
	Ad valorem (%)	Específica (R\$)	
		Maço (R\$)	Box (R\$)
1/12/2011 a 30/04/2012	0%	R\$ 0,80	R\$ 1,15
1/5/2012 a 31/12/2012	40,00%	R\$ 0,90	R\$ 1,20
1/1/2013 a 31/12/2013	47,00%	R\$ 1,05	R\$ 1,25
1/1/2014 a 31/12/2014	54,00%	R\$ 1,20	R\$ 1,30
1/1/2015 a 30/4/2016	60,00%	R\$ 1,30	R\$ 1,30
1/5/2016 a 30/11/2016	63,30%	R\$ 1,40	R\$ 1,40
1/12/2016 a 31/10/2024	66,70%	R\$ 1,50	R\$ 1,50
A partir de 1/11/2024	66,70%	R\$ 2,25	R\$ 2,25

Tabela 2: Vigência e alíquotas. Fonte: Brasil (2024).

A partir de 1º de setembro, o maço de cigarros no varejo passou a custar, pelo preço mínimo estabelecido pela legislação, R\$ 6,50. O valor de mercado fica em média R\$ 7,50. A pesquisa realizada pelo IPEC (2023) também detalhou os valores médios praticados nas regiões brasileiras: R\$ 4,90 o maço no Sul; R\$ 4,70 na região Centro-Oeste; R\$ 5,75 no Norte; R\$ 5,30 no Nordeste e R\$ 5,16 no Sudeste.

4. Rotas do contrabando

As principais rotas do contrabando de cigarros são o oeste do Paraná e o Mato Grosso do Sul, seja por meio das fronteiras secas ou pelas áreas molhadas que cortam os dois países, notadamente o Rio Paraná e o Lago de Itaipu, para depois serem distribuídos em todo o território brasileiro.

O Lago de Itaipu foi formado artificialmente no ano de 1982, no Rio Paraná, e fica na fronteira entre Brasil e Paraguai. Ele foi constituído para ser o reservatório da Usina Hidrelétrica de Itaipu e compreende uma área de 1.350 km², 170 km de extensão, largura máxima de 12 km e largura média de 7 km (Itaipu, 2022). No total, dezesseis cidades do Brasil são banhadas pelo Lago: quinze no estado do Paraná e uma em Mato Grosso do Sul. No Paraná, as cidades são: Diamante D'Oeste, Entre Rios do Oeste, Foz do Iguaçu, Guaíra, Itaipulândia, Marechal Cândido Rondon, Medianeira, Mercedes, Missal, Pato Bragado, Santa Helena, Santa Terezinha de Itaipu, São José das Palmeiras, São Miguel do Iguaçu e Terra Roxa. No Mato Grosso do Sul, a cidade é a de Mundo Novo.

Pelas características do lago, bem como da região, que apresenta mata ciliar em toda a extensão do reservatório, as rotas e a logística das atividades ilícitas já são estabelecidas; com isso, há uma convergência criminosa e uma variedade de ilícitos é transportada. Ademais, vale ressaltar que tais ilícitos se imiscuem nos transportes de cargas legais, as *commodities* depositadas nas barcas que singram a Hidrovia Paraná-Paraguai, constituindo rotas de “*commodities* ilícitas”. Este termo vem sendo consolidado como uma proposição conceitual teórica a partir de pesquisa doutoral inédita em curso (Barros, 202?), que tem como objetivo analisar a utilização da infraestrutura pública, no caso a hidrovia, pelo crime transfronteiriço, que se apropria das rotas mercantis lícitas e acessa as cadeias globais de valor para exportar as “*commodities* ilícitas”.

Dentre os destaques, estão cigarros, drogas, armas, produtos contrabandeados e descaminhados e, mais recentemente, apreensões de grandes quantidades de agroquímicos com uso restrito ou proibido no Brasil. No caso do cigarro, o contrabando acaba sendo estimulado como atividade por, basicamente, dois motivos. Um deles é a diferença tributária: no Brasil a média de impostos sobre o produto é de 75% a 80% e, no Paraguai, é de apenas 16%. Além disso, o cigarro paraguaio não é homologado em território nacional e não passa por nenhum crivo da Agência Nacional de Vigilância

Sanitária (Anvisa), e, por isso, configura contrabando. Nessa esfera, outro ponto é que o Paraguai permite a utilização de agentes de sabor, diferente da legislação brasileira. Com relação aos agroquímicos, há uma diferença acentuada entre algumas gemas que são proibidas no Brasil e permitidas no país vizinho. Isso facilita a recepção desse material em concentrações muito maiores do que as permitidas no Brasil, o que facilita o transporte e também a aplicação desses produtos.



Figura 1: Barco apreendido no dia 13 de agosto de 2024 às margens do Lago de Itaipu na cidade de Santa Terezinha de Itaipu (PR). Foto: Polícia Federal/Foz do Iguaçu (PR).



Figura 2: Embarcação de ferro, de aproximadamente 10 metros, carregada com cerca de duzentas caixas de cigarros. Segundo a Polícia Federal, a carga foi avaliada em mais de R\$ 165 mil. A apreensão foi realizada no Lago de Itaipu, no município de São Miguel do Iguaçu (PR), no dia 7 de agosto de 2024. Foto: Polícia Federal/Foz do Iguaçu (PR).

Mais recentemente, segundo a Receita Federal, os contrabandistas têm utilizado pequenas embarcações infláveis, a remo, para minimizar os ruídos que um barco com motor causaria e, assim, tornar mais difícil serem percebidos pelas forças de segurança.



Figura 3: Pequena embarcação, inflável, utilizada para transportar cigarros do Paraguai para o Brasil. Foto: Receita Federal/Foz do Iguaçu (PR).

A logística atual utilizada nas rotas, em geral, é realizada por meio de pequenas ou médias embarcações que atravessam o Lago de Itaipu e depositam os cigarros ou em depósitos ilegais ou nos portos clandestinos em toda a extensão do Lago, que, conforme citado, tem 170 km. Com isso, apesar das constantes operações, a fiscalização torna-se mais difícil. Das áreas rurais, são carregados veículos, principalmente carros de passeio e caminhões. Os setores de inteligência e investigação da Polícia Rodoviária Federal, Polícia Federal e Receita Federal, em geral, apreendem a maior parte dos veículos já nas estradas, após estarem carregados. Segundo registros da Receita Federal, também já houve apreensões de carretas com placas do Paraguai que já vêm do país carregadas com cigarros. Entretanto, o mais comum é a logística ligada a portos clandestinos.

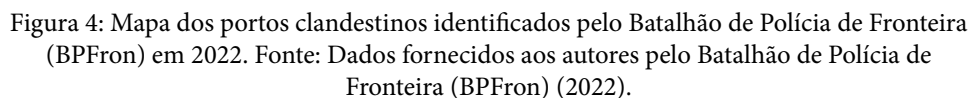
2000 a 2024 (junho)	
Aeronave	2
Outros	310
Utilitário	577
Cavalo Mecânico	867

2000 a 2024 (junho)	
Micro-ônibus e Vans	909
Kombi	1.026
Carreta (s.reboque)	1.047
Barco	1.276
Furgão	1.488
Caminhão	1.801
Motocicleta	1.857
Caminhonete	2.861
Ônibus	4.037
Automóvel	28.697
Total	46.755

Tabela 3: Quantidade de veículos apreendidos entre os anos de 2000 e 2024.

Fonte: Dados fornecidos pela Receita Federal/Foz do Iguaçu (PR).

O mapa a seguir mostra os locais onde foram identificados portos clandestinos no Lago de Itaipu. Segundo o Batalhão de Polícia de Fronteira (BPFron), foram mapeados trezentos portos em 2022.



A maior parte das fábricas de cigarros no Paraguai estão na cidade de Hernandarias. Pelo mapa (figura 4), percebe-se uma área de mata e uma aglutinação de portos clandestinos justamente nesta região. Ali é, também, onde o lago é mais estreito. Forças de segurança e defesa estaduais e federais realizam, desde 2020, a Operação Importunus, com o intuito de destruir os portos clandestinos às margens do lago. Em 2021, na segunda edição da operação, 41 portos clandestinos foram destruídos. Em setembro de 2022, na sua quinta fase, mais cinco portos também foram inviabilizados. O estudo “O contrabando de defensivos agrícolas no Brasil” (IDESF, 2019) cita a forma como a logística das “*commodities* ilícitas” – neste caso, o contrabando de agroquímicos – é realizada.

De Ciudad del Este, cidade gêmea a Foz do Iguaçu, o contrabando passa pelo Lago de Itaipu em pequenas embarcações, por onde chega a municípios limítrofes como Santa Helena, Itaipulândia e Santa Terezinha. O destino são as zonas secundárias, mais afastadas da fronteira, em cidades como Cianorte, Cascavel, Ubitatã e Marechal Cândido Rondon. (IDESF, 2019, p. 18-19).

Além dos aspectos já mencionados, convém reiterar que o cigarro paraguaio não é homologado em território nacional e não passa por nenhum crivo da Anvisa; por isso, configura contrabando. Além disso, o Paraguai permite a utilização de agentes de sabor, ao contrário da legislação brasileira. No Código Penal, o crime de contrabando é regido pelo artigo 334-A: “Importar ou exportar mercadoria proibida”.

Contrabando (Art. 334-A)						
Tipo de Ambiente	Ambiente Específico	2019	2020	2021	2022	2023
Transporte	Porto	6	8	14	22	31
Rural	Rio	22	23	27	38	59
Rural	Lagoa	7	6	6	11	7
Rural	Via Fluvial	0	0	0	0	18
Público	Via Fluvial	12	8	7	19	0
Outros	Represa	0	1	1	0	0
TOTAL		47	46	55	90	115

Tabela 4: Número de Boletins de Ocorrência abertos por ano pelo crime de contrabando nas cidades da área de influência do Lago de Itaipu.

Fonte: Batalhão de Polícia de Fronteira (2022).

Outro dado sobre os cigarros apreendidos refere-se à destinação. A Alfândega da Receita Federal do Brasil em Foz do Iguaçu tem uma máquina que faz a destruição e a

separação dos componentes do cigarro: filtro, papel e plástico vão para a reciclagem. Já o tabaco é triturado e incinerado.

ALFÂNDEGA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM FOZ DO IGUAÇU – ALF/FOZ					
CIGARROS APREENDIDOS DESTRUÍDOS – 2010/2024					
Período	Maços	TOTAL EM REAIS (01 Maço = R\$ 5,00)	Total Caixas	TONELADAS/ ANO ^(*)	CARRETAS/ ANO ^(*)
2010	74.114.500	R\$ 370.572.500,00	148.229	2.075	148
2011	79.748.000	R\$ 398.740.000,00	159.496	2.233	159
2012	62.921.500	R\$ 314.607.500,00	125.843	1.762	126
2013	62.634.000	R\$ 313.170.000,00	125.268	1.754	125
2014	72.865.500	R\$ 364.327.500,00	145.731	2.040	146
2015	69.061.500	R\$ 345.307.500,00	138.123	1.934	138
2016	54.187.500	R\$ 270.937.500,00	108.375	1.517	108
2017	64.812.000	R\$ 324.060.000,00	129.624	1.815	130
2018	31.588.000	R\$ 157.940.000,00	63.176	884	63
2019	62.901.000	R\$ 314.505.000,00	125.802	1.761	126
2020	122.699.000	R\$ 613.495.000,00	245.398	3.436	245
2021	97.763.500	R\$ 488.817.500,00	195.527	2.737	196
2022	109.644.500	R\$ 548.222.500,00	219.289	3.070	219
2023	107.834.500	R\$ 539.172.500,00	215.669	3.019	216
Até 22/08/2024	64.625.500	R\$ 323.127.500,00	129.251	1.810	129
Total destruído no período	1.137.400.500	R\$ 5.687.002.500,00	2.274.801	31.847	2.275

(*) 01 (uma) Caixa de Cigarros contém 500 (quinhentos) Maços de Cigarros = 0,014 (quatorze milésimos) Toneladas.

(*) 01 (uma) Carreta transporta em média 1.000 (mil) Caixas de Cigarros = 14 (quatorze) Toneladas de Cigarros.

1.000 (mil) Caixas de Cigarros equivalem a 500.000 (quinhentos mil) maços de cigarros = R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Tabela 5: Quantitativo de cigarros destruídos por ano.
Fonte: Dados fornecidos pela Receita Federal em Foz do Iguaçu (PR) (2024).

Segundo as informações divulgadas pela Receita Federal/Foz do Iguaçu (PR), de 2010 até agosto de 2024, já foram destruídas quase 32 mil toneladas de cigarros contrabandeados.

5. Ilícitos fluviais: quem fiscaliza?

Quando o ambiente fluvial brasileiro em áreas de fronteira é colocado em questão, normalmente é mais analisado do ponto de vista de delimitação de território, uma visão relacionada à ocupação. Em geral, não são consideradas a dinâmica social nem a relação do crime organizado no âmbito local. Isso estabelece inúmeras dinâmicas que muitas vezes passam despercebidas pelas forças de segurança e pelas forças armadas.

Nestas dinâmicas, há as políticas públicas de combate à circulação de “*commodities* ilícitas”, os mecanismos de cooperação entre os países e a atuação do Estado para coibir o crime, mas ainda há uma lacuna em termos de competência legal e técnica para fazer a fiscalização dos ambientes fluviais brasileiros – quando se fala em rios, lagos, baías, penínsulas etc. Das organizações que atuam na regulação, planejamento, avaliação e legislação, podem-se citar a Marinha e a Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ), criada em 2001, que abrange os setores portuários, de navegação marítima e de navegação interior. A ANTAQ está voltada para a regulação, supervisão e fiscalização de atividades relacionadas à prestação de serviços de transporte aquaviário e de exploração da infraestrutura aquaviária e portuária. Na esfera institucional, também cabe citar a publicação do Plano Nacional de Segurança Pública Portuária (2002), que destaca a criação da Comissão Nacional de Segurança Pública nos Portos, Terminais e Vias Navegáveis (CONPORTOS), composta por representantes do Ministério da Justiça e Segurança Pública, Ministério da Defesa, Ministério das Relações Exteriores, Ministério da Economia, Ministério da Infraestrutura, ANTAQ e Comissões Estaduais (CESPORTOS).

Nas atividades de fiscalização, especificamente no Lago de Itaipu, há atuações da Polícia Federal, do Batalhão de Polícia de Fronteira (BPFron), do Departamento de Operações de Fronteira (DOF) – com atuação no Mato Grosso do Sul –, da Receita Federal, do Exército, da Marinha, além das forças de segurança estaduais, como Polícia Militar e Polícia Civil. O *Plano Nacional de Segurança Pública e Defesa Social 2021-2030* (Brasil, 2021, p. 40) cita, no organograma de gestão da Política Integrada de Segurança Pública, a atribuição à Polícia Federal pela realização de “atividades de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras”. Entretanto, é importante discorrer sobre a fiscalização do Lago de Itaipu, em sua área de 1.350 km², analisando as competências técnicas, legais e as necessidades de investimentos em tal atuação, que é distinta das demais por envolver um ambiente aquático.

Como empresa binacional, do Brasil e do Paraguai, a Itaipu mantém convênios com diversas organizações de combate aos crimes transnacionais e ambientais para, segundo a empresa, propiciar apoio logístico e, assim, aumentar a segurança em toda a região do oeste do Paraná.

O dispositivo de segurança empresarial da Itaipu funciona integrado com as Forças Armadas e Órgãos de Segurança Pública. Convênios assinados com o Exército Brasileiro, a Marinha do Brasil, a Polícia Federal e a Secretaria de Segurança Pública do Paraná possibilitam estender a segurança sobre o reservatório, a faixa de proteção ambiental do reservatório e os refúgios biológicos, além da própria área da hidrelétrica. (Itaipu, 2022, [s.p.])

Entretanto, a partir dos dados que serão apresentados e analisados nas próximas seções, verifica-se a necessidade de se pensar em uma perspectiva de segurança integrada: ter bases de vigilância e controle em que as forças de segurança federais e estaduais atuem em conjunto para controlar os fluxos de ilícitos na extensão do Lago de Itaipu. Em um breve resgate histórico, cita-se a geógrafa Bertha Becker sobre a origem dos vazios provocados pelo Estado nas regiões periféricas. A autora ressalta que entre 1950-1970, “a política de desenvolvimento regional através de investimentos em infraestrutura e incentivos ou desincentivos foi básica para a expansão dos serviços e indústrias do centro na periferia” (Becker, 2021, p. 55). Com isso, a centralização da atuação do Estado gera um “descompasso entre o econômico e o social”, que, por sua vez, “acumula problemas estruturais sem que os governos disponham de referenciais para a ação, gerando crise econômica e tensões sociais ao nível local, que também enfraquecem os governos” (p. 56).

Por outro lado, Machado (2005) destaca que as zonas de fronteira apresentam fortes interações sociais, culturais e econômicas, apesar de serem espaços tidos como marginalizados por seus Estados e que normalmente apresentam fraco desenvolvimento econômico e social.

[...] estes adensamentos populacionais, cortados pela linha de fronteira, seja esta seca ou fluvial, articulada ou não por obra de infraestrutura, apresentam grande potencial de integração econômica e cultural, assim como manifestações localizadas dos problemas característicos da fronteira. (Machado, 2005, p. 260)

No Senado Federal tramita uma ideia legislativa que discorre sobre a criação de uma Polícia Marítima Federal (PMF). De acordo com a proposição:

A ideia tem como objetivo a criação de um órgão especializado para o policiamento ostensivo e a fiscalização documental e de segurança de embarcações nas fronteiras fluviais, águas interiores, portos e no mar territorial, com atribuição específica para reprimir crimes e infrações no meio aquaviário. (Senado Federal, 2022, [s.p.])

A partir do presente debate, em que se discorre, principalmente, sobre a necessidade de investimentos e articulação para que as forças de segurança possam fortalecer o trabalho integrado, nas próximas seções serão apresentados dados sobre a taxa de abandono escolar no Ensino Médio e de mortes violentas nos municípios lindeiros ao Lago de Itaipu. Algumas estatísticas destoam do IDHM de tais cidades, visto que quatorze delas apresentam índice maior que 0,7, classificado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento Humano (Pnud) como alto, e duas cidades têm IDH acima de 0,6, considerado médio.

6. A relação entre crimes transnacionais, taxas de evasão escolar, trabalho informal e mortes violentas

No contexto das fronteiras, a educação torna-se ainda mais primordial, não apenas na formação de pessoas, mas como eixo estruturante da cidadania, da diminuição da violência e do combate ao mercado informal e ao mercado de ilícitos. Há grandes grupos criminais que atuam com o contrabando de cigarros e, para operar este mercado, há um expressivo quantitativo de jovens que nele se envolvem. Nesta seção, serão apresentadas três análises sobre os seguintes eixos temáticos: o quantitativo de adolescentes apreendidos na cidade de Foz do Iguaçu (PR) pelos crimes de contrabando e facilitação ao contrabando; a taxa de abandono escolar nos municípios lindeiros ao Lago de Itaipu em uma série temporal de quatro anos (2018-2021), a partir de dados do Censo da Educação Básica, divulgado pelo INEP (2022); e também o número de mortes violentas na região. A publicação *Cenário da exclusão escolar no Brasil*, do Fundo das Nações Unidas para a Infância (UNICEF, 2021), discute os números da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (Pnad/IBGE) e publica análises referentes aos dados.

Em números absolutos, adolescentes de 15 a 17 anos são a maioria dentre os que estão fora da escola. Os motivos alegados com maior frequência, segundo dados da Pnad, são: desinteresse em estudar, trabalho ou procura por trabalho e gravidez (UNICEF, 2021, p. 37). O abandono escolar pelo motivo de “trabalhar ou estar procurando trabalho”, segundo a publicação da UNICEF, é de 14,6% dos jovens nessa faixa etária.

Segundo o *Relatório de dados estatísticos de adolescentes apreendidos – 2018 a 2023*, emitido pelo Centro de Análise, Planejamento e Estatística (CAPE) da Secretaria de Estado da Segurança Pública do Paraná (SESP/PR), justamente nos anos em que houve a maior quantidade de apreensões de cigarros – 2018, 2019 e 2020 (gráfico 1) – houve também a maior apreensão de jovens (de 12 a 17 anos) por contrabando ou descaminho.

Natureza criminal	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Contrabando/descaminho	6	6	7	0	0	0
Facilitação ao contrabando				1		

Tabela 6: Dados estatísticos de adolescentes apreendidos de 2018 a 2023. Fonte:
Elaboração dos autores com base em dados do CAPE – SESP/PR.

Além destes dados, em relação à faixa etária dos 18 anos, o documento mostra que apenas um jovem foi preso no ano de 2020.

Para completar a análise e as reflexões sobre a problemática debatida nesta seção, apresenta-se a seguir a taxa de abandono escolar nos municípios lindeiros ao Lago de Itaipu em uma série temporal de quatro anos (2018-2021), a partir de dados do Censo da Educação Básica, divulgado pelo INEP (2022).

Em relação às taxas de abandono escolar nos municípios lindeiros ao Lago de Itaipu, os dados de 2018 mostram um cenário bastante preocupante. Das dezesseis cidades lindeiras, sete apresentaram indicadores de evasão escolar muito superiores à taxa Brasil e outras sete, números muito próximos ao índice brasileiro. Apenas as cidades de Entre Rios do Oeste e Medianeira registraram números abaixo de 5.

Taxa abandono escolar no Ensino Médio - 2018

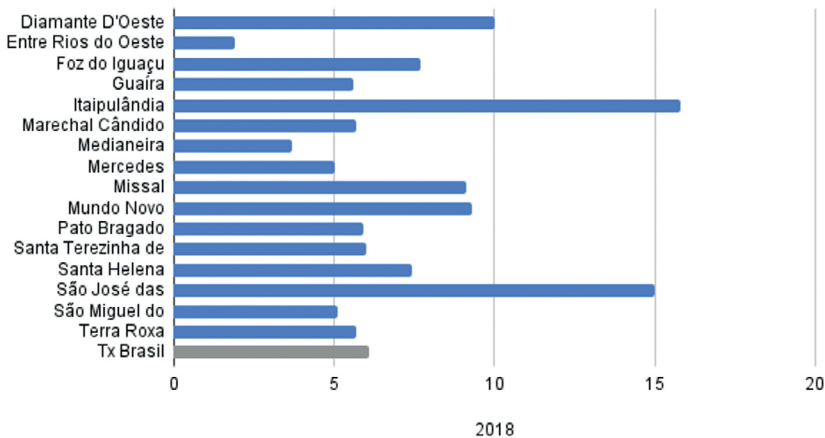


Gráfico 2: Taxa de abandono escolar no Ensino Médio em 2018.
Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir de 2019, a exemplo do que ocorreu com o índice de mortes violentas, houve uma tendência de queda nas taxas de abandono escolar. Naquele ano, quatro cidades tiveram índices bastante superiores à média nacional e sete apresentaram

índices próximos à taxa Brasil. Por outro lado, cinco cidades registraram taxas de abandono escolar menores do que a média brasileira.

Taxa abandono escolar no Ensino Médio - 2019

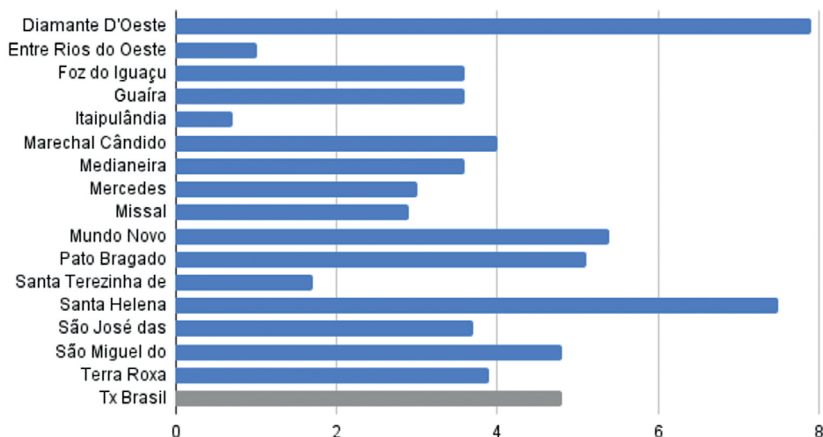


Gráfico 3: Taxa de abandono escolar no Ensino Médio em 2019.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em 2020, nove municípios registraram índice de abandono escolar maior do que a taxa Brasil. Porém, é importante observar que, apesar de maiores, são mais próximos à média nacional. Além disso, sete cidades registraram índices bem menores do que a taxa Brasil.

Taxa abandono escolar no Ensino Médio - 2020

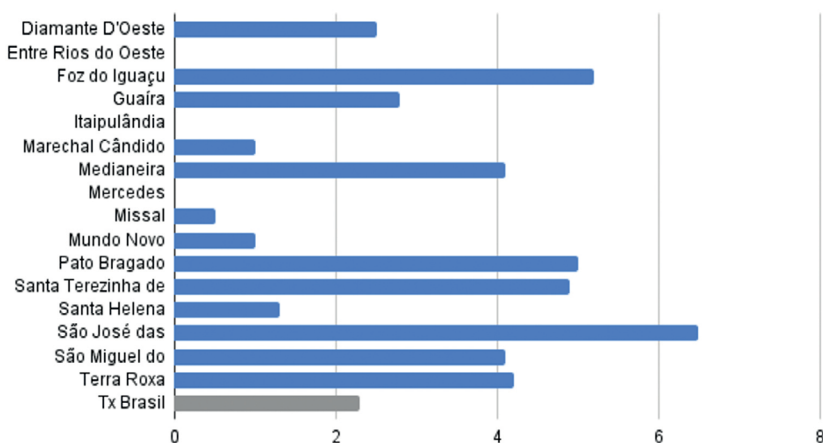


Gráfico 4: Taxa de abandono escolar no Ensino Médio em 2020.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em 2021, as taxas de abandono escolar melhoraram significativamente. Entretanto, no caso da cidade de Diamante D'Oeste, verifica-se que a taxa vinha caindo no período pré-pandemia, mas em 2021 atingiu índice de 9,1, bastante superior aos números das demais cidades e à taxa Brasil, que foi de 5.

Taxa abandono escolar no Ensino Médio - 2021

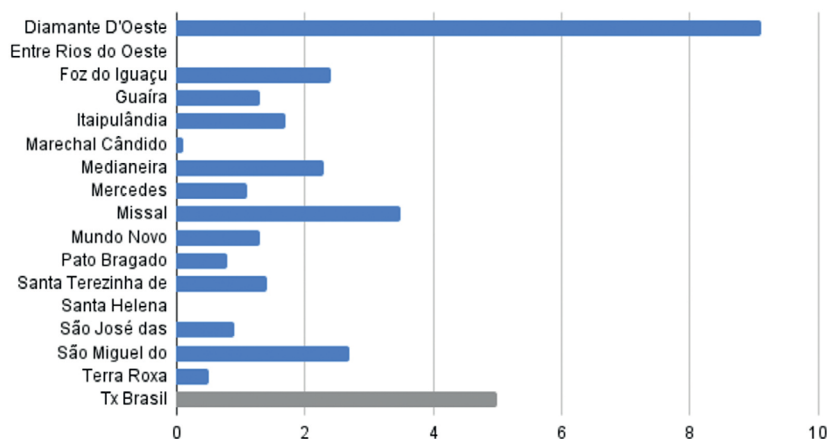


Gráfico 5: Taxa de abandono escolar no Ensino Médio em 2021. Fonte: Elaborado pelos autores.

Ainda com relação ao ano de 2021, foram registrados os menores índices de mortes violentas em relação à série temporal selecionada, o que pode indicar a importância da inserção e continuidade dos jovens no contexto escolar e da menor participação em atividades ilícitas.

A seguir serão apresentados dados relacionados ao índice de mortes violentas nos municípios lindeiros ao Lago de Itaipu em uma série temporal de quatro anos (2018-2021). Os números são referentes às vítimas de crimes violentos letais intencionais. Os dados relativos às cidades do Paraná são da Secretaria de Segurança Pública, por meio do CAPE, e os da cidade de Mundo Novo (MS), do Cartório Central da Delegacia de Polícia Civil. Por sua vez, o índice Brasil referente à taxa de mortalidade de cada ano é do *Anuário Brasileiro de Segurança Pública 2022* (Fórum Brasileiro de Segurança Pública, 2022).

Em 2018, observa-se que, dos dezesseis municípios lindeiros, seis tinham taxa de mortes violentas bem acima da média brasileira, que era de 27,6 mortes a cada 100 mil habitantes. Na lista estão: Foz do Iguaçu, Guaira, Mercedes, Missal, Terra Roxa e Mundo Novo.

Tx. de mortes a cada 100.000 habitantes (2018)

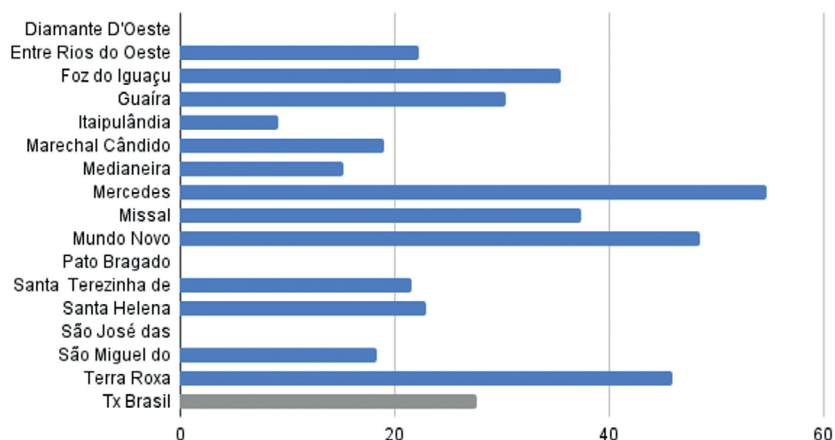


Gráfico 6: Taxa de mortes violentas a cada 100 mil habitantes em 2018. Fonte: Elaborado pelos autores.

Considerando-se o cenário brasileiro, a partir de 2018 iniciou-se uma tendência de queda nos índices de mortes. Em 2021, o país registrou 22,3 mortes violentas intencionais para cada grupo de 100 mil habitantes, uma redução de 6,5% na taxa em relação a 2020. Em termos de bibliografia consultada na tentativa de esclarecer tal acontecimento, o próprio *Anuário Brasileiro de Segurança Pública 2022* (Fórum Brasileiro de Segurança Pública, 2022, p. 28) destaca que “é preciso cautela na identificação dos fatores e causas para este fenômeno [...] ao contrário das tentativas de explicação simplistas e/ou interessadas, muitas das quais feitas no afogadilho da proximidade das Eleições Gerais de 2022”. Na sequência, o documento explica que as mortes violentas intencionais são uma associação de múltiplas causas e fatores”. Assim, podemos falar de fatores preponderantes, mas jamais de causa única (Fórum Brasileiro de Segurança Pública, 2022, p. 28).

Em 2019, a taxa de mortes violentas no Brasil foi de 22,7. Em relação aos municípios limítrofes ao Lago de Itaipu, sete cidades tiveram índice igual ou bastante superior, com a inclusão das cidades de Itaipulândia e Santa Helena em relação aos municípios listados em 2018, e queda no índice registrado na cidade de Missal.

Tx. de mortes a cada 100.000 habitantes (2019)

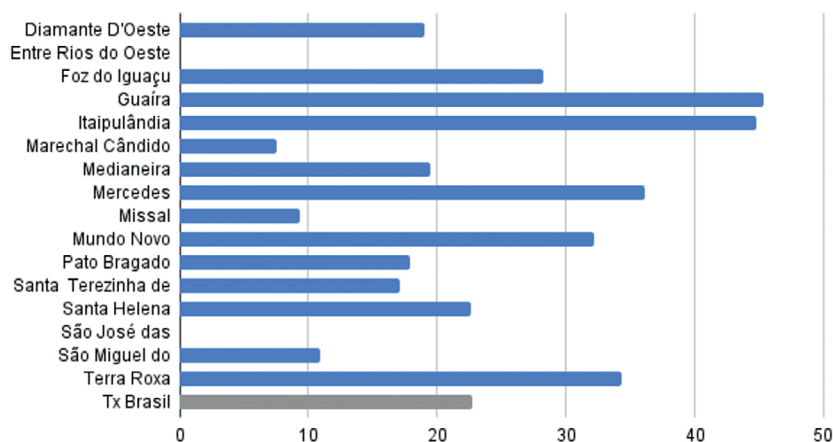


Gráfico 7: Taxa de mortes violentas a cada 100 mil habitantes em 2019.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em 2020, a taxa brasileira foi de 23,8. Novamente, seis cidades ficaram acima desta média: Foz do Iguaçu, Santa Helena, Terra Roxa, São José das Palmeiras, São Miguel do Iguaçu e Diamante d'Oeste. As últimas três cidades não haviam ainda tido médias acima da brasileira. Cabe destaque, também, à cidade de São José das Palmeiras, que nos anos de 2018 e 2019 não havia registrado nenhuma morte violenta.

Tx. de mortes a cada 100.000 habitantes (2020)

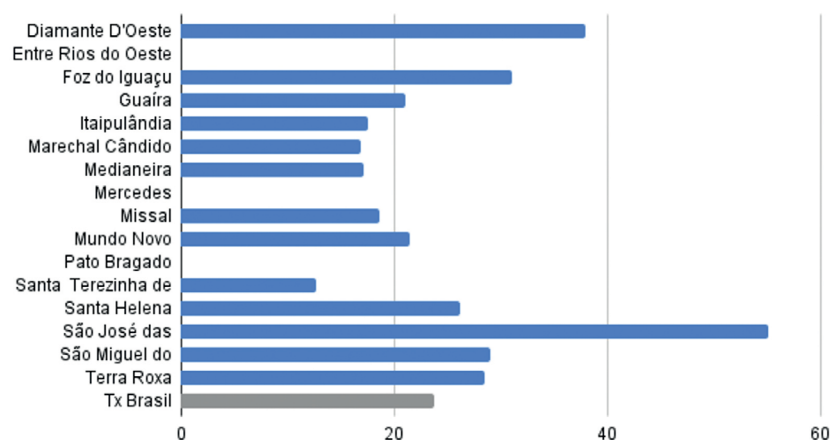


Gráfico 8: Taxa de mortes violentas a cada 100 mil habitantes em 2020.

Fonte: Elaborado pelos autores.

O ano de 2021 registrou a menor taxa brasileira de mortes violentas em relação à série temporal selecionada. Em contrapartida, foi o ano em que mais cidades lindeiras ao Lago de Itaipu ficaram com taxas acima da nacional: Foz do Iguaçu, Guaíra, Mercedes, Mundo Novo, Santa Helena, São José das Palmeiras, Pato Bragado e Medianeira. Também cabe destaque à cidade de Diamante D'Oeste, que, no mesmo ano, apesar de ter sido a única cidade lindeira com taxa de abandono escolar muito superior à média brasileira, não registrou mortes violentas.

Tx. de mortes a cada 100.000 habitantes (2021)

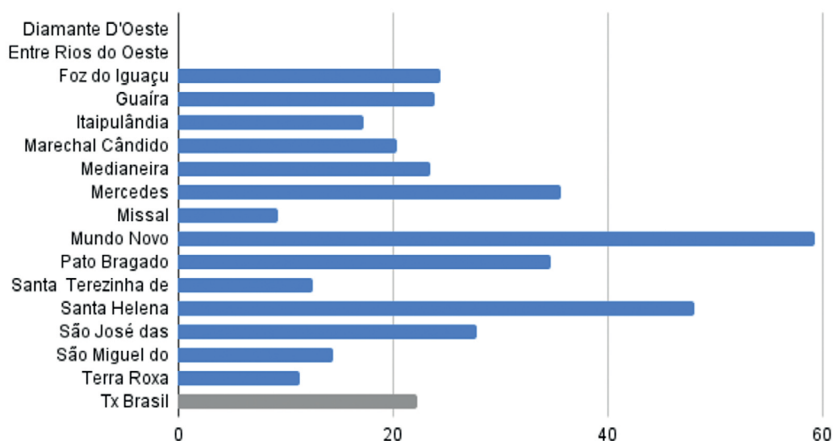


Gráfico 9: Taxa de mortes violentas a cada 100 mil habitantes em 2021.

Fonte: Elaborado pelos autores.

O que chama a atenção é esse índice superior à média Brasil, visto que as cidades lindeiras ao Lago apresentam indicadores socioeconômicos médios e altos, de acordo com a classificação do Pnud detalhada acima. Além disso, é interessante, também, refletir sobre uma possível relação entre a quantidade de portos clandestinos, conforme mapa apresentado (figura 4), e as médias de mortes violentas de cada cidade. Isso porque, desde os locais onde funcionam os portos clandestinos até as rotas de escoamento dos produtos, há todo tipo de criminalidade e atuação de organizações criminosas. Tal análise mostra o seguinte: as taxas de mortes violentas no ano de 2021 são, na maioria dos casos, proporcionais à quantidade de portos clandestinos, com destaque para Guaíra, Mercedes, Pato Bragado, Santa Helena, Terra Roxa e, com taxas abaixo da média nacional, mas, mesmo assim, consideradas altas, Itaipulândia, Marechal Cândido Rondon e Santa Terezinha de Itaipu. As duas únicas cidades que não seguem tal possível correlação são: Entre Rios do Oeste, que apresenta diversos pontos no mapa, mas nenhuma morte violenta registrada; Medianeira, onde não foi identificado nenhum porto clandestino, mas a taxa de mortes violentas é alta e acima

da média nacional; e São José das Palmeiras, onde não foi detectada a presença de portos clandestinos, mas apresenta índice de mortes violentas maior do que o do Brasil. Entretanto, vale ressaltar, mais uma vez, conforme já exposto nesta seção, que, segundo o *Anuário Brasileiro de Segurança Pública 2022*, as mortes violentas intencionais são fruto de uma associação de múltiplos fatores, e não de uma única causa.

Conclusão

Por meio da análise dos dados reunidos neste artigo, verificam-se pontos de atenção nos anos de 2018, 2019 e 2020, período em que houve aumento do contrabando de cigarros e das outras variáveis apresentadas, como as taxas de abandono escolar na região em foco, o número de adolescentes apreendidos pelo crime de contrabando e as mortes violentas registradas.

A partir dos 15 anos, quando o jovem já tem força de trabalho, existe um contingente que é aliciado para atuar na criminalidade. São postos de trabalho nas fronteiras que oferecem remuneração superior a qualquer atividade laboral formal de um jovem iniciante. Isto acaba por minar a capacidade produtiva, porque destrói as oportunidades laborais sustentáveis, fomenta a criminalidade, enriquece as bandas criminais que operam em todos os crimes transfronteiriços e diminui a capacidade arrecadatória dos governos.

Cabe destacar que nos últimos quatro anos esteve em voga o contrabando de vinhos argentinos, em índices jamais vistos antes. Entretanto, com a valorização do peso argentino, o vinho deixou de ser atrativo para o contrabando. A logística dos ilícitos, que há anos opera nas mesmas condições, abandonou o vinho nesse momento e está pronta para novamente dar lugar ao cigarro. É “a bola da vez”.

Conforme abordado no artigo, a violência não tem uma única causa. Normalmente, sua origem está vinculada a diversas estruturas anteriores que falharam, o que inclui aspectos relacionados à educação, à renda, à exposição a atividades ilícitas, dentre outros. Com base nas reflexões apresentadas em relação aos dados, verifica-se que, no ano de 2018, todas as cidades com taxa de mortes violentas acima da média brasileira apresentaram também índices de abandono escolar acima da média do país. Em 2019, sete municípios lindeiros ao Lago de Itaipu tiveram índices de mortes violentas muito superiores à média nacional e, destes, apenas dois não acompanharam esta tendência com relação à taxa de abandono escolar: as cidades de Itaipulândia e Mercedes. Em 2020, observou-se o mesmo fenômeno, e apenas Santa Helena não seguiu a tendência segundo a qual as cidades que apresentam maiores índices de mortes violentas também têm maiores taxas de abandono escolar no Ensino Médio. Em 2021, as taxas de mortes violentas foram menores. Porém, registraram-se mais municípios lindeiros

com índices acima do nacional. Tais índices, tanto de abandono escolar na educação básica quanto de mortes violentas, destoam do IDHM das cidades analisadas, visto que quatorze municípios apresentaram índice maior que 0,7, classificado pelo Pnud como alto, e duas cidades, IDH acima de 0,6, considerado médio. Ainda com relação ao ano de 2021, as taxas de abandono escolar melhoraram significativamente e, além disso, foram registrados os menores índices de mortes violentas, o que pode indicar a importância da inserção e continuidade dos jovens no contexto escolar.

Em relação à influência do Lago de Itaipu como rota de transporte dos ilícitos, é importante destacar uma possível relação entre a quantidade de portos clandestinos, conforme mapa apresentado (figura 4), e as médias de mortes violentas de cada cidade. As taxas de mortes violentas no ano de 2021 são, na maioria dos casos, proporcionais à quantidade de portos clandestinos (mesmo que o mapa de portos clandestinos seja de 2022, não há alteração substancial em relação a 2021). Com isso, nota-se a necessidade de promover um ambiente indutor da educação e da geração de empregos formais, com salários dignos, para que a inserção, principalmente dos jovens, na criminalidade, seja dificultada. Além disso, cabe o protagonismo do Estado em fortalecer frentes de fiscalização no Lago de Itaipu e institucionalizar uma articulação local e/ou projetos de gestão e securitização para o enfrentamento ao crime organizado. Ademais, ressalta-se também a importância de as forças de segurança que atuam nos municípios lindeiros terem noção da cultura da região e dos demais aspectos do cotidiano dessas populações de fronteira, bem como a necessidade de ajustes na legislação e a cooperação em termos de segurança entre Brasil e Paraguai.

Sobre algumas propostas de ação, concluiu-se que a construção da Política Marítima Brasileira – que, por meio do Decreto nº 10.607, de 22 de setembro de 2021, instituiu um Grupo de Trabalho Interministerial para reformular a Política Marítima Nacional – necessita contemplar e especificar competências técnicas, legais e de recursos orçamentários das forças de segurança que atuam em áreas de água doce, bem como penínsulas e baías, e abranger a segurança de forma multidimensional. É importante travar um debate mais detalhado de como seriam contemplados os espaços aquáticos transfronteiriços em tal política, sistematizando o enfrentamento transfronteiriço quanto à circulação das “*commodities* ilícitas” no bojo dos produtos que compõem a cesta de exportações. Nesse sentido, é necessário buscar as lacunas de competência legal para atuação nessas áreas, realizar a análise das habilidades e da competência para atuação e fazer um maior detalhamento dos recursos financeiros. Além desses critérios mais técnicos, há de se considerar, também, as dinâmicas hidrográficas, meteorológicas, de vida social, e as estruturas de diferentes atividades criminosas nestes locais. Por fim, destaca-se que a concepção de uso sustentável dos ambientes aquáticos deve envolver atividades cujas consequências ambientais, sociais

e econômicas sejam levadas em conta e que as populações, tanto do Brasil quanto do Paraguai, devem ficar menos vulneráveis à falta de interlocução entre os dois países e à falta de articulação do Estado em promover a segurança em toda a extensão da zona fluvial do Lago de Itaipu.

Referências

BARROS, Luciano S. Hidrovia Paraguai-Paraná: conectografias lícitas e ilícitas dos “vazios” para as cadeias globais. [S.l.; s.n.], [202?]. Em fase de elaboração.

BECKER, Bertha. Espaço, Estado e poder. In: LIMONAD, Ester; MONTEIRO, João C.; MANSILLA, Pablo (org.). *Planejamento territorial: reflexões críticas e perspectivas*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2021. p. 45-61. v. 1.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. *Plano Nacional de Segurança Pública e Defesa Social 2021-2030*. Brasília, 28 set. 2021.

BRASIL. Decreto nº 12.127, de 31 de julho de 2024. *DOU*, Brasília, 31 jul. 2024.

DAL POZZO, Eloiza; BARROS, Luciano Stremel. Cidades brasileiras lindeiras ao Lago de Itaipu: debate sobre o ambiente fluvial, violências e as *commodities* ilícitas. In: CRAVEIRO, Adriéli Volpato; PRIOTTO, Elis T. Palma (org.). *Violências na atualidade: olhares e perspectivas*. Porto Alegre: Nova Práxis Editorial, 2023. p. 703-730.

FÓRUM BRASILEIRO DE SEGURANÇA PÚBLICA. *Anuário Brasileiro de Segurança Pública 2022*. [S.l.], ano 16, 2022. Disponível em: <https://forumseguranca.org.br/wp-content/uploads/2022/06/anuario-2022.pdf?v=5>. Acesso em: 24 ago. 2024.

FUNDO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A INFÂNCIA (UNICEF). *Cenário da exclusão escolar no Brasil*. [S.l.], abr. 2021. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/media/14026/file/cenario-da-exclusao-escolar-no-brasil.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2024.

Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social de Fronteiras (IDESF). *O custo do contrabando*. Foz do Iguaçu, 2015. 19 p. Disponível em: <https://www.idesf.org.br/wp-content/uploads/2015/03/O-custo-do-contrabando-1.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2024.

Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social de Fronteiras (IDESF). *Operações de segurança nas áreas de fronteira*. Foz do Iguaçu, 2016. 15 p. Disponível em: <https://www.idesf.org.br/wp-content/uploads/2018/03/Opera%C3%A7%C3%B5es-de-seguran%C3%A7a-nas-%C3%A1reas-de-fronteira.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2024.

Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social de Fronteiras (IDESF). *A lógica econômica do contrabando*. Foz do Iguaçu, 2017. 27 p. Disponível em: <https://www.idesf.org.br/wp-content/uploads/2018/03/A-L%C3%B3gica-econ%C3%B4mica-do-contrabando-portugu%C3%AAs.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2024.

Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social de Fronteiras (IDESF). *O contrabando de defensivos agrícolas no Brasil*. Foz do Iguaçu, 2019.

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). *Censo da educação básica*. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/inep/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/indicadores-educacionais/taxas-de-rendimento>. Acesso em: 25 ago. 2024.

IPEC: Inteligência em Pesquisa e Consultoria Estratégica. Pesquisa Pack Swap – 2017-2023.

ITAIPU. *Reservatório*. Foz do Iguaçu, 2022. Disponível em: <https://www.itaipu.gov.br/energia/reservatorio>. Acesso em: 25 ago. 2024.

MACHADO, Lia Osório. Estado, territorialidade, redes: cidades gêmeas na zona de fronteira sul-americana. In: SILVEIRA, M. L. (org.). *Continente em chamadas: globalização e territórios na América Latina*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.

SENADO FEDERAL. *Criação da Polícia Marítima Federal – PMF*. Ideia legislativa. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaoideia?id=163944>. Acesso em: 12 set. 2022.

PARTE IV

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A INFLUÊNCIA DA CULTURA NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE COMPARADA DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS INTEGRANTES DO CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS COM BASE NO MODELO DIMENSIONAL DE HOFSTEDÉ

ANTONIO HENRIQUE LINDEMBERG BALTAZAR¹

JULIANO BRITO DA JUSTA NEVES²

Resumo: Este artigo objetiva analisar as dimensões culturais do modelo de Hofstede (2003) nos países membros do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) e compreender como os traços culturais influenciam o comportamento institucional das administrações tributárias. Utilizando uma metodologia comparativa, examinam-se as seis dimensões do modelo: “distância do poder”, “aversão à incerteza”, “individualismo/coletivismo”, “masculinidade/feminilidade”, “orientação de longo/curto prazo” e “indulgência/restrição”. Esse enfoque é particularmente relevante para explorar aspectos como a moral tributária, a conformidade fiscal, a inovação no setor público e o desenvolvimento de políticas sustentáveis. Os resultados mostram como esses fatores afetam a administração tributária em diversos contextos, sugerindo que uma maior adaptação cultural poderia melhorar a eficácia das políticas fiscais e administrativas.

Palavras-chave: Hofstede; cultura organizacional; administração tributária; Centro Interamericano de Administrações Tributárias; dimensões culturais.

- 1 Doutorando em Administração Pública no Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa. Mestre em Direito Constitucional e especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa. Bacharel em Direito pela Faculdade Milton Campos (MG). Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil ocupante do cargo de Superintendente Regional.
- 2 Doutorando em Administração Pública no Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa. Mestre em Administração Tributária pelo Instituto de Estudos Fiscais, Espanha. Mestre em Ciências da Computação e Engenheiro de Computação pela Universidade Federal de São Carlos. Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil ocupante do cargo de subsecretário de Gestão Corporativa.

Abstract: This article aims to analyze the cultural dimensions of Hofstede's model (2003) in the member countries of the Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT) and understand how cultural traits influence the institutional behavior of tax administrations. Using a comparative methodology, the six dimensions of the model are examined: "power distance," "uncertainty avoidance," "individualism/collectivism," "masculinity/femininity," "long-term/short-term orientation," and "indulgence/restraint." This approach is particularly relevant for exploring aspects such as tax morale, tax compliance, innovation in the public sector, and the development of sustainable policies. The results show how these factors affect tax administration in different contexts, suggesting that greater cultural adaptation could improve the effectiveness of fiscal and administrative politics.

Keywords: Hofstede; organizational culture; tax administration; Inter-American Center of Tax Administrations; cultural dimensions.

Sumário

Introdução	483
1. Matriz cultural de Hofstede	484
1.1 Distância do poder	485
1.2 Aversão à incerteza	485
1.3 Individualismo e coletivismo	486
1.4 Masculinidade e feminilidade	486
1.5 Orientação de longo prazo <i>versus</i> de curto prazo	487
1.6 Indulgência <i>versus</i> restrição	488
2. Análise comparativa entre as administrações tributárias integrantes do CIAT	489
2.1 Distância do poder	489
2.2 Aversão à incerteza	490
2.3 Individualismo <i>versus</i> coletivismo	490
2.4 Masculinidade <i>versus</i> feminilidade	491
2.5 Orientação de longo prazo <i>versus</i> de curto prazo	491
2.6 Indulgência <i>versus</i> restrição	491
3. Matriz cultural de Hofstede e as tendências da administração tributária brasileira	492
3.1 Distância do poder	492
3.2 Aversão à incerteza	493
3.3 Individualismo <i>versus</i> coletivismo	494
3.4 Masculinidade <i>versus</i> feminilidade	494
3.5 Orientação de longo prazo <i>versus</i> de curto prazo	495
3.6 Indulgência <i>versus</i> restrição	496
4. Limitações da pesquisa	496
Considerações finais e sugestões de pesquisas futuras	497
Referências	500

Introdução

A cultura como objeto de estudo tem se consolidado, especialmente a partir da década de 70 do século passado, como um importante tema no âmbito das pesquisas de administração pública, sendo os seus conceitos empregados em uma plethora de situações complexas, no sentido de examinar o modo como os valores influenciam as atividades das organizações públicas (MacCarthaigh; Saarniit, 2019).

Segundo MacCarthaigh e Saarniit (2019), os mais fundamentais debates sobre a cultura no mundo contemporâneo, na perspectiva das organizações, relacionam-se à interação entre culturas e subculturas no ambiente das burocracias nacionais, à influência das tradições e estilos administrativos nos resultados das políticas públicas e à influência da cultura administrativa no impulsionamento ou retardamento das reformas administrativas do setor público.

Assim sendo, levando em consideração a importância do estudo das culturas para a compreensão da lógica de atuação organizacional, este artigo buscará analisar as dimensões do modelo de cultura nacional de Hofstede (2003) dos países integrantes do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) e, a partir desta análise comparativa, compreender a influência dos traços culturais no agir institucional das respectivas administrações tributárias.

O contributo inovador desta pesquisa reside na aplicação do modelo de dimensões culturais de Hofstede (2003) ao campo da administração tributária, especificamente no contexto dos países membros do CIAT que possuam dados disponibilizados na pesquisa de Hofstede. Esta abordagem apresenta uma nova perspectiva que busca analisar a possibilidade de os traços culturais nacionais influenciarem a identidade organizacional das administrações tributárias e a moral tributária dos contribuintes, uma questão que tem recebido pouca atenção em estudos comparativos nesse âmbito.

A relevância desta investigação está na sua capacidade de promover um entendimento mais profundo sobre como adaptar estratégias administrativas às características culturais de diferentes nações, contribuindo para reformas tributárias mais eficazes e culturalmente sensíveis. A análise comparativa das dimensões de Hofstede fornece subsídios para compreender como as administrações tributárias podem moldar políticas e práticas que sejam mais adequadas às realidades culturais locais, permitindo, com isso, melhorar a eficiência das políticas tributárias e incrementar a conformidade tributária.

A literatura atual aponta que as culturas nacionais exercem influência nas estruturas e nos modelos de gestão organizacional. Hofstede, Hofstede e Minkov (2010) afirmam que as diferenças culturais moldam profundamente as interações organiza-

cionais, enquanto Pollitt e Bouckaert (2017) destacam que as características culturais podem impactar a eficiência das administrações públicas, especialmente no que tange à aceitação e execução de políticas públicas. Alm e Torgler (2006) também enfatizam que a cultura organizacional desempenha um papel central na conformidade fiscal, influenciando o comportamento dos contribuintes em relação ao cumprimento de suas obrigações.

Dessa forma, este estudo busca contribuir para o desenvolvimento do campo da administração tributária, ao articular as dimensões culturais de Hofstede com as práticas de gestão fiscal, oferecendo reflexões para o desenvolvimento de estratégias mais adaptativas e eficazes. Isso se alinha com o que sugerem Bruce-Twum e Appiah (2024) e Seno *et al.* (2021), ao defenderem a necessidade de abordagens mais flexíveis e cooperativas nas administrações tributárias, especialmente em contextos culturais diversos.

1. Matriz cultural de Hofstede

Para Hofstede, Hofstede e Minkov (2010), a cultura é resultante da dinâmica da sociedade, sendo uma programação mental coletiva que acaba por distinguir um grupo de outro. Nessa linha de pensamento, buscando estabelecer as dimensões que possibilitassem mensurar os aspectos culturais de diversas sociedades, Hofstede (2003) conduziu uma pesquisa pioneira, não direcionada especificamente ao setor público, tendo como objeto as dimensões da cultura nacional.

Hofstede, que era instrutor para o Departamento Executivo Internacional de Desenvolvimento da International Business Machines Corporation (IBM), realizou sua pesquisa empírica com funcionários da IBM ao redor do mundo, objetivando compreender os padrões e diferenças das culturas nacionais. Para ele, a cultura nacional influenciaria os modelos de gestão, tendo em vista o influxo da história, da política, da religião, suas tradições e hábitos, de forma que a cultura nacional e a cultura organizacional inspiram-se mutuamente (Hofstede, 2003).

Nas duas primeiras fases da pesquisa, realizadas em mais de cinquenta países entre 1967 e 1973, foram coletados dados sobre as quatro primeiras dimensões de Hofstede, “distância do poder”, “individualismo/coletivismo”, masculinidade/feminilidade” e “aversão à incerteza”. Posteriormente, na década de 1980, com apoio em pesquisa realizada por Michael Harris Bond para o instituto Chinese Value Survey (CVS), com 23 países asiáticos, Hofstede, replicando a pesquisa com a base de dados da World Value Survey, incrementou seu modelo com uma quinta dimensão, “orientação de longo prazo”. A sexta dimensão cultural de Hofstede, “indulgência/restrição”, foi concebida em pesquisa recente realizada juntamente com Michael Minkov e relaciona-se aos aspectos ligados ao hedonismo (Hofstede; Hofstede; Minkov, 2010).

1.1 Distância do poder

A primeira das dimensões observada na matriz cultural de Hofstede, “distância do poder”, refere-se à expectativa de que as classes com menor influência social aceitem que o poder seja distribuído de forma desigual. Em outras palavras, uma cultura baseada na deferência à autoridade, à liderança formal e à hierarquia pessoal e organizacional possui alta distância do poder, enquanto sociedades em que os valores são assentados em um igual tratamento de todos, possibilitadoras de estruturas sociais e organizacionais horizontais, possuem baixa distância do poder (Hofstede, 2003). Como apontam Pollitt e Bouckaert (2017), uma elevada distância do poder traz consigo uma proeminente tolerância à existência e manifestação da desigualdade.

Em culturas com alta distância do poder, muitas vezes há um grande distanciamento entre a autoridade dos funcionários da administração tributária e o público em geral. Isso pode levar a uma percepção das autoridades fiscais como distantes e inacessíveis, o que pode diminuir a moral tributária dos contribuintes e a disposição para cumprir com as obrigações fiscais (Alm; Torgler, 2006). Por outro lado, em culturas com baixa distância do poder, as administrações tributárias podem ser vistas como mais acessíveis e responsivas às necessidades dos contribuintes, fomentando um senso de parceria e colaboração (Bruce-Twum; Appiah, 2024).

Com base na pesquisa de Hofstede (2003), levando-se em consideração que a mediana de todos os países de seu estudo tem como pontuação o valor de 62 pontos em uma escala de 0 a 100, com baixa distância do poder sobressaem a Áustria (11 pontos), Israel (13 pontos), Dinamarca (18 pontos), Nova Zelândia (22 pontos) e Suíça (34 pontos), enquanto com alta distância do poder aparecem Rússia (93 pontos), Filipinas (94 pontos), Guatemala (95 pontos), Panamá (95 pontos) e Malásia (100 pontos).

1.2 Aversão à incerteza

A segunda dimensão, denominada de “aversão à incerteza”, relaciona-se ao desconforto que as pessoas de uma determinada sociedade têm em relação à ambiguidade, ao não planejado. A aversão à incerteza indica a baixa capacidade para lidar com o risco e com o desconhecido, gerando, com isso, nas sociedades em que essa dimensão é proeminente, a necessidade de cercar-se de regras e normas, notabilizando-se pelo formalismo das relações sociais.

Administrações tributárias em países com alta aversão à incerteza tendem a implementar regulamentações extensivas para mitigar o risco institucional e garantir a adesão às leis tributárias. No entanto, isso pode levar a ineficiências burocráticas e à falta de flexibilidade ao lidar com as preocupações dos contribuintes. Em contraste, administrações tributárias em culturas com baixa aversão à incerteza tendem a adotar

abordagens mais adaptativas e inovadoras para a conformidade fiscal, o que pode aumentar o engajamento e a satisfação dos contribuintes (Seno *et al.*, 2021).

Considerando que a mediana de todos os países tem como pontuação comparativa o valor de 69,5, com baixa aversão à incerteza sobressaem Singapura (8 pontos), Jamaica (13 pontos), Dinamarca (23 pontos), Suécia (29 pontos) e Hong Kong (29 pontos), enquanto com alta aversão à incerteza aparecem Bélgica (94 pontos), Uruguai (98 pontos), Guatemala (98 pontos), Portugal (99 pontos) e Grécia (100 pontos).

1.3 Individualismo e coletivismo

A terceira dimensão, “individualismo e coletivismo”, refere-se à forma como as pessoas se relacionam umas com as outras. Nas sociedades individualistas, as pessoas se sentem mais independentes, com menor ímpeto gregário, enquanto nas sociedades mais coletivas a dependência é maior, tendendo a propiciar maiores laços entre os indivíduos, os quais têm como valor o gregarismo e a proteção mútua que dele decorre (Pollitt; Bouckaert, 2017). Nas sociedades individualistas, o espaço de proteção é referido apenas ao indivíduo ou ao seu núcleo familiar mais íntimo, enquanto nas sociedades em que há predominância do coletivismo o espaço de proteção ganha latitude, propiciando aspectos de coesão social (Hofstede, 2003).

Em culturas individualistas, os contribuintes tendem a priorizar o ganho pessoal em detrimento da responsabilidade coletiva, potencialmente levando a taxas mais altas de evasão fiscal. Por outro lado, culturas coletivistas enfatizam a harmonia do grupo e a responsabilidade social, o que pode aumentar a moral tributária e a conformidade. Pesquisas indicam que sociedades com fortes valores coletivistas tendem a ter taxas de conformidade fiscal mais altas, uma vez que os indivíduos sentem um senso maior de dever em contribuir para o bem comum. Essa orientação cultural pode influenciar significativamente a forma como as administrações tributárias projetam seus programas de alcance e educação para incentivar a conformidade.

Considerando a mediana de 43,5 pontos, com baixo individualismo sobressaem Guatemala (6 pontos), Equador (8 pontos), Panamá (11 pontos), Venezuela (12 pontos) e Colômbia (13 pontos), enquanto com alto individualismo aparecem Holanda (80 pontos), Hungria (80 pontos), Inglaterra (89 pontos), Austrália (90 pontos) e Estados Unidos (91 pontos).

1.4 Masculinidade e feminilidade

A quarta dimensão, “masculinidade e feminilidade”, tem como abordagem central as implicações que as diferenças biológicas existentes entre os sexos acarretam às relações emocionais e sociais. Importante considerar que esta dimensão não leva em

conta, efetivamente, o gênero em si, mas sim as características atribuídas, de maneira hipertrofiada, ao sexo masculino e feminino.

Assim sendo, em sociedades masculinas, predominam valores como assertividade, competição, desempenho e foco no sucesso material, que são amplamente valorizados. Essas culturas tendem a priorizar conquistas e resultados tangíveis, com uma ênfase maior na hierarquia e na realização individual. Por outro lado, em sociedades femininas, destacam-se valores como a modéstia, a generosidade, a cooperação e a busca pelo bem-estar coletivo. Nessas culturas, há maior valorização das relações interpessoais, da solidariedade e do equilíbrio social, com uma orientação mais voltada para o cuidado e a harmonia (Hofstede, 2003; Pollitt & Bouckaert, 2017).

No âmbito tributário, culturas masculinas tendem a valorizar a competitividade e a conquista, o que pode se traduzir em um foco na maximização da arrecadação de receitas. Isso pode levar a uma cultura institucional com ênfase na lei e controle. Em contraste, culturas femininas priorizam a cooperação, o que pode resultar em administrações tributárias com abordagens mais educativas e de apoio à conformidade. Essa orientação cultural pode fomentar uma relação mais positiva entre as autoridades tributárias e os contribuintes, aumentando, assim, as taxas de conformidade.

Considerando que a mediana de todos os países tem como pontuação comparativa o valor de 48,5, com baixa masculinidade sobressaem Suécia (5 pontos), Noruega (8 pontos), Letônia (9 pontos), Holanda (14 pontos) e Dinamarca (16 pontos), enquanto com alta masculinidade aparecem Venezuela (73 pontos), Áustria (79 pontos), Hungria (88 pontos), Japão (95 pontos) e Eslováquia (100 pontos).

1.5 Orientação de longo prazo *versus* de curto prazo

A quinta dimensão, “orientação de longo prazo *versus* de curto prazo”, tendo como matriz de pensamento a filosofia de Confúcio, insere a orientação de longo termo nas perspectivas de persistência, perseverança e parcimônia direcionadas ao futuro, enquanto a orientação a curto termo concilia-se com os aspectos relacionados ao presente e ao passado, com o respeito à tradição e o cumprimento das obrigações sociais como valores condutores.

A matriz de pensamento de Confúcio enfatiza a importância da harmonia social, das relações hierárquicas e do respeito à autoridade, promovendo valores como a lealdade, a ética e a responsabilidade mútua. Confúcio defende uma orientação de longo prazo, com foco na perseverança, disciplina e cumprimento das obrigações sociais para garantir a estabilidade e o bem-estar coletivo. Essa filosofia valoriza a educação moral como base para o progresso individual e societal (Li; Shang, 2021).

Administrações tributárias em culturas com orientação de longo prazo podem priorizar políticas tributárias sustentáveis que promovam o crescimento econômico e o bem-estar social em vez da maximização de receitas de curto prazo. Essa perspectiva pode levar ao desenvolvimento de incentivos fiscais que estimulem o investimento em projetos de longo prazo, beneficiando tanto os contribuintes quanto a economia em geral. Por outro lado, culturas com uma orientação de curto prazo podem focar na arrecadação imediata de receitas, potencialmente comprometendo a estabilidade econômica a longo prazo.

Na pesquisa de Hofstede (2003), a mediana de todos os países tem como pontuação comparativa o valor de 44,5. Com baixa orientação a longo prazo sobressai Porto Rico (0 pontos), Gana (4 pontos), Egito (7 pontos), África Ocidental (9 pontos) e Trinidad e Tobago (13 pontos), enquanto com alta orientação a longo prazo aparece Ucrânia (86 pontos), China (87 pontos), Japão (88 pontos), Taiwan (93 pontos) e Coreia do Sul (100).

1.6 Indulgência *versus* restrição

A última dimensão pesquisada por Hofstede (2003), “indulgencia *versus* restrição”, busca capturar ideias constantes em estudos recentes sobre o tema da felicidade e correlaciona-se ao impulso ou controle à satisfação dos desejos, isto é, sociedades com alta indulgência buscam a satisfação dos desejos relacionados ao prazer, à liberdade e à felicidade, enquanto sociedades em que há predomínio da restrição direcionam-se pela necessidade de controle da dimensão do prazer por meio de estritas normas sociais. Fazer o que se quer, livremente, é valorizado nas sociedades indulgentes. Nas sociedades restritas, sente-se que a vida é difícil e que o dever, mais do que a liberdade, é o valor predominante (Hofstede; Hofstede; Minkov, 2010).

Culturas que se inclinam para a indulgência podem ter uma atitude mais relaxada em relação às obrigações tributárias, considerando-as menos críticas para a felicidade e o bem-estar pessoal. Isso pode levar a taxas mais altas de evasão fiscal e não conformidade. Por outro lado, culturas que enfatizam a restrição podem fomentar um senso mais forte de dever e responsabilidade em relação à conformidade tributária, pois os indivíduos veem suas contribuições como essenciais para o bem-estar social.

A mediana de todos os países na pesquisa de Hofstede (2003) tem como pontuação comparativa o valor de 43. Com baixa indulgência sobressaem Paquistão (0 pontos), Egito (4 pontos), Letônia (13 pontos), Ucrânia (14 pontos) e Albânia (15 pontos), enquanto com alta indulgência aparecem Nigéria (84 pontos), El Salvador (89 pontos), Porto Rico (90 pontos), México (97 pontos) e Venezuela (100 pontos).

2. Análise comparativa entre as administrações tributárias integrantes do CIAT

A análise comparativa das dimensões culturais de Hofstede aplicada às administrações tributárias que integram o CIAT permite compreender como aspectos culturais moldam as administrações tributárias de diferentes nações, permitindo que pesquisas futuras se debrucem sobre os dados apresentados, correlacionando-os com a realidade fática de cada país.

Essa análise mostra-se importante, pois nas administrações tributárias fatores culturais como dinâmicas de poder, tolerância à ambiguidade e grau de individualismo ou coletivismo influenciam diretamente o comportamento tanto das administrações tributárias quanto dos contribuintes. Essas influências culturais permeiam diversos aspectos, desde a aceitação das regulamentações tributárias até a interação entre o contribuinte e o poder público, moldando, por fim, as estratégias de conformidade e fiscalização.

Consequentemente, entender as influências culturais sobre as administrações tributárias permite uma adaptação mais eficaz da identidade organizacional, promovendo reformas alinhadas às características culturais únicas de cada nação. Essa harmonização cultural pode favorecer um ambiente fiscal mais cooperativo, menos dependente de abordagens punitivas.

2.1 Distância do poder

O Brasil, com 69 pontos, compartilha uma alta distância do poder com países como Chile (63 pontos), Portugal (63 pontos), Peru (64 pontos), República Dominicana (65 pontos), El Salvador (66 pontos), Colômbia (67 pontos), França (68 pontos), Marrocos (70), Paraguai (70 pontos), Quênia (70 pontos), Índia (77 pontos), Bolívia (78 pontos), Equador (78 pontos), Honduras (80 pontos), Nigéria (80), Venezuela (81 pontos), México (81 pontos), Angola (83), Suriname (85 pontos), Guatemala (95 pontos) e Panamá (95 pontos). Esses países tendem a ter administrações tributárias centralizadas, nas quais o poder de decisão é verticalmente distribuído, e os contribuintes geralmente aceitam a autoridade formal sem grandes questionamentos.

Países como Costa Rica (35 pontos), Canadá (39 pontos), Países Baixos (38 pontos), Estados Unidos (40 pontos), Jamaica (45 pontos), Trinidad e Tobago (47 pontos), Argentina (49 pontos), Itália (50 pontos), Espanha (57 pontos) e Uruguai (61 pontos), com menor distância do poder, tendem a adotar administrações tributárias mais horizontais, com maior participação dos cidadãos no processo de tomada de decisão e maior transparência, promovendo maior conformidade voluntária por parte dos contribuintes.

2.2 Aversão à incerteza

O Brasil, com 76 pontos, assim como a Itália (75 pontos), Venezuela (76 pontos), Colômbia (80 pontos), México (82 pontos), Paraguai (85 pontos), Costa Rica (86 pontos), Argentina (86 pontos), Chile (86 pontos), Espanha (86 pontos), França (86 pontos), Panamá (86 pontos), Bolívia (87 pontos), Peru (87 pontos), Suriname (92 pontos), El Salvador (94 pontos), Guatemala (98 pontos), Uruguai (98 pontos) e Portugal (99 pontos), compartilham acentuada aversão à incerteza, o que tende a resultar em um sistema tributário complexo, baseado em regras detalhadas para minimizar o risco e garantir previsibilidade.

Por outro lado, países com baixa aversão à incerteza, como Jamaica (13 pontos), Índia (40 pontos), República Dominicana (45 pontos), Estados Unidos (46 pontos), Canadá (48 pontos), Quênia (50 pontos), Honduras (50 pontos), Países Baixos (53 pontos), Nigéria (55), Trinidad e Tobago (55 pontos), Angola (60), Equador (67 pontos) e Marrocos (68), tendem a apresentar administrações fiscais mais abertas à inovação e capazes de se adaptar rapidamente às mudanças no ambiente econômico. Nessas nações, as reformas fiscais tendem a ser implementadas com maior facilidade, pois tendem a ter menor resistência cultural à mudança.

2.3 Individualismo *versus* coletivismo

O Brasil, com 38 pontos, apresenta-se como uma sociedade coletivista, em que o bem-estar do grupo é prioritário. Esse traço cultural também é encontrado em países como Nigéria (0), Quênia (4 pontos), Panamá (11 pontos), Paraguai (12 pontos), Costa Rica (15 pontos), Angola (18), El Salvador (19 pontos), Peru (20 pontos), Honduras (20 pontos), Bolívia (23 pontos), Índia (24 pontos), Equador (24 pontos), Marrocos (24), Trinidad e Tobago (25 pontos), Venezuela (26 pontos), Colômbia (29 pontos), México (34 pontos), República Dominicana (38 pontos), Guatemala (36 pontos) e Jamaica (39 pontos). Nesses países as políticas fiscais tendem a ser orientadas para a redistribuição de riqueza e a promoção de equidade social, favorecendo a implementação de medidas progressivas, que buscam reduzir desigualdades e promover o bem comum.

Países com alto nível de individualismo, como Suriname (47 pontos), Chile (49 pontos), Argentina (51 pontos), Itália (53 pontos), Portugal (59 pontos), Uruguai (60 pontos), Estados Unidos (60 pontos), Espanha (67 pontos), Canadá (72 pontos), França (74 pontos) e Países Baixos (100 pontos), tendem a enfatizar mais a responsabilidade individual e o papel dos impostos como um dever fundamental, mas com menor foco em redistribuição social. Nesses países, as políticas tributárias tendem a ser mais centradas no incentivo ao empreendedorismo e na competitividade econômica, em vez de promoverem a coesão social.

2.4 Masculinidade *versus* feminilidade

Com 49 pontos, o Brasil está próximo da mediana global na dimensão “masculinidade”, equilibrando valores competitivos e colaborativos. Países como Canadá (52 pontos), Marrocos (53), Argentina (56 pontos), Índia (56 pontos), Trinidad e Tobago (58 pontos), Nigéria (60), Quênia (60 pontos), Estados Unidos (62 pontos), Equador (63 pontos), Colômbia (64 pontos), República Dominicana (65 pontos), Jamaica (68 pontos), México (69 pontos), Itália (70 pontos) e Venezuela (73 pontos) tendem a apresentar uma administração tributária mais orientada para o desempenho e o sucesso econômico, com foco em eficiência e crescimento.

Por outro lado, países com menor masculinidade, como Países Baixos (14 pontos), Angola (20), Costa Rica (21 pontos), Chile (28 pontos), Portugal (31 pontos), Uruguai (38 pontos), Guatemala (37 pontos), Suriname (37 pontos), El Salvador (40 pontos), Honduras (40 pontos), Paraguai (40 pontos), Bolívia (42 pontos), Espanha (42 pontos), Peru (42 pontos), Panamá (44 pontos) e França (43 pontos), tendem a adotar uma administração tributária mais orientada para a equidade social e a qualidade de vida. Essas administrações tendem a ser mais inclusivas, focando em políticas tributárias que promovam a justiça social, além da eficiência econômica.

2.5 Orientação de longo prazo *versus* de curto prazo

O Brasil, com 44 pontos, demonstra uma leve inclinação para a orientação de curto prazo. Outros países do CIAT com forte orientação de curto prazo incluem Venezuela (0 pontos), Peru (5 pontos), Colômbia (6 pontos), Nigéria (8), República Dominicana (11 pontos), Chile (12 pontos), Quênia (11 pontos), Angola (15), Trinidad e Tobago (17 pontos), El Salvador (20 pontos), Bolívia (21 pontos), México (23 pontos), Equador (24), Marrocos (25), Guatemala (25 pontos), Uruguai (28 pontos), Argentina (29 pontos), Itália (39 pontos) e Portugal (42 pontos). Tais países tendem a apresentar dificuldades na implementação de reformas tributárias e na adoção de políticas com visão de longo prazo.

Em contraste, países como Espanha (47 pontos), Estados Unidos (50 pontos), Índia (51 pontos), Canadá (54 pontos), França (60 pontos) e Países Baixos (67 pontos) tendem a apresentar uma orientação de longo prazo mais pronunciada, o que lhes permite adotar políticas tributárias mais estáveis e voltadas para o crescimento econômico sustentado, visando garantir a estabilidade econômica para as gerações futuras.

2.6 Indulgência *versus* restrição

O Brasil, com 59 pontos, é apresentado como uma sociedade relativamente indulgente, na qual o lazer e a satisfação pessoal são importantes. Países como Espanha

(44 pontos), Bolívia (46 pontos), Peru (46 pontos), França (48 pontos), Uruguai (53 pontos), República Dominicana (54 pontos), Paraguai (56 pontos), Argentina (62 pontos), Canadá (68), Chile (68), Estados Unidos (68), Países Baixos (68), Trinidad e Tobago (80 pontos), Colômbia (83), Costa Rica (83 pontos), Angola (83), Nigéria (84), El Salvador (89 pontos), México (97 pontos) e Venezuela (100 pontos) compartilham essa característica, o que pode influenciar a percepção dos contribuintes sobre o sistema tributário, levando-os a ver o pagamento de impostos como uma interferência no seu estilo de vida e na sua liberdade pessoal.

Em contraste, países como Marrocos (25), Índia (26 pontos), Itália (30 pontos) e Portugal (33 pontos) são mais restritivos, com uma visão mais disciplinada da vida e uma maior aceitação das obrigações tributárias como um dever fundamental. Nessas sociedades, o cumprimento das obrigações tributárias tende a ser mais valorizado e aceito como parte do contrato social, o que pode facilitar a conformidade tributária e reduzir a evasão fiscal.

3. Matriz cultural de Hofstede e as tendências da administração tributária brasileira

A análise da administração tributária brasileira à luz das dimensões culturais de Hofstede revela a influência da cultura nacional na forma como as instituições tributárias são concebidas e como seus atos são implementados e aceitos socialmente, ajudando, portanto, a compreender as características estruturais e comportamentais da administração tributária no Brasil, assim como os impactos da política tributária no ambiente nacional.

3.1 Distância do poder

Com 69 pontos na dimensão “distância do poder”, o Brasil é caracterizado como um país com elevada aceitação das desigualdades de poder, o que indica um consentimento quanto a estruturas hierárquicas e de autoridade dentro das organizações, incluindo as instituições públicas, o que pode se refletir em estruturas organizacionais centralizadas e hierarquizadas.

No contexto tributário, mesmo com os esforços atuais voltados à implementação de meios alternativos de resolução de conflitos, como a mediação e a transação tributária, a alta distância de poder pode explicar a tendência das autoridades tributárias em privilegiar mecanismos de cumprimento das obrigações tributárias que são fortemente baseados na coerção.

Em contrapartida a essa tendência coercitiva, fruto dos esforços de maior cooperação fiscal, a transação tributária foi regulamentada no Brasil por meio da Lei nº

13.988/2020, permitindo-se a negociação direta entre as partes para resolver dívidas fiscais, com possibilidade de concessões mútuas, como reduções de multas e juros, desde que respeitados os limites legais e o interesse público. Ainda nesse contexto, tramitam no Senado dois Projetos de Lei Complementar (PLP nº 124/2022³ e PLP nº 125/2022⁴) que preveem expressamente o uso preferencial de formas alternativas de resolução de conflitos, além de estabelecerem como princípio norteador do contencioso tributário brasileiro o uso desses mecanismos (artigo 4º, II, do PLP nº 125/2022).

3.2 Aversão à incerteza

Na dimensão “aversão à incerteza”, o Brasil apresenta 76 pontos, o que revela uma forte necessidade de controle, estabilidade e previsibilidade, indicando uma preferência por ambientes estruturados e regras claras para mitigar a ambiguidade. Esse traço cultural se manifesta no setor público por meio de regulamentações e procedimentos extensivos, que podem, por vezes, resultar em atrasos e ineficiências burocráticas. A tendência de evitar incertezas pode também dificultar a inovação, uma vez que os funcionários do setor público podem se mostrar relutantes em experimentar novas abordagens ou tecnologias que se desviem das normas estabelecidas.

Essa característica cultural se reflete na administração tributária por meio de um sistema legal complexo, marcado por regulamentações extensas e detalhadas, que buscam reduzir ao máximo a ambiguidade e o risco. Nesse sentido, a administração tributária tende a ser conservadora, com um ambiente institucional altamente normatizado, em que a flexibilidade é limitada pela necessidade de garantir a conformidade estrita às regras estabelecidas.

Exemplificando, desde a promulgação da Constituição brasileira de 1988, foram editadas mais de 466 mil normas relacionadas à área tributária, incluindo dezoito emendas constitucionais (CNJ, 2022). Esse cenário contribui significativamente para a complexidade do sistema tributário. Em relação às três esferas de governo, o Tribunal de Contas da União (TCU) observa que a ausência de um documento único que consolide todas as normas referentes a cada tributo, conforme determina o artigo 212 do Código Tributário Nacional, dificulta bastante a gestão tributária pelos contribuintes e, conseqüentemente, o cumprimento das obrigações fiscais – Acórdão TCU nº 1.105/2019 (TCU, 2019).

A pletera normativa, indubitavelmente, aumenta o custo de conformidade dos contribuintes, ampliando a litigiosidade fiscal. Conforme o relatório publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper em dezembro de 2020, como parte da pesquisa “Ob-

3 Cf. Senado Federal (2022a).

4 Cf. Senado Federal (2022b).

servatório do contencioso tributário”, o total de disputas administrativas e judiciais na área tributária no Brasil em 2019 correspondia a 75% do PIB. O relatório aponta que, em 2013, a mediana dessas disputas nos países da OCDE era de 0,28% do PIB, enquanto para um grupo de países da América Latina era de 0,19% (CNJ, 2022).

3.3 Individualismo *versus* coletivismo

O Brasil, com 38 pontos no índice de coletivismo, demonstra um alinhamento significativo com uma cultura em que o bem-estar coletivo prevalece sobre os interesses individuais. A natureza coletivista da cultura brasileira pode promover um senso de comunidade e responsabilidade compartilhada entre os funcionários do setor público, essencial para o trabalho em equipe eficaz na administração pública. No entanto, também pode gerar desafios, como o nepotismo e o favoritismo, em que as relações pessoais podem sobrepor-se às avaliações meritocráticas nos processos de contratação e promoção (Arasli;Tumer, 2008).

No contexto tributário, essa característica cultural manifesta-se em um viés para políticas redistributivas, que têm como objetivo promover a equidade social e a coesão por meio de mecanismos de progressividade fiscal e benefícios fiscais. A predominância do coletivismo no Brasil reflete-se na justificação e implementação dessas políticas, as quais destacam a necessidade de redistribuição e o enfrentamento das desigualdades sociais. No entanto, essa orientação pode comprometer a busca pela eficiência da administração tributária e, consequentemente, a arrecadação dos recursos públicos necessários para a implementação das políticas públicas.

Adicionalmente, a expansão dos benefícios fiscais, no caso brasileiro, acabou por gerar uma distorção econômica que, ao invés de reduzir as desigualdades sociais e regionais, acabou por ampliá-las. Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 132/2023 determinou a extinção dos benefícios fiscais concedidos pelos estados, exceto para os casos previstos na própria Constituição, visando a uniformizar a tributação e reduzir a competição desleal entre os estados.

3.4 Masculinidade *versus* feminilidade

Com 49 pontos, o Brasil encontra-se próximo à mediana global na dimensão de masculinidade, indicando um equilíbrio entre valores ligados à assertividade e à competição (associados à masculinidade) e aqueles relacionados à cooperação e à qualidade de vida (associados à feminilidade). Esse perfil sugere que a cultura brasileira tende a valorizar tanto o sucesso e a conquista quanto a harmonia social e o bem-estar coletivo.

Um exemplo dessa característica é o surgimento de programas de cooperação fiscal na última década, que refletem um esforço da administração tributária brasileira para

equilibrar eficiência na arrecadação com um tratamento mais colaborativo e inclusivo entre os contribuintes. Nesse sentido, conforme regras estabelecidas na Portaria RFB nº 402, datada de 7 de março de 2024, foram certificadas vinte grandes empresas para a fase piloto do programa de conformidade cooperativa fiscal – Confia.

Adicionalmente, o Projeto de Lei (PL) nº 15/2024,⁵ encaminhado ao Congresso Nacional no início do ano passado, apresenta uma proposta abrangente voltada à regulamentação de programas de conformidade tributária e aduaneira. O PL nº 15/2024 estabelece diretrizes para a operacionalização desses programas, além de abordar a figura do devedor contumaz e definir as condições para a concessão e utilização de benefícios fiscais. A iniciativa representa um avanço normativo relevante, ao propor um marco regulatório que busca promover maior segurança jurídica e eficiência no relacionamento entre a administração tributária e os contribuintes.

3.5 Orientação de longo prazo *versus* de curto prazo

Com 44 pontos, o Brasil demonstra uma leve inclinação para a orientação de curto prazo, o que indica uma tendência a priorizar soluções imediatas, frequentemente em detrimento de estratégias de longo prazo. Esse traço cultural pode impactar a formulação e implementação de políticas públicas, nas quais ganhos de curto prazo podem ser priorizados em vez de um planejamento estratégico de longo prazo. Essa orientação de curto prazo também contribui para uma volatilidade na regulação das obrigações tributárias, caracterizada por mudanças normativas frequentes em nível infralegal.

Tal instabilidade compromete a previsibilidade do ambiente fiscal, afetando negativamente a confiança de investidores e a segurança jurídica dos contribuintes. A constante adaptação às novas regras cria um cenário de incerteza, prejudicando o planejamento financeiro e a competitividade do país no cenário internacional. As implicações para a administração pública de uma orientação para o curto prazo são significativas, pois essa orientação pode levar a uma governança reativa, em vez de proativa, prejudicando a eficácia das iniciativas do setor público destinadas a enfrentar desafios sociais complexos (Tsakumis; Curatola; Porcano, 2007).

Todavia, após quarenta anos, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 132/2023,⁶ que promulga a reforma tributária brasileira, regulando diversos aspectos da arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS), que substituirão o PIS, a Cofins, o ICMS, o ISS e parte do IPI. O texto define os percentuais de redução aplicáveis a diferentes setores e produtos, além de prever benefícios tributários, como

5 Cf. Câmara dos Deputados (2024).

6 Cf. Brasil (2023).

crédito presumido, reduções de base de cálculo, imunidades, isenções e outros incentivos fiscais. A reforma também incluiu a devolução de tributos para consumidores de baixa renda por meio de um sistema de *cashback*.

3.6 Indulgência versus restrição

Com 59 pontos na dimensão de indulgência, o Brasil caracteriza-se como uma sociedade relativamente indulgente, na qual o prazer e a satisfação pessoal são valores prioritários. Essa tendência indulgente pode gerar desafios na construção do orçamento do Estado, em que recursos públicos podem ser direcionados para iniciativas que priorizam a gratificação ou retornos imediatos, em detrimento de soluções sustentáveis a longo prazo (Minkov *et al.*, 2017). No contexto da administração tributária, essa dimensão pode resultar em uma menor internalização das obrigações tributárias como um dever fundamental (Nabais, 1998), com o pagamento de impostos frequentemente percebido como uma restrição à liberdade individual.

Essa tendência à indulgência pode alimentar uma cultura de resistência ao pagamento de impostos e incentivar a evasão fiscal, agravando as dificuldades na implementação de políticas fiscais que demandem maior comprometimento da população. A administração tributária, diante desse cenário, enfrenta o desafio de lidar com a percepção negativa do cumprimento das obrigações fiscais, muitas vezes sendo obrigada a recorrer a mecanismos coercitivos para assegurar a conformidade tributária. Dessa forma, a indulgência cultural torna mais complexa a tarefa de promover uma consciência tributária coletiva, essencial para a sustentabilidade das políticas públicas.

4. Limitações da pesquisa

Apesar da reconhecida importância atribuída aos estudos dos valores humanos a partir das pesquisas sobre culturas nacionais realizadas por Hofstede, o modelo dimensional idealizado por ele (Hofstede, 2003) tem sido questionado sob diversos ângulos, sendo os mais destacados sumarizados na sequência.

No que se refere à abordagem metodológica, Orr e Hauser (2008), assim como McSweeney (2002), direcionam suas críticas para o aspecto formal de construção do questionário aplicado por Hofstede, especialmente em razão de a base de perguntas ter sido, inicialmente, desenvolvida para obter informações sobre a satisfação no trabalho dentro da IBM, e não para avaliar valores culturais.

Quanto ao desenho da pesquisa, McSweeney (2002) assevera que as conclusões obtidas por Hofstede foram fundamentadas em amostras insuficientes, pois, embora tenham sido realizados 117 mil questionários, apenas os resultados de quarenta países foram utilizados, e, desse conjunto de países, em apenas seis foram obtidos mais de

mil respondentes. Em um total de quinze países, o número de respondentes é inferior a duzentos.

Ainda segundo McSweeney (2002), a amplitude da amostra perfez abrangência limitada, caracterizando-se pela escolha de determinadas categorias da IBM e com a exclusão de várias outras, o que fragiliza a amostra. No mesmo sentido, Orr e Hauser (2008) afirmam que, quando a pesquisa foi realizada pela primeira vez por Hofstede, a maioria dos empregados da IBM era do sexo masculino, reduzindo, com isso, a perspectiva feminina na amostragem.

Em outra dimensão, alguns autores postulam críticas sobre a obsolescência dos dados originais coletados para a pesquisa de Hofstede. Tendo o mundo e a cultura mudado de maneira tão radical desde o início das pesquisas, para Orr e Hauser (2008) seria difícil basear-se nos dados desse estudo para a compreensão da cultura nacional atual. No mesmo sentido, Holden (2002), ao criticar a obsolescência dos dados recolhidos, afirma que a pesquisa refere-se a um mundo que não existe mais, decorrente das mudanças no ambiente político, econômico e cultural (fim da Guerra Fria e declínio do comunismo), assim como impactado pelas diversas transformações ocorridas no ambiente laboral.

É importante considerar que o fato de o mundo ter mudado radicalmente não afeta a importância das reflexões sobre os modelos e culturas administrativas, assim como do paradigma dimensional de Hofstede. Pelo contrário, tais culturas e modelos nos permitem entender a lógica e as implicações que decorrem das próprias mudanças de contexto social (Beugelsdijk *et al.*, 2009).

Nesse sentido, asseveram Beugelsdijk, Maseland e van Hoorn (2015) que, de fato, as culturas nacionais sofreram transformações, tendo havido uma tendência à hipertrofia do individualismo, à ampliação da indulgência e à redução da distância ao poder de forma semelhante em todas as nações investigadas, permitindo a inferência sobre a validade atual da investigação de Hofstede.

Considerações finais e sugestões de pesquisas futuras

O presente artigo teve como objetivo a análise do modelo de dimensões culturais proposto por Hofstede (2003), investigando seus elementos dominantes e, singularmente, identificando o efeito de cada uma das dimensões no ambiente tributário. Com isso, buscou possibilitar uma maior compreensão do contexto da cultura nacional apresentada e das principais críticas oferecidas pela literatura especializada.

De forma geral, a análise das dimensões culturais de Hofstede entre os países do CIAT, incluindo o Brasil, revela como fatores culturais tendem a influenciar a forma

como as administrações tributárias operam e como as políticas tributárias são percebidas pelos cidadãos. O Brasil, assim como outros países da América Latina, influenciados pelas tradições administrativas do Estado de Direito da Europa Continental (cultura do *Rechtsstaat*), apresenta alta distância do poder, aversão à incerteza e uma orientação coletivista, o que favorece uma administração tributária centralizada, com foco na legalidade e controle, altamente regulamentada e orientada para a redistribuição de renda, mas que enfrenta desafios relacionados ao planejamento de longo prazo e à aceitação social das obrigações tributárias. Em contraste, países de matriz anglo-americana (cultura do interesse público), com menor aversão à incerteza e maior individualismo, como Canadá, Países Baixos e Estados Unidos, tendem a possuir administrações tributárias mais transparentes, flexíveis e orientadas para o longo prazo.

A partir das análises realizadas neste artigo, identificam-se diversas possibilidades de expansão do estudo, com o intuito de aprofundar a compreensão sobre a influência da cultura na administração tributária. Neste sentido, várias pistas de pesquisas futuras emergem como desdobramentos naturais destas reflexões.

Uma linha de pesquisa interessante seria a análise longitudinal da evolução das dimensões culturais propostas por Hofstede, especialmente no que diz respeito à distância do poder e à aversão à incerteza, em administrações tributárias de diferentes países ao longo do tempo. Tal abordagem permitiria examinar como essas dimensões culturais têm se transformado nas últimas décadas e como essas mudanças impactam as reformas tributárias e as interações com os contribuintes.

Outra possível linha de investigação seria explorar como as diferentes dimensões culturais (distância do poder, individualismo *versus* coletivismo e aversão à incerteza) influenciam o sucesso ou o fracasso das reformas tributárias. Estudos comparativos entre países membros do CIAT poderiam analisar como esses fatores culturais moldam a aceitação social das reformas e, consequentemente, sua efetividade.

A terceira sugestão de pesquisa estaria focada na comparação entre abordagens tributárias cooperativas e punitivas em culturas que se distinguem pelas dimensões de masculinidade *versus* feminilidade. Em culturas mais “masculinas”, em que valores como assertividade e competitividade são dominantes, seria possível verificar uma tendência para a adoção de abordagens punitivas e fiscalizações mais rigorosas. Por outro lado, em culturas “femininas”, em que cooperação e bem-estar coletivo são priorizados, a adoção de abordagens tributárias cooperativas, como a educação fiscal e incentivos para a conformidade, pode ser mais prevalente. A investigação poderia analisar a eficácia dessas diferentes abordagens na promoção da conformidade fiscal voluntária.

Outra vertente a ser investigada seria a relação entre o coletivismo predominante em determinados países e a implementação de políticas fiscais redistributivas. Culturas coletivistas tendem a valorizar a coesão social e a proteção mútua, o que poderia

favorecer a adoção de sistemas tributários mais progressivos. Comparando países com altos níveis de coletivismo e aqueles com culturas mais individualistas, seria possível identificar como esses traços culturais influenciam as estratégias de redistribuição de renda por meio da política fiscal, além de fornecer uma base empírica para o desenvolvimento de sistemas fiscais mais equitativos.

A dimensão cultural de indulgência *versus* restrição também merece ser investigada no contexto da evasão fiscal. Culturas mais indulgentes, que valorizam a satisfação pessoal e a liberdade individual, podem apresentar maiores índices de evasão fiscal, pois as obrigações fiscais são percebidas como restritivas à liberdade. Em contraste, culturas com maior inclinação para a restrição podem promover um senso de dever social mais forte, com menor tolerância à evasão. Pesquisas futuras poderiam identificar estratégias eficazes para lidar com a evasão fiscal em sociedades indulgentes, bem como analisar o impacto da restrição cultural na conformidade tributária.

A orientação de longo prazo *versus* curto prazo também oferece uma oportunidade de investigação significativa. Países com orientação de longo prazo tendem a adotar políticas tributárias que visam à sustentabilidade econômica e social a longo prazo, enquanto culturas orientadas para o curto prazo priorizam a arrecadação imediata, muitas vezes em detrimento da estabilidade fiscal futura. Uma linha de pesquisa interessante seria explorar como essas orientações temporais afetam a implementação de reformas fiscais, particularmente em países membros do CIAT, e como a transição para uma visão de longo prazo pode ser promovida em culturas que tradicionalmente favorecem o curto prazo.

Por fim, uma importante contribuição futura seria a comparação entre as pontuações atribuídas por Hofstede às dimensões culturais de cada país e a realidade observada nas administrações tributárias dessas nações. Esse estudo poderia verificar se as características culturais teóricas atribuídas a cada país correspondem efetivamente às práticas fiscais adotadas. A análise de eventuais discrepâncias ou convergências entre as pontuações de Hofstede e a realidade administrativa das nações investigadas proporcionaria uma compreensão mais profunda sobre a interação entre cultura e administração tributária. Isso poderia ainda fornecer subsídios para o ajuste das práticas fiscais a contextos culturais específicos, otimizando a eficácia das políticas fiscais.

Essas sugestões de pesquisas futuras oferecem um vasto campo de possibilidades para se aprofundar o estudo das influências culturais nas administrações tributárias. A análise das dimensões culturais de Hofstede no contexto fiscal fornece um marco teórico robusto, mas há muito espaço para a expansão dessa análise para além das correlações teóricas, desenvolvendo-se investigações empíricas e comparativas que possam contribuir para a formulação de políticas fiscais mais eficazes e adaptadas às particularidades culturais de cada país.

Em conclusão, é importante realçar a fundamentalidade do estudo da cultura no âmbito tanto da administração pública e privada, quanto no da antropologia, assegurando que a cultura como signo permite-nos adentrar um campo profundo de reflexão, qual seja, o da dimensão simbólica que estrutura a maneira de agir e pensar das organizações e suas formas de gestão.

Referências

Arasli, H.; Tumer, M. Nepotism, favoritism and cronyism: A study of their effects on job Stress and job satisfaction in the banking industry of North Cyprus. *Social Behavior and Personality: An International Journal*, 36(9), 1237–1250, 2008. Disponível em <https://doi.org/10.2224/sbp.2008.36.9.1237>

Alm, J.; Torgler, B. Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, v. 27, n. 2, p. 224–246, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>.

Beugelsdijk, S.; Maseland, R.; van Hoorn, A. Are Scores on Hofstede's Dimensions of National Culture Stable over time? A Cohort Analysis. *Global Strategy Journal*, v. 5, issue 3, p. 223–240, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/gsj.1098>

BRASIL. Emenda Constitucional nº 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. Acesso em: 25 out. 2024.

Bruce-Twum, E.; Appiah, K. O. Does culture matter in the tax compliance behaviour of SMEs? Evidence from Ghana. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, v. 25, n. 1, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.60154/jaep.2024.v25n1p104>.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PL nº 15/2024*. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2416861>. Acesso em: 25 out. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ/Insper, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.cnj.jus.br/jspui/bitstream/123456789/718/1/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 25 out. 2024.

Hofstede, G. H. *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*. Thousand Oaks: Sage, 2003.

Hofstede, G. H.; Hofstede, G. J.; Minkov, M. *Cultures and Organizations: software of the mind*. 3. ed. London: McGraw-Hill, 2010.

Holden, N. J. *Cross-Cultural Management: A Knowledge Management Perspective*. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2002.

- LI, X.; Shang, Y. Confucian values and their implications for management in modern-day China: A critical review. *Journal of Business Ethics*, v. 170, n. 1, p. 45-60, 2021.
- MacCarthaigh, M.; Saarniit, L. Administrative Culture. In: Thynne, I.; Peters, B. G. *Encyclopedia of Public Administration*. Oxford: OUP Oxford, 2019.
- McSweeney, B. Hofstede's Model of National Cultural Differences and their Consequences: A Triumph of Faith – a Failure of Analysis. *Sage Journals*, v. 55, n. 1, p. 89-118, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0018726702551004>.
- MINKOV, Michael. A revision of Hofstede's model of national culture: old evidence and new data from 56 countries. *Cross Cultural & Strategic Management* 17 April 2017; 25 (2): 231–256. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/CCSM-03-2017-0033>
- Minkov, M.; Hofstede, G. Hofstede's Fifth Dimension: New Evidence from the World Values Survey. *Sage Journals*, v. 43, n. 1, p. 3-14, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0022022110388567>.
- Nabais, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.
- Orr, L. M.; Hauser, W. J. A re-inquiry of Hofstede's cultural dimensions: A call for 21st century cross-cultural research. *The Marketing Management Journal*, v. 18, p. 1-19, 2008.
- Pollitt, C.; Bouckaert, G. *Public Management Reform*. Oxford: Oxford University Press, 2017.
- SENADO FEDERAL. *PLP nº 124/2022*. Brasília, 2022a. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>. Acesso em: 25 out. 2024.
- SENADO FEDERAL. *PLP nº 125/2022*. Brasília, 2022b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154737>. Acesso em: 25 out. 2024.
- Seno, R.; Hashim, H. A.; Taha, R.; HAMID, S, A. The influence of Hofstede's cultural dimension on tax compliance behaviour of tax practitioners. *Asian Review of Accounting*, v. 30, n. 1, p. 77-96, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/ara-10-2020-0153>.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão TCU nº 1.105/2019*. Brasília, 15 maio 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/1.105%252F2019/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/2>. Acesso em: 25 out. 2024.
- Tsakumis, G.; Curatola, A.; Porcano, T. The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, v. 16, n. 2, p. 131-147, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2007.06.004>.

UNA VISIÓN ESTRATÉGICA PARA EL DISEÑO, INTRODUCCIÓN Y APLICACIÓN DE NORMAS GENERALES ANTIABUSO

ISAÁC GONZALO ARIAS ESTEBAN¹

MARCIO F. VERDI²

Resumen: El documento aborda la implementación y aplicación de Normas Generales Antiabuso (GAAR) en el contexto tributario, con especial enfoque en América Latina y el Caribe. Explica la evolución de la tributación y la necesidad de adaptar

- 1 Argentino, Contador Público, Máster en Dirección de Finanzas del Programa conjunto de la USAL y la State University of New York (SUNY). Entre los años 1998 y 2007, asumió diferentes funciones en diversas áreas de la AFIP de Argentina. En 2008 se integró al CIAT como Especialista en la Gerencia de Investigaciones Tributarias. Actualmente se desempeña en la misma organización, como Director de Cooperación y Tributación Internacional. En 2018 participó del Curso sobre Política y Administración Tributaria Comparada – Harvard Kennedy School, Harvard University. Es autor de documentos tributarios, lideró programas de asistencia técnica para administraciones tributarias de varios países y participó de numerosos eventos tributarios.
- 2 Es economista y auditor fiscal jubilado del Servicio Federal de Ingresos de Brasil. Secretario Ejecutivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. Se ha especializado en Economía Internacional en la Universidad de Brasilia (UnB). Posee un Postgrado en Teoría e Implementación de una Economía Moderna, por la Universidad George Washington – GWU del «Instituto de Asuntos Empresariales y de Gestión Pública de Brasil», Washington, D.C. U.S.A. También es experto en desarrollo y evaluación de proyectos de concesión de servicios públicos, por la Universidad Estatal de Nueva York, Nueva York, EE.UU.; experto en «Análisis y Negociación de Proyectos de Construcción-Propiedad-Operación y Construcción-Operación-Transferencia – Estrategias Alternativas para el Desarrollo de Infraestructuras», The American University, Washington, D.C. Ocupó importantes cargos en el gobierno brasileño, entre otros, el de Coordinador de la Dirección General de Empresas Estatales, y ha formado parte de innumerables Consejos de Administración de empresas estatales brasileñas de diferentes sectores. Ha desempeñado el distinguido cargo de Miembro de la Comisión Nacional de Privatización, responsable del Programa de Privatizaciones, Concesiones de Servicios Públicos y Proyectos Relacionados con el Sector Público y Privado. En la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB) ha ocupado diferentes cargos, entre ellos el de Coordinador General de Política Tributaria, desde junio de 2002 hasta julio de 2004. Fue asesor del Secretario de la RFB en el desarrollo y evaluación de la política tributaria brasileña. Ha dado conferencias y presentaciones en diferentes reuniones internacionales en más de 60 países y ha sido honrado con el Mérito Fiscal Née Winckler de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil en noviembre de 2002.

el marco normativo para combatir la elusión y la evasión fiscal. Se destacan las diferencias entre las Normas Generales Antiabuso (GAAR) y las Normas Específicas Antiabuso (SAAR), enfatizando que las GAAR permiten abordar esquemas de abuso novedosos y actúan como un mecanismo disuasorio.

El documento examina la historia y adopción de estas normas en América Latina, la importancia de la sustancia económica y la simulación en su aplicación, y el rol de la administración tributaria en su implementación. También introduce un “Juego de Herramientas” desarrollado por CIAT para mejorar el diseño y aplicación de las GAAR, proporcionando estrategias para su introducción y ejecución efectiva.

Además, se presentan elementos clave para evaluar riesgos tributarios, diseñar normas eficientes y garantizar su aplicación con certeza y confianza. Finalmente, se concluye que las GAAR son esenciales para reducir la elusión fiscal y fomentar el cumplimiento voluntario, pero requieren una administración tributaria fortalecida y una estrategia bien estructurada para su aplicación efectiva.

Palabras clave: Normas Generales Antiabuso (GAAR); Normas Específicas Antiabuso (SAAR); evasión fiscal; elusión tributaria; administración tributaria; sustancia económica; simulación; cumplimiento tributario; BEPS (Base Erosion and Profit Shifting); Acción 6 del Plan BEPS; diseño e implementación de GAAR; riesgo tributario; estrategia de aplicación; certidumbre jurídica; tratados para evitar la doble imposición; Test del Propósito Principal (PPT); Marco Inclusivo BEPS; CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias).

Abstract: The document discusses the implementation and application of General Anti-Avoidance Rules (GAAR) in the tax context, with a particular focus on Latin America and the Caribbean. It highlights the evolution of taxation and the need to adapt regulatory frameworks to combat tax evasion and avoidance. The distinction between General Anti-Avoidance Rules (GAAR) and Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR) is emphasized, noting that GAAR serves as a tool to address new forms of tax abuse and acts as a deterrent mechanism.

The document examines the history and adoption of GAAR in Latin America, the importance of economic substance and simulation in its enforcement, and the role of tax administrations in its implementation. It also introduces a “Toolkit” developed by CIAT to enhance the design and enforcement of GAAR, providing strategic approaches for their introduction and effective application.

Additionally, key elements are presented to assess tax risks, design efficient rules, and ensure their enforcement with legal certainty and taxpayer confidence. The docu-

ment concludes that GAAR is essential to reducing tax avoidance and fostering voluntary compliance. However, its effectiveness depends on a well-structured strategy and a robust tax administration capable of ensuring its proper enforcement.

Keywords: General Anti-Avoidance Rules (GAAR); Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR); tax evasion; tax avoidance; tax administration; economic substance; simulation; tax compliance; BEPS (Base Erosion and Profit Shifting); BEPS Action 6; GAAR design and implementation; Tax risk assessment; Enforcement strategy; Legal certainty; Double Taxation Treaties; Principal Purpose Test (PPT); Inclusive Framework on BEPS; CIAT (Inter-American Center of Tax Administrations).

Sumário

Introducción	511
1. Normas específicas antiabuso vs. normas generales anti-abuso	511
2. Origen de las normas generales antiabuso y situación en América Latina y el Caribe	513
3. Sustancia económica y simulación	515
4. El Juego de Herramientas para el diseño y la aplicación efectiva de normas generales antiabuso nacionales e internacionales	516
5. Enfoque estratégico de las normas generales antiabuso.	517
5.1 Riesgo	520
5.2 Diseño	522
5.3 Introducción.	525
5.4 Aplicación	527
Consideraciones finales	530
Referencias bibliográficas	531

Introducción

El mundo ha evolucionado más rápido en los últimos 200 años que en los 1000 años previos. Una de las tantas pruebas que valida esta afirmación es la evolución del transporte. A partir de la revolución industrial (siglo XIX) surgieron las primeras locomotoras de vapor, el primer motor a combustión, los motores eléctricos, el primer avión; mientras que en los años previos solo se utilizaron animales como única fuerza motriz en el ámbito del transporte terrestre.

Alguien pudiera preguntarse: ¿por qué comenzamos este artículo con este ejemplo cuando la situación planteada no hace alusión a un tema tributario ni se relaciona directamente con el título de este artículo? La respuesta es que la tributación se basa en situaciones que se enmarcan en un contexto que actualmente alcanzó un dinamismo sin precedentes. Por ejemplo, si evaluamos de manera aislada un acto y desconocemos el contexto, la interpretación de los hechos a efectos de aplicar normas tributarias podría ser errónea. Si dos situaciones idénticas se dan en diferentes contextos, es probable que su interpretación a efectos de aplicar las mismas normas tributarias difiera. Por ello, quienes se desempeñan en el ámbito tributario y deben interpretar normas, ya sea desde la administración pública o privada, enfrentan grandes desafíos, especialmente en un ambiente dinámico y en casos donde la frontera entre la denominada “economía de opción” y la “elusión” resulta difusa.

La administración tributaria juega un papel importante en este ámbito de actuación, al ser el ente que naturalmente aplica el sistema tributario y consecuentemente la norma general antiabuso (GAAR -*General Anti-Avoidance Rules*-). Sus potestades le permiten acceder a información útil para conocer e interpretar el contexto y el comportamiento de los contribuyentes. Este bagaje de información es muy valioso para desarrollar acciones orientadas a identificar esquemas abusivos y brindar certeza en la aplicación de las GAAR. Asimismo, la retroalimentación basada en el conocimiento acumulado por la administración tributaria resulta útil para que los hacedores de políticas tributarias diseñen reformas que coadyuven optimicen el sistema tributario, entre ellas, medidas antiabuso.

1. Normas específicas antiabuso Vs. normas generales anti-abuso

Adecuar los sistemas tributarios a los cambios trascendentes del contexto implica, en parte, eliminar lagunas legales. Ello aporta mayor claridad y certeza al sistema tributario. También implica adoptar normas anti-elusión que resguarden el bien jurídico protegido. Las normas específicas antiabuso (SAAR -*Specific Anti-Avoidance*-) permiten abordar casos conocidos, recurrentes y con impacto significativo; como la subcapitalización, la manipulación abusiva de precios de transferencia, la fragmentación de

operaciones, entre otros. Cuando las SAAR están bien diseñadas, son instrumentos que ofrecen numerosas ventajas, entre ellas; otorga mayor certeza jurídica sobre el efecto de determinados comportamientos, permite a las administraciones tributarias llevar a cabo controles más simples y directos, reduciendo la labor de revisión y trasladando la carga de la prueba a los contribuyentes afectados por la norma.

Si bien las SAAR cumplen una función preventiva y relevante, por lo general se materializan luego de un periodo significativo de tiempo, cuando un comportamiento abusivo es detectado en varias oportunidades y se estima significativo. Lógicamente, por su naturaleza, las normas específicas antiabuso no cubren todos los riesgos conocidos ni potenciales. Tampoco sería eficiente crear una norma específica antiabuso para cada uno de ellos, porque demandaría años de análisis empíricos para detectar abusos, evaluar su significancia, idear un mecanismo para contenerlo y luego legislarlo. Durante este período de tiempo se dejarían de recaudar cuantiosos recursos, no existiendo mecanismos que subsidiariamente permitan recuperarlos con reformas posteriores, dado el principio de irretroactividad que usualmente suele regir en los sistemas tributarios, especialmente cuando se trata de medidas antiabuso.

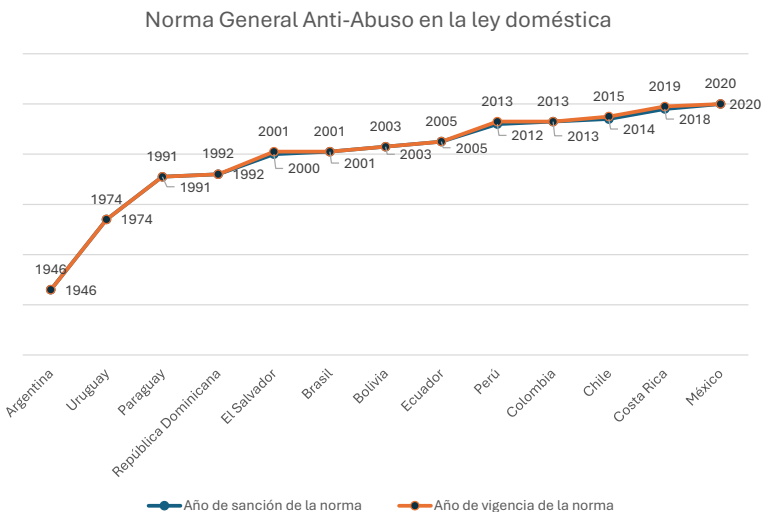
Las normas generales antiabuso (GAAR, por sus siglas en inglés), brindan menos certeza que las SAAR, especialmente cuando no existe suficiente jurisprudencia doméstica que fundamente los principios sobre los cuales se basa o experiencia en su aplicación por parte de la administración tributaria. A falta de antecedentes, la carencia de certidumbre legal debe ser compensada con acciones administrativas tendientes a brindar objetividad y generar certeza sobre los supuestos de aplicación de la GAAR, garantizando el respeto de los derechos de los contribuyentes. Detrás de cada una de estas aspiraciones subyace un complejo trabajo por parte de la administración tributaria, que debe velar por que la aplicación de una GAAR sea siempre el último recurso. Ello, en virtud de la litigiosidad que, a pesar de los esfuerzos que se desplieguen para cumplir con los mencionados objetivos, suele generar su aplicación. No obstante, las GAAR son muy necesarias, dado que el desafío que enfrentan las administraciones tributarias radica en identificar y evitar todo tipo de comportamiento abusivo. Estas normas, bien diseñadas y aplicadas permiten cumplir este objetivo, al brindar la posibilidad de abordar casos de abuso novedosos y desmotivar comportamientos abusivos en aquellos casos no alcanzados por las SAAR. Incluso, podrían llegar a aplicarse subsidiariamente en casos donde una SAAR fue aplicada sin éxito.

Una GAAR podría llegar a brindar más certeza que las doctrinas antielusión desarrolladas por los tribunales, ya que las interpretaciones del poder judicial pueden cambiar con frecuencia. Por ejemplo, la interpretación del principio de abuso de derecho del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sido objeto de numerosos cambios a lo largo de su historia.

2. Origen de las normas generales antiabuso y situación en América Latina y el Caribe

El pago de los impuestos se remonta al origen de las primeras comunidades humanas (Ej.: Código de Hammurabi, 1754 AC) y desde que existen los impuestos existe la elusión. Por ello, se han desarrollado mecanismos que podrían ser instrumentos de medición o bien medidas antiabuso, como el conocido “nilómetro”, que se usaba en el antiguo Egipto para medir el nivel de las crecidas del río Nilo y determinar el pago de impuestos sobre las cosechas. Existen numerosos ejemplos de normas específicas antiabuso, a lo largo de la historia. Sin embargo, los principios generales antiabuso surgieron en la segunda mitad del siglo XIX.

El primer caso de jurisprudencia conocido, que interpreta que la administración tributaria tendría potestades para recaracterizar operaciones, es el caso “Daloz Sirey” (1867). En este caso de la Corte de Casación Francesa se habilita a la administración tributaria a revisar transacciones para descubrir la verdadera naturaleza de un contrato. Décadas después, en 1919, se dio el primer caso de codificación de una GAAR, mediante el artículo 4 de la Ordenanza Tributaria Alemana, que estableció que en la interpretación de las leyes; los propósitos, la significancia económica y el desarrollo de las circunstancias, deben tomarse en cuenta. Si consideramos la historia de la tributación, podemos decir que estos principios o normas son relativamente novedosos. Especialmente en América Latina, donde su adopción no ha sido inmediata. El siguiente gráfico presenta las fechas de sanción y vigencia de las GAAR domésticas en 14 países de América Latina que adoptaron este tipo de medidas.



Fuente: CIATdata. Precios de Transferencia. Normas antiabuso. CIAT, 2023

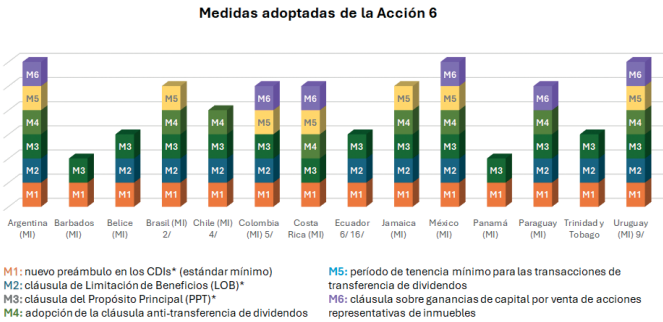
Argentina fue el primer país de la región en adoptar y poner en vigor una GAAR (1946). Varios años después, en las décadas del 70 y 90, Uruguay, Paraguay y República Dominicana adoptaron sus respectivas GAAR (23% de los países de la muestra).

La mayoría de las GAAR de América Latina entraron en vigor a partir del año 2001 (77% de la muestra). Un número significativo (46% de la muestra) puso en vigor su GAAR a partir del año 2013.

En 10 de los 14 países contenidos en el gráfico (71% de los países de la muestra), la GAAR fue utilizada al menos una vez.

Las normas de los países de América Latina utilizan diferentes términos con el propósito de lograr objetivos similares, por lo que no existen criterios o principios armonizados a nivel regional, cuando nos referimos a la GAAR. Por ejemplo, los países han considerado uno o varios de los siguientes principios en sus GAAR domésticas: sustancia sobre forma, racionalidad económica, transacciones artificiales, realidad económica, etc.

El Plan de Acción BEPS establece como mínimo estándar para los miembros del Marco Inclusivo BEPS la adopción de su Acción 6. Su objetivo es prevenir el uso indebido de los tratados tributarios. Para ello, la OCDE recomienda incorporar disposiciones antiabuso en el texto de los tratados tributarios. Entre otras medidas, la Acción 6 propone el “Test del Propósito Principal (PPT -*Principal Purpose Test*-)”. Esta cláusula GAAR establece que un beneficio otorgado en el marco de un tratado para evitar la doble imposición internacional no se otorgará si una de las razones principales (o su único propósito principal) para establecer la estructura o realizar la transacción es el acceso a dicho beneficio. Esta cláusula tiene un enfoque más amplio que otras disposiciones antiabuso dentro de los tratados tributarios, ya que no se limita a ciertas condiciones, al considerar el propósito general que subyace en las transacciones y estructuras. El siguiente gráfico muestra el nivel de adopción de medidas antiabuso que se desprenden de la Acción 6 del Plan de Acción BEPS, en países de América Latina y el Caribe.



Fuente: CIATdata. Monitoreo BEPS. Acción 6. CIAT, 2024.

Este gráfico fue elaborado con información actualizada al mes de abril de 2024 y muestra información de 14 países miembros del CIAT, de América Latina y el Caribe, que decidieron adoptar en uno o varios tratados, de manera bilateral o por medio del Instrumento Multilateral (MLI, por sus siglas en inglés) que propone la Acción 15 del Plan de Acción BEPS, el “Test del Propósito Principal” (ver M3, representada en color gris). En la mayoría de los casos esta norma entró en vigor a partir del año 2021.

3. Sustancia económica y simulación

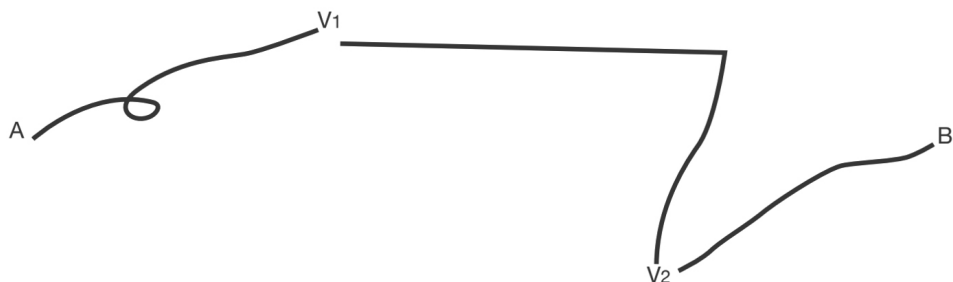
El principio de sustancia económica es uno de los más utilizados u observados al diseñar una GAAR. Permite poner en duda la legitimidad de aquellas transacciones que no son razonables o que bajo un velo de formalidad legal encubren esquemas de abuso. Ello, independientemente de que los sistemas tributarios se crean a partir de figuras legales.

Para que exista una simulación es fundamental que se compruebe la intención de simular con el ánimo de obtener beneficios tributarios que naturalmente no correspondería.

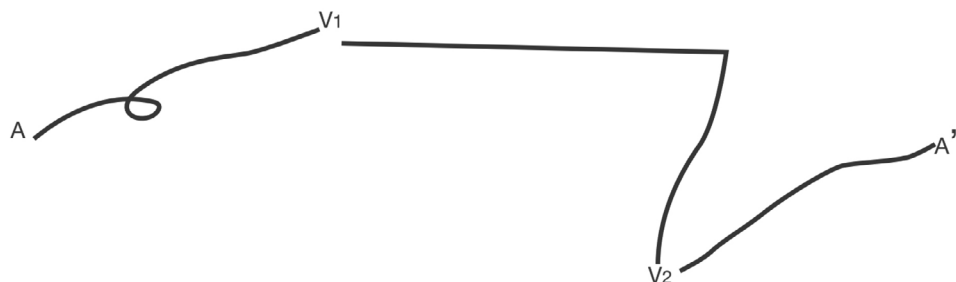
En el apartado 4.1. “Normas Generales Anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales” del Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional del CIAT, Jaqueline Vargas expone de manera clara y sencilla el concepto de simulación, al expresar que “...un esquema que en principio no debiera ser objeto de aplicación de una GAAR es aquel mediante el cual un contribuyente planea ir de la posición A a la B; y al hacerlo, se encuentra en su camino determinadas ventajas fiscales, V1 y V2, las cuales aprovecha como parte de su esquema. En este caso, el contribuyente tiene una razón comercial razonable y legítima para decidir mover su estructura de negocios (o parte de ella) del punto A al B, así como para beneficiarse de las ventajas fiscales disponibles:

A _____ V1 _____ V2 _____ B

Siguiendo este mismo ejemplo, pensemos en que el contribuyente decide mover su esquema de negocios de A a B, pero para hacerlo toma ciertas decisiones; de modo que, si bien logra llegar a B, se hace pasar por V1 y V2 de una forma que parece poco natural o carente de sentido:



En este caso, parecería que intentar la aplicación de una GAAR resultaría acertado. Más contundente aun parece ser el caso en que el esquema puesto en práctica por el contribuyente no resulta razonable ni siquiera desde un punto de vista comercial. Por ejemplo, piénsese en un esquema donde la situación del contribuyente, en esencia, no se modifica o se modifica de manera muy ligera (de A a A'); no obstante, se realizan una serie de pasos complejos y poco razonables para generar ciertas ventajas fiscales accesibles solo si se realizan estos enmarañados pasos intermedios...”



4. El Juego de Herramientas para el diseño y la aplicación efectiva de normas generales antiabuso nacionales e internacionales³

En el marco de la Red de Tributación Internacional del CIAT, que se llevó a cabo en el año 2019 en Bruselas, en colaboración con el Programa EUROsociAL+, la Cooperación Alemana (GIZ) y la Universidad de Maastricht; representantes de países miembros del CIAT de América, Europa y África, de universidades, organizaciones no gubernamentales y organismos internacionales; discutieron sobre los desafíos de diseñar y aplicar normas generales antiabuso domésticas e internacionales. Con el

3 Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Antiabuso Nacionales e Internacionales. CIAT, GIZ, Leiden University, EUROsociAL+, GLOBtaxGOv, 2022. <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2022-juego-herramientas-GAAR-CIAT.pdf>

ánimo de atender las preocupaciones expresadas en dicha oportunidad por los miembros de la Red, la Secretaría Ejecutiva del CIAT y representantes de la Universidad de Leiden, de EUROsociAL+ y de GIZ aunaron esfuerzos para desarrollar un producto útil. Así surgió el “Juego de Herramientas para el diseño y la aplicación efectiva de GAAR nacionales e internacionales, publicado en 2022.

Este documento brinda un marco teórico muy completo y ejemplos prácticos sobre los aspectos a considerar al momento de; evaluar la introducción de GAAR domésticas e internacionales, dimensionar los riesgos conocidos y potenciales con el fin de determinar la oportunidad de adoptar una GAAR, definir una estrategia para introducir una GAAR en normas domésticas y tratados tributarios, y diseñar una GAAR. Lo que transforma a este documento en un juego de herramientas, es su Anexo. Este Anexo contiene una lista de verificación que facilita, a través de preguntas clave, identificar oportunidades de mejora en GAAR existentes o bien desarrollar un plan para adoptar una GAAR por primera vez. Esta lista de verificación está integrada por preguntas que apuntan a la evaluación de riesgos que ameritan la creación o modificación de una GAAR, al diseño de una GAAR para que se ajuste a las exigencias del contexto, a la introducción de una GAAR para que esta sea aceptada por la sociedad, y a su aplicación eficaz y coherente. Para cada uno de estos aspectos, el evaluador podrá acceder fácilmente, por medio de enlaces, a contenido orientativo dentro del documento.

El presente documento se basa, en gran parte, en el contenido de este Juego de Herramientas.

5. Enfoque estratégico de las normas generales antiabuso

Antes de definir los factores que condicionan el éxito de una estrategia asociada a una GAAR, resulta necesario reflexionar sobre los criterios de éxito inherentes a este tipo de normas. En este sentido, algunos de los aspectos a considerar serían los siguientes:

- La frecuencia con la que se aplica una GAAR no hace al éxito de esta. Incluso, su aplicación recurrente puede dar indicios de mal uso si consideramos que la aplicación de una GAAR, por el nivel de análisis que requiere e impacto en la percepción de los contribuyentes respecto de la labor de la administración tributaria, debe reservarse para casos significativos.
- El efecto preventivo o disuasorio de comportamientos abusivos es tal vez el principal criterio de éxito, pero es muy difícil cuantificarlo.

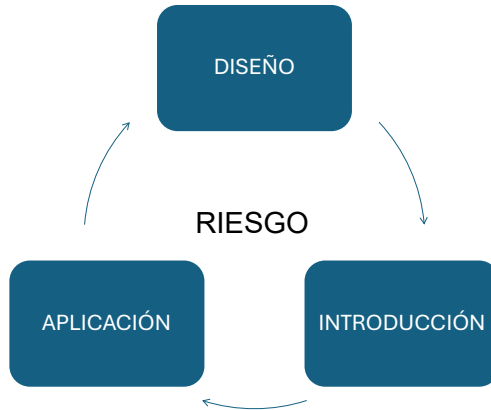
- Un nivel razonable de certeza y seguridad jurídica en su aplicación, en el ámbito administrativo, no garantiza el éxito de una GAAR en una corte, pero contribuye al mismo.

De estos criterios de éxito se desprende que la estrategia de una GAAR debe enfocarse en generar percepción de riesgo entre los contribuyentes, para desmotivar comportamientos abusivos y a su vez certeza sobre el respeto de derechos de los contribuyentes y casos en los que sería aplicada (comportamientos no admisibles). Dado el amplio margen discrecional con que cuenta la administración tributaria, es fundamental que esta genere suficiente confianza entre los contribuyentes que usualmente dudan de la objetividad de sus criterios, al percibir que sus posiciones podrían ser fiscalistas y afectar sus derechos, aumentar el nivel de conflictos y su complejidad.

La justicia administrativa (Ej.: tribunales tributarios administrativos) o judicial juega un rol clave en la estrategia de implementación de las GAAR, al emitir criterios o decisiones que condicionan su aplicación. Incluso, la labor de los tribunales contribuye positivamente al éxito de una GAAR, cuando garantiza el respeto de derechos en casos en que la administración tributaria se extralimita o adopta posiciones muy fiscalistas. Pero también podría contribuir negativamente si adopta posiciones extremas o poco objetivas. En este último caso, una óptima labor de parte de la administración tributaria podría quedar sin efecto. En un escenario racional se espera que una adecuada labor por parte de la administración tributaria facilite la labor de los tribunales.

En adelante, se presenta una propuesta de estrategia para diseñar y adoptar una GAAR domésticas o internacional, que se enmarca en el ámbito de la administración tributaria, ya que la justicia administrativa y judicial requerirían de estrategias complementarias.

Esta estrategia, siguiendo la lógica planteada en el Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales (CIAT, Leiden University, GIZ, EUROsociAL+, 2022), podría graficarse de la siguiente manera:



Fuente: Jaqueline Vargas

En este gráfico, el “Riesgo” representa el elemento fundamental que condiciona la existencia de una GAAR, su diseño e incluso su estrategia de implementación. Su “Diseño” impacta en el enfoque de las acciones de “introducción” de la GAAR, que implica una adecuada comunicación y sensibilización a actores relevantes. Su “Aplicación” es tal vez el aspecto más complejo, porque requiere de un nivel mínimo de recursos para garantizar que los objetivos de la GAAR se cumplan. Las flechas muestran un flujo continuo, que permite optimizar la GAAR o corregir desvíos en la estrategia cuando los riesgos del contexto u otras variables cambian o se detectan problemas en su diseño.

Si nos referimos a los efectos de la GAAR, la estrategia se podría graficar de la siguiente manera:



Fuente: Jaqueline Vargas

Este gráfico muestra como una adecuada gestión de riesgos permite identificar casos que derivan en acciones de tratamiento basadas en la aplicación de una GAAR, cuando otras medidas no son aplicables. La adecuada aplicación de una GAAR y la difusión de sus resultados generan percepción de riesgo entre los contribuyentes. Se espera que esta percepción de riesgo esté asociada a la certeza jurídica que perciban los contribuyentes sobre este instrumento y que ello genere cumplimiento voluntario, que es el fin último esperado. El ciclo es continuo, dado que la retroalimentación basada en el comportamiento de los contribuyentes, como resultado de aplicar la GAAR, impacta en el nivel de riesgo, certeza y cumplimiento voluntario.

5.1 Riesgo

El conocer los riesgos y analizar las tradiciones legislativas es clave para determinar el diseño de una GAAR y la necesidad de implementarla. Mientras que en algunos países la jurisprudencia ha sido fuente de inspiración para recaracterizar transacciones, en otros ha resultado ser restrictiva. Un ejemplo de ello es la doctrina del Duque de Westminster, que estableció que los contribuyentes pueden organizar sus asuntos de forma que paguen el menor nivel de impuestos. Si este es el caso, adoptar una GAAR puede ser necesario para anular el precedente. Por el contrario, un tribunal podría basar sus criterios en principios generales del sistema tributario (Ej.: equidad horizontal, capacidad de pago, etc.). Este sería, por ejemplo, el caso en el que un tribunal rechaza un esquema de elusión que permite a una persona de altos ingresos y patrimonio pagar menos tributos porque aceptarlo implica que la persona no tributaría de acuerdo con su capacidad de pago. Si la jurisprudencia evoluciona de esta manera, podría no ser prioritario para un país aplicar una GAAR.

Adicionalmente, en aras de comprender los riesgos que ameriten la existencia de una GAAR, resulta oportuno evaluar las oportunidades de elusión que proporciona el sistema tributario, la necesidad de reformas legales necesarias para neutralizar las referidas oportunidades de elusión, y el impacto real y potencial de la elusión.

Dado que no existe un concepto único de “elusión tributaria”, es difícil demostrar su dimensión o inexistencia de manera numérica, especialmente porque no se conoce una forma directa de hacerlo. Sin embargo, existen experiencias y buenas prácticas de países y organizaciones que permitirían, de manera empírica, dimensionar riesgos, con el objeto de tomar decisiones razonablemente informadas. Para ello, las fuentes de información a considerar podrían ser; casos de elusión tributaria de países, en los que se invocó una GAAR; descripciones genéricas de esquemas de elusión documentados por organizaciones (Ej.: CIAT, OCDE, ONU); intercambios confidenciales entre administraciones tributarias (Ej.: Base de Casos Transnacionales de Erosión de la Base Imponible del CIAT y “Joint International Task force on Shared Intelligence &

Collaboration” -JITSIC de la OCDE, Acción 13 de BEPS.); información de regímenes de divulgación obligatoria/voluntaria inspirados en la Acción 12 de BEPS y la DAC 6 de la Unión Europea. En este ámbito se pueden considerar otras prácticas. Por ejemplo, la Administración Tributaria australiana ofrece un formulario de denuncia y un teléfono por medio de los cuales un contribuyente puedan informar si un asesor ofreció un esquema abusivo. Si los contribuyentes informan de que están implicados en un esquema de elusión antes de una investigación, se benefician con una reducción de sanciones. La Información pública también resulta de mucha utilidad para este fin (Ej.: bases de datos comerciales, estadísticas de inversión extranjera directa, la base de fuentes abiertas de información del CIAT (DIP), etc.), al igual que el uso de indicadores, por ejemplo, basados en la Acción 11 del Plan de Acción BEPS (Ej.: Concentración de la Inversión Extranjera Directa en relación con el PIB de cada jurisdicción, altos márgenes de beneficios en filiales con baja tributación, comparación de los tipos impositivos efectivos de las filiales de las empresas multinacionales con las de empresas equiparables con actividad exclusivamente doméstica, concentración de ingresos procedentes de cánones en relación con el gasto incurrido en investigación y desarrollo, ratios relativos al gasto financiero en filiales de empresas multinacionales ubicadas en jurisdicciones con tipos impositivos nominales por encima de la media con respecto a los ingresos de dichas filiales).

En el ámbito de los tratados para evitar la doble imposición, es importante considerar tres aspectos:

- Tamaño de la red de tratados tributarios del país y peso específico de cada tratado en virtud de la cantidad de sujetos beneficiados y cuantía de los beneficios.
- Riesgo de abuso de tratado; que implica aprovecharse de un tratado más favorable cuando este no es aplicable según la residencia real del inversor.
- Riesgo de abuso de norma; que implica aprovecharse de una norma más favorable, al cambiar el carácter de la transacción. Por ejemplo, implicaría configurar un alquiler como un servicio, si a este último se le aplica una retención más baja.

Conocidos estos riesgos y su impacto, es oportuno evaluar la posibilidad de basar criterios en comentarios de Modelos ONU/OCDE o en una GAAR doméstica para denegar beneficios en situaciones de elusión relacionadas con un tratado. Por ejemplo, el Principio Rector del Modelo OCDE de 2017 establece que los beneficios no deben estar disponibles cuando uno de los principales objetivos de la realización de transacciones o acuerdos sea garantizar una posición tributaria más favorable y

ello contraría a las disposiciones del tratado. Si un país considera que puede denegar los beneficios del tratado con base en una GAAR doméstica, es aconsejable notificar o consultar con el país socio antes de aplicar la respectiva GAAR nacional o principio.

De existir riesgos de abuso de un tratado tributario, la renegociación de este sería una opción viable. Para ello se sugiere evaluar las recomendaciones de la Acción 6 de del Plan de Acción BEPS. Si la red de tratados de un país es extensa, adherir al Instrumento Multilateral que proporcional la Acción 15 sería recomendable.

5.2 Diseño

No existe consenso sobre cuál es el mejor diseño que se debería considerar para una GAAR. No obstante, existen fuentes de inspiración que son de mucha utilidad al momento de diseñar una GAAR, entre ellas, la práctica local, normas o principios jurisprudenciales de otros países y los criterios o desarrollos de organismos internacionales.

En este sentido, observar las doctrinas judiciales antielusión derivadas de la interpretación de las disposiciones legales realizada por los tribunales resulta de mucha utilidad antes de trabajar sobre el diseño de una GAAR. Algunas de las doctrinas antiabuso más comunes son: sustancia sobre la forma, “*fraus legis*”, falsedad, simulación, sustancia económica, propósito comercial, abuso de derecho, “*step transactions*”, naturaleza comercial real, nulidad fiscal, entre otras. La integración a la GAAR de estas doctrinas y principios, cuando han sido tratados en el pasado, facilita la interpretación de los tribunales, aportando, a su vez, mayor certeza al análisis. Si el principio o doctrina que se integra a la GAAR no se ha tratado nunca en casos relacionados con el derecho fiscal o es ambiguo, el resultado de su interpretación podría diferir del esperado.

La elusión conocida, que por diversas razones no ha sido abordada por la administración tributaria, resulta de mucha utilidad al momento de diseñar una GAAR. Es especialmente útil para elaborar documentación de respaldo que fundamenten la propuesta legal (Ej.: directrices y justificación).

La cooperación técnica administrativa también resulta clave en este ámbito, al permitir aprender de experiencias de otros países y contrastarlas con las particularidades del contexto local. Ello facilita a la administración tributaria justificar de manera mas sólida sus criterios. Adicionalmente, el observar experiencias de otros países permite identificar ejemplos probados de GAAR, elementos para su diseño y lecciones aprendidas. Ello impactaría positivamente en el tiempo insumido durante la etapa de diseño y liberaría recursos para concentrar los esfuerzos en adaptar la experiencia internacional al contexto local en vez de crear una GAAR desde una “hoja blanca”. Sin embargo, utilizar ejemplos internacionales sin evaluar previamente las tradiciones y doctrinas jurídicas del país que aplica la GAAR, podría dar lugar a pro-

blemas de capacidad administrativa o bien resultados no esperados en los tribunales. Los esquemas de elusión dependen de las particularidades legales de cada país. Por ejemplo, un tipo de entidad jurídica puede estar motivado por un propósito de elusión en un país y ser legítimo en otro.

Una fuente de internacional de inspiración para países que desean adoptar una GAAR o reformarla, es el Artículo 11 del Modelo de Código Tributario del CIAT⁴, el cual ha sido actualizado en varias oportunidades por destacados juristas y conocedores de administraciones tributarias. Este Artículo, a su vez proporciona comentarios que justifican su diseño y facilitan su interpretación. En lo referente a GAAR internacionales, el Test del Propósito Principal, que se desprende de la Acción 6 del Plan de Acción BEPS, ha motivado a un número significativo de países a incorporar GAAR en sus tratados tributarios.

Dado que para el diseño de una GAAR es necesario identificar el tipo de conductas a evaluar, en el marco de esta labor y ánimo de reducir la incertidumbre entre los contribuyentes, una buena práctica sería proporcionar orientaciones por medio de listas no exhaustivas sobre casos que darían lugar a la aplicación de la GAAR. Un ejemplo de ello sería la recomendación de la Comisión Europea del 6 de diciembre de 2012⁵, sobre planificación fiscal agresiva, que proporciona listas de ejemplos no exhaustivos sobre casos que darían lugar a la aplicación de una GAAR. Por su parte, Australia también elabora listas de indicios de evasión; entre ellos, cambios en la situación financiera del contribuyente, de los miembros de su familia, sus vinculaciones y consecuencias no financieras. Chile y Perú elaboran, actualizan y publican periódicamente catálogos de esquemas no admitidos.

Otro asunto que amerita que el legislador evalúe la posibilidad de proporcionar una lista no exhaustiva de ejemplos dentro de la GAAR, para facilitar su adecuada interpretación, esta relacionado con el debido uso de beneficios e incentivos tributarios. La veracidad de un beneficio o incentivo tributario depende de la operación analizada, que a su vez dependerá de la valoración de las pruebas subjetivas y objetivas. Por tanto, la cuestión fundamental radica en constatar si los beneficios o incentivos tributarios existen en la operación y cuales son.

4 Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. CIAT, BID, GIZ, 2015. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

5 Recomendación UE 6-12-12. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=EL#:~:text=%C2%ABEs%20preciso%20ignorar%20todo%20mecanismo,referencia%20a%20su%20realidad%20econ%C3%B3mica%C2%BB>.

La adopción de una redacción que implique conductas que normalmente son cometidas sólo por ciertos contribuyentes o que mencione esquemas que normalmente son celebrados sólo por tipos específicos de contribuyentes, reduciría el alcance de la GAAR, asimilándola a una SAAR amplia.

Además del tipo de operación y del beneficio o incentivo tributarios admisibles, una GAAR debería incluir pruebas consideradas como elementos circunstanciales.

La “prueba subjetiva” analiza la conducta desplegada por el contribuyente al celebrar el acuerdo que dio lugar a los beneficios o incentivos tributarios. Si se comprueba que el motivo principal para realizar una operación es la obtención de una ventaja fiscal, la conducta del contribuyente entrará en el ámbito de aplicación de la GAAR.

La “prueba objetiva” analiza si la concesión de dicho beneficio o incentivo se ajusta al objeto y propósito de la norma que lo permite. La prueba objetiva adquiere un carácter residual. Esta prueba está destinada a aplicarse cuando la prueba subjetiva proporciona a la autoridad fiscal pruebas suficientes para sospechar que una transacción se organizó para obtener un beneficio o incentivo fiscal. La prueba objetiva exige la intervención del contribuyente para aportar pruebas.

Ambas pruebas construyen el marco de la valoración, ya que permiten al intérprete encontrar las conexiones entre una operación y el beneficio fiscal que le corresponde. La prueba objetiva pretende ser considerada como una confirmación secundaria sobre la aplicación de la GAAR.

Lo ideal sería que el texto de la disposición indicara claramente las consecuencias para el contribuyente si las pruebas de la GAAR prevén la existencia de un abuso. Algunos países no solo permiten a los funcionarios de la AT recalificar una operación de evasión tributaria en términos genéricos, sino que mencionan las posibles formas en que puede tener lugar la recalificación. Por ejemplo, en Sudáfrica el comisionado puede determinar las consecuencias tributarias de cualquier acuerdo de elusión no permitido; no teniendo en cuenta, combinando recalificando cualquier paso o parte del acuerdo de elusión no permitido y/o considerando que las personas vinculadas entre sí son una misma persona a efectos de determinar el tratamiento tributario de cualquier importe.

La introducción de una lista no exhaustiva es pertinente tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes, ya que puede servir de inspiración y orientación sobre posibles formas de recalificar una operación abusiva. La existencia de esta lista también podría limitar la actuación de las administraciones tributarias. Es aconsejable añadir una observación final que exprese la posibilidad de recalificar

transacciones mediante un método distinto al mencionado en la lista, siempre que el método se ajuste a los hechos y circunstancias del caso.

El incumplimiento de la normativa por parte del contribuyente debe desencadenar alguna sanción, más allá del pago que resulte de la recalificación de la operación. En este sentido, se recomienda que cuanto más amplio sea el alcance de una GAAR, menor debería ser la sanción, en virtud de la incertidumbre que genera. Por ejemplo, la GAAR francesa adopta una redacción precisa que limita su alcance y las sanciones asociadas a ella son elevadas.

Otra buena práctica implica definir criterios y/o umbrales para asegurar que los casos considerados en el ámbito de aplicación de la GAAR sean aquellos que presentan un interés para la administración tributaria. Ello reduce costos de administración y garantiza a contribuyentes de bajo porte que no tendrán que enfrentar las consecuencias y complejidades que este tipo de normas conllevan.

5.3 Introducción

La introducción de una GAAR requiere de una estrategia cuyos principales objetivos consisten en lograr que la sociedad entienda sus propósitos, las razones que fundamentan su diseño, su funcionamiento y, lo que es fundamental, la acepte. La aceptación va directamente vinculada a la confianza que los contribuyentes tengan en la administración tributaria y los tribunales.

En esta etapa también se debe generar certeza sobre cómo se aplicaría o interpretaría la norma y eventualmente, percepción de riesgo. La mera existencia de la norma, acompañada de una buena estrategia de introducción, debería motivar el cumplimiento.

Una de las acciones clave en el marco de la referida estrategia es la “consulta”, que puede enfocarse en la decisión de introducir una GAAR o en su diseño. Organizar un proceso de sensibilización y consulta pública antes de la introducción de una GAAR es muy recomendable, dado que este proceso influye en la legitimidad percibida de la GAAR, permitiendo crear conciencia sobre la utilización de esquemas de elusión. Este proceso también puede proporcionar retroalimentación útil para la etapa de aplicación e impactos tempranos, como la percepción de riesgo sobre esquemas no admisibles a raíz de la GAAR. Son muchos los ejemplos de países que han acudido a consultas públicas para introducir sus GAAR. Por ejemplo, la administración tributaria sudafricana, antes de modificar su GAAR en 2006, hizo circular un informe que detallaba las razones para abordar la elusión tributaria y describía algunos esquemas. Este informe estaba acompañado por un borrador de la nueva norma, junto con una invitación a presentar comentarios. En la India y el Reino Unido, se crearon comités

multidisciplinarios para formular consultas a actores clave, que derivaron en informes con recomendaciones sobre aspectos relacionados con la GAAR.

Otra de las acciones que pueden formar parte de la estrategia de introducción es la elaboración de un “memorando” que acompañe la propuesta de GAAR que es enviada al poder legislativo y que la fundamenta. Un memorando, por lo general, da a conocer las razones por las que se introduce la GAAR, los resultados de los procesos de evaluación y consulta, las prácticas y doctrinas consideradas, entre otros. Dicho memorando puede facilitar el proceso legislativo y además, apoyar la interpretación posterior por parte de los tribunales.

Tambié es muy relevante prestar atención a los plazos al momento de diseñar la estrategia de introducción. Por ejemplo, desde la sanción de la norma hasta su vigencia, es recomendable que transcurra un periodo mínimo de 12 meses. Durante este período los contribuyentes pueden asimilar la GAAR y tomar medidas para cumplir y evitar conflictos con la administración tributaria. Por ejemplo, la India adoptó la GAAR en 2013 y difirió su entrada en vigor hasta 2017, para que los contribuyentes pongan en orden sus asuntos. No obstante, debe existir un equilibrio. Diferir por un tiempo muy prolongado la entrada en vigor de una GAAR puede poner en riesgo ingresos tributarios.

Para minimizar conflictos al introducir una GAAR, es recomendable aplicar la GAAR luego de un período determinado, para ciertos tipos de transacciones o contribuyentes. Por ejemplo, sería el caso en que los contribuyentes hayan recibido una resolución anticipada antes de la introducción de una GAAR y la resolución anticipada siga siendo aplicable durante uno o varios años después de la introducción de la GAAR. India, por ejemplo, adoptó una GAAR en 2013, pero retrasó la entrada en vigor hasta 2017, con el objetivo de conceder a los contribuyentes un tiempo adicional para adaptarse y poner en orden sus asuntos. La desventaja de diferir la fecha de entrada en vigor de la norma sería la pérdida de ingresos impositivos adicionales. Por tanto, la gestión de este retraso implica buscar un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes afectados por la norma y los recursos públicos. Cuando la India introdujo su GAAR, esta no se aplicó a transferencias de capital llevadas a cabo antes de que la GAAR entrara en vigor (2017⁶). La GAAR habría permitido a la administración tributaria cuestionar a inversores extranjeros su intención de aplicar a incentivos del impuesto a las ganancias de capital, si hubieran hecho uso de una estructura basada en la búsqueda de un tratado más favorable que implicara a sociedades interpuestas en Mauricio o Singapur. La razón de esta decisión es que el Ministerio de Hacienda solía asegurar a los inversores que las estructuras para evitar el impuesto sobre las ga-

6 Reglas del Impuesto sobre la Renta, 1962, regla 10U (d)

nancias de capital en India no serían cuestionadas y que un inversor extranjero podría salir del país en cualquier momento sin incurrir en el impuesto sobre las ganancias de capital⁷. Por lo tanto, en esa situación específica, la cláusula de derechos adquiridos sirvió para mantener esa promesa.

Una GAAR no debería aplicarse a beneficios o incentivos fiscales obtenidos en años anteriores a su entrada en vigor. Sin embargo, cuando la GAAR de un país es una codificación de un principio antielusión preexistente desarrollado por el Poder Judicial de dicho país, que la administración tributaria solía utilizar antes de la codificación de la GAAR, no se debería impedir que ésta evalúe años anteriores a la entrada en vigor de la GAAR; basándose en ese mismo principio. La situación podría ser diferente si la existencia de dicho principio ha sido confirmada por un tribunal, pero nunca ha sido aplicada por la administración tributaria. En cualquier caso, es aconsejable aclarar esta cuestión en los documentos que acompañan la introducción de la GAAR legislada.

En el ámbito de las GAAR internacionales, dado que las últimas versiones de los modelos de tratado para evitar la doble imposición de la ONU y OCDE consideran en su texto una GAAR y que la Acción 6 del Plan de Acción BEPS es un mínimo estándar del Marco Inclusivo BEPS, estas se han convertido en cláusulas estándar. Por ello, en principio no sería necesario un amplio proceso de consulta en este caso. Si tendría más sentido llevar a cabo un proceso de consulta si una propuesta de GAAR se utiliza para desarrollar un modelo de tratado para eviatar la doble imposición, que un país tomaría como base para sus negociaciones, o bien antes de que un país decida formar parte del Marco Inclusivo BEPS.

5.4 Aplicación

Para aplicar correctamente una GAAR debe existir “certeza” y “confianza”. Estos conceptos comprende varios aspectos. Por ejemplo, certeza sobre como debe interpretarse el sistema tributario en general, certeza sobre como aplicar una GAAR, confianza en la administración tributaria y en los tribunales. Siendo la administración tributaria el ente encargado de aplicarla, independientemente de que este respaldado por un comité de aplicación o no, debe generar “certeza” interna. Si en lo interno de la administración tributaria no existe capacidad suficiente como para adoptar criterios con seguridad y transmitir esa seguridad al contribuyente, no se puede esperar que

7 Véase, por ejemplo, Departamento del Impuesto sobre la Renta, “Aclaración sobre la Tributación de los Ingresos por Dividendos y Ganancias de Capital en Virtud del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre India y Mauricio (DTAC),” 789 Circular § (2000), <https://www.income-taxindia.gov.in/Communications/Circular/91011000000000483.htm>.

la aplicación de una GAAR sea exitosa. Además, el nivel de confianza que se logre es proporcional a la certeza que se transmita.

La certidumbre de una GAAR dependerá de numerosos factores, entre ellos, su diseño, procedimientos de aplicación, ética de los funcionarios, comunicación, etc.) Por ejemplo, a falta de ética, una GAAR podría ser utilizada para amenazar a un contribuyente, instrumentar persecuciones políticas o bien de manera indiscriminada para cumplir con indicadores de productividad. Es por ello que la efectiva aplicación de una GAAR depende, en gran parte, de las fortalezas de las administraciones tributarias en varios aspectos, por ejemplo: gestión de riesgos, fiscalización, control interno, revisión y recursos, ética, etc. Por ello, equipos multidisciplinarios, experimentados y éticos resultan imprescindibles.

También es necesario que exista un proceso bien estructurado y claro para aplicar la GAAR. Este proceso debe ser conocido por los funcionarios y los contribuyentes. Por ejemplo, una base de datos de casos de aplicación sería de utilidad en el marco de este procedimiento. Los casos podrían organizarse en tres categorías: casos en los que la AT invocó la GAAR y fue confirmada por los tribunales; casos en los que la GAAR fue invocada y no confirmada por los tribunales; casos en los que la AT consideró la posibilidad de invocar la GAAR pero decidió no hacerlo. Otras categorías útiles serían: el importe en cuestión, los países implicados en un esquema, el sector empresarial u otras características de la transacción en cuestión. Una base de datos de este tipo puede ayudar a delimitar la planificación fiscal aceptable de la inaceptable, elaborar orientaciones sobre la aplicación de la GAAR, reformular legislación GAAR y analizar por qué los tribunales han rechazado casos.

Así como la consulta resulta fundamental en el proceso de introducción de una GAAR; al momento de aplicarla, la comunicación efectiva con el contribuyente es crucial para alcanzar el éxito. Explicar y comunicar al contribuyente los cambios en la legislación o en las orientaciones y proporcionar información suficiente durante los procesos de aplicación de la GAAR, es importante para crear un entorno de certeza y confianza. Por ejemplo; Reino Unido puso en marcha una campaña de mercadeo tras la introducción de la GAAR, que incluía historias personales de contribuyentes que se enfrentaron a dificultades, tras encontrarse atrapados en un esquema de elusión. A efectos de generar certeza, las administraciones tributarias también pueden publicar listas de esquemas no admisibles o no admitidos por tribunales (Ej.: Reino Unido, Australia, Chile y Perú). En su catálogo de esquemas no admitidos, la administración tributaria de Australia recuerda al lector, al principio de la descripción de cada esquema, que es posible solicitar una resolución anticipada en la que se aclararía la legalidad del esquema, evitando con ello conflictos innecesarios.

Al iniciar un procedimiento GAAR contra un contribuyente, una buena práctica es proporcionar al contribuyente información general sobre el o los motivo/s por el/los que se invoca la GAAR, el procedimiento, las posibilidades de recurrir o de solicitar un arreglo. Estas comunicaciones pueden ser accesibles en una sección específica del sitio web de una administraciones tributarias. Otra buena práctica radica en hacer referencia a este material al notificar a un contribuyente una actuación que pueda entrar en el ámbito de aplicación de la GAAR.

La creación de un panel dictaminador, que garantice que la GAAR se aplica con suficiente objetividad, constituye una herramienta clave. El rol de los paneles es fundamental, ya que no es aconsejable que la administración tributaria sea juez y parte en un procedimiento. Su composición varía según el país, pero usualmente están compuestos por autoridades tributarias, expertos tributarios y funcionarios de otras áreas de gobierno. Existe el dilema sobre la conveniencia de integrar a un panel expertos del sector privado, los cuales podrían no ser objetivos al diseñar esquemas tributarios de planificación. Algunos autores (Vargas, 2022) recomiendan que para otorgar objetividad al panel, uno de sus integrantes podría ser un juez o un ciudadano, aduciendo que la noción de reconocer un “abuso” le es familiar a la especie humana en general, sin que resulten imprescindible para ese reconocimiento el tener conocimientos o experiencias previas en materia tributaria.

Francia introdujo un Comité para aplicar su GAAR. Un contribuyente puede acceder a este cuando exista una divergencia con la administración tributaria, luego de una investigación. Este Comité brinda transparencia, ya que sus resoluciones se hacen públicas y pueden ser consideradas por otros contribuyentes para ganar certeza sobre las consecuencias potenciales de sus comportamientos. Los miembros del Comité son designados por el Ministro de Presupuesto y se compone de la siguiente manera: un consejero de estado, que cumple el rol de presidente; un asesor del tribunal de casación; un abogado experto en derecho fiscal, que es propuesto por el colegio de abogados; un asesor del Tribunal de Cuentas; un notario, propuesto por el consejo de notarios; un contador colegiado, propuesto por el colegio de contadores; y un profesor universitario en derecho economía.

Cuando Chile introdujo su GAAR en 2015, estableció que su aplicación dependiera de un comité. Al cabo de un año, se introdujo un nuevo reglamento que determinó que la apelación al comité dejara de ser obligatoria para convertirse en voluntaria. De esta manera, se simplificó el procedimiento, dejando en manos de la administración tributaria aquellos casos que involucran contribuyentes que al no requerir la intervención del comité, estarían confiando en el criterio de la administración tributaria.

Un aspecto delicado a tener en cuenta al incorporar comités o paneles, radica en tomar las medidas necesarias para no violar el secreto fiscal cuando el mismo esta integrado por miembros ajenos a la administración tributaria.

Adoptar un enfoque preventivo como parte de la estrategia de aplicación de una GAAR es vital. Para ello es necesario garantizar que los contribuyentes puedan acceder a mecanismos de acercamiento con la administración tributaria para revelar y discutir, con suficiente profundidad, los esquemas que desean poner en práctica. Para ello existen algunas buenas prácticas a considerar, por ejemplo; catálogos públicos de casos no admitidos, regímenes de revelación anticipada de esquemas, acuerdos previos de valoración, sistemas efectivos de consulta, iniciativas de cumplimiento cooperativo, etc.

Si a pesar de adoptar un enfoque preventivo se llega a aplicar una GAAR y el conflicto entre el contribuyente y la administración tributaria es inevitable, resulta oportuno garantizar el acceso a la justicia para asegurar el respeto de los derechos de los contribuyentes. La posibilidad de apelar su aplicación se debe garantizar y debe conducir a un proceso justo.

Como mecanismo alternativo, la AT puede optar por ofrecer un acuerdo en el ámbito administrativo y renunciar a las sanciones o reducirlas si el contribuyente acepta el veredicto sin apelar. La ventaja es que pueden ahorrarse costes del litigio. La desventaja es que se reduce el riesgo asociado a la creación de un esquema de elusión para el contribuyente. Por ejemplo, el Reino Unido introdujo una sanción del 60% del impuesto omitido. Sin embargo, dicha sanción no se cobrará en aquellos casos en los que el contribuyente corrija su posición fiscal antes de que el caso sea remitido a la Comisión Consultiva GAAR.

Si los casos de aplicación de una GAAR se relacionan con un tratado tributario y no involucran un fraude, los contribuyentes deberían poder acogerse al procedimiento de acuerdo mutuo del respectivo tratado, preferentemente, en los términos que recomienda la Acción 14 del Plan de Acción BEPS, que constituye un mínimo estándar dentro del Marco Inclusivo BEPS.

Consideraciones finales

Las GAAR son herramientas fundamentales que no pueden ser sustituidas por otras herramientas conocidas. Su aplicación debe darse de manera excepcional, en casos muy significativos.

Para que las GAAR cumplan su propósito, hace falta un mínimo nivel de madurez de las administraciones tributarias en procesos críticos (Ej.: gestión de riesgos,

fiscalización, revisión y recursos, atención al contribuyente, etc.) y otros órganos (Ej.: tribunales administrativos y poder judicial).

El impacto esperado más valioso que proporcionan las GAAR no es el efecto directo como resultado de su aplicación a un caso en particular, sino su impacto en el cumplimiento voluntario a raíz de la percepción de riesgo que la administración tributaria logra generar entre los contribuyentes, gracias a su estrategia de introducción y aplicación.

Las GAAR internacionales constituyen una novedad para los países de América Latina y el Caribe, en el marco de una temática que a su vez es novedosa, dado que las redes de tratados para evitar la doble imposición son jóvenes y/o pequeñas en la mayoría de los países de la región. Sin embargo, las recomendaciones de la Acción 6 de BEPS y en particular, el test del propósito principal, generan un impacto positivo desde el mismo momento en que se adoptan en los tratados.

A pesar de que las GAAR dejaron de ser una novedad a nivel mundial, hace más de un siglo, en este momento de la historia las tendencias en materia de administración tributaria parecen estar mejor alineadas con los requerimientos para aplicar con eficiencia y eficacia las GAAR, dado que han surgido muchas buenas prácticas que tienen como objetivo generar confianza entre el fisco y el contribuyente y certeza en la aplicación del sistema tributario.

Referencias bibliográficas

ARIAS ESTEBAN, I. G., Mosquera, I. J., Cubillos, J., Heitmuller, F., Calderoni, A., Gonzalez, P. Juego de herramientas para el diseño y aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales. CIAT, GIZ, *Leiden University*, GLOBTAXGOV, EUROsociAL+, 2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2022-juego-herramientas-GAAR-CIAT.pdf>

Jaqueline Vargas. Apartado 4.1. Normas Generales anti-elusión/anti-evasión domésticas e internacionales. Capítulo 4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional. *Manual sobre el Control de la Planeación Tributaria Internacional*. GIZ, EUROsociAL+, CIAT, 2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/4-1-normas-generales-anti-elusionevasion-domesticas-e-internacionales/>

CIATData. Precios de Transferencia. Normas Anti-Abuso. CIAT, 2023. Disponible en: <https://www.ciat.org/precios-transferencia/>

CIATData. Monitoreo BEPS. Acción 6. CIAT, 2024. Disponible en: <https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>

O FUTURO DAS FINANÇAS PÚBLICAS: UMA VISÃO SOBRE A TRANSFORMAÇÃO DIGITAL E A MODERNIZAÇÃO DAS AGÊNCIAS DE FINANÇAS PÚBLICAS

VALENTINA ION¹

ERICA CHAVEZ CASTILLO²

SANDRA GIL MATEUS³

Resumo: Este artigo explora as oportunidades e desafios enfrentados pelas agências de finanças públicas na era da transformação digital, destacando a importância de tecnologias emergentes como inteligência artificial, Internet das Coisas e análise de grandes volumes de dados. Também examina como essas tecnologias podem ajudar a simplificar a experiência do contribuinte, promover a conformidade fiscal, impulsionar o desenvolvimento econômico e mitigar a fraude e a corrupção. Além disso, o artigo discute a importância da colaboração e da interoperabilidade de dados para facilitar o comércio justo e seguro, bem como as possibilidades oferecidas pelas moedas digitais dos bancos centrais.

- 1 Diretora de Finanças Públicas, Alfândega e Transporte Público na Microsoft, lidera a estratégia de vendas e soluções industriais da empresa, capacitando-a para fornecer suporte a Ministérios da Fazenda, a agências de impostos, alfândega e comércio, a tesouros nacionais, bem como a reguladores do mercado financeiro, apoiando sua jornada de transformação digital.
- 2 Como diretora de Indústria de Impostos, Alfândega e Finanças na Microsoft, lidera a estratégia para impulsionar a transformação digital e a inovação de clientes e parceiros do setor público na América Latina, apoiando a missão de capacitar cada pessoa e cada organização no planeta a alcançar mais. Com mais de 25 anos de experiência na indústria de tecnologia da informação, ocupou posições de liderança em várias organizações, desenvolvendo modelos de negócios e serviços de consultoria para fornecer melhores práticas empresariais, além de ajudar governos e o setor público na modernização de suas operações, melhorando a experiência dos cidadãos e contribuindo para o crescimento de suas economias.
- 3 Com mais de vinte anos de experiência na indústria de consultoria e *software* de computador, atua como diretora de Oportunidades Estratégicas no Setor Público da Microsoft, moldando e liderando grandes e complexos projetos com entidades do setor público ao redor do mundo. Atua como uma conselheira de confiança, liderando com propósito social e resultados empresariais em mente, e aproveitando sua *expertise* em vendas complexas, transformação de TI, serviços compartilhados, consultoria de gestão e soluções de dados e IA.

Palavras-chave: Finanças públicas; transformação digital; inteligência artificial; conformidade fiscal; desenvolvimento econômico; moeda digital; combate à corrupção.

Abstract: This chapter explores the opportunities and challenges faced by public finance agencies in the digital transformation era, highlighting the importance of emerging technologies such as artificial intelligence, the Internet of Things, and big data analytics. It also examines how these technologies can help simplify taxpayer experience, promote tax compliance, drive economic development, and mitigate fraud and corruption. Additionally, the article discusses the importance of data collaboration and interoperability to facilitate fair and safe trade, as well as the possibilities offered by central bank digital currencies.

Keywords: Public finance; digital transformation; artificial intelligence; tax compliance; economic development; digital currency; anti-corruption.

Sumário

Introdução	535
1. Simplificação da experiência do contribuinte	539
2. Impulso ao desenvolvimento econômico	541
3. Mitigação da fraude e da corrupção	543
4. Colaboração e interoperabilidade de dados	545
5. Moedas digitais dos bancos centrais	547
Conclusão	548
Referências	549

Introdução

A intensificação da digitalização das dinâmicas econômicas e sociais tem reconfigurado os modelos tradicionais de gestão tributária, impondo às administrações fiscais a necessidade de reestruturações organizacionais e estratégicas frente a um ecossistema em constante evolução. Nesse contexto, tecnologias emergentes como inteligência artificial (IA), Internet das Coisas (IoT) e análise de dados em larga escala configuram instrumentos promissores para a modernização dos sistemas fiscais, com potencial para otimizar a experiência dos contribuintes, ampliar os níveis de conformidade, fomentar o crescimento econômico e reduzir a incidência de ilícitos, como fraudes e corrupção.

A efetividade dessas transformações depende, em grande medida, da articulação interinstitucional e da interoperabilidade de dados, elementos-chave para a construção de um ambiente comercial equitativo e resiliente, especialmente diante das novas possibilidades introduzidas pelas moedas digitais.

A gestão das finanças públicas envolve a administração de fundos por agências governamentais, incluindo a coleta de impostos e a promoção do desenvolvimento econômico. Com as projeções de que o crescimento global permanecerá modesto, governos precisarão manter políticas monetárias restritivas e adotar reformas estruturais para revitalizar o crescimento. Parcerias entre o governo e o setor privado podem acelerar a recuperação econômica, melhorando a transparência e a responsabilidade, além de reduzir perdas e fraudes.

Tendências globais mostram que a população acima de 60 anos aumentará significativamente até 2050, e o uso de moedas digitais por bancos centrais deve crescer, com previsão de que 20% da população mundial utilizará essas moedas nos próximos três anos (World Health Organization, 2024). A utilização de inteligência artificial e aprendizado de máquina na gestão de riscos já é observada em 70% das administrações fiscais, facilitando a descoberta de ativos ocultos e a identificação de novos riscos (OECD.AI, 2024).

A IA tem o potencial de transformar dados em *insights* práticos, otimizando operações diárias e criando eficiências. Sua aplicação em processos financeiros inclui o processamento de documentos, a automação de aquisições públicas e a gestão de auditorias e inspeções alfandegárias. A cibersegurança e a preservação da privacidade são fundamentais no contexto digital global, e a Microsoft evolui continuamente suas estratégias para antecipar ameaças e proteger dados, utilizando computação confidencial para criptografar informações durante o uso.

Esta visão sobre a transformação digital das finanças públicas ressalta a importância de estratégias robustas de dados e de uma abordagem colaborativa para enfrentar os desafios econômicos e tecnológicos futuros.

As finanças públicas referem-se à gestão e distribuição de fundos públicos dentro de um país, incluindo agências governamentais nacionais e locais. Suas funções principais abrangem o planejamento de orçamentos públicos e a distribuição e coleta de ajuda financeira, impostos, taxas, licenças e permissões, promovendo o comércio justo e seguro e o desenvolvimento econômico. Além disso, bancos centrais e reguladores de mercado financeiro desempenham papéis essenciais na salvaguarda do dinheiro público, adotando medidas para prevenir crimes financeiros, fraudes, desperdícios ou abusos. Essas funções são cruciais para o desenvolvimento e crescimento de uma nação, impactando operações domésticas e internacionais.

Nos próximos anos, o crescimento global deverá permanecer modesto, com o impacto do aperto da política monetária, do comércio fraco e da baixa confiança empresarial e do consumidor sendo cada vez mais sentido.

Para enfrentar esses desafios econômicos, os governos precisam manter uma política monetária restritiva para controlar a inflação, preparar-se para pressões futuras de gastos com estruturas fiscais de médio prazo claras e adotar reformas estruturais ambiciosas para revitalizar o crescimento. Parcerias entre governo e setor privado podem acelerar a recuperação econômica, permitindo sistemas integrados que aumentem a transparência e a responsabilidade. A implementação dessas estratégias resultará em maior eficiência em custo e esforço, *insights* em tempo real, capacidade de prever o impacto das políticas na arrecadação de receita, gastos e dívida, e redução de perdas e fraudes enquanto mitiga riscos. A importância da sustentabilidade e do comércio continua a crescer, exigindo capacidades fortes de IoT e de rastreamento e relatórios em tempo real.

As tendências globais na recolha de impostos e gestão orçamentária mostram que a população global acima de 60 anos aumentará de 1 bilhão em 2020 para 1,4 bilhão em 2030, dobrando até 2050 (2,1 bilhões) (World Health Organization, 2024). O número de administrações fiscais que exigem relatórios transacionais detalhados em tempo real continua a crescer. Infraestruturas legadas colocam uma carga significativa nas operações de finanças públicas, com muitos sistemas governamentais antigos se mostrando ineficientes para lidar com a mudança digital. O uso de moedas digitais por bancos centrais deve aumentar, com previsão de que 20% da população global utilizará uma moeda digital emitida por um banco central nos próximos três anos. O custo global dos ataques cibernéticos deve aumentar para USD 23,84 trilhões até o final de 2027 (Global..., 2024).

Em relação à fraude e perda de receitas, o *gap* de IVA na União Europeia diminuiu de 99 bilhões de euros em 2020 para 61 bilhões de euros em 2021. Nos Estados Unidos, USD 1 trilhão em impostos deixa de ser coletado todos os anos (The State..., 2023). Em 2023, os pagamentos de *ransomware* excederam USD 1 bilhão, marcando a primeira vez que esse patamar foi ultrapassado (Ransomware.org, 2024). O uso crescente de inteligência artificial e aprendizado de máquina na gestão de riscos é observado, com 70% das administrações fiscais já utilizando técnicas avançadas para explorar dados de maneiras que podem descobrir ativos ocultos ou identificar novos riscos (OECD.AI, 2024).

O avanço tecnológico é crucial para a transformação digital e modernização dos processos em finanças públicas. Entre as principais tendências tecnológicas destacam-se as capacidades de inteligência artificial, a cibersegurança e a preservação da privacidade, a identidade descentralizada e o *software* definido pela soberania.

A inteligência artificial tem o potencial de beneficiar qualquer departamento ou função organizacional, mas é especialmente útil para a função de finanças públicas. A IA pode transformar dados em informações práticas e *insights* comerciais, criando eficiências e melhorando as operações diárias. A implementação de uma estratégia robusta de dados empresariais, liderada por um diretor de dados, diretor de IA ou um arquiteto-chefe empresarial, é essencial para alcançar os objetivos de transformação digital. A Microsoft, juntamente com a LinkedIn, confirma no *Relatório Anual de Tendências de Trabalho de 2024* que o uso de IA generativa quase dobrou nos últimos seis meses, com 75% dos trabalhadores do conhecimento usando essa tecnologia (Microsoft; LinkedIn, 2024).

As capacidades da IA incluem processamento de documentos financeiros, automação de processos de aquisição pública, gestão avançada de auditorias e inspeções alfandegárias, e detecção de fraudes. A IA também pode ajudar a otimizar a coleta de receitas, rastrear despesas, categorizar transações e gerar relatórios, facilitando a compreensão e o controle das finanças pelos contadores governamentais. A automação de processos de aquisição pública, como a análise de RFPs e a identificação de temas-chave, pode melhorar a conformidade com os requisitos e a completude das respostas. No gerenciamento de auditorias, a IA pode fornecer *insights* a partir de pacotes de documentos, acelerar tarefas e identificar riscos em registros futuros.

A cibersegurança e a preservação da privacidade são de suma importância no contexto de uma economia global digital. A Microsoft está continuamente evoluindo sua estratégia de cibersegurança para antecipar ameaças e proteger os dados dos clientes. A computação confidencial da Microsoft protege dados em uso, criptografando informações na memória e processando-as apenas após a verificação de um ambiente

de execução confiável. Isso previne o acesso não autorizado por operadores de nuvem, administradores mal-intencionados e *softwares* privilegiados.

As tecnologias de contabilidade distribuída (DLT), por sua vez, melhoram a eficiência e a velocidade da gestão financeira ao simplificar processos e reduzir a necessidade de intervenção humana em múltiplas transações. As DLTs podem ser usadas para registrar transações, autenticar e reconciliar automaticamente vários livros contábeis de bancos, acelerando a execução de pagamentos. O Framework de Consórcio Confidencial no Azure aprimora a eficiência das transações financeiras, promovendo a inclusão financeira e a resiliência dentro de um país.

A identidade descentralizada (DID) é crucial para a partilha segura e verificação de credenciais criptograficamente verificáveis. Esses sistemas proporcionam maior controle ao indivíduo sobre com quem e quando suas informações de identidade são compartilhadas, alinhando-se às crescentes regulamentações sobre privacidade e controle do usuário. A plataforma Microsoft Entra representa essa inovação, com recursos para gerenciar identidades seguras independentemente do estágio da jornada digital.

A soberania digital é complexa e varia entre organizações, indústrias e geografias. A Microsoft Cloud for Sovereignty atende às necessidades de soberania digital dos governos, permitindo a transformação digital enquanto cumpre os requisitos de conformidade e políticas locais. Essa nuvem oferece ambientes seguros, consistentes e aderentes às regulamentações locais, permitindo que os governos aproveitem as vantagens da nuvem pública sem comprometer o controle sobre seus dados.

Essas tendências tecnológicas impulsionam a modernização e a eficiência das finanças públicas, garantindo transparência, segurança e conformidade, enquanto promovem a inclusão financeira e a inovação responsável.

As agências de finanças públicas têm oportunidades valiosas e impactantes à medida que continuam sua transformação digital e modernização. Ao serem incumbidas de garantir a saúde da economia, essas agências cumprem sua missão, melhorando a coleta de receita para fomentar o desenvolvimento econômico, simplificando processos para facilitar a realização de negócios e atraindo investimentos.

A tecnologia terá de fazer parte da transformação das organizações das finanças públicas, que envolverá desde a simplificação da experiência do contribuinte até a necessária preparação para o advento das moedas digitais, passando pela interoperabilidade de dados, pela promoção da conformidade fiscal e pelo impulso ao desenvolvimento econômico.

1. Simplificação da experiência do contribuinte

À medida que as agências de finanças públicas enfrentam desafios crescentes, a necessidade de transformar digitalmente e modernizar seus processos torna-se imperativa. A tecnologia desempenha um papel crucial na simplificação da experiência do contribuinte, promovendo a conformidade fiscal e garantindo a segurança dos dados.

A inteligência artificial (IA) tem se mostrado uma ferramenta valiosa na simplificação da experiência dos contribuintes e na otimização da arrecadação de receitas. A modernização dos serviços aos contribuintes é crucial para promover conformidade fiscal, melhorar a eficiência organizacional e aumentar a satisfação dos cidadãos. A implementação de serviços digitais seguros, facilitados pela IA, e a automação de processos alfandegários e de licenciamento são componentes essenciais dessa transformação.

A modernização dos serviços aos contribuintes, impulsionada por soluções de IA como copilotos, permite uma coleta de dados mais eficiente e a automação de processos complexos. Essas soluções facilitam a coleta de receitas, o cumprimento das obrigações fiscais e reduzem a carga administrativa tanto para os contribuintes quanto para os funcionários das agências fiscais. A IA também aprimora a produtividade dos funcionários ao fornecer *insights* em tempo real e automatizar tarefas repetitivas, permitindo que eles se concentrem em atividades estratégicas.

A gestão alfandegária se beneficia significativamente da IA ao agilizar processos e melhorar a conformidade regulatória. A automação das práticas alfandegárias, como análise de documentos e identificação de riscos, acelera o tempo de processamento e reduz erros humanos. Isso não só melhora a eficiência operacional, mas também fortalece a confiança no sistema alfandegário.

A transformação dos processos de licenciamento e permissões é outra área crítica para a qual a tecnologia pode trazer benefícios substanciais. A digitalização desses processos, juntamente com a implementação de técnicas de *open finance/open banking*, torna a coleta de receitas mais transparente e eficiente. A autenticação digital moderna dos contribuintes e a facilitação de *e-invoicing* (faturamento eletrônico) simplificam os sistemas fiscais, promovendo uma melhor arrecadação de receitas e reduzindo os custos operacionais.

A adoção de novos modelos de engajamento e a automação de processos existentes, com ênfase em práticas sem papel, melhoram a agilidade e a produtividade. A utilização de serviços multicanais seguros e de IA aumenta a confiança nas capacidades das agências fiscais, promovendo um ambiente de transparência e eficiência. A realidade do local de trabalho híbrido exige ferramentas que permitam uma comunicação eficiente e uma gestão de tarefas eficaz, independentemente da localização física dos

funcionários. A IA oferece suporte valioso na adaptação a esse novo ambiente de trabalho, promovendo um desempenho organizacional robusto.

A segurança dos dados é uma preocupação primordial no contexto da transformação digital. Dados pessoais sensíveis dos contribuintes precisam ser protegidos contra acessos não autorizados e ciberataques. Tecnologias de computação confidencial da Microsoft, por exemplo, garantem que os dados sejam processados apenas após a verificação de um ambiente de execução confiável, prevenindo acessos não autorizados por operadores de nuvem, administradores mal-intencionados e *softwares* privilegiados.

A conformidade fiscal por *design* é outra inovação importante, que utiliza avanços tecnológicos para fornecer *insights* em tempo real e uma visão abrangente e segura das transações dos contribuintes. Isso não só ajuda a garantir que as regulamentações fiscais sejam cumpridas, mas também simplifica os processos para os contribuintes, tornando-os mais intuitivos e menos propensos a erros.

Estatísticas recentes destacam o impacto positivo dessas tecnologias. Por exemplo, a adoção de soluções de *e-invoicing* e o uso de técnicas avançadas de análise e IA resultaram em uma redução inédita do *déficit* de IVA na União Europeia, de €99 bilhões em 2020 para €61 bilhões em 2021 (The State..., 2023). Além disso, quase 45% das autoridades aduaneiras utilizam análises de dados e IA para melhorar suas operações (WTO; WCO, 2022).

Exemplos de clientes ilustram ainda mais os benefícios dessas tecnologias. No Reino Unido, a Receita e Alfândega de Sua Majestade (HMRC) implementou soluções de IA para otimizar seus processos fiscais. Na Polônia, o Ministério das Finanças utilizou soluções digitais para melhorar a coleta de receitas e a experiência do contribuinte. Na Estônia, a Autoridade do Sistema de Informação criou um assistente de IA que facilita o acesso a informações, reduzindo o tempo de resposta para solicitações de dois dias para apenas alguns minutos.

Esses exemplos demonstram como a tecnologia pode revolucionar a experiência do contribuinte, promovendo maior conformidade, segurança e eficiência. Ao adotar essas soluções inovadoras, as agências de finanças públicas podem cumprir sua missão de forma mais eficaz, garantindo a saúde da economia e atendendo melhor às expectativas do público.

A simplificação da experiência do contribuinte e a modernização da coleta de receitas por meio da IA e da automação são essenciais para a transformação digital das agências de finanças públicas. Essas iniciativas não só melhoram a eficiência operacional e a conformidade fiscal, mas também fortalecem a confiança dos cidadãos nas instituições governamentais, assegurando a saúde econômica e a inclusão financeira.

2. Impulso ao desenvolvimento econômico

As agências de orçamento e tesouro desempenham um papel extremamente significativo na alocação de recursos públicos e no impulso do desenvolvimento econômico. Estas instituições não apenas lidam com a distribuição de fundos, mas também são responsáveis por conter o declínio econômico e direcionar esforços de recuperação. Sua missão é complexa e exige um conjunto de ferramentas inovadoras e seguras que forneçam dados precisos e o suporte necessário para serem eficientes e eficazes em suas tarefas.

Estas agências enfrentam desafios consideráveis em um panorama econômico global com projeções modestas de crescimento. Nesse contexto, a alocação eficaz de recursos é crucial para garantir a estabilidade econômica e a resiliência fiscal.

As agências de orçamento e tesouro precisam de ferramentas que lhes permitam entender e sintetizar grandes quantidades de dados para tomar decisões informadas. A utilização de soluções de inteligência artificial e análise avançada de dados pode transformar completamente o processo de planejamento orçamentário, permitindo uma alocação mais eficiente e eficaz dos recursos. Por exemplo, o Banco do Canadá usou soluções avançadas de análise para compreender melhor as necessidades econômicas e promover a inclusão financeira (Microsoft, 2023). Esse tipo de abordagem não apenas melhora a precisão das previsões econômicas, mas também facilita a alocação de recursos para áreas que mais necessitam.

Um exemplo notável é o Ministério da Economia, Comércio e Indústria do Japão, que implementou soluções de inteligência artificial para otimizar a gestão de subsídios e estímulos econômicos. Com essas ferramentas, o ministério conseguiu alocar recursos de maneira mais eficaz, respondendo rapidamente a crises e promovendo o desenvolvimento econômico sustentável.

Outro aspecto importante é a necessidade de colaboração entre o setor público e o privado. A troca segura de dados e a colaboração interagências são essenciais para melhorar os serviços governamentais e garantir a transparência e a responsabilidade fiscal. Ferramentas como a Microsoft Cloud for Sovereignty, como já mencionado, permitem que as agências governamentais mantenham a soberania digital enquanto aproveitam os benefícios da computação em nuvem. Essa abordagem garante que dados sensíveis sejam protegidos, ao mesmo tempo que possibilita a gestão eficiente de recursos públicos.

As agências de orçamento e tesouro também enfrentam pressões significativas devido ao aumento da dívida pública e à necessidade de novos financiamentos para iniciativas como a transição climática e a sustentabilidade. Em 2022, as receitas pro-

venientes de impostos sobre o trabalho representaram 50,6% do total das receitas fiscais, enquanto os impostos sobre consumo e capital representaram 27,3% e 22,1%, respectivamente (European Commission, 2025). Este cenário exige soluções inovadoras para gerenciar de forma eficaz a dívida pública e alocar recursos de maneira que maximize o desenvolvimento econômico.

A tecnologia tem se mostrado uma aliada indispensável na gestão otimizada dos orçamentos dos países, contribuindo significativamente para o crescimento econômico. A utilização de ferramentas inovadoras e seguras, juntamente com soluções de IA e copilotos, tem empoderado agências de orçamento e tesouro a alocar recursos públicos de maneira mais eficiente e eficaz, direcionando investimentos para resultados concretos e promovendo a inclusão financeira.

Em tempos de recuperação econômica, a tecnologia desempenha um papel crucial na gestão de subsídios responsáveis e de práticas inteligentes de estímulo econômico. A adoção de sistemas de *procurement* inteligentes permite que os governos conduzam processos de aquisição de forma mais transparente e eficiente, otimizando o uso dos recursos públicos. Além disso, a implementação de práticas fiscais responsáveis e de estímulos econômicos bem geridos contribui para a recuperação e resiliência econômica, garantindo que os recursos sejam direcionados para áreas que mais necessitam de suporte.

A promoção de capacidades seguras de compartilhamento de dados entre organizações do setor privado e agências governamentais é outro aspecto fundamental. A tecnologia permite que essas entidades colaborem de maneira segura, melhorando a qualidade dos serviços de governo eletrônico (eGov) e assegurando que os dados sensíveis sejam protegidos. A troca eficiente de informações e a colaboração interagências são essenciais para a melhoria dos serviços governamentais e para garantir a transparência e a responsabilidade fiscal.

A experiência dos funcionários também é enriquecida com a tecnologia, que fornece *insights* valiosos do governo, contribuindo para uma avaliação mais robusta das necessidades econômicas e permitindo serviços de eGov personalizados. A utilização de soluções de IA e copilotos auxilia os funcionários a desempenharem suas funções de maneira mais eficiente, fornecendo informações precisas e em tempo real, o que melhora a tomada de decisões e a alocação de recursos.

A construção de requisitos inteligentes de elegibilidade garante a gestão conforme dos fundos e pagamentos. A tecnologia permite a criação de sistemas que verificam automaticamente a conformidade dos beneficiários, assegurando que os fundos sejam distribuídos de maneira justa e eficiente. Isso não apenas melhora a eficácia da gestão

dos recursos públicos, mas também aumenta a confiança do público nas instituições governamentais.

Por fim, a tecnologia facilita a medição de desempenho, auxiliando na análise do impacto dos programas econômicos e na adaptação dinâmica das estratégias. Ferramentas avançadas de análise de dados e IA permitem que os governos monitorem e avaliem continuamente o impacto de suas políticas, ajustando-as conforme necessário para maximizar os benefícios econômicos. Isso garante que os programas sejam eficientes e que os recursos sejam utilizados da melhor maneira possível, promovendo um crescimento econômico sustentável.

Em resumo, as agências de orçamento e tesouro têm uma tarefa árdua de alocar recursos públicos e impulsionar o desenvolvimento econômico. Para isso, precisam de ferramentas inovadoras e seguras que lhes forneçam os dados e o suporte necessários para serem eficientes e eficazes. A aplicação de inteligência artificial, a análise avançada de dados e as soluções de nuvem são fundamentais para enfrentar os desafios econômicos atuais e futuros, promovendo a resiliência fiscal e o crescimento sustentável.

3. Mitigação da fraude e da corrupção

Fraude e corrupção são desafios significativos que as agências de finanças públicas enfrentam ao tentar garantir economias fortes e servir ao povo. Estes problemas não apenas resultam em grandes perdas financeiras, mas também minam a confiança do público nas instituições governamentais. Para enfrentar esses desafios, as agências precisam de soluções que forneçam dados rápidos e precisos, além de análises detalhadas, para tomar decisões informadas e eficazes.

Segundo estimativas, a corrupção custa 5% do Produto Interno Bruto (PIB) global anualmente, o que equivale a aproximadamente 3,6 trilhões de dólares em perdas econômicas, dos quais 1 trilhão é devido a subornos. Além disso, a fraude e o abuso de fundos públicos podem resultar em perdas significativas de receitas fiscais. Por exemplo, a receita anual não coletada devido à evasão fiscal nos Estados Unidos é estimada em 1 trilhão de dólares (OECD, 2022).

As agências de finanças públicas estão adotando soluções tecnológicas avançadas para combater esses problemas. Ferramentas de IA e análise de dados estão se mostrando particularmente eficazes na detecção de fraudes e na melhoria da conformidade fiscal. Essas tecnologias permitem o monitoramento em tempo real de transações financeiras, a identificação de padrões suspeitos e a execução de auditorias mais precisas.

Um exemplo notável de sucesso nessa área é a Secretaria da Fazenda do Ceará (Sefaz-CE), no Brasil. A Sefaz-CE implementou o Sistema de Inteligência Fiscal

(HMX), que utiliza IA para monitorar milhões de transações de vendas em tempo real e identificar possíveis irregularidades de conformidade fiscal. Esse sistema resultou em um aumento anual de 7% na arrecadação de impostos nos últimos três anos e uma melhoria de 84% na eficiência das auditorias (Microsoft, 2022).

Outro exemplo é a Administração Fiscal da Finlândia, que implementou uma plataforma de nuvem segura para proteger dados confidenciais de seus cidadãos e empresas. Utilizando o Microsoft 365 E5 e o Microsoft Cloud App Security, a administração conseguiu aumentar sua resiliência cibernética, acelerar o tempo de triagem e melhorar a gestão de riscos (Microsoft, 2021).

A aplicação de soluções de IA permite uma visualização segura e detalhada de grandes conjuntos de dados, facilitando a identificação de anomalias e a detecção de fraudes. Além disso, a colaboração segura entre diferentes agências governamentais e entre o setor público e o privado é crucial para aumentar a transparência e responsabilidade fiscal. A tecnologia também permite a implementação de verificações inteligentes para garantir a conformidade ao longo de todo o processo, desde a apresentação de documentos até os pagamentos e reembolsos.

A tecnologia desempenha um papel crucial na mitigação da fraude e da corrupção nas finanças públicas, oferecendo soluções avançadas que permitem às agências construir inteligência de dados proativamente e desenvolver uma visão de 360 graus dos contribuintes com o uso de soluções de IA. Com a capacitação das agências de finanças públicas para adotarem essas tecnologias, é possível identificar e prevenir transações fraudulentas de maneira mais eficaz, ao mesmo tempo que se evitam alertas falsos de fraude que poderiam prejudicar o relacionamento com o público.

A implementação de sistemas automatizados com IA garante a transparência dos dados dos contribuintes e a gestão dos fundos, permitindo uma análise e visualização seguras de grandes conjuntos de dados utilizados para detectar anomalias. Além disso, a incorporação de verificações inteligentes ao longo de todo o processo, desde o preenchimento até os pagamentos e reembolsos, impulsiona a conformidade e a precisão das operações financeiras.

As equipes de conformidade se beneficiam significativamente do uso de copilotos de IA, que aumentam a velocidade, a precisão e as decisões informadas com base em análises de dados disponíveis, análises avançadas e *insights* empresariais. Ferramentas modernas de gestão de auditorias, incluindo reuniões virtuais, gestão de documentos empresariais e gestão de casos, fornecem suporte adicional para as operações de conformidade.

A capacidade de detectar fraudes é ampliada através do uso de perfilamento de risco e detecção de anomalias, permitindo uma identificação mais rápida e precisa de atividades suspeitas. Além disso, reitera-se, a colaboração segura entre diferentes agências governamentais e entre o setor público e privado é fundamental para aumentar a transparência e a responsabilidade fiscal.

Ao melhorar a capacidade de colaboração de dados segura entre agências e governos, bem como entre o setor privado e o governo, a tecnologia fortalece a capacidade de detectar e prevenir fraudes. A aplicação de soluções de IA facilita a visualização segura e detalhada de grandes conjuntos de dados, detectando anomalias e padrões suspeitos que poderiam indicar atividades fraudulentas.

A Microsoft desempenha um papel fundamental ao fornecer essas tecnologias para as agências de finanças públicas. Soluções como o Azure, Dynamics 365, Power Platform e Microsoft Cloud for Sovereignty permitem que as agências protejam dados sensíveis, aumentem a eficiência operacional e melhorem a precisão das decisões financeiras. Esses instrumentos não apenas ajudam a reduzir fraudes e abusos, mas também promovem a transparência e a confiança do público nas instituições governamentais.

Em resumo, combater a fraude e a corrupção é essencial para garantir a integridade financeira e a confiança nas instituições públicas. As soluções tecnológicas avançadas desempenham um papel crucial nesse esforço, fornecendo às agências de finanças públicas as ferramentas necessárias para identificar e mitigar riscos, melhorar a conformidade e proteger os recursos públicos. A adoção dessas tecnologias não apenas fortalece as economias, mas também garante que as agências possam servir melhor ao povo e promover o desenvolvimento sustentável.

4. Colaboração e interoperabilidade de dados

A colaboração e a interoperabilidade de dados nas finanças públicas desempenham um papel crucial na modernização e na eficiência das operações governamentais. O compartilhamento de dados entre diferentes agências e a integração de sistemas tecnológicos avançados podem transformar a maneira como os governos administram recursos, combatem fraudes e promovem o crescimento econômico.

A interoperabilidade de dados refere-se à capacidade de diferentes sistemas de tecnologia da informação e *software* de comunicar, trocar e utilizar informações de forma eficaz. No contexto das finanças públicas, isso inclui a integração de dados de várias fontes governamentais e privadas para melhorar a tomada de decisões, aumentar a transparência e garantir a conformidade regulatória.

As janelas de comércio conectadas inteligentes são um exemplo notável de como a interoperabilidade de dados pode ser aplicada para beneficiar as operações aduaneiras. Essas janelas permitem que as autoridades aduaneiras facilitem o comércio legal, protejam pessoas e o meio ambiente e garantam a conformidade regulatória. Elas funcionam como plataformas integradas em que informações sobre transações comerciais são coletadas, analisadas e compartilhadas em tempo real.

A colaboração é essencial para o sucesso dessas janelas de comércio. A troca de informações entre diferentes agências governamentais, bem como entre o setor público e o privado, permite uma visão holística das operações comerciais. Isso ajuda a identificar e mitigar riscos, como fraudes e evasão fiscal, e a garantir que todas as partes envolvidas cumpram as regulamentações aplicáveis.

A visibilidade proporcionada por essas janelas inteligentes é vital para a eficácia das operações aduaneiras. Com uma visão clara e abrangente das transações comerciais, as autoridades podem identificar padrões suspeitos e agir rapidamente para impedir atividades ilícitas. Além disso, a visibilidade melhora a eficiência operacional, permitindo que as autoridades processem transações de maneira mais rápida e precisa.

No cenário internacional, a colaboração e a interoperabilidade de dados são igualmente importantes. O comércio global depende da coordenação entre múltiplos países e suas respectivas agências aduaneiras. A harmonização de normas e procedimentos, bem como o uso de tecnologias interoperáveis, facilita o fluxo de mercadorias através das fronteiras e contribui para a segurança e a legalidade do comércio internacional.

A aplicação de tecnologias avançadas, como IA e *blockchain*, também desempenha um papel significativo na colaboração de dados. A IA pode ser usada para analisar grandes volumes de dados e identificar anomalias, enquanto o *blockchain* garante a integridade e a transparência das transações comerciais. Essas tecnologias, quando integradas nas janelas de comércio conectadas, melhoram a segurança e a confiança nas operações aduaneiras.

Além disso, a Microsoft tem sido uma parceira-chave ao fornecer tecnologias que suportam a colaboração e a interoperabilidade de dados. Soluções como Azure, Dynamics 365 e Microsoft Cloud for Sovereignty capacitam as agências de finanças públicas a proteger dados sensíveis, aumentar a eficiência operacional e melhorar a precisão das decisões financeiras. Esses instrumentos não apenas ajudam a reduzir fraudes e abusos, mas também promovem a transparência e a confiança do público nas instituições governamentais.

Em conclusão, a colaboração e a interoperabilidade de dados são fundamentais para o sucesso das finanças públicas modernas. As janelas de comércio conectadas

inteligentes exemplificam como essas práticas podem ser aplicadas para melhorar as operações aduaneiras, facilitar o comércio legal e garantir a conformidade regulatória.

5. Moedas digitais dos bancos centrais

A moeda digital dos bancos centrais (CBDCs) representa uma inovação significativa no âmbito financeiro global, oferecendo uma oportunidade emergente que as agências de finanças públicas devem considerar com seriedade. À medida que o mundo avança para uma economia cada vez mais digital, a preparação para este desenvolvimento se torna essencial para garantir que as estruturas financeiras estejam à altura dos desafios e oportunidades que a moeda digital apresenta.

As CBDCs são formas virtuais de moeda fiduciária que utilizam um registro eletrônico ou um *token* digital. Elas são emitidas e reguladas pela autoridade monetária central de um país, o que garante sua legitimidade e segurança. Segundo dados do Bank for International Settlements, 93% dos bancos centrais estão em algum estágio de desenvolvimento de CBDCs (BIS..., 2023), o que sublinha a importância e a urgência desta transformação.

As CBDCs oferecem uma série de vantagens que podem transformar as operações das agências de finanças públicas. Uma das principais é a melhor correlação entre a política fiscal e a monetária, que pode aumentar a resiliência financeira da economia. Além disso, as CBDCs possuem capacidades avançadas de segurança e de combate à lavagem de dinheiro (AML), que são cruciais para garantir a integridade do sistema financeiro.

A implementação de CBDCs pode facilitar a coleta de dados em tempo real sobre as transações econômicas, permitindo uma visão mais holística e precisa da economia. Isso, por sua vez, pode melhorar a formulação de políticas econômicas, tornando-as mais responsivas e eficazes. As CBDCs também podem reduzir os custos de transação e aumentar a eficiência dos pagamentos, beneficiando tanto o governo quanto os cidadãos.

A preparação para a implementação de CBDCs exige que as agências de finanças públicas adotem uma abordagem proativa e integrada. Isso inclui a modernização das infraestruturas de TI para garantir que estejam prontas para lidar com a nova forma de moeda. Além disso, é necessário desenvolver políticas e regulamentações que garantam a segurança e a privacidade dos dados, assim como a conformidade com as normas internacionais.

As agências também devem investir em capacitação e treinamento de seus funcionários para que estejam aptos a lidar com as novas tecnologias associadas às CBDCs.

A colaboração entre os setores público e privado é fundamental para o sucesso desta transição, garantindo que as melhores práticas e tecnologias sejam adotadas.

Embora as vantagens das CBDCs sejam numerosas, a sua implementação não está isenta de desafios. A gestão da transição de um sistema financeiro tradicional para um digital requer planejamento cuidadoso e mitigação de riscos associados. A cibersegurança se torna uma preocupação central, pois a natureza digital das CBDCs pode ser alvo de ataques cibernéticos. Portanto, é essencial que as agências invistam em medidas robustas de segurança cibernética para proteger o sistema.

Além disso, há a questão da inclusão financeira. As agências de finanças públicas devem garantir que a transição para as CBDCs não exclua segmentos da população que podem ter acesso limitado à tecnologia digital. Programas de educação e inclusão digital são vitais para garantir que todos os cidadãos possam se beneficiar das vantagens das moedas digitais.

As moedas digitais dos bancos centrais representam uma oportunidade emergente que pode revolucionar o setor financeiro. Para aproveitá-la plenamente, as agências de finanças públicas devem se preparar adequadamente, modernizando suas infraestruturas, adotando políticas de segurança robustas e colaborando estreitamente com o setor privado. A preparação adequada permitirá que as agências não apenas enfrentem os desafios da transição digital, mas também colham os benefícios de uma economia mais eficiente, segura e inclusiva.

Conclusão

A transformação digital é crucial para as agências de finanças públicas. A adoção das tecnologias fornecidas pela Microsoft pode proporcionar diversos benefícios significativos. Primeiramente, a transparência nas operações da agência pode ser substancialmente aumentada, garantindo que os processos sejam claros e acessíveis aos cidadãos. Além disso, a eficiência operacional é melhorada, permitindo uma gestão mais ágil e eficaz dos recursos disponíveis.

A facilidade de uso nas experiências dos contribuintes também é um ponto central, favorecendo o cumprimento das obrigações fiscais e melhorando a satisfação geral dos utilizadores. Paralelamente, estas tecnologias promovem o desenvolvimento econômico ao criar um ambiente mais favorável para negócios e investimentos. Importa ainda destacar sua capacidade de combate às fraudes fiscais, o que reduz significativamente a incidência de práticas ilegais e protege os interesses do Estado.

Por último, a redução do desperdício é outro benefício notável, possibilitando uma utilização mais racional e sustentável dos recursos. Em suma, a transformação

digital através das soluções da Microsoft representa uma oportunidade valiosa para modernizar e otimizar as operações das agências de finanças públicas, trazendo melhorias amplas em várias áreas essenciais.

Referências

BIS: 93% of Central Banks Working on Digital Currencies. *PYMINTS*, 10 jul. 2023. Disponível em: <https://www.pymnts.com/cbdc/2023/bis-93percent-of-central-banks-working-on-digital-currencies/>.

EUROPEAN COMMISSION. Taxation and Customs Union. *Data on Taxation Trends*. New data updated in March 2025 including tax revenue data up to 2023. [S.l.], mar. 2025. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis/data-taxation-trends_en.

Global Costs of Cyber Attacks in 2024 and The Future. In: Technology.org, Science and Technology News. 13 fev. 2024. Disponível em: <https://www.technology.org/2024/02/13/global-costs-of-cyberattacks-in-2024/>.

MICROSOFT. *Finnish Tax Administration builds citizens' trust with a more secure cloud platform*. [S.l.], 25 mar. 2021. Disponível em: <https://www.microsoft.com/en/customers/story/1353094605959672931-verohallinto-government-azure-en-finland>.

MICROSOFT. *Brazilian state embraces explainable AI for a fair and sustainable tax environment*. [S.l.], 17 maio 2022. Disponível em: <https://www.microsoft.com/en/customers/story/1504212968250548696-secretariadafazendadoceara-hmx-azure>.

MICROSOFT. *Bank of Canada invests in cloud, builds complementary staff upskilling with Microsoft Learn*. [S.l.], 10 jan. 2023. Disponível em: <https://www.microsoft.com/en/customers/story/1560503487084546279-bankofcanada-government-canada-skills-program>.

MICROSOFT; LINKEDIN. *2024 Work Trend Index Annual Report*. [S.l.], 8 maio 2024. Disponível em: <https://www.microsoft.com/en-us/worklab/work-trend-index/ai-at-work-is-here-now-comes-the-hard-part#section1>.

OECD. *OECD Economic Outlook, Volume 2022 Issue 2: Confronting the Crisis*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/f6da2159-en>.

OECD.AI. 2023: A pioneering year for AI and the OECD. LinkedIn: OECD.AI, 9 jan. 2024. Disponível em: <https://www.linkedin.com/pulse/2023-pioneering-year-ai-oecd-oecd-ai-nl4ne/>.

RANSOMWARE.ORG. *The State of Ransomware: A Revealing Report for it Professionals by it Professionals*. [S.l.]: Ransomware.org, 2024. Disponível em: https://ransomware.org/wp-content/uploads/2024/03/2024-State-of-Ransomware-Report_v1.pdf.

The State of E-Invoicing in APAC in 2024 and Its Future Trends. *In*: COMARCH. [S.l.], 17 dez. 2023. Disponível em: www.comarch.com/trade-and-services/data-management/news/from-singapore-to-china-the-state-of-e-invoicing-in-apac-in-2024-and-its-future-trends/.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. *Ageing and health*. [S.l.], 1º out. 2024. Disponível em: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/ageing-and-health>.

WORLD TRADE ORGANIZATION; World Customs Organization. *WCO/WTO Study Report on Disruptive Technologies*. [S.l.], jun. 2022. Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/wco-wto22_e.htm.

A coletânea Estudos Tributários e Aduaneiros – II Congresso da Receita Federal apresenta uma seleção de artigos e reflexões que traduzem o pensamento contemporâneo sobre a administração tributária e aduaneira no Brasil. Resultado direto das discussões realizadas durante o II Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro da Receita Federal, a obra reúne contribuições de especialistas, autoridades e pesquisadores que compartilham uma visão comum: a necessidade de tornar o sistema fiscal mais eficiente, justo e alinhado aos desafios do século XXI.

Os textos abordam temas centrais como inovação tecnológica na gestão fiscal, cooperação entre instituições, reforma tributária, simplificação de processos, transparência e conformidade orientada. Cada capítulo reflete o compromisso da Receita Federal em evoluir de uma postura meramente fiscalizadora para uma atuação educadora, estratégica e integrada à sociedade.

Mais do que registrar um evento, esta obra propõe um novo olhar sobre o papel do fisco, destacando sua importância não apenas na arrecadação, mas também na promoção da justiça fiscal, da segurança pública e do desenvolvimento sustentável.

Uma obra essencial para profissionais, acadêmicos e gestores públicos interessados em compreender as transformações e tendências que moldam o futuro da tributação e da administração fiscal no Brasil.

A obra Estudos Tributários e Aduaneiros – II Congresso da Receita Federal reúne as principais reflexões, debates e contribuições apresentadas durante o II Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro, realizado pela Receita Federal do Brasil. O livro consolida as ideias e perspectivas que emergiram do encontro, transformando-as em referência para o aprimoramento da administração tributária e aduaneira no país.

Com o eixo temático “Eficácia, Legitimidade e Inovação na Administração Tributária”, a publicação reflete o compromisso da Receita Federal com uma atuação cada vez mais orientadora, transparente e colaborativa. Os textos exploram caminhos para o fortalecimento da relação entre o fisco e a sociedade, a valorização do diálogo institucional e a busca por soluções modernas diante das transformações legislativas, tecnológicas e econômicas em curso.

Entre os temas abordados, destacam-se a simplificação do sistema tributário, a reforma tributária, o uso estratégico de dados e tecnologia, a cooperação internacional, o combate à evasão fiscal e ao crime organizado, e o papel da inteligência fiscal na promoção de um sistema mais justo e eficiente.

A coletânea traz contribuições de autoridades, pesquisadores e especialistas que participaram do congresso, como representantes da Receita Federal, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, do Superior Tribunal de Justiça e de instituições internacionais como o Banco Interamericano de Desenvolvimento.

Mais do que um registro do evento, esta obra constitui um instrumento de estudo e reflexão sobre o presente e o futuro da tributação e da administração fiscal no Brasil. Estudos Tributários e Aduaneiros – II Congresso da Receita Federal representa, assim, um marco na consolidação do conhecimento técnico e jurídico sobre a matéria, reafirmando o papel da Receita Federal como agente de inovação, integridade e desenvolvimento institucional.

