



Receita Federal



Volume 4

Nº 1

2025

Revista da  
**Receita  
Federal**

Estudos Tributários e  
Aduaneiros

**Ministro da Fazenda**

Fernando Haddad

**Secretário Especial da Receita Federal do Brasil**

Robinson Sakiyama Barreirinhas

**Secretária Especial Adjunta da Receita Federal do Brasil**

Adriana Gomes Rêgo

**Subsecretários da Receita Federal do Brasil**

Andrea Costa Chaves

Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva

Fabiano Coelho

Gustavo Andrade Manrique

Juliano Brito da Justa Neves

**Presidente do Conselho Editorial**

Antônio Henrique Lindemberg Baltazar

Os conceitos e opiniões expressos nos trabalhos são de exclusiva responsabilidade de seus autores, que também se responsabilizam integralmente pela originalidade do conteúdo, não refletindo, necessariamente, o posicionamento institucional da Receita Federal do Brasil.

Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros [recurso eletrônico]. – Ano 4 – n. 1 (jul./dez. 2025) – Brasília-DF: Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2025.

ISSN: 2359-4284

Semestral Modo de acesso:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/revistas/revista-da-receita-federal>

1 – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – Brasil – periódico. 2 – Tributação – Brasil – periódicos. 3 – Aduana – Brasil – periódicos.

CDD: 336.205

**e-mail:** revistareceitafederal@rfb.gov.br

# Equipe Técnica

## Editor-Chefe

Robinson Sakiyama Barreirinhas

## Editor-Executivo

Adriana Gomes Rego

## Presidente do Conselho Editorial

Antônio Henrique Lindemberg Baltazar

## Conselho Editorial

Andréa Duek Simantob

Antônio Henrique Lindemberg Baltazar

Claudemir Rodrigues Malaquias

Fabiano Coelho

Francisco Lessa Ribeiro Junior

Francisco Marconi de Oliveira

João Batista Barros da Silva Filho

João Ricardo Catarino

Juliano Brito da Justa Neves

## Editorial

Ronan Costa Pereira

Silvia Mikiko Tanji

## Edição de Texto

Aline Ferreira dos Santos

Fabricio Rodrigues Camargos

Ronan Costa Pereira

Silvia Mikiko Tanji

Tatiana das Neves Leme

## Diagramação

Fabricio Rodrigues Camargos

## Capa

Felipe Zaiden Rezende

## Equipe do Projeto da Revista

Aline Ferreira dos Santos, Antônio Henrique Lindemberg

Baltazar, Fabricio Rodrigues Camargos, Hiroshimi Nakao,

Juliana Moreira Senna Guimaraes, Ronan Costa Pereira,

Silvia Mikiko Tanji, Tatiana das Neves Leme.

## Comitê Avaliador

Alberto Oliveira da Silva, Alexandre de Andrade Fonseca,

Alexandre Nunes, Alexandre Rampelotto, Altemir Linhares

de Melo, Ana Cristina Silva, Iatarola Andrea Costa Chaves,

Antonio Carlos de Almeida, Antonio Guimaraes Sepulveda,

Bruno Carvalho Nepomuceno, Carlos Roberto Lessa de

Siqueira, Celso Vilela Chaves Campos, Christiano Rocha

Pinheiro, Claudio Soares da Silva Calisto, Daniel Vieira de

Oliveira Silva, Demetrios de Moura Soares, Elaine Araujo

Busnardo, Elaine Reis de Freitas, Fabiano de Castro Liberato

Costa, Gerson Dagord Schaan, Giovanni Christian Nunes

Campos, Jose Garcia Leal Filho, Joyce Frade Machado,

Juliana Lemos Martins Casagrande, Kleber Gil Zeca,

Leonardo Felis Silva, Leonardo Pereira Moreira, Luiz

Gonzaga Ventura Leite Junior, Marcilio Henrique Ferreira,

Marcio Augusto Pereira da Silva Campos, Marcio Henrique

Sales Parada, Marco Aurelio Nunes da Silveira, Marcos

Gregorio Borges, Marcos Paulo Pereira Milagres, Maria

Hozana Braga Palma, Mayanny Gomes da Silva, Patricia

Cintia Machado, Renan Gomes Rego, Rinald Boassi,

Rodrigo Mineiro Fernandes, Rogerio Carlos Vieira Maciel,

Roque Luiz Wandenkolk Souza de Oliveira Tadie Mattiazzi,

Sara Barbosa Rangel, Susana Sobral, Tatiana Goncalves

Muzi, Thais Fernanda Faiao, Valeria Moura Venturella.

# Sumário

5	Por uma Administração Tributária que Aprende e Inova
6	Conhecimento como Bem Público e Compromisso Institucional
7	A administração tributária em transformação: desafios, inovações e perspectivas para o século XXI
23	Tributação e cooperação internacional: o futuro da soberania tributária e os desafios da administração tributária no século XXI
34	Conformidade tributária por design na Contribuição de Bens e Serviços (CBS)
46	Do equilíbrio ao dinamismo: o Tribunal de Justiça da União Europeia como agente de transformação do quadro europeu de combate ao branqueamento de capitais
57	Implementando um programa de Conformidade Cooperativa no Brasil
73	A criminalização da interposição fraudulenta como instrumento para o combate às fraudes no comércio exterior
86	Barreiras da conformidade tributária e ferramentas para a requalificação da relação fisco-contribuinte no Brasil
98	Lacuna Tributária e Arrecadação: O Impacto da Receita Federal do Brasil
113	Os impactos da Reforma Tributária sobre o Simples Nacional e o papel da Administração Tributária
124	Catálogo de produtos na DUIMP: entre a padronização técnica e a responsabilidade jurídica do importador
134	Do incentivo à proteção: análise normativa e econômica da tributação de veículos eletrificados no Brasil
141	O entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural e os reflexos sobre o polo naval de Rio Grande
155	Integração dos princípios ESG às transações tributárias no Brasil: evolução normativa e evidências empíricas
166	Influência da aplicação de NUDGES na gestão de impostos e contribuições federais
188	A evolução do comércio internacional e o papel das alfândegas no Brasil: desafios e perspectivas
201	Análise Algébrica de Transações Intragrupo e seus Efeitos Tributários
216	A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal de crédito não tributário

## Por uma Administração Tributária que Aprende e Inova

A Receita Federal do Brasil dá um passo decisivo em seu compromisso com a produção e a difusão do conhecimento técnico e científico ao lançar a sua Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros. Trata-se de uma iniciativa que reafirma o papel institucional da Receita Federal não apenas como órgão executor de políticas tributárias e aduaneiras, mas também como agente produtor de conhecimento público, fomentador de boas práticas e de debates qualificados sobre temas que atravessam o Estado, a economia e a sociedade.

Em um cenário global de rápidas transformações, a administração tributária contemporânea é desafiada a repensar continuamente seus fundamentos. A complexidade das cadeias produtivas, a digitalização das transações, a internacionalização dos fluxos econômicos e a crescente demanda por justiça fiscal e transparência exigem das administrações fiscais uma postura cada vez mais reflexiva e inovadora. É nesse contexto que a Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros surge, como espaço de diálogo entre teoria e prática, entre servidores públicos e a comunidade acadêmica, entre as instituições do Estado e a sociedade civil.

A consolidação de um periódico técnico-científico no âmbito da Receita Federal é também expressão de maturidade institucional. Ao abrir-se ao escrutínio acadêmico, à pesquisa empírica e ao pensamento crítico,

a Receita reafirma o valor do conhecimento como instrumento de aperfeiçoamento das políticas públicas e de fortalecimento do Estado democrático de direito. O estudo, a comparação e a experimentação são dimensões indissociáveis da boa governança tributária.

Nesse sentido, a atual publicação pretende ser mais do que um repositório de artigos, quer constituir-se em um fórum permanente de reflexão sobre os rumos da administração tributária e aduaneira, estimulando abordagens interdisciplinares e metodologias. O estímulo à produção científica é também uma forma de reconhecer o capital intelectual da Receita Federal e de promover o intercâmbio com universidades, organismos internacionais e demais administrações tributárias.

Convidado pesquisadoras, pesquisadores, servidoras e servidores públicos, estudantes e profissionais do setor a contribuírem para esse projeto. A consolidação de uma cultura de pesquisa e inovação institucional é essencial para que a Receita Federal continue sendo referência de integridade, eficiência e compromisso com o interesse público.

Que esta Revista inspire novos olhares e fortaleça pontes entre o conhecimento e a prática tributária, pilares de uma administração pública moderna, ética e orientada ao cidadão.



**Robinson Sakiyama Barreirinhas**

Secretário Especial da Receita Federal do Brasil

Editor-Chefe da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil

## Conhecimento como Bem Público e Compromisso Institucional

O lançamento da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros representa uma conquista significativa para a Receita Federal e para toda a comunidade que estuda e atua nas áreas fiscal e aduaneira. Mais do que um veículo de divulgação técnica, a publicação materializa a convicção de que a produção científica é condição essencial para o aprimoramento da administração pública e para a formulação de políticas tributárias e aduaneiras mais justas, eficientes e transparentes.

O conhecimento, como sabemos, é um bem público, e, quando produzido e compartilhado de forma aberta, ele se transforma em vetor de desenvolvimento institucional e social. A Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros nasce, assim, com essas vocações: conectar a prática administrativa ao pensamento acadêmico, valorizar a experiência dos servidores públicos e fortalecer o diálogo com pesquisadoras e pesquisadores de todo o país e do exterior. A pluralidade de perspectivas, jurídicas, econômicas, administrativas, históricas e sociais, é o que confere vitalidade a esse projeto editorial.

Ao longo de sua trajetória, a Receita Federal sempre se destacou pela capacidade técnica e pela inovação. Contudo, os desafios contemporâneos exigem mais do que eficiência operacional, exigem reflexão crítica, aprendizado contínuo e capacidade de antecipar tendências.

A institucionalização de um periódico científico próprio reforça o papel da Receita Federal como protagonista na construção de conhecimento sobre administração tributária e aduaneira.

Esta Revista é também um convite à colaboração. Seu êxito dependerá da contribuição de servidoras e servidores que, cotidianamente, vivenciam as transformações do sistema tributário brasileiro e das fronteiras aduaneiras, bem como de pesquisadores que dedicam seu tempo ao estudo desses temas complexos e decisivos para o país. A integração entre a experiência prática e a pesquisa acadêmica é o caminho para soluções mais sólidas e políticas públicas mais sustentáveis.

Esperamos que cada edição da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros sirva como reafirmação do compromisso da Receita Federal com a transparência, a inovação e o fortalecimento do Estado democrático, tornando-se um espaço de encontro entre o saber técnico e o ideal de serviço público, um lugar onde o conhecimento se transforma em instrumento de justiça e de desenvolvimento.



**Adriana Gomes Rego**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Secretária Especial Adjunta da Receita Federal do Brasil

Editora-Executiva da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil

# A administração tributária em transformação: desafios, inovações e perspectivas para o século XXI

## *Tax administration in transformation: challenges, innovations and perspectives for the 21st century*

**Conselho Editorial:** Andréa Duek Simantob | Antonio Henrique Lindemberg Baltazar | Claudemir Rodrigues Malaquias | Fabiano Coelho | Francisco Lessa Ribeiro Junior | Francisco Marconi de Oliveira | João Batista Barros da Silva Filho | João Ricardo Catarino | Juliano Brito da Justa Neves

### RESUMO

A administração tributária atravessa uma profunda reconfiguração institucional, impulsionada por transformações sociais, tecnológicas e econômicas que desafiam os modelos tradicionais de organização e controle fiscal. De um lado, permanece a herança burocrática, com ênfase em hierarquia, legalismo e coerção. De outro, emergem demandas por maior transparência, responsividade, cooperação e inteligência organizacional. Este artigo propõe um panorama temático abrangente sobre os principais eixos que estruturam a administração tributária contemporânea, com ênfase em debates relevantes tanto no Brasil quanto no contexto internacional. Entre os tópicos abordados estão a transição da conformidade coercitiva para a conformidade cooperativa, os desafios da governança fiscal, o uso intensivo de tecnologias emergentes e dados massivos, os impactos da tributação da economia digital e da agenda climática, bem como o papel estratégico da aduana na integração regional e na segurança econômica. Além de oferecer uma visão crítica e fundamentada, o texto inaugura o relançamento da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil, reafirmando seu propósito de constituir um espaço editorial plural, técnico e interdisciplinar. Ao conjugar teoria e prática, pretende-se incentivar a produção de conhecimento voltado ao aperfeiçoamento das administrações tributárias e à promoção de sistemas fiscais mais justos, eficientes e sustentáveis.

**Palavras-chave:** Administração Tributária e Aduaneira; Eixos de pesquisa científica; Conformidade Tributária e Aduaneira.

### ABSTRACT

Tax administration is undergoing a profound institutional reconfiguration, driven by social, technological, and economic transformations that challenge traditional models of enforcement and control. While the bureaucratic legacy—characterized by hierarchy, legalism, and coercion—remains influential, new demands for transparency, responsiveness, cooperation, and organizational intelligence are gaining ground. This article provides a comprehensive thematic overview of the main axes structuring contemporary tax administration, with particular emphasis on debates relevant to both Brazil and the international arena. Key topics include the shift from coercive compliance toward cooperative compliance, the challenges of fiscal governance, the intensive use of emerging technologies and big data, the impacts of digital economy taxation and the climate agenda, and the strategic role of customs in regional integration and economic security. Combining theory and practice, this piece inaugurates the relaunch of the Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil and reaffirms its mission as a plural, technical, and interdisciplinary editorial space. By interweaving rigorous analysis and practical insights, the article aims to stimulate knowledge production focused on improving tax administration and promoting fairer, more efficient, and sustainable fiscal systems.

**Keywords:** Tax and Customs Administration; Axes of Scientific Research; Tax and Customs Compliance.

## 1 | Introdução: Entre a tradição e a inovação tributária

Ao longo do século XX, consolidou-se um modelo de administração tributária e aduaneira (ATA) fundamentado nos princípios da burocracia legal-racional, quais sejam, impessoalidade, legalidade estrita e hierarquia. Essa matriz weberiana forneceu estabilidade ao Estado moderno, fortalecendo as estruturas formais de arrecadação de receitas tributárias (JACKSON, 1985), como foi o desenho original da Receita Federal (BRASIL, 1968). Todavia, conforme sustenta Boll (2019), o caráter hierárquico e regulatório desse arcabouço tornou o aparato fiscal vulnerável a práticas de conformismo burocrático e a processos lentos de adaptação.

Sob essa perspectiva, no século XXI, as administrações tributárias e aduaneiras, influenciadas sobretudo pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2013), têm sido incentivadas a transformar sua relação com os contribuintes, substituindo a estrutura hierárquica moldada pela Tradicional Administração Pública por um novo modelo de governança colaborativa enraizada nos princípios da Nova Governança Pública (NPG), ou originalmente *New Public Governance*. O cenário contemporâneo é marcado por uma complexa competição tributária internacional, intensificada pela globalização, pela mobilidade de capitais e pelos avanços da economia digital. Diante desses desafios, observa-se um movimento crescente por parte das administrações tributárias e aduaneiras no sentido de reformular suas posturas e estratégias (CAMPOS, 2020; KOTSOGIANNIS, 2020).

Neste contexto, as fronteiras da conformidade tributária vêm se ampliando para incorporar práticas cooperativas entre a ATA e os contribuintes, baseadas em diálogo contínuo, troca de informações e comprometimento mútuo com o cumprimento voluntário das obrigações fiscais (BRAITHWAITE, 2005). Ao mesmo tempo, fortalecem-se as demandas por governança tributária, transparência e *accountability horizontal*, elementos que fundam a legitimidade do sistema e reduzem assimetrias informacionais entre o fisco e os contribuintes (MCGEE, 2012). Concomitantemente, o uso estratégico de tecnologias avançadas, como big data, inteligência artificial, analytics preditiva e de comunicação, tem se consolidado como base para a segmentação de riscos e a oferta de serviços tributários e aduaneiros personalizados, possibilitando a

identificação precoce de inconsistências e a alocação eficiente de recursos de fiscalização.

Esses processos promovem maior eficiência, em consonância com o novo princípio constitucional da administração pública brasileira (BRASIL, 1998), além de princípio de gestão consagrado como marco institucional da RFB, fortalecendo a legitimidade da ATA, ao proporcionar respostas mais ágeis e alinhadas às demandas dos contribuintes. Isso está em conformidade com as expectativas contemporâneas de que as ATAs atuem de forma responsável, promovendo cidadania fiscal, interlocução direta com a sociedade civil e cooperação contínua com outras esferas governamentais para apoiar a construção e implementação de políticas públicas orientadas ao desenvolvimento social.

É nesse contexto que a Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (RFB) se posiciona como espaço editorial para aprofundar essas reflexões. Relançada com o propósito de fomentar um debate plural e interdisciplinar, a revista almeja congregar pesquisas teóricas e empíricas capazes de expandir o repertório de conhecimento sobre temas contemporâneos relacionados à ATA, dentre os quais mencionamos algumas fronteiras do conhecimento ainda a serem aprofundadas:

- A. Modelos de conformidade cooperativa;
- B. Governança tributária;
- C. Transformação digital e inteligência fiscal;
- D. Administração aduaneira e facilitação de comércio;
- E. Tributação da economia digital e arquitetura BEPS 2.0;
- F. Justiça fiscal, progressividade e equidade;
- G. Tributação ambiental e sustentabilidade;
- H. Metodologias avançadas de pesquisa (quasi-experimentos naturais, análise de redes, econometria de painel e inquéritos de opinião para aferir percepções dos contribuintes).

## 1 | Panorama contemporâneo da administração tributária no Brasil e no mundo

A administração tributária deve pautar-se pela justiça, pela eficiência e pela efetividade. Para reduzir os custos

de cumprimento das obrigações fiscais e garantir que todos contribuam de maneira equitativa, é fundamental que essas instituições atuem de forma articulada, com elevado desempenho e em cooperação com as administrações de outros países.

O que se verifica nas últimas três décadas é que as ATAs vêm experimentando uma mudança identitária que vai além da lógica de controle e punição, incorporando práticas de governança colaborativa que aprofundam o diálogo entre Estado e sociedade na construção e implementação de políticas públicas mais assertivas (ANSELL; TORFING, 2021). Tais transformações refletem as perspectivas da NPG e do governo digital, que enfatizam a co-produção de políticas e o uso estratégico de tecnologias para ampliar a transparência e a accountability (DAWES; VIDIASOVA; PARKHIMOVICH, 2016). Nesse sentido, estudos indicam que a digitalização das operações relativas aos tributos não apenas melhora a eficiência dos processos, mas também fortalece a confiança mútua entre fisco e contribuintes, elemento essencial para a adoção de práticas cooperativas (BRAITHWAITE, 2003; MEAGHER, 2011).

No âmbito aduaneiro, a atuação baseada em postos de controle fixos e conferência manual de cargas evoluiu para sistemas integrados de facilitação do comércio, fundamentados em protocolos de cooperação internacional, na adoção dos padrões WCO SAFE e na implementação de janelas únicas de comércio exterior (WCO, 2023), com o objetivo de reduzir gargalos logísticos, acelerar o desembarque aduaneiro e mitigar riscos de forma seletiva, ajustando recursos de fiscalização à probabilidade de não conformidade.

De modo análogo, no campo tributário, observa-se que a digitalização da escrituração e a adoção de estratégias de fiscalização baseada em risco tem permitido às administrações tributárias centralizarem informações em tempo real, cruzar dados de empresas de forma automatizada e direcionar auditorias apenas a contribuintes com perfis de risco mais elevados. Da mesma forma, iniciativas tributárias de Horizontal Monitoring (Holanda), Co-operative Compliance (OCDE) e Compliance Assurance Process – CAP (EUA) dão relevo à antecipação de conflitos, à segmentação relacional e ao codesign regulatório, reduzindo litígios e promovendo maior previsibilidade jurídica (OECD, 2013; OWENS, 2012).

A cooperação entre as ATAs é igualmente essencial. Em todo o mundo, pessoas físicas e jurídicas, de diferentes

portes, passaram a viver, trabalhar e conduzir negócios em múltiplas jurisdições. Essa atuação transnacional pode representar um desafio significativo tanto para os contribuintes quanto para as autoridades fiscais. Para enfrentar essa realidade, as ATAs devem unir esforços, buscando soluções conjuntas que facilitem o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e orientem os contribuintes no correto pagamento de seus tributos. Além disso, essa colaboração internacional é indispensável no enfrentamento da fraude e da evasão fiscal.

Nesse contexto, tanto na esfera aduaneira quanto na tributária, o uso estratégico de tecnologias de informação e a construção de arranjos colaborativos têm permitido redirecionar recursos de fiscalizações massivas para operações seletivas, resultando em um controle mais eficaz e menos oneroso para as administrações (BIRD; ZOLT, 2008).

No panorama brasileiro, a RFB tem desempenhado papel de destaque tanto na esfera tributária quanto na aduaneira, reputando-se por sua capacidade técnica, inovação tecnológica e protagonismo em fóruns multilaterais como CIAT, Fórum Global da OCDE e G20. Na esfera tributária, destaca-se a consolidação do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), a adoção em massa da Nota Fiscal Eletrônica e a Malha Fiscal Parametrizada, que fornecem dados em tempo real para análise de comportamento e detecção de inconformidades. Esses instrumentos não apenas fortaleceram a arrecadação, mas também permitiram a criação de indicadores de eficiência e equidade na tributação. Em paralelo, no plano aduaneiro, a implementação do Siscomex integrado, da DUIMP (Declaração Única de Importação) e da Janela Única de Comércio Exterior simboliza a vanguarda dos esforços brasileiros para alinhar-se às melhores práticas internacionais de facilitação comercial, diminuindo o tempo de liberação de mercadorias e promovendo interoperabilidade entre agências anuentes.

No entanto, essas conquistas exigem uma profunda transformação da identidade organizacional, assim como da autoidentidade dos servidores da administração tributária e aduaneira. A adoção de modelos cooperativos pressupõe não apenas marcos regulatórios claros e sistemas de monitoramento rigorosos, capazes de coibir privilégios ou assimetrias, mas também uma mudança de mentalidade em todos os níveis da organização. É necessário cultivar valores de confiança mútua, transparência e abertura ao diálogo,

capacitar líderes para promover práticas colaborativas e investir em treinamentos que estimulem comportamentos alinhados à nova cultura, de modo que instrumentos normativos e tecnológicos sejam efetivamente incorporados ao cotidiano institucional.

Em síntese, o panorama contemporâneo da ATA reflete um movimento global rumo a formatos mais flexíveis, centrados em dados e pautados em confiança recíproca. Contudo, a efetividade dessas transformações depende de fatores contextuais, tais como desenho institucional, cultura organizacional, capacidade técnica, arcabouços legais e trabalho cooperativo entre as administrações, que, em última instância, determinarão se as inovações alcançarão ganhos efetivos de eficiência, legitimidade e sustentabilidade, contribuindo para o fortalecimento de sistemas fiscais mais equânimes e integrados ao desenvolvimento econômico e social.

### 3 | Da conformidade coercitiva à conformidade cooperativa

Historicamente, a relação entre o fisco e contribuinte fundou-se em uma racionalidade de comando e controle, a qual alicerça-se na desconfiança mútua e na promessa de sanções pelo descumprimento normativo. Esse modelo de conformidade coercitiva revelou-se eficaz em contextos de sistemas tributários menos complexos e de perfis contributivos mais homogêneos, mas tornou-se progressivamente desfuncional diante da multiplicidade de atores econômicos, da sofisticação das operações financeiras e da exigência por maior eficiência na utilização dos recursos públicos.

O conceito de conformidade cooperativa emergiu como resposta a essa necessidade, propondo um ambiente de maior transparência e diálogo, no qual o contribuinte assume responsabilidade ativa pelo cumprimento de suas obrigações, ao mesmo tempo em que a autoridade fiscal disponibiliza critérios claros e previsíveis para o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras. Braithwaite (2007) argumenta que, em vez de se restringir ao exercício punitivo, a administração tributária deve investir na construção de canais de comunicação que permitam antecipar conflitos, esclarecer dúvidas e acordar diretrizes de forma colaborativa, sem renunciar ao controle e à legalidade. Sob essa perspectiva, a conformidade deixa de ser vista como simples adesão forçada a normas e passa a ser entendida como pacto institucional, no qual a

reciprocidade e a transparência hierarquizam a relação fisco–contribuinte (BRAITHWAITE, 2007; OECD, 2013).

Experiências internacionais exemplificam essa mudança de paradigma. Na Holanda, o programa Horizontal Monitoring instaurou acordos de confiança entre grandes empresas e a autoridade fiscal, nos quais, mediante o intercâmbio tempestivo de informações contábeis e fiscais, as partes firmam compromissos mútuos de monitoramento contínuo e resolução antecipada de possíveis divergências. Essa iniciativa levou a reduções significativas em litígios fiscais e a ganhos de eficiência operacional, uma vez que as auditorias passaram a ser orientadas por indicadores de risco bem calibrados (OECD, 2013). Nos Estados Unidos, o Compliance Assurance Process (CAP) do IRS foi estruturado para grandes corporações que buscam segurança jurídica antecipada quanto à interpretação tributária, evitando surpresas em fiscalizações futuras e incentivando a cooperação tempestiva na resolução de questões complexas. Na Austrália e no Reino Unido, programas análogos também priorizaram a segmentação dos contribuintes conforme seu perfil de conformidade e a adoção de acordos de monitoramento, com resultados que indicam aumento da arrecadação espontânea e redução da adversarialidade nas relações fiscais.

Todavia, a adoção de práticas cooperativas não se dá de forma automática. No Brasil, apesar da iniciativa de criar mecanismos de diálogo mais estreitos com grandes contribuintes, por meio de programas como o Confia, ainda persistem barreiras estruturais e culturais. A tradição legalista, fortemente enraizada em nossa legislação e em decisões judiciais que privilegiam a interpretação estrita da norma, alimenta uma cultura de desconfiança, na qual a credibilidade de eventual acordo ou de compromisso cooperativo é questionada por ambas as partes. Além disso, a fragmentação institucional, com sobreposição de competências entre diferentes órgãos e níveis de governo, gera incertezas quanto aos parâmetros de atuação conjunta e à divulgação de critérios uniformes de seleção e monitoramento.

Superar esses entraves requer a construção de parâmetros jurídicos que equilibrem projetos de cooperação e a isonomia tributária. É fundamental que instrumentos de conformidade cooperativa sejam transparentes, auditáveis e contemplados por indicadores de desempenho claros, de modo a evitar que programas destinados à antecipação de conflitos se

convertam em privilégios para grandes contribuintes. Nesse sentido, a publicação de relatórios periódicos sobre resultados alcançados e a definição de critérios objetivos para adesão a esses programas podem aumentar a confiança recíproca e reduzir receios de favorecimento. Em última análise, a transição da conformidade coercitiva para a cooperativa não significa renunciar ao poder de fiscalização, mas reorganizá-lo em patamares que permitam ao fisco concentrar esforços nos reais riscos de inadimplência, bem como fomentar uma cultura de integridade que fortaleça o pacto social em torno do sistema tributário nacional.

#### 4 | Governança, autonomia e accountability em administrações tributárias modernas

Falar de governança é abrir espaço para o fato de que as necessidades públicas e coletivas podem – e talvez precisem – ser satisfeitas pela articulação do estado com os mercados e com a própria sociedade, com diversos níveis de colaboração, desde os modos hierárquicos e burocráticos, com centro na atuação estatal, até as redes auto-organizadas, em que a participação e a liderança do estado são residuais (KOOIMAN, 2003), acomodando-se modos híbridos intermediários nesse espectro contínuo (WIESEL; MODELL, 2014).

A qualidade da governança, todavia, é função de princípios como Efetividade, Democracia, Equidade, Transparéncia e Accountability, Desenvolvimento e Integridade (GISSELQUIST, 2012), tanto no macrônível econômico, político e social nacional, mas também no micronível das organizações públicas (GRINDLE, 2017; HILL; HUPE, 2007; SPANHOVE; VERHOEST, 2007).

Vários trabalhos estudam relacionamentos entre boa governança e desenvolvimento econômico, humano e social no macrônível (WORLD BANK, 1992; GISSELQUIST, 2012; KAREIVAITE, 2015; LAURIDSEN, 2012; LEFTWICH, 1994; LEVY; FUKUYAMA, 2010; OECD, 2014; SMITH, 2007). Da mesma forma, o papel no micronível das administrações tributárias e aduaneiras para as capacidades públicas e a boa-governança também tem sido objeto de investigação e reflexão, conforme aqui se apresenta.

A boa governança das ATAs ultrapassa a simples observância de preceitos legais, enfatizando responsividade, integridade, accountability horizontal e

inovação regulatória. Trata-se de equilibrar a autoridade necessária para a arrecadação e a fiscalização com a legitimidade social advinda da transparéncia e do diálogo com diversos atores, de modo que as ATA sejam percebidas como agentes de um pacto tributário com regras claras e aplicadas de forma isonômica, favorecendo o desenvolvimento econômico e social (OECD, 2013).

Podem-se citar temas em evidência no estudo da governança das ATA que carecem de maior desenvolvimento teórico e pragmático, tais como:

- A. A necessidade e a suficiência de autonomia administrativa das ATA para promover suas atividades sem interferências indevidas. De fato, estudos apontam que autonomia orçamentária, funcional e decisória tende a conferir melhor desempenho institucional e maior aderência a padrões internacionais de boas práticas (CRANDALL, 2010; VÉGH, 2018). Coloca-se, porém, a preocupação de que essa autonomia não implique ausência de controle, exigindo-se marcos normativos e institucionais que garantam o uso responsável, transparente e motivado do poder decisório.
- B. Ademais, a transparéncia ativa e a governança baseada em dados surgem como alicerces para ampliar a capacidade de prestação de contas, a participação ativa dos diversos segmentos da sociedade na avaliação de resultados e na formulação de políticas, para fortalecer a confiança social. Valoriza-se, assim, a noção de accountability horizontal, em que as próprias instituições estatais e da sociedade civil funcionam como vigilantes mútuos, exigindo clareza nos critérios de atuação fiscal e aduaneira.
- C. O equilíbrio ótimo entre a atuação das ATA baseada em enforcement ou compliance, vale dizer, no cumprimento por indução ou por imposição, bem assim entre meios de solução de litígios alternativos e o processo administrativo fiscal padrão, em vista de princípios de boa governança como efetividade (no

curto e no longo prazos), equidade e transparéncia (ADEYEYE, 2014; GOMES et al., 2023; MOORE, 2008; MURAT, 2021; SLEMROD, 2019). Trata-se também da sustentabilidade do cumprimento não-impositivo (integridade e the rule of law) e da investigação sobre flexibilizações na institucionalidade e seus impactos nos resultados futuros das ATA.

- D. As mesmas discussões ocorrem sob o prisma da administração aduaneira. A autonomia operacional das aduanas, por exemplo, depende de marcos jurídicos que equilibrem as prerrogativas de fiscalização com a necessidade de facilitação do comércio exterior. A adoção de ferramentas tecnológicas para análise preditiva de risco e a integração de sistemas eletrônicos de comprovação documental exemplificam como a governança digital pode aprimorar a eficiência aduaneira sem comprometer a segurança econômica ou sanitária. Contudo, tais avanços precisam ser acompanhados de mecanismos de prestação de contas que assegurem a publicidade de indicadores de desempenho aduaneiro, de modo a fornecer evidências concretas de que a autonomia está sendo aplicada em prol do interesse público e não de operadores privilegiados.
- E. Ainda no contexto da boa governança das autoridades aduaneiras, a governança multinível (local, nacional e internacional) e colaborativa entre países e zonas aduaneiras (GARCIA, 2020; HENRICHS; MEZA, 2017) mediante redes institucionais com atores públicos e privados é uma tendência de prática cuja avaliação de impacto ainda precisa ser realizada. Essa articulação alcança não somente questões tarifárias mas também aspectos de sustentabilidade ambiental (RUKANOVA et al., 2022; WCO, 2023).

Em síntese, a boa governança das ATA modernas requer a combinação equilibrada de autonomia, transparéncia, efetividade, equidade e integridade, bem assim da

sustentabilidade da capacidade arrecadatória no presente e no futuro. Nesse contexto, a consolidação de estruturas participativas e colaborativas bem como o fortalecimento de práticas de integridade constituem elementos estratégicos para a contribuição dos sistemas fiscais ao desenvolvimento de sociedades democráticas modernas.

## 5 | Tecnologias emergentes, dados e risco: a nova fronteira da inteligência fiscal

Dunleavy et al. (2006) destacam a importância central das mudanças baseadas na tecnologia da informação (TI) nos sistemas de gestão e nos métodos de interação com os cidadãos e outros usuários de serviços na sociedade civil, quando da sustentação e integração das atuais adaptações burocráticas. Os autores veem essa influência como sendo efeito não da tecnologia em si, mas de uma ampla gama de mudanças cognitivas, comportamentais, organizacionais, políticas e culturais ligadas aos sistemas de informação. Batizaram esta nova constelação de ideias e mudanças de Governança da Era Digital (DEG — Digital Era Governance). Este rótulo destaca o papel central que as mudanças de TI e sistemas de informação desempenham em uma ampla série de alterações na forma em que os serviços públicos são organizados como processos de negócio e entregues aos cidadãos ou clientes.

Aristovnik et al. (2022) apresentam que a DEG enfatiza a urgência de instaurar um novo arcabouço de governança para lidar com as pressões de uma sociedade digitalmente avançada e uma administração pública que ainda segue paradigmas administrativos passados. Como sintetizado por Białożyt (2017), são as principais especificidades da DEG:

- A. Holismo direcionado às necessidades — Facilitação e transformação nas relações entre o setor público e a população.
- B. Transformações na digitalização — Provisionamento completo de serviços governamentais de forma online sem intermediários.
- C. Reintegração — Reagrupamento de serviços governamentais que foram segmentados conforme preconizado pela Nova Gestão Pública (NPM — New Public Management).

Mais recentemente, Dunleavy e Margetts (2023) mencionam que a DEG, agora em sua terceira onda, centra-se na utilização extensiva de dados e tecnologia de ponta, como ciência de dados e IA, para transformar a gestão governamental. Nesta etapa, destacam-se quatro temas principais (NEVES; ROMÃO, 2025):

- A. Regimes informacionais com forte dependência de dados: trata-se da capacidade aumentada de manipular grandes volumes de dados, facilitando o uso de informações em sistemas informacionais de alta intensidade, aperfeiçoando as habilidades das entidades públicas e da sociedade civil.
- B. Estabelecimento do “estado robótico”: com a melhoria das habilidades dos aparelhos robóticos, ampliando a gama de processos realizáveis por máquinas, reestruturando desse modo a administração pública.
- C. Criação de centros de inteligência com distribuição desconcentrada: objetiva a reorganização das funções governamentais como forma de melhorar a eficiência das instituições.
- D. Holismo administrativo: distribuição horizontal de poderes e responsabilidades entre órgãos em cada nível do setor público, incentivando que se integrem, compartilhem capacidades e a combinem serviços com base nas demandas.

As administrações tributárias estão na vanguarda dessa transformação, adotando a inteligência artificial e tecnologias relacionadas para aprimorar a conformidade, automatizar processos e melhorar a transparéncia (ADELEKAN et al. 2024; NEMBE et al. 2024). No campo tributário e aduaneiro, por exemplo, a adoção de plataformas de big data viabiliza a agregação de dados provenientes de declarações eletrônicas, notas fiscais digitais, registros bancários e bases de terceiros, dando suporte à construção de modelos preditivos capazes de identificar padrões de comportamento fiscal suscetíveis a fraudes.

Nesse contexto, Micklitz (2020) destaca que o emprego de algoritmos de machine learning tem ampliado significativamente a precisão na detecção de inconformidades, permitindo à administração pública distinguir com maior assertividade quais contribuintes devem ser alvos de auditorias mais aprofundadas e quais podem ser atendidos por meio de canais de autorregularização. Em paralelo, no âmbito aduaneiro, a implementação de sistemas de monitoramento algorítmico, baseados em dados de importação e exportação, rotas comerciais e inteligência artificial para análise de imagens de cargas, transforma o controle de fronteiras, dependente exclusivamente de conferências manuais, para um regime de fiscalização contínua e seletiva. Zysman e Kenney (2018) observam que essa transição para um monitoramento aduaneiro baseado em tecnologias avançadas, utilizando algoritmos de visão computacional em scanners de contêineres, não apenas acelera a liberação de mercadorias de baixo risco, mas também redireciona esforços humanos para interceptar cargas cujos perfis indiquem maior probabilidade de ilícitos.

O uso intensivo de dados não se limita ao reconhecimento de irregularidades isoladas; ele sustenta a adoção de uma gestão tributária e aduaneira orientada a riscos (risk-based management). Nesse modelo, os contribuintes e as remessas de mercadorias são classificados segundo múltiplos critérios que vão desde o histórico de conformidade e complexidade jurídica até indicadores setoriais e variáveis comportamentais. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2014) mostra que, ao segmentar contribuintes de acordo com seu perfil de risco, é possível alocar com maior eficiência os recursos de fiscalização, priorizando aqueles casos em que o potencial de evasão ou contrabando seja mais elevado.

Entretanto, a adoção de tecnologias emergentes na administração tributária e aduaneira suscita questões éticas e jurídicas que não podem ser negligenciadas. Como exemplo, a adoção generalizada de tecnologias de IA levanta preocupações significativas relacionadas à confiança, risco e segurança (HABBAL et al., 2024). Por um lado, a ideia de confiança em IA envolve a garantia que usuários e partes envolvidas têm na dependência, honestidade e aplicação ética dos sistemas de IA. Por outro lado, os riscos da IA englobam os possíveis resultados negativos e incertezas ligados aos algoritmos e sistemas de IA. Esses riscos incluem vieses, resultados não intencionais, violações da privacidade de dados e a possibilidade de danos causados pela IA. A apreciação

desses pontos se apresenta como importante para a internalização de soluções de IA, tendo inclusive fomentado a criação de modelos para sua avaliação, tal como o AI-TRiSM — *Artificial Intelligence Trust, Risk and Security Management framework* (HABBAL et al., 2024). No contexto tributário, isso pode significar que algoritmos mal calibrados identifiquem falsamente segmentos de pequena e média empresa como de alto risco, onerando-os indevidamente com auditorias infrutíferas. Na esfera aduaneira, vieses algorítmicos podem implicar em bloqueios injustificados de cargas de determinados países ou empresas, prejudicando fluxos comerciais legítimos e causando distorções econômicas.

Para mitigar esses riscos, é imprescindível que a transformação digital das administrações seja acompanhada de marcos normativos claros e de sistemas robustos de auditoria algorítmica. Isso significa estabelecer regulamentações que exijam a documentação detalhada dos critérios de seleção e do treinamento dos modelos de IA, bem como a realização de auditorias periódicas independentes para verificar a ausência de discriminações sistêmicas. Mecanismos de *accountability* tecnológica devem incluir a possibilidade de contestação individual por parte de contribuintes ou operadores logísticos que se sintam injustamente afetados por decisões automatizadas. Ademais, a transparência ativa, isto é, a publicação de relatórios que detalhem a performance dos algoritmos, as taxas de acerto e de erro, e as medidas tomadas para corrigir falhas, constitui ferramenta essencial para reforçar a confiança social. Em última análise, a viabilização de uma inteligência fiscal e aduaneira ética demanda a convergência de avanços tecnológicos, salvaguardas jurídicas e uma cultura organizacional que valorize a governança responsável, de modo a garantir que a inovação esteja ancorada em valores democráticos e direitos fundamentais.

## 6 | A Administração Aduaneira Brasileira: Entre a Segurança Econômica e a Facilitação do Comércio Lícito

A administração aduaneira contemporânea assumiu um papel estratégico que transcende a fiscalização de mercadorias e a arrecadação de tributos. Situada na interseção entre o comércio internacional, a segurança das fronteiras e a proteção da economia, sua atuação é marcada por uma dualidade fundamental: promover a fluidez dos fluxos legítimos de bens e,

simultaneamente, mitigar riscos transnacionais. A adesão do Brasil ao Acordo de Facilitação do Comércio (AFC) da Organização Mundial do Comércio (OMC) foi um marco nessa evolução, elevando a contribuição da alfândega para a agilidade logística ao mesmo nível da missão tradicional de proteção da sociedade, e dando início a uma fase de intensas transformações procedimentais e culturais na instituição (WTO, 2017).

Historicamente vinculada à arrecadação fiscal e ao controle físico de mercadorias, a aduana passou a exercer função central na governança econômica e comercial dos Estados. Essa transição é impulsionada por uma nova lógica baseada em análise de risco, integração de dados e cooperação interinstitucional, como resposta à complexificação dos fluxos logísticos globais e à crescente sofisticação das ameaças transfronteiriças (WCO, 2022).

No Brasil, esse movimento se manifesta em iniciativas como o Programa de Operador Econômico Autorizado (OEA), que completou uma década com participação relevante nas operações de comércio exterior — representando cerca de um terço dos registros — e o Portal Único de Comércio Exterior (Pucomex), cuja implementação da Declaração Única de Exportação (DU-E) já se encontra consolidada e avança nas etapas finais da Declaração Única de Importação (DUIMP). Ambos representam pilares de um modelo digital, interoperável e orientado à facilitação do comércio (RFB, 2023).

A Organização Mundial das Aduanas (WCO, 2022) destaca que a aduana moderna deve equilibrar fluidez comercial e segurança econômica, exigindo estruturas tecnológicas robustas, inteligência analítica e cooperação ativa entre órgãos nacionais e internacionais. O Brasil, nesse contexto, figura na vanguarda regional em tecnologias aplicadas à aduana: inteligência artificial para gestão de riscos, projetos-piloto em blockchain, inspeção remota de cargas e sistemas que cruzam dados aduaneiros, fiscais e logísticos em tempo real — exemplos concretos da aplicação de Big Data na gestão aduaneira.

O Pucomex e o Programa OEA também são marcos dessa transformação digital, promovendo a redução de custos operacionais, aumento da previsibilidade, desburocratização e integração dos sistemas de controle. A adoção dessas ferramentas exige, no entanto, investimentos significativos em interoperabilidade, segurança cibernética e governança de dados —

componentes essenciais para garantir a confiabilidade e a integridade das operações públicas. O Programa Remessa Conforme, que transformou a logística e o controle de remessas postais e expressas no Brasil, ao mesmo tempo em que trouxe maior agilidade, segurança e resultados, recebeu recentemente reconhecimento como iniciativa inovadora no âmbito internacional e foi utilizado por mais de 42 milhões de brasileiros num só ano, o que evidencia o nível de impacto desse nova abordagem para a economia e a população.

Além de sua função facilitadora, a aduana desempenha papel essencial no enfrentamento de ilícitos como contrabando, fraudes comerciais, lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo. Segundo a WCO (2019), o sucesso nesse combate depende de atuação coordenada com órgãos de fronteira, forças de segurança e agências internacionais. No Brasil, ferramentas como scanners de contêineres, análises preditivas, o Módulo Recintos e o Sistema Sivana são exemplos de soluções tecnológicas voltadas para a fiscalização seletiva e baseada em risco, reforçando a tendência de migração da inspeção reativa para modelos preditivos e preventivos.

O avanço da integração regional no âmbito do Mercosul e da Aliança do Pacífico amplia o papel estratégico da aduana brasileira. A harmonização de normas, a padronização de procedimentos e o intercâmbio de dados entre administrações aduaneiras vizinhas contribuem para o fortalecimento das cadeias regionais de suprimento. No entanto, persistem desafios relacionados à convergência de critérios de valoração, classificação fiscal e regimes tarifários, os quais, se não resolvidos, podem ser explorados para práticas de fraude ou subfaturamento.

Nesse sentido, ganha relevância a criação de regimes aduaneiros inteligentes — sustentados por certificações de operadores confiáveis (como o OEA), acordos de reconhecimento mútuo e plataformas de gerenciamento de risco integradas entre países. As chamadas rotas bioceânicas, que ligam o Brasil aos portos do Pacífico, especialmente via Bolívia, Paraguai e Argentina, reforçam essa necessidade, ao encurtar as distâncias logísticas com parceiros asiáticos e integrar economicamente os países da América do Sul. Trata-se de uma reconfiguração estratégica das rotas comerciais, que exige controles harmonizados e cooperação estreita entre aduanas nacionais.

A modernização aduaneira, contudo, demanda não apenas infraestrutura tecnológica, mas também desenvolvimento institucional e qualificação contínua do capital humano. A capacitação de servidores em áreas como ciência de dados, cibersegurança, inteligência analítica e fiscalização baseada em risco é vital para acompanhar a sofisticação dos desafios operacionais. A governança da força de trabalho deve contemplar políticas de valorização profissional, formação técnica e retenção de talentos, especialmente em áreas sensíveis, como os 16.800 km de fronteiras terrestres do país, que envolvem dez países e representam vulnerabilidades estruturais.

Essa extensa faixa territorial impõe desafios que transcendem a alçada aduaneira. A atuação eficaz nos postos de fronteira requer investimentos logísticos, melhorias nas condições de trabalho, incentivos à permanência dos servidores e políticas específicas para ocupação planejada, mesmo que temporária, dessas regiões estratégicas. A solução passa por ações interministeriais que articulem defesa, segurança pública, infraestrutura e gestão de pessoas.

A administração aduaneira brasileira, portanto, vive uma fase de transição paradigmática: do modelo burocrático e repressivo para um sistema integrado, orientado à facilitação, à prevenção de ilícitos e à inovação institucional. Consolidar esse modelo exige investimentos contínuos em tecnologia, infraestrutura, pessoal qualificado e integração normativa. Ao fazê-lo, o Brasil se alinha às melhores práticas internacionais e fortalece sua inserção nas cadeias globais de valor, garantindo que a facilitação do comércio seja direcionada exclusivamente aos fluxos lícitos, sustentáveis e seguros.

## 7 | Temas emergentes para a pesquisa e o debate acadêmico

Nos últimos anos, a tributação da economia digital e das novas formas de criação de valor passou a ocupar lugar de protagonismo nos debates acadêmicos e nas instâncias multilaterais, tendo em vista as fragilidades dos modelos tradicionais de incidência fiscal. A estas acrescem, mais recentemente, a riqueza gerada pela própria inteligência artificial e pela monetização de dados, a necessidade de criação / reforço de um Digital Presence Nexus em substituição da noção de estabelecimento estável ou permanente das empresas, ou as propostas alternativas ao BEPS que veem

sugerindo uma tributação baseada em “data value creation”, como novos eixos tributáveis, entre vários outros. (WORLD BANK, 2020; OECD, 2020b). Indo um pouco mais longe conseguimos vislumbrar a proposta da ONU sobre “Taxing Rights” (modelo mais favorável a países em desenvolvimento) e antever que a comparação crítica entre abordagens OCDE x ONU pode ensejar vários estudos significativos (UN, 2021; CATARINO, 2008).

Ao se fundamentarem tradicionalmente em conceitos clássicos de presença física e territorialidade, tais modelos tributários revelaram-se crescentemente incapazes de capturar a dinâmica de empresas baseadas em plataformas, ativos intangíveis e cadeias de valor globais que operam virtualmente. Essa lacuna resultou numa forte erosão de bases tributárias e crescente tensão entre países, desde logo porque grande parte do valor gerado por corporações digitais revelava-se difícil de alocar a jurisdições específicas (ZUCMAN, 2015). Esta rápida evolução pegou de surpresa a generalidade das jurisdições tributárias soberanas no mundo, constituindo um risco acrescido para os países em desenvolvimento, ficando sem se saber como podem manter sua margem de manobra política no contexto de acordos multilaterais como BEPS ou, mais recentemente, o MLI – Acordo Multilateral, ou como ultrapassar os perigos da harmonização sem flexibilidade (com real perda de autonomia fiscal dos países periféricos).

Em resposta a essa complexidade, a OCDE e o G20 lançaram o denominado projeto BEPS 2.0, cuja arquitetura se apoia em dois pilares interdependentes: o Pilar 1 propõe a repartição parcial de direitos tributários, realocando tributos a jurisdições onde as empresas digitais geram valor efetivo, enquanto o Pilar 2 estabelece uma alíquota mínima global, de modo a reduzir incentivos a guerras fiscais e práticas de elisão excessiva (OECD, 2020a). Para o Brasil, a adoção de tais mecanismos implica não apenas o ajuste de normas internas que disciplinem a tributação de serviços digitais e economia de dados, mas também a harmonização de novas regras de determinação de lucros que possam ser compatíveis com realidades econômicas contingentes, como no caso de exportadores de bens digitais com operações localizadas em diferentes países. Estudos recentes têm explorado, por exemplo, a viabilidade de modelos unilaterais provisórios para taxar receita bruta de plataformas estrangeiras, bem como cenários de

cooperação regional que antecipem definições de valor digital compartilhado.

Em paralelo, no plano interno, mantém plena atualidade o tema da justiça fiscal, equidade e progressividade, onde se vislumbra campo para inúmeros estudos de pesquisadores interessados não apenas no aspecto estritamente arrecadatório, mas em suas repercussões sobre a legitimidade do sistema tributário e sobre as desigualdades sociais estruturais. A própria ideia de justiça redistributiva e de institucionalização da tributação progressiva da renda das pessoas físicas carece de densidade científica posto que ela mexe diretamente com princípios fundamentais como os da legalidade, da igualdade vertical, do consentimento ou da capacidade contributiva (CATARINO, 2008; SHER, 2024; KOLOKOLTSOV; DRANOV; PISKUN, 2024).

A evidência empírica acumulada por Piketty (2014) ou Lustig (2022) demonstra que sistemas fortemente alicerçados em tributos indiretos e com menor tributação da renda e do patrimônio tendem a agravar disparidades de renda e a corroer o tecido social, sobretudo quando combinados a regimes de desonerações setoriais pouco transparentes. Modelos modernos de tributação do consumo conseguem aplicar bases tributáveis mais amplas alcançando uma melhor repartição do encargo tributário, mas apresentam tendências de regressividade para os contribuintes de menor renda, o que deve ser contrariado. De novo, a pesquisa tributária contemporânea tem aqui um amplo campo de análise para desenvolver indicadores de equidade que incorporem recortes de gênero, raça e renda, possibilitando avaliar com maior precisão os impactos distributivos de mudanças legislativas antes de sua implementação (OECD, 2022b; GREENSPUN; LUSTIG, 2013; OECD; KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE, 2024).

Além disso, a introdução de análises de regressividade efetiva, por meio de microsimulações com base em dados administrativos, tem se mostrado valiosa para aferir se ajustes pontuais, como a redução de isenções sobre bens supérfluos ou a elevação de alíquotas em segmentos de alta renda, de fato incrementam a progressividade sem criar distorções excessivas na base tributária. Em direção à interdisciplinaridade, pesquisadores têm cruzado abordagens jurídicas, econômicas e sociológicas para compreender como normas formais interagem com normas informais e percepções culturais sobre justiça, ressaltando que reformar alíquotas sem considerar fatores

comportamentais pode resultar em reação negativa dos contribuintes e aumento de práticas de subdeclaração.

Outro campo de investigação que ganha força refere-se à sustentabilidade, ao clima e às políticas tributárias verdes, instigado pela urgência das crises climáticas e pela necessidade de financiamento de políticas de mitigação e adaptação (IMF/OECD, 2021; WORLD BANK, 2022). Nesse contexto, tributos ambientais — como impostos sobre carbono, taxas de emissão e mecanismos de cap-and-trade — têm sido estudados como instrumentos que direcionam comportamentos de agentes econômicos para escolhas de menor impacto ambiental, ao mesmo tempo em que geram arrecadação destinada a projetos de transição energética e infraestrutura resiliente (OECD, 2021).

No cenário brasileiro, o desafio reveste-se de dupla natureza: ampliar a base fiscal verde sem penalizar de modo desproporcional segmentos vulneráveis da população, como comunidades agrícolas de baixa renda ou setores industriais que ainda dependem de fontes fósseis. A literatura (SILVEIRA et al., 2023) aponta que políticas de tributação do carbono, quando implementadas de forma isolada e sem compensações adequadas, podem não apenas agravar desigualdades rurais, mas também desencadear pressões sobre cadeias produtivas internas. Por isso, estudos atuais têm se debruçado sobre modelos híbridos que combinam incentivos fiscais para adoção de tecnologias limpas, por meio de créditos tributários, com tarifas gradualmente crescentes em combustíveis fósseis, de modo a garantir uma transição mais suave. Adicionalmente, a discussão acerca da justiça ambiental evidencia a necessidade de integrar a perspectiva dos direitos humanos ao desenho tributário, de modo que tributos verdes contribuam para a redução das desigualdades territoriais e reforcem a resiliência de comunidades frente a eventos extremos, sem negligenciar a equidade social (SCHRATZENSTALLER, 2023; ANTÓN ANTÓN, 2022; OECD, 2021, 2022a, 2024, 2025; LEITÃO, 2025).

A União Europeia e a OCDE têm dedicado muita atenção ao tema (EUROPEAN COMMISSION, 2019, 2021), desde logo no denominado Pacto Ecológico Europeu, focando a internalização dos custos ambientais, a promoção de políticas tributárias verdes, a adoção de um Mecanismo de Ajustamento Carbônico nas Fronteiras (CBAM) e a revisão da Diretiva da Tributação da Energia, entre outras iniciativas.

Despontam, ainda, como temas de estudo, as questões relacionadas com a inteligência fiscal e tecnologias digitais, aplicações de Big Data, blockchain e IA para incrementar a justiça na arrecadação, crises fiscais, pandemias e resiliência, choques climáticos, os “fiscal buffers verdes” ou fundos de emergência sustentados por tributos específicos, o uso da tributação ambiental como política redistributiva entre tantos outros.

Em suma, os temas emergentes para pesquisa e debate acadêmico vão além de adaptações tecnológicas ou retóricas. Eles exigem abordagens interdisciplinares que articulem elementos de economia política, direito internacional, tecnologia e ciências sociais para compreender e propor soluções para os desafios colocados pela economia digital, pelas imperfeições distributivas e pela urgência ambiental. Trata-se de aprofundar a análise teórica e de desenvolver métodos empíricos que dialoguem com a complexidade de sociedades heterogêneas e interconectadas, produzindo evidências confiáveis e propostas normativas que atinjam o cerne das transformações necessárias para um sistema tributário e aduaneiro mais justo, eficiente e sustentável.

## 8 | A revista como espaço de diálogo plural e qualificado

A administração tributária e aduaneira contemporânea vive um momento de inflexão histórica, marcado pela convergência de múltiplas transformações que redefinem os paradigmas tradicionais de gestão fiscal. Tudo anteriormente apontado, como as inovações tecnológicas, as demandas crescentes por transparência e *accountability*, as pressões da economia digital globalizada e os imperativos de sustentabilidade ambiental, configuram um cenário complexo que exige respostas institucionais sofisticadas. Esse contexto torna a produção de conhecimento especializado não apenas um imperativo acadêmico, mas uma necessidade estratégica para o aperfeiçoamento das políticas públicas e para a construção de sistemas fiscais mais eficientes, equitativos e legitimados socialmente.

Com esse objetivo, a Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da RFB emerge como uma plataforma editorial estratégica destinada a fomentar o diálogo interdisciplinar e a produção de conhecimento científico de excelência na área fiscal. Seu relançamento representa o reconhecimento de que os desafios contemporâneos da administração tributária

transcendem as fronteiras disciplinares tradicionais, demandando abordagens que integrem perspectivas jurídicas, econômicas, sociológicas, tecnológicas e ambientais. A Revista posiciona-se como um espaço de convergência intelectual onde pesquisadores, gestores públicos, profissionais do setor privado e demais stakeholders podem contribuir para a construção de um acervo teórico-empírico capaz de orientar as transformações necessárias no campo fiscal.

A Revista tem um caráter plural que manifesta-se tanto na diversidade de disciplinas e perspectivas que acolhe quanto na variedade de formatos editoriais que contempla. Artigos empíricos baseados em análises quantitativas rigorosas, estudos de caso comparativos, ensaios teóricos, resenhas críticas e debates institucionais constituem modalidades complementares de produção de conhecimento, cada uma contribuindo com suas especificidades metodológicas para o enriquecimento do debate. A qualificação constitui pilar fundamental da proposta editorial, com compromisso aos mais elevados padrões de rigor científico que assegurem qualidade metodológica, originalidade das contribuições e relevância prática dos resultados apresentados.

Os desafios da tributação da economia digital, da cooperação fiscal internacional, da harmonização de práticas aduaneiras e da implementação de políticas tributárias verdes transcendem fronteiras nacionais. Nesse sentido, a revista propõe-se a ser um veículo de intercâmbio de experiências e conhecimentos entre diferentes jurisdições, promovendo a circulação de boas práticas e a identificação de soluções inovadoras para problemas comuns. Simultaneamente, a sustentabilidade e a responsabilidade social constituem valores transversais e permeiam a proposta editorial, orientando a seleção de temas prioritários e promovendo debates que contribuam para a construção de sistemas fiscais alinhados com os objetivos de uma agenda sustentável.

O papel da revista como catalisadora de inovações na administração tributária merece destaque especial, promovendo a divulgação de pesquisas sobre tecnologias emergentes, modelos de conformidade cooperativa, práticas de governança digital e metodologias avançadas de análise de dados. A formação de uma comunidade epistêmica representa objetivo estratégico de longo prazo, aspirando a ser um ponto de convergência para pesquisadores, gestores e

profissionais interessados no avanço do conhecimento sobre administração tributária e aduaneira.

Em síntese, a revista posiciona-se como instrumento de transformação intelectual e institucional, comprometido com a produção de conhecimento científico de excelência, o fomento ao diálogo interdisciplinar e a contribuição para o aperfeiçoamento das práticas de administração fiscal, constituindo um convite aberto a todos os interessados em participar dessa empreitada coletiva de construção de conhecimento a serviço de uma administração tributária mais eficiente, justa e sustentável.

## Referências bibliográficas

ADEYEYE, Gbade Babatunde. The impact of taxpayers' perception of good governance on voluntary tax compliance in Lagos State, Nigeria. 2014. Tese (Doutorado em Administração/Contabilidade) — University of Lagos, Lagos, Nigéria, 2014.

ADELEKAN, O. A.; ADISA, O.; ILUGBUSI, B. S.; et al. Evolving Tax Compliance in the Digital Era: a comparative analysis of AI-driven models and blockchain technology in US tax administration. *Computer Science & IT Research Journal*, v. 5, n. 2, p. 311–335, fev. 2024. DOI: 10.51594/csitrj.v5i2.759.

ANSELL, Christopher; TORFING, Jacob. Public governance as co-creation: a strategy for revitalizing the public sector and rejuvenating democracy. Cambridge: Cambridge University Press, 2021. p. 266–311.

ANTÓN ANTÓN, Álvaro. EU energy taxation framework revision in the context of the green deal: towards a green, efficient, socially just, and inclusive economy transition. *Visual Review. International Visual Culture Review / Revista Internacional de Cultura Visual*, v. 11, n. 3, p. 1–13, 11 nov. 2022.

ARISTOVNIK, Aleksander; MURKO, E.; RAVŠELJ, Dušan. From Neo-Weberian to Hybrid Governance Models in Public Administration: differences between state and local self-government. *Administrative Sciences*, v. 12, n. 1, art. 26, 2022. DOI: 10.3390/admsci12010026.

BIAŁOŻYT, Wojciech. Digital Era Governance — a new chapter of public management theory and practice.

MAZOWSZE Studia Regionalne, n. 22, p. 117–129, 2017.  
DOI: 10.21858/msr.22.08.

BIRD, Richard M.; ZOLT, Eric M. Technology and taxation in developing countries: from hand to mouse. National Tax Journal, Washington, DC, v. 61, n. 4, p. 791–821, dez. 2008.

BOLL, Karen. Stimulating collaboration and cooperation in tax inspection. In: VAN DE WALLE, Steven; RAAPHORST, Nadine (orgs.). Inspectors and enforcement at the front line of government. Cham: Springer International Publishing, 2019. p. 145–165.

BRAITHWAITE, John. Globalisation, redistribution and tax avoidance. Public Policy Research, v. 12, n. 2, p. 85–92, 2005.

BRAITHWAITE, Valerie. A new approach to tax compliance. In: BRAITHWAITE, Valerie (org.). Taxing democracy: understanding tax avoidance and evasion. Aldershot: Ashgate, 2003. p. 1–11.

BRAITHWAITE, Valerie; MURPHY, Kristina; REINHART, Monika. Taxation threat, motivational postures, and responsive regulation. Law & Policy, Hoboken, v. 29, n. 1, p. 137–158, jan. 2007.

BRASIL. Decreto 63.659, de 20 de novembro de 1968. Define a estrutura e as atribuições da Secretaria da Receita Federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-63659-20-novembro-1968-404916-publicacaooriginal-1-pe.html>.

Acesso em: 29 set. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm).

Acesso em: 29 set. 2025.

CAMPOS, Flávio Vilela. El cumplimiento cooperativo en Brasil: un análisis comparado. 2020. Dissertação (Mestrado) — Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED); Instituto de Estudios Fiscales – IEF, Espanha, 2020.

CATARINO, João Ricardo. Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual. Coimbra: Almedina, 2008.

CRANDALL, William Joseph. Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration. Washington, DC: International Monetary Fund, 2010. (Technical Notes and Manuals, n. 2010/011). ISBN 978-1-4623-1623-6.

DAWES, Sharon S.; VIDIASOVA, Lyudmila; PARKHIMOVICH, Olga. Planning and designing open government data programs: an ecosystem approach. Government Information Quarterly, v. 33, n. 1, p. 15–27, 2016. DOI: 10.1016/j.giq.2016.01.003.

DUNLEAVY, Patrick; MARGETTS, Helen. Data science, artificial intelligence and the third wave of digital era governance. Public Policy and Administration, v. 40, n. 2, p. 185–214, 2023. DOI: 10.1177/09520767231198737.

DUNLEAVY, Patrick; MARGETTS, Helen; BASTOW, Simon; TINKLER, Jane. Digital Era Governance: IT corporations, the state, and e-government. Oxford: Oxford University Press, 2006. DOI: 10.1093/acprof:oso/9780199296194.001.0001.

EUROPEAN COMMISSION. Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: The European Green Deal (COM/2019/640 final). Brussels, 11 Dec. 2019

EUROPEAN COMMISSION. Green taxation and other economic instruments: internalising environmental costs to make the polluter pay. Study. Directorate-General for Environment. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 12 Nov. 2021.

GARCIA, Tatiana de Souza Leite. Desafios da integração Sul-Americana: as políticas de meio ambiente e de transportes no MERCOSUL (2009–2019). 2020. Tese (Doutorado em Geografia Humana) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

GISSELQUIST, Rachel M. Good governance as a concept, and why this matters for development policy. Helsinki: UNU-WIDER, 2012. (WIDER Working Paper, 2012/30).

GOMES, Antônio Paulo Machado; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; FRANCISCO, José Roberto de Souza;

LARA, Fabiano Teodoro de Rezende. A theoretical model to discuss tax avoidance based on game theory. *Brazilian Business Review*, v. 20, n. 3, p. 281–300, maio-jun. 2023. DOI: 10.15728/bbr.2023.20.3.3.en.

GREENSPUN, Samantha; LUSTIG, Nora. Gendered Fiscal Incidence Analysis: A Review of the Literature. *CEQ Working Paper* 76. New Orleans, LA: CEQ Institute, Tulane University, nov. 2013.

GRINDLE, Merilee S. Good governance, R. I. P.: a critique and an alternative. *Governance*, vol. 30, n. 1, p. 17–22, jan. 2017. DOI: 10.1111/gove.12223.

HABBAL, Fawwaz; et al. A systems approach to addressing human challenges. In: *Reshaping Engineering Education: Addressing Complex Human Challenges*. Cham: Springer / Springer Nature, 2024. Cap. 2. DOI: 10.1007/978-981-99-5873-3\_2.

HENRICHES, Joanni Aparecida; MEZA, Maria Lúcia Figueiredo Gomes de. Governança multinível para o desenvolvimento regional: um estudo de caso do Consórcio Intermunicipal da Fronteira. *urbe. Revista Brasileira de Gestão Urbana*, Curitiba, v. 9, n. 1, p. 124–138, abr. 2017. DOI: 10.1590/2175-3369.009.001.A003.

HILL, Michael; HUPE, Peter L. Implementing public policy: governance in theory and in practice. Repr. ed. London: Sage, 2007.

IMF/OECD. Tax Policy and Climate Change: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Itália, set. 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-g20-report-tax-policy-and-climate-change.htm>.

Acesso em: 8 set. 2025.

JACKSON, Ira A. Insights: bringing tax administration out of the bureaucratic closet. *Journal of Policy Analysis and Management*, vol. 5, n. 1, p. 139–143, jan. 1985. DOI: 10.1002/pam.4050050108.

KAREIVAITE, Rasa. The significance of good governance for sustainable development: a theoretical approach. In: JAROSZ, Adam (org.). *Good governance and civil society: selected issues on the relations between state, economy and society*. Newcastle upon Tyne: Cambridge Scholars Publishing, 2015. p. 13–26. (CGS Studies).

KOLOKOLTSOV, Vassili N.; DRANOV, Egor M.; PISKUN, Denis E. A new approach to the theory of optimal income tax. Preprint arXiv, 10 ago. 2024. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2408.14476>.

Acesso em: 18 ago. 2025.

KOOIMAN, Jan. Governing as governance. Thousand Oaks, CA: Sage, 2003.

LAURIDSEN, Laurids S. From good governance to developmental governance: how policies, institutions and politics matter. *Forum for Development Studies*, vol. 39, n. 3, p. 337–366, nov. 2012. DOI: 10.1080/08039410.2012.688861.

KOTSOGIANNIS, C. Introduction to the Special Issue ‘New Perspectives on Tax Administration Research’. *CESifo Economic Studies*, v. 66, n. 3, p. 181–184, 2020. DOI: 10.1093/cesifo/ifaa009.

LEFTWICH, Adrian. Governance, the state and the politics of development. *Development and Change*, vol. 25, n. 2, p. 363–386, abr. 1994. DOI: 10.1111/j.1467-7660.1994.tb00519.x.

LEITÃO, Nuno Carlos. The impact of environmental taxes and renewable energy on carbon dioxide emissions in OECD countries. *Energies*, Basel, v. 18, n. 10, p. 2543, 2025. DOI: 10.3390/en18102543.

LEVY, Brian; FUKUYAMA, Francis. Development strategies: integrating governance and growth. *World Bank Policy Research Working Paper*, n. 5196, 2010. DOI: 10.1596/1813-9450-5196.

LUSTIG, Nora (org.). *Commitment to Equity Handbook: Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty*. 2. ed. Washington, DC: Brookings Institution Press; New Orleans, LA: CEQ Institute, Tulane University, 2022.

MCGEE, Robert W. (org.). *The ethics of tax evasion: perspectives in theory and practice*. New York: Springer, 2012.

MEAGHER, Dan. The common law principle of legality in the age of rights. *Melbourne University Law Review*, v. 35, n. 2, p. 449–478, 2011.

MICKLITZ, Hans-W. (ed.). *The Role of the EU in Transnational Legal Ordering: Standards, Contracts and*

Codes. Cheltenham / Northampton: Edward Elgar, 2020. ISBN 978-1-78811-840-8.

MOORE, Mick. Between coercion and contract: competing narratives on taxation and governance. In: BRAUTIGAM, Deborah; FJELDSTAD, Odd-Helge; MOORE, Mick (orgs.). Taxation and state-building in developing countries: capacity and consent. Cambridge; New York: Cambridge University Press, 2008. p. 34–63.

MURAT, Adam. Legal regulation of non-judicial methods of consideration and resolution of tax disputes: tax ombudsman, tax arbitration and mediation in tax disputes / taxation of digital companies: experience of Russia and other countries. *Financial Law Review*, v. 22, n. 2, p. 129–147, 2021. DOI: 10.4467/22996834FLR.21.016.14106.

NEMBE, J. K.; et al. The role of artificial intelligence in enhancing tax compliance and financial regulation. *Finance & Accounting Research Journal*, v. 6, n. 2, p. 241–251, 2024. DOI: 10.51594/farj.v6i2.822.

NEVES, Juliano B. J.; ROMÃO, Ana L. Adoção de IA na administração pública: do tecnicismo à vantagem competitiva e à confiança dos cidadãos. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, n. 90, p. 25–53, 2025. DOI: 10.69733/clad.ryd.n90.a378.

OECD. Accountability and democratic governance: orientations and principles for development. Paris: OECD Publishing, 2014.

OECD. Aligning regional and local budgets with green objectives: Subnational green budgeting practices and guidelines. OECD Multi-level Governance Studies. Paris: OECD Publishing, jun. 2022a. DOI: 10.1787/93b4036f-en.

OECD. Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. Paris: OECD Publishing, jul. 2013. DOI: 10.1787/9789264200852-en.

OECD. Effective Carbon Rates 2021: Pricing Carbon Emissions through Taxes and Emissions Trading. OECD Series on Carbon Pricing and Energy Taxation. Paris: OECD Publishing, 5 maio 2021. DOI: 10.1787/0e8e24f5-en.

OECD. Government at a Glance 2025: Governing for the Green Transition. Paris: OECD Publishing, 19 jun. 2025. DOI: 10.1787/0efd0bcd-en.

OECD. Pricing Greenhouse Gas Emissions 2024: Gearing Up to Bring Emissions Down. OECD Series on Carbon Pricing and Energy Taxation. Paris: OECD Publishing, nov. 2024. DOI: 10.1787/b44c74e6-en.

OECD. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. Paris: OECD Publishing, dez. 2020b. DOI: 10.1787/ca274cc5-en.

OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, out. 2020a. DOI: 10.1787/0e3cc2d4-en.

OECD. Tax Policy and Gender Equality: A Stocktake of Country Approaches. Paris: OECD Publishing, fev. 2022b. DOI: 10.1787/b8177aea-en.

OECD; KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE. Addressing inequality in budgeting: lessons from recent country experience. Paris: OECD Publishing, 19 fev. 2024. DOI: 10.1787/ea80d61d-en.

OWENS, Jeffrey. Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation* (IBFD), vol. 66, n. 9 (set. 2012). DOI: <https://doi.org/10.59403/lcgqz6q>.

PIKETTY, Thomas; GOLDHAMMER, Arthur (trad.). Capital in the Twenty-First Century. Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portal Único de Comércio Exterior (Pucomex). Brasília: Receita Federal do Brasil, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pucomex>. Acesso em: 10 set. 2025.

RUKANOVA, Boriana; TAN, Yao-Hua; KHALID, Hana; GORLITZ, Olaf; ZHANG, Yang. A high-level framework for green customs and research agenda. In: DG.O 2022: THE 23rd ANNUAL INTERNATIONAL CONFERENCE ON DIGITAL GOVERNMENT RESEARCH, 23., 2022, Virtual Event, Republic of Korea. Proceedings.... New York: ACM, 15 jun. 2022. p. 1230–1239. DOI: 10.1145/3543434.3543660. Disponível em: <https://dl.acm.org/doi/10.1145/3543434.3543660>. Acesso em: 24 jul. 2025.

SCHRATZENSTALLER, Margit. Elements of a European Green Fiscal Policy. *Intereconomics – Review of*

European Economic Policy, vol. 58, n. 6, p. 300–304, 14 dez. 2023. DOI: 10.2478/ie-2023-0062.

SHER, Itai. Generalized social marginal welfare weights imply inconsistent comparisons of tax policies. American Economic Review, vol. 114, n. 11, p. 3551–3577, nov. 2024. DOI: 10.1257/aer.20211025.

SILVEIRA, Larissa da; et al. Taxonomia da Ciência Aberta: revisada e ampliada. Encontros Bibli: revista eletrônica de biblioteconomia e ciência da informação, v. 28, 2023. e91712. DOI: 10.5007/1518-2924.2023.e91712.

SLEMROD, Joel. Tax compliance and enforcement. Journal of Economic Literature, v. 57, n. 4, p. 904–954, dez. 2019. DOI: 10.1257/jel.20181437.

SMITH, Brian C. Good governance and development. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2007.

SPANHOVE, Jürgen; VERHOEST, Koen. Corporate governance vs. government governance: translation or adaptation?, 2007. Disponível em: [https://www.steunpuntbov.be/rapport/s2A0306001\\_EIA\\_SM\\_spanhoveverhoest\\_2007.pdf](https://www.steunpuntbov.be/rapport/s2A0306001_EIA_SM_spanhoveverhoest_2007.pdf).

Acesso em: 8 set. 2025.

UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Proposal for inclusion of Article 12B (Automated Digital Services) in the UN Model Tax Convention. Abril 2021.

VÉGH, Gyöngyi. Tax administration: good governance. EC Tax Review, v. 27, n. 1, p. 48–60, 2018. DOI: 10.54648/ECTA2018005.

WIESEL, Fredrika; MODELL, Sven. From new public management to new public governance? Hybridization and implications for public sector consumerism. Financial Accountability & Management, v. 30, n. 2, p. 175–205, maio 2014. DOI: 10.1111/faam.12033.

WORLD BANK. Governance and Development. Washington, DC: World Bank, 1992.

WORLD BANK. State and Trends of Carbon Pricing 2022. Washington, DC: World Bank, 24 maio 2022. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/37455>.

Acesso em: 8 set. 2025.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION (WCO). Coordinated Border Management Compendium. Bruxelas: WCO, 2022.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION (WCO). Coordinated Border Management: a concept paper. Bruxelas: WCO, 2009.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION (WCO). Green Customs / Circular Economy: a Trade Facilitation Perspective. Bruxelas: WCO, 2023.

WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO). Agreement on Trade Facilitation. Geneva: WTO, 22 fev. 2017. Disponível em:

[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/tfa\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/tfa_e.htm).

Acesso em: 10 set. 2025.

ZUCMAN, Gabriel. The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens. Chicago: University of Chicago Press, 2015.

ZYSMAN, John; KENNEY, Martin. The next phase in the digital revolution: intelligent tools, platforms, growth, employment. In: conferências/anais relacionados, 2018. DOI: 10.1145/317

# Tributação e cooperação internacional: o futuro da soberania tributária e os desafios da administração tributária no século XXI

## *Taxation and international cooperation: the future of tax sovereignty and the challenges of tax administration in the 21st Century*

Heleno Taveira Torres

Professor Titular de Direito Financeiro e Chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Presidente do Instituto Latino-Americanano de Derecho Tributario – ILADT.

Superintendente de Relações Institucionais da USP. Vice-presidente dos Conselhos Jurídicos da CNI e da FIESP. Foi Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF. Foi Vice-Presidente e Membro do Comitê Executivo da International Fiscal Association (IFA), com sede em Amsterdã Holanda, de 2008/2013. Ocupa a Cadeira 46 da “Academia Paulista de Direito” – APD. Advogado.

### RESUMO

O presente artigo analisa os desafios contemporâneos da tributação internacional sob a ótica da cooperação entre as administrações fiscais e da soberania tributária dos Estados no século XXI. Em um contexto de globalização econômica, digitalização e crescente interdependência entre os sistemas fiscais, a capacidade dos países de exercerem plenamente sua soberania tributária vem sendo progressivamente condicionada por acordos internacionais e pelas novas estruturas de governança global, como aquelas conduzidas pela OCDE, G20 e ONU. O estudo aborda os fundamentos teóricos e jurídicos da cooperação fiscal internacional, examinando a tensão entre a autonomia estatal e a necessidade de integração normativa para o combate à evasão e elisão fiscais, à concorrência tributária nociva e à dupla tributação. Discute-se, ainda, o papel das administrações tributárias como atores centrais nesse novo paradigma, responsáveis não apenas pela arrecadação, mas pela construção de um ambiente de transparência, previsibilidade e equidade fiscal. A partir da análise de experiências internacionais e de instrumentos multilaterais, o artigo propõe uma reflexão sobre os caminhos para a harmonização da tributação em nível global, sem que se comprometa o núcleo essencial da soberania tributária. Conclui-se que a consolidação de um modelo cooperativo e equilibrado exige o fortalecimento institucional das administrações fiscais, a adoção de políticas tributárias mais justas e a consolidação de uma governança fiscal global orientada por princípios de justiça, solidariedade e desenvolvimento sustentável.

**Palavras-chave:** Tributação internacional. Cooperação fiscal. Soberania tributária. Governança global. Justiça fiscal.

### ABSTRACT

This article analyzes the contemporary challenges of international taxation from the perspective of cooperation among tax administrations and the preservation of States' fiscal sovereignty in the 21st century. In a context marked by economic globalization, digitalization, and increasing interdependence among tax systems, the ability of nations to fully exercise their sovereign taxing powers has become increasingly constrained by international agreements and emerging structures of global governance led by organizations such as the OECD, G20, and the United Nations. The study explores the theoretical and legal foundations of international tax cooperation, examining the tension between state autonomy and the need for normative integration to curb tax evasion, harmful tax competition, and double taxation. It also highlights the role of tax administrations as key actors in this new paradigm — not only responsible for revenue collection but also for fostering transparency, predictability, and fiscal equity. Drawing from comparative experiences and multilateral instruments, the article offers reflections on the possible paths toward greater harmonization of global taxation without undermining the core of fiscal sovereignty. It concludes that building a balanced and cooperative framework depends on the institutional strengthening of tax administrations, the adoption of fairer tax policies, and the establishment of a global fiscal governance model guided by the principles of justice, solidarity, and sustainable development.

**Keywords:** International taxation. Fiscal cooperation. Tax sovereignty. Global governance. Tax justice.

## 1 | Introdução

INTRODUÇÃO A dinamização das relações econômicas e a intensificação da integração internacional, resultantes do expressivo avanço da globalização após a pandemia de Covid-19, impulsionaram profundas transformações na ordem econômica mundial e, por consequência, nas relações tributárias. O aumento das transações digitais, a ampliação do comércio internacional e a reorganização das cadeias produtivas exigiram do Estado brasileiro uma reestruturação normativa e administrativa capaz de acompanhar as novas dinâmicas econômicas e garantir a efetividade da arrecadação, o que se espera ser materializado no sistema tributário nacional por meio da Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Nesse cenário, somam-se a essas transformações globais as mudanças advindas da Reforma Tributária, que busca não apenas simplificar e racionalizar a tributação, mas também aprimorar o papel da Administração Tributária, mediante cooperação, simplificação e transparência (art. 145, § 3º da CF). Essa modernização pretende assegurar maior eficiência na gestão fiscal, ampliar a transparência na arrecadação e promover um ambiente tributário mais equitativo e compatível com os desafios da economia globalizada, inclusive, no que se refere à tributação e cooperação internacional.

No contexto do mundo globalizado, surge o mais novo paradigma do Direito Tributário, o “Fisco Global”, pelo rompimento com a dogmática tradicional da soberania, ao se autorizar a realização de fiscalizações, notificações ou cobrança do crédito tributário em estados estrangeiros. O paradigma do fisco global tem o propósito de recompor a base de tributação nacional, o que permitirá o aumento de arrecadação. Contudo, nunca em detrimento dos direitos e garantias fundamentais.

Ao longo deste artigo, examinam-se os fundamentos teóricos da soberania e sua projeção no âmbito da soberania tributária, compreendida como expressão institucional da autonomia do Estado no exercício do poder de tributar e na gestão da arrecadação. Analisa-se, ainda, o impacto da Reforma Tributária sobre o federalismo fiscal brasileiro e os desafios impostos às Administrações Tributárias na construção de um modelo de governança fiscal cooperativo, transparente e orientado à eficiência.

Por fim, destaca-se a relevância da cooperação internacional e da responsividade administrativa como vetores essenciais à consolidação da soberania tributária no século XXI, bem como se analisam os impactos da reforma tributária sobre o consumo nas finanças e no equilíbrio arrecadatório das Unidades Federativas.

## 2 | Aspectos conceituais da soberania e a soberania tributária

Falar sobre “soberania” equivale ao mesmo que pensar o Estado de Direito. Por isso, a soberania fiscal nada mais é do que a parcela de poderes relativos ao poder de criar e de cobrar tributos no Estado de Direito. O modelo de estado brasileiro foi haurido da experiência de outros povos e está repleto de influências históricas das épocas precedentes. Pela tradição, surgem repetições de conceitos e exame de instituições que estariam mais afeitos às experiências estrangeiras ou aos modelos de antanho, quando já não foram superados pela técnica ou pela complexidade do jurídico.

Como peculiar da nossa cultura jurídica, salvo honrosas exceções, colabora para estas dificuldades a importação acrítica de doutrinas dos diversos países de culturas jurídicas, especialmente Alemanha, França e Estados Unidos ou Inglaterra, sem o devido cuidado de elaboração quanto às diferenciações e fundamentos. Basta ver que expressões como “*État Du Droit*”, “*Rechtsstaat*” ou “*Rule of Law*”<sup>1</sup>, em muitos casos, são traduzidos como sinônimos de “Estado de Direito”, ou como Estado Democrático de Direito, sem qualquer reparo, e as instituições desses ordenamentos interpretadas ou assumidas sem qualquer cerimônia, como se tivessem efeitos equivalentes.

No Século XVI, a noção de soberania começa a assumir um caráter institucional e, nesse período, Jean Bodin a define como “*el poder absoluto y perpetuo de una república*.<sup>2</sup> Para Bodin, cuja teoria era coincidente com os propósitos de fortalecimento dos principados pela burguesia nascente, a soberania teria o caráter de poder absoluto, permanente, desprovido de limites internos ou externos e seu detentor não se responsabilizava pelo direito criado ou os atos que praticava: “*La soberanía no es limitada, ni en poder, ni en responsabilidad, ni en tiempo*”. Este poder absoluto assumiria feições de dogma e, ao mesmo tempo, razão central de toda a ação do Estado.

O poder de supremacia dos príncipes consistiria numa competência particular de predomínio sobre súditos e território, de tal modo organizado que gerava uma supremacia territorial em plenitude, com regras de legitimidade fundadas na tradição. Vem destes tempos a compreensão do tributo como “ius imperii”, como uma decorrência da soberania do Estado, algo totalmente superado nos tempos atuais.

Ao longo dos séculos XVI e XVII, a doutrina dos *fins do estado* vê-se aprimorada, como forma de expressar as funções do princípio, que seria zelar pelo bem comum e pela paz de todos, com direitos de supremacia (*autorictas non veritas facit legem*). Nesse contexto, a ideia de “bem geral” assume uma larga importância, como justificativa da ação do poder do princípio, inclusive em matéria fiscal. Assim, bastaria a alegação de que o destino seria o atendimento do “bem comum” para que todo o patrimônio, riqueza ou trabalho pudesse vir assumido pelo princípio, em detrimento dos súditos.

Mais tarde, Rousseau, em 1762, publica os seus princípios de direito político (*Contrato Social*), o que gerou grande influência sobre os revolucionários, inclusive na própria elaboração da Constituição francesa. Igualmente a Cícero ou a Hobbes, buscou Rousseau a segurança na ordem social, que não adviria da natureza, mas fundar-se-ia em convenções. Com Rousseau, vê-se introduzida a noção de “soberania popular”, identificada com o papel do Parlamento, em contraposição ao “governo”, que se ocuparia de executar e cumprir as leis aprovadas pelo legislador soberano.

Na visão de Carl Schmitt, o *Leviathan*, o deus mortal que traz paz e segurança, que castiga, premia, faz justiça e aplica a lei, e que, por isso mesmo, exige obediência absoluta, não admite direito de resistência fundado em qualquer direito superior ou distinto, por ser a alternativa de segurança contra o “estado de natureza”, onde não há lei que ou respeito ao direito alheio<sup>3</sup>. Destarte, segundo ele, o Leviathan como “*magnus homo*”, como a pessoa soberana do Estado, à imagem e semelhança de Deus, foi destruído no século XVIII. O estado do princípio absoluto, agora, viria ligado juridicamente pela lei e transformava-se no “estado de polícia” e, como passo seguinte, em “estado de direito”, com a lei assumindo o controle sobre o *Leviathan*.<sup>4</sup>

Com a Revolução francesa, o Estado de Direito, como Estado racional a serviço do interesse comum dos indivíduos, vê-se autodeterminado pela lei, elaborada

sob a égide da “soberania popular”. Para tanto, a tripartição dos poderes, como idealizada por Montesquieu, ao instituir a separação das funções<sup>5</sup> legislativas, administrativas e judiciais, confere as condições precípuas do Estado. A segurança jurídica assume, assim, pela primeira vez, posição preeminente, com a vitória da legalidade como certeza e liberdade. Surge o *Estado de Direito*.<sup>6</sup>

O *Estado de Direito*, de se ver, legitimava-se estritamente pelo formalismo legal, ao conceber-se como a suprema vontade do estado, manifesta com o nome de “lei”, como bem descrito por Otto Mayer<sup>7</sup>. Isso, porém, precisa vir examinado à luz das distintas experiências vivenciadas como Estado de Direito, na forma do “*État Du Droit*” francês, do “*Rechtsstaat*” alemão e da “*Rule of Law*” inglesa, nas suas etapas evolutivas.

Com relação ao exercício do Poder, neste novo Estado de Direito, a influência do direito constitucional francês sobre as instituições dos estados alemães estava patente nas cartas constitucionais, como noticia Otto Mayer.<sup>8</sup>

A evolução e a própria formulação do sistema jurídico e da noção de *Rule of Law*, no direito inglês, de longe, não guarda coincidências ou interferências com aquela do *Rechtsstaat* alemão ou ao *État de droit* francês. Jacques Chevalier chega mesmo a falar em uma oposição: “à l’*État de droit* s’opposait notamment le modèle britannique de la *Rule of Law*”. E isto porque sem a exata noção da relação existente entre os sistemas de *Common Law* e aquele da *Rule of Law*<sup>9</sup>, a pouco se progride.

Conforme observa René David, “nem a palavra *Estado* nem a palavra *Administração* pertencem ao vocabulário do direito inglês”. O direito inglês conhece “a Coroa” (*the Crown*), com funções de poder executivo, e o *Parlamento*<sup>10</sup>. E sua evolução é marcada por uma continuidade que não se depara com saltos revolucionários ou de unificação suficientes para quebrar a tradição do *Common Law* e da *Rule of Law* como sistemas jurídicos justapostos e integrados ao ordenamento inglês.

Deve-se a Albert Venn Dicey, no seu fundamental *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*, de 1885, a virtude de ter desenvolvido, pela primeira vez, uma teoria completa sobre o sistema constitucional inglês, e, em tal ordem de grandeza, que ainda hoje continua sendo obra de referência obrigatória<sup>11</sup>. Nesta, Dicey demonstra as razões pelas quais o Parlamento inglês exerce sua soberania, sob o princípio do

“Parliamentary Sovereignty”<sup>12</sup>. Os poderes do *Rule of Law* inglês surgem de uma vontade geral que não se submete aos poderes de qualquer princípio ou à burocracia do Estado-Administração. Tampouco é fruto de uma assembléia constituinte, expressão contratualista da soberania popular. Não depende de uma constituição formalista e rígida, escrita e hierarquicamente superior ao direito interno. Ele é a própria síntese da segurança jurídica e característica do Direito Constitucional Inglês, nas palavras de Dicey: “This supremacy of the law, or the security given under the English constitution to the rights of individuals looked at from various points of view”.<sup>13</sup>

Para as concepções em voga no Direito Constitucional inglês, a Constituição não poderia prever nenhum rol de direitos fundamentais intangíveis. Estes cabem ao Parlamento prescrever – detentor da soberania –, nos limites da *Rule of Law*. Eis porque aquela designação como legalidade, de determinação do Estado submetido às leis e de direitos fundamentais confunde-se na expressão *Rule of Law*, porque esta a um só tempo pode ser considerado como legitimidade do parlamento (Estado de Direito), como o exercício mesmo da legalidade ou como instituição ou proteção de regras que garantem direitos individuais, pela limitação das liberdades alheias.

O constitucionalismo americano não é continuação do inglês,<sup>14</sup> particularmente quanto à natureza do conceito de *Rule of Law*. Neste aspecto, a influência da tradição francesa é expressiva, como se denota do próprio “Poder Constituinte” e diversas outras instituições encontradas no direito americano e sem qualquer paralelo com o direito inglês. O poder constituinte, posto acima do legislador, contraria a ideia do *Parlamento Soberano*. Ademais, os EUA preferiram uma Constituição escrita, e, em seguida, a integraram com um rol de direitos fundamentais, como se verifica nas dez emendas, ainda que seja um elenco não-taxativo, e, para proteção dos cidadãos, viu-se instituído um sistema de controle de constitucionalidade das leis, a partir da Jurisprudência da Corte Constitucional, especialmente com a decisão *Marbury v. Madison*, de 1803 (*judicial review of legislation*). Não se deve, pois, considerar o *Rule of Law* americano com instituto importado dos ingleses.

Dada a função precípua da Constituição de atribuir o poder de institucionalização do sistema tributário, cabe ao Estado, investido da “soberania tributária”, exercer sua função de arrecadação e fiscalização dos tributos. Assim, o exercício do poder de tributar pelos entes federados, constituído e estabelecido

constitucionalmente, reflete a manifestação funcional da soberania interna e o reconhecimento de reciprocidade externa, de modo que a soberania tributária se reveste de princípio fundamental da própria existência jurídica do Estado.<sup>15</sup>

Examinados os três modelos de Estado de Direito tradicionais, confirma-se a proposição teórica que adiantamos acima, quanto à necessária distinção destas modalidades, para a maior precisão teórica de nossas construções. O exame da evolução do Estado é fundamental para compreender as diversas razões das mudanças verificadas em matéria tributária ao longo dos tempos. E a razão é objetiva. O “poder de tributar”, no Estado Democrático de Direito, efetiva-se nos limites da liberdade, da democracia e da dignidade da pessoa humana.

Feitas essas considerações propedêuticas, cuja finalidade é unicamente aquela de situar as bases de origem e fundamentação do Estado Democrático de Direito, em aprofundamento a este conceito, passamos ao exame do Estado Constitucional e sua relação com a soberania.

Para Hegel, não há Estado sem Constituição, do contrário teríamos a pura sociedade civil. E a Constituição teria aquele papel de sistematização superior da vida ética da comunidade. Como tal, a Constituição expressaria a realização da liberdade e o conteúdo de racionalidade do convívio dos indivíduos, como sua expressão consciente.

Estas evocações de Hegel à liberdade e à Constituição não se fizeram sentir de imediato, especialmente na Alemanha, pelas razões que já vimos acima. Basta pensar que tanto em Gerber quanto em Jellinek, o poder de império do Estado seria a principal característica da soberania. E, por isso mesmo, a visão naturalista de poder ainda se justificaria por muito tempo.

Esta concepção da força da soberania como fundamento da tributação ganhou expressivos apoios teóricos, como se vê em Ernst Blumenstein,<sup>16</sup> para quem a soberania territorial seria o ponto de partida – o poder material e juridicamente fundado de um ente público dotado de um território – para exigência de tributos, mediante disposições vinculantes, com emprego de atividade administrativa por um comando unilateral e que permite cobrar essas prestações e impô-las aos sujeitos submetidos. Como se verifica, segundo Blumenstein, o traço marcante de legitimidade do tributo seria o fato de

sujeitos econômicos encontrarem-se submetidos à soberania territorial, o que autorizaria a cobrança da prestação pecuniária que o ente público exigiria na forma de “tributo”. A sujeição à soberania territorial constituiria, para ele, o fundamento jurídico da pretensão tributária do ponto de vista subjetivo. Em termos finalísticos, porém, o tributo destinaria-se à cobertura da despesa pública, e na forma de benefício, pois não admitia a manutenção de reservas fiscais.

Em superação a este modelo teórico, no início do Século XX, Hans Kelsen propôs sua Teoria Geral do Estado, com abandono do paradigma do Estado de Direito na sua feição liberal legalista, como realidade social e política de dominação, ou em sua secularidade imanente. O paradigma inovador da teoria kelseniana consistia na coincidência entre Direito e Estado, com a negação da soberania com os efeitos de dominação política que até então se supunha deter.

De outra banda, pela hierarquia do ordenamento, o Estado prescindiria da soberania baseada em qualquer fundamento axiológico ou material exterior, pré ou supraconstitucional. Conforme Kelsen, a partir da Constituição constrói-se o ordenamento jurídico, cuja função seria aquela de definir a estrutura do Estado e hierarquizar os níveis normativos, além de servir como medida de validade das normas jurídicas. Consagra-se, com isso, o surgimento do “Estado de Direito Constitucional”, no qual a Constituição assume uma posição de preeminência no fechamento do sistema, já que “poder” e “direito” coincidem na Constituição. E, para sua preservação, estabelece-se o primado do controle jurisdicional de inconstitucionalidades, como defesa da Constituição contra qualquer lei ou ato jurídico contrário ao seu conteúdo.

Para Kelsen, se o Estado é o próprio ordenamento jurídico (Constituição, Legislação e Administração-Jurisdição), igualmente seria (o “Estado”) só um nome para o direito vigente, com o que cessaria qualquer razão de apelo ao poder originário e exclusivo de legitimidade externa, baseada em religião, tradição ou no povo. Entretanto, tudo com suas cautelas. Segundo ele, porém, nem toda ordem jurídica pode ser Estado. Para Kelsen, a democracia seria o vínculo fundamental que encontra na forma do estado um instrumento apropriado e só haveria Estado onde a democracia fosse preservada. E assim, a soberania parlamentar, ainda latente em muitos modelos, como a inglês ou mesmo o francês, cederia passo à subordinação da lei à Constituição.

Deve-se a Hensel, principalmente, a melhor tradução deste conceito em termos jurídicos, ao considerar a expressão “poder tributário” como o poder geral do Estado aplicado a um setor da atividade estatal, a “tributação”, ao tempo que considerava como tal a atribuição de poderes aos entes estatais, para o exercício de suas competências. Posta esta argumentação em conformidade com a Constituição, ela somente pode ter um sentido: o poder de tributar equivale à totalidade da repartição constitucional de competências em matéria tributária, exercida pelo princípio da legalidade tributária.

Quando se está diante dos poderes atribuídos ao legislador, a função de tributar qualifica a competência legislativa, pela atribuição originária de poderes para emanação de leis em matéria tributária. Ter competência legislativa em matéria tributária equivale ao mesmo que ter poderes para instituir tributos, com todos os seus elementos, criar os mecanismos para sua cobrança, obrigações acessórias, regras isentivas e, para os casos do seu descumprimento de qualquer das regras, a imputação de sanções.

<sup>1</sup> Para uma apreciação crítica da relação entre estes, veja-se, dentre outros: HEUSCHLING, Luc. *État de droit, rechtsstaat, rule of law*. Paris: Dalloz, 2002. v. 16. 739p.; cf ainda: NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Almedina, 2006, especialmente o capítulo 2.

<sup>2</sup> BODIN, Jean (1576). *Los seis libros de la República*. Trad. Pedro Bravo Gala. Madrid: Tecnos, 1996, p. 47-48.

<sup>3</sup> Cf. SCHMITT, Carl. *El Leviathan en la teoría del estado de Tomas Hobbes*. Granada: Comares, 2004. p. 25 e 49;

<sup>4</sup> Como diz Carl Schmitt, o estado transforma-se, então, em um sistema positivista da legalidade. SCHMITT, Carl. *El Leviathan en la teoría del estado de Tomas Hobbes*. CONDE, Francisco Javier (Trad.). Granada: Comares, 2004. P. 59; Cf. ainda: AMATO, Giuliano. *Forme di stato e forme di governo*. Bologna: IL Mulino, 2006. 109p. ;

<sup>5</sup> Sobre as teorias relativas às funções do Estado, veja-se: EISENMANN, Charles. *Écrits de théorie du droit, de droit constitutionnel et d'idées politiques*. Paris: Université Panthéon - Assas, 2002. p. 184 e ss. ;

<sup>6</sup> Reduz a síntese José Afonso da Silva: “Na origem, como é sabido, o *Estado de Direito* era um conceito tipicamente liberal. Constituía uma das garantias das constituições liberais burguesas. Daí falar-se em Estado Liberal de Direito. Tinha como objetivo fundamental assegurar o princípio da legalidade, segundo o qual toda atividade estatal havia de submeter-se à lei. Suas características básicas foram: a) submissão ao *império da lei*, que era a nota primária de seu conceito, sendo a *lei* considerada como ato emanado formalmente do poder legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; b) *divisão de*

poderes, que separa, de forma independente e harmônica, os poderes legislativo, executivo e judiciário, como técnica que assegure a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderosos particulares; c) *enunciado e garantia dos direitos individuais*. Essas exigências continuam a ser postulados básicos do Estado de Direito, que configura uma grande conquista da civilização liberal.” SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31<sup>a</sup> ed., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 112-113.

<sup>7</sup> Cf. MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Trad. Horacio H. heredia e Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: DEPALMA, 1903, t. I, p. 30; Cf. SORDI, Bernardo. *Tra Wiemar e Vienna*. Milano: Giuffrè, 1987. v. 25. 378p.

<sup>8</sup> MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Trad. Horacio H. heredia e Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: DEPALMA, 1903, t. I, p. 76;

<sup>9</sup> CHEVALLIER, Jacques. *L'État de droit*. 4. ed. Paris: Montchrestien, 2003. p. 9. Cf. HEUSCHLING, Luc. *État de droit rechtsstaat rule of law*. Paris: Dalloz, 2002. v. 16. 739p.; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. 215p.;

<sup>10</sup> DAVID, René. *O direito inglês*. 2<sup>a</sup> Ed., trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 82;

<sup>11</sup> DICEY, A. V. *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. London: MacMillan, 1965, 535 p.; traduzido para o italiano: DICEY, Alber V. *Introduzione allo studio del diritto costituzionale. Le basi del costituzionalismo inglese*. Bologna: Il Mulino, 2003, 531 p.; cf ainda: DICEY, Albert Venn. *Lecciones sobre la relación entre Derecho y opinión pública en Inglaterra durante el siglo XIX*. Granada: Comares, 2007, 399 p.;

<sup>12</sup> Nas suas palavras: “*the right to make or unmake any law whatever; and, further, that no person or body is recognized by the law of England as having a right to override or set aside the legislation of Parliament*”. DICEY, A. V. *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. London: MacMillan, 1965, p. 40-41;

<sup>13</sup> Grifamos. DICEY, A. V. *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. London: MacMillan, 1965, p. 184 e 187; cf. MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005. 287p.; SCHEUERMAN, William E. *Between the norm and the exception: the frankfurt school and the rule of law*. Cambridge: MIT Press, 1997. 331p.; CASS, Ronald A.. *The Rule of Law in America*. London: The Johns Hopkins University Press, 2003. 214p.; KRAMER, Matthew H.. *Objectivity and the Rule of Law*. New York: Cambridge, 2007. 247p.; SAMPFORD, Charles. *Retrospectivity and the rule of law*. New York: Oxford University Press, 2006. 308p.; TAMANAH, Brian Z.. *Law as a means to an end: threat to rule of law*. New York: Oxford University Press, 2006. 254p.; SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. New York: Oxford University Press, 1991. 254p.;

<sup>14</sup> Sobre a Constituição Americana: MADISON, James. *República y libertad*. MUÑIZ, Jaime Nicolás (Trad.). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005. 213p. CASS, Ronald A.. *The Rule of Law in America*. London: The Johns Hopkins University Press, 2003. 214p. ; STONE, Geoffrey R. et al. *Constitutional law*. 5. ed. New York:

Aspen, 2005. 1704p.; TRIBE, Laurence H.. *American constitutional law*. 3. ed. New York: Foundation press, 2000. v. 1. 1470p. ;

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 74.

<sup>16</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. BLUMENSTEIN, Irene; FORTE, Francesco (Trad.). Milano: Giuffrè, 1954. p. 1;

### 3 | O futuro da soberania tributária e os desafios da administração tributária no Século XXI

A feição contemporânea de Estado, em termos políticos, não deixe de ser ainda fortemente influenciada pelas concepções de Kant e Hegel, pelo idealismo, a separação entre ser e dever ser e a forma de garantia da liberdade; e, quanto às feições do conceito de Estado, por aquelas construções de Kelsen e Jellinek. Veja-se, por exemplo, Georges Burdeau, quando afirma ser, o Estado, “uma ideia, não tendo outra realidade além da conceitual, ele só existe porque é pensado”. Não é o território, o povo ou a nação. Estes dados sensíveis conferem determinação e limites físicos, válidos para uma ontologia, “mas ele os transcende”, porque sua existência não é tangível. Percebe-se, claramente, a visão do Estado como típico objeto cultural, com forte carga de idealismo, mas que dependeria da experiência para se consolidar.

Juridicamente, a Constituição surge como exercício do poder constituinte, enquanto expressão da soberania popular. Nesse particular, acompanhamos integralmente o teorema de Ernst-Wolfgang Bockenförde a respeito da soberania limitada ao poder constituinte. Como assinala este Autor, numa feição de Estado Constitucional Material, a soberania dá lugar ao poder constituído, para conferir legitimidade e validade à Constituição e à ordem jurídica constituída.

Deveras, com a promulgação do texto constitucional, a soberania transfere-se do povo à Constituição, na forma de competências. A partir daí, a soberania passa a ser o conteúdo da competência dos órgãos do Estado por ela criados, com regência material plena sobre todo o ordenamento e, por conseguinte, de todo o Estado.

Casalta Nabais entende cabível falar em “soberania fiscal”, como forma de poder soberano em matéria tributária, para exprimir “o nível supremo do poder tributário”, como recurso para distinguir das formas de manifestação de poder das regiões e unidades locais

descentralizadas e indicar o legislador que detém o poder soberano do Estado para criar e extinguir tributos.<sup>17</sup> Com isso, denota-se um plus em favor da soberania (tributária), na relação perante o respectivo poder (constituído) de tributar, por ser este uma manifestação técnica daquela.

Em termos jurídicos, o Estado surge com a promulgação da Constituição e seus órgãos agem nos estritos limites de poder (competência ou parcela de soberania) que esta lhes possa conferir. Por isso, em um estudo constitucional interdisciplinar até poderíamos aceitar a concepção da “soberania sistêmica” afirmada pela “Constituição como acoplamento estrutural entre política e direito”.

Como visto, o princípio do Estado Democrático de Direito não pode ser aplicado e efetivado sem uma aturada compreensão dos efeitos jurídicos da soberania, tanto em relação ao poder constituinte, quanto em face da Constituição que institui o Estado de Direito, e não o contrário, como muitos apregoam, como se fosse o Estado a origem ou a razão de existência da Constituição.

Soberania no século XXI, portanto, equivale a exercício de poder sob a égide do Estado Democrático de Direito. Não apenas do Estado de Direito. A dimensão material do Estado Constitucional, limitado, formal e materialmente, por princípios constitucionais e regras que ampliam e especificam os Direitos Fundamentais e os fins ou programas a serem realizados, constitui um novo modelo de distribuição de competências, que não se afasta do dever de efetivação de direitos e liberdades fundamentais e de determinação de fins e programas orientados por valores.

Firmamos, pois, nosso entendimento, segundo o qual somente com o surgimento da Constituição, e só a partir de então, cabe falar numa “soberania jurídica” do Estado que ela “constitui”. Antes disso, há o poder político, a soberania popular que justifica a criação da “norma fundamental”, ao modo kelseniano.

A soberania na ordem interna é poder constituído, converte-se na forma de distribuição de competências,<sup>18</sup> apto, por via de seus princípios e regras, a possibilitar entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes ao Estado, com a aplicação dos tributos existentes, conforme os limites demarcados constitucionalmente. Não há que se falar em exercício

de soberania no plano interno do Estado, pois nenhum órgão está autorizado ao seu exercício integralmente.

Para concretizar as competências constitucionais tributárias, os poderes constituídos exercem suas funções com atribuição parcial de “poderes” (parcelas da soberania originária) para criação de normas, aplicação dos tributos ou julgamento de causas fundadas na legislação tributária, segundo as funções dos poderes estatais. Toda competência é exercida por meio dos órgãos do Estado, segundo procedimentos previamente estipulados, com vistas à produção de normas, a partir de atos de decisão.

Somente para representar a qualificação da soberania nas relações com o exterior, é que usamos a expressão *soberania tributária*, significando o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais.

Neste âmbito das relações interestatais, portanto, pelas relações simétricas de autodeterminação (interna) e reconhecimento de reciprocidade (externa),<sup>19</sup> cabe falar em soberania tributária, na articulação das relações entre os Estados, que se trata de uma articulação de soberanias, e não de poderes de tributar. É o que se poderia chamar de *paradoxo da soberania*, de sorte que autodeterminação interna e reconhecimento de reciprocidade externa compõem a noção de soberania.<sup>20</sup>

O poder de tributar é concebido, neste estudo, como parcela dos poderes constituídos, na forma de consolidação das competências tributárias, razão pela qual se nega cabimento à existência de qualquer “poder de tributar” prévio ou superior à Constituição, ao tempo que se reconhece sua vinculação à soberania do Estado limitadamente ao poder distribuído pela Constituição entre os órgãos estatais, na forma de competências materiais típicas.

Refuta-se, destarte, qualquer relação entre o Poder de Tributar como expressão de alguma forma de poder político, como “poder de império” ou “soberania do Estado” subordinada a algum valor absoluto e externo à Constituição.<sup>21</sup>

E isso porque a União, Estados ou Municípios recebem poder originário da Constituição, e não poder derivado, para instituírem o próprio sistema tributário,<sup>22</sup> projetados a partir das atribuições constitucionais de competência e segundo as regras e princípios de proteção a direitos fundamentais estabelecidas pela Constituição. Numa tributação conforme o Estado Democrático de Direito, não há poder de império<sup>23</sup> ou soberania como medida de poder político e fático que se exerça sobre os particulares.

Deveras, no Estado Democrático de Direito, o conceito do poder de tributar não pode ser obtido dedutivamente a partir de uma ideia absoluta de “soberania”, na forma de poder fático ou como expressão de algum valor pré ou supraconstitucional. Neste modelo de Estado, o poder de tributar é “constituído” a partir da distribuição da função de tributar entre os poderes do Estado, como parcela de competências constitucionais, ou seja, como atribuição funcional e relativa da “soberania” aos órgãos do Estado.

Nesse contexto, a soberania fiscal reveste-se de caráter funcional, permitindo a distinção das modalidades de exercício do poder, bem como identificando o legislador como titular do poder soberano do Estado para instituir e extinguir tributos. Por sua vez, a soberania tributária configura-se como manifestação técnica da soberania fiscal, conferindo-lhe primazia na relação com o poder constituído de tributar.<sup>24</sup>

<sup>17</sup> “Compreende-se assim que, ao contrário do que opina uma parte significativa da doutrina, continuemos falar de soberania fiscal para exprimir o nível supremo do poder tributário, separando, deste modo, esse nível que cabe ao estado, dos outros níveis desse mesmo poder que cabem às regiões ou outras estruturas de descentração estadual. O primeiro, é um poder tributário soberano, um poder tributário qualificado, que traduz a competência para criar, modificar ou extinguir impostos a título originário e sem outros limites senão os decorrentes da constituição; o segundo, é um poder tributário autonómico ou local, a exercer nos termos da constituição e da lei se for originário, ou só nos termos da lei se for meramente derivado. Nesta conformidade, a grande divisão relativamente ao poder tributário passa pela distinção entre poder soberano e poder autonómico, podendo este ser originário ou derivado. Significa isto que, num estado unitário como o Estado Português, o poder tributário soberano cabe exclusivamente ao órgão de soberania do Estado com competência legislativa primária, o qual, por força da reserva de lei fiscal, há-de ser sempre, ao menos num primeiro momento, a Assembleia da República”. NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2, p. 15.

<sup>18</sup> Internamente, o poder de tributar é repartido entre as pessoas políticas (União, Estados, Municípios), enquanto a soberania será exercida exclusivamente pela República Federativa do Brasil (art. 1º e 4º, da CF). Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 45;

<sup>19</sup> “en las relaciones jurídicas tributarias, el Estado, al igual que cualquier otro titular de una administración pública, y el particular sujeto de derecho se encuentran situados uno frente a otro”. NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p. 109.

<sup>20</sup> Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 45;

<sup>21</sup> ESTELLER-MORÉ, Alejandro. Is There a Connection Between the Tax Administration and the Political Power? *International Tax and Public Finance*. Netherlands: Springer, 2005, n. 12, p. 639–663.

<sup>22</sup> Cf. ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Forense - EDUC, 1975. p. 16.

<sup>23</sup> “Imposto”, para A. D. Giannini, deveria ser entendido como prestação pecuniária que um ente público exige em virtude do seu poder de império, nos casos, na medida e nos modos estabelecidos pela lei, com a finalidade de obter ingressos públicos”. GIANNINI, Achille Donato. *Institutioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960. p. 39. Igualmente, no caso de Antonio Berliri: “Alla stregua delle precedenti considerazioni l’imposta può definirsi come il rapporto giuridico (di natura obbligatoria) fra un ente pubblico dotato di supremazia tributaria e coloro nei cui confronti si verifica una situazione che il legislatore ritiene rivelatrice di capacità contributiva, rapporto avente lo scopo di far concorrere alle spese pubbliche del primo i titolari di quella situazione mediante l’assolvimento di un’obbligazione che la legge riconosce al verificarsi di quella situazione e alla quale non corrisponde alcuna controprestazione da parte dell’ente impositore.” BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1957. v. 2, T. 1, p. 138; Para Rubens Gomes de Sousa, tributo seria “a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das finalidades que lhe são próprias”. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964. p. 24;

<sup>24</sup> TORRES, Heleno. VI. *Sistema Constitucional Tributário e o Princípio de Segurança Jurídica* In: TORRES, Heleno. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica* - Ed. 2019. São Paulo (SP):Editora Revista dos Tribunais. 2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-constitucional-tributario-e-seguranca-juridica-ed-2019/1290405402>.

## 4 | Considerações finais

A autuação mediante cooperação das Administrações Tributárias é disposição constitucional desde o art. 37, XXII, da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003,<sup>25</sup> ainda que cada ente federado possua autonomia para atuação dentro do seu limite territorial. Desse modo, a atuação harmônica dos entes federativos deve manter a estabilidade institucional e a efetividade do sistema constitucional por meio de uma cooperação permanente, mormente após a entrada em vigor do § 3º do art. 145, por força da

emenda à constituição nº 132/2023. E isso vale inclusive para as relações internacionais, quanto à necessária cooperação por meio de trocas de informações e os meios de mútua assistência.

E como medidas de cooperação intensificaram-se nos últimos tempos, sem que isso fosse acompanhado de um estudo rigoroso sobre os limites materiais e as implicações com afetações a direitos fundamentais, pode-se verificar uma crise das constituições nacionais como fontes exclusivas de proteção dos direitos e liberdades fundamentais.

Devido ao aumento da atividade econômica em escala mundial, a expansão da complexidade das legislações fiscais nacionais, problemas políticos ou de ordem econômica, incrementaram-se os fenômenos de evasão e de planejamentos internacionais agressivos,<sup>26</sup> afora a chamada “concorrência fiscal danosa”, praticada por outros países para a atração de investimentos. Diante das perdas progressivas de suas bases tributáveis, caberia aos países afetados reagir.

Em 2018, entrou em vigor a Convenção “Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters” (AEOI), para trocas de informações fiscais automáticas sobre contas bancárias, com dados relativos a 2016, firmada pelo Brasil na reunião do G20 do ano anterior.<sup>27</sup> A ratificação da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, à qual o Brasil aderiu em 2011, para trocas automáticas ou a pedido de informações fiscais com os países membros Global Forum, da OCDE e do G20, tornou-se uma notável realidade de cooperação.

O novo paradigma do “Fisco Global” desafia a todos e cobra, como a Esfinge, “decifra-me ou te devoro”. Portanto, os próximos anos serão não apenas de aprendizado, mas exigirão compreensão e habilidade institucional para uma necessária “justiça de transição”, entre as situações do passado e os novos regimes de controle, com transparência e mais rigor. O certo é que o Direito Tributário, como dantes se conhecia, isolado na soberania e sua territorialidade, chegou ao fim.

O grau de proteção conferido pelo Estado requerido pode diferir daquele que é aplicado pelo Estado requerente, o que sempre preocupa o correto funcionamento do procedimento. Desse modo, os tratados de direitos e liberdades fundamentais ganharão maior importância e aplicabilidade, para os efeitos de proteção dos contribuintes.

Surge, assim, o mais novo paradigma do Direito Tributário, o “Fisco Global”, pelo rompimento com a dogmática tradicional da soberania, ao se autorizar a realização de fiscalizações, notificações ou cobrança do crédito tributário em estados estrangeiros, por força de convenções multilaterais ou bilaterais, inclusive com acesso às contas bancárias dos nacionais ou residentes, mediante trocas automáticas de informações e mútua.

A análise desenvolvida ao longo deste artigo evidencia que a soberania tributária, enquanto manifestação técnica da soberania estatal, constitui o alicerce da autonomia financeira e da legitimidade do Estado Democrático de Direito.

Da mesma forma, a conformidade fiscal e o fortalecimento do *compliance* tributário emergem como instrumentos indispensáveis à construção de uma relação mais equilibrada entre Fisco e contribuinte, fundada na confiança mútua e na observância dos princípios da boa governança.

Por fim, conclui-se que a consolidação do modelo de Constituição Financeira adotado no Brasil depende da atuação integrada e coordenada entre os entes federativos e da modernização das práticas administrativas, de modo a assegurar a sustentabilidade das finanças públicas e a efetividade da justiça fiscal. Assim, o futuro da soberania tributária e da Administração Tributária no século XXI repousa sobre a cooperação institucional, a transparência e a busca permanente por eficiência e equidade no exercício do poder de tributar.

<sup>25</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

<sup>26</sup> São exemplos de esforços recentes de controles sobre o planejamento tributário agressivo, dos quais o Brasil tem participado: OCDE/G20 - Fórum de Transparência Fiscal (“Forum of Tax Transparency”) - Declaração do G20, Sidney, 2014; Forum on Tax Administration - Moscou, 16-17 May 2013. Aprimoramento do “tax planning disclosure”; OECD – “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) – 2013; Forum on Tax Administration (FTA) de la OECD en el 2006 - “Seoul Declaration” sobre o “abusive” tax planning and the role of “tax intermediaries”. Outros

documentos: - Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (February 2011); - The Istanbul Communiqué (September 2010); - Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour (November 2010); - Building Transparent Tax Compliance by Banks (2009); - Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance (2009); - The Cape Town Communiqué (January 2008); - Study into the Role of Tax Intermediaries (2008).

<sup>27</sup> Cf. OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2014. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>

## Referências bibliográficas

AMATO, Giuliano. *Forme di stato e forme di governo*. Bologna: Il Mulino, 2006. 109 p.

ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: \_\_\_ (org.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Forense; EDUC, 1975. p. 16.

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1957. v. 2, t. 1, p. 138.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Trad. Irene Blumenstein; Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954.

BODIN, Jean. *Los seis libros de la República*. Trad. Pedro Bravo Gala. Madrid: Tecnos, 1996.

CASS, Ronald A. *The Rule of Law in America*. London: The Johns Hopkins University Press, 2003. 214 p.

CHEVALLIER, Jacques. *L'Etat de droit*. 4. ed. Paris: Montchrestien, 2003.

DAVID, René. *O direito inglês*. 2. ed. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

DICEY, Albert Venn. *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. London: Macmillan, 1965.

DICEY, Albert Venn. *Lecciones sobre la relación entre Derecho y opinión pública en Inglaterra durante el siglo XIX*. Granada: Comares, 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

EISENMANN, Charles. *Écrits de théorie du droit, de droit constitutionnel et d'idées politiques*. Paris: Université Panthéon-Assas, 2002.

ESTELLER-MORÉ, Alejandro. *Is There a Connection Between the Tax Administration and the Political Power?* International Tax and Public Finance, Netherlands: Springer, n. 12, p. 639–663, 2005.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960.

HEUSCHLING, Luc. *État de droit, Rechtsstaat, Rule of Law*. Paris: Dalloz, 2002. v. 16.

KRAMER, Matthew H. *Objectivity and the Rule of Law*. New York: Cambridge University Press, 2007.

MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MADISON, James. *República y libertad*. Trad. Jaime Nicolás Muñiz. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Trad. Horacio H. Heredia; Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Depalma, 1903.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2.

NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de direito*. Coimbra: Almedina, 2006.

OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>. Acesso em: 21 out. 2025.

SAMPFORD, Charles. *Retrospectivity and the Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2006.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules: A Philosophical Examination of Rule-Based*

Decision-Making in Law and in Life. New York: Oxford University Press, 1991.

SCHEUERMAN, William E. *Between the Norm and the Exception*: The Frankfurt School and the Rule of Law. Cambridge: MIT Press, 1997.

SCHMITT, Carl. *El Leviatán en la teoría del Estado de Thomas Hobbes*. Trad. Francisco Javier Conde. Granada: Comares, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SORDI, Bernardo. *Tra Weimar e Vienna*. Milano: Giuffrè, 1987. v. 25.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

STONE, Geoffrey R. et al. *Constitutional Law*. 5. ed. New York: Aspen, 2005.

TAMANAHA, Brian Z. *Law as a Means to an End: Threat to Rule of Law*. New York: Oxford University Press, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluratributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. *Sistema constitucional tributário e o princípio da segurança jurídica*. In: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/direito-constitucional-tributario-e-seguranca-juridica-ed-2019/1290405402>.

Acesso em: 21 out. 2025.

TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law*. 3. ed. New York: Foundation Press, 2000. v. 1.

# Conformidade tributária por design na Contribuição de Bens e Serviços (CBS)

## *Tax compliance by design in the Contribution on Goods and Services (CBS)*

Marcos Hübner Flores

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 mestre em Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria pelo Instituto Universitario de Educación a Distancia (UNED) e Instituto de Estudios Fiscales (IEF).

### 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 (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.

## 1 | 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 quanto 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 recomeçar 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 também 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 *cashback*, 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 Pessôa (Pessôa 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 é o de que o direito ao crédito e ao débito do IVA é apurado escrituralmente, isto é, através da fatura, ou, no Brasil, do documento fiscal eletrônico, e do registro nas escriturações dos sujeitos passivos das operações comerciais realizadas tanto o débito quanto o crédito são apurados.

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.<sup>1</sup>

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 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.

<sup>1</sup>Cf. <http://sped.rfb.gov.br/>.

### 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 ligação 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 despender 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 declararam 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 instituição 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 possibilite 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 suas 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 bibliográficas

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: Ed. da UFRJ, 2007.

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

# Do equilíbrio ao dinamismo: o Tribunal de Justiça da União Europeia como agente de transformação do quadro europeu de combate ao branqueamento de capitais

*From balance to dynamism: the Court of Justice of the European Union as an agent of transformation of the European framework for combating money laundering*

Nuno Vitorino

Membro do CEF – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros – da Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal e Professor Auxiliar Convidado do ISCSP – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – ULisboa.

João Ricardo Catarino

Professor Catedrático do ISCSP – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – ULisboa. Pesquisador integrado do CAPP – Centro de Administração e Políticas Públicas.

Ricardo de Moraes e Soares

Professor Adjunto, Escola Superior de Ciências Empresariais, Instituto Politécnico de Setúbal.

## RESUMO

Este estudo analisa o regime jurídico da União Europeia relativo ao controlo da entrada e saída de dinheiro líquido, centrando-se na evolução legislativa (da Diretiva 91/308/CEE ao Regulamento (UE) 2018/1672) e na sua aplicação pelos Estados-Membros. A pesquisa destaca o papel do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH) na definição dos limites de proporcionalidade das sanções associadas à violação da obrigação de declaração de valores iguais ou superiores a €10.000. São examinados casos de jurisprudência em que se discutiu a legalidade e proporcionalidade de medidas como multas elevadas e o confisco integral de valores não declarados, considerando os princípios de eficácia, necessidade e equilíbrio. A análise evidencia a tensão entre a eficácia no combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo e o respeito pelos direitos fundamentais, concluindo pela necessidade de o legislador português refletir sobre a adequação do regime sancionatório nacional à jurisprudência europeia, de modo a conciliar dissusão e proporcionalidade.

**Palavras-chave:** Combate ao terrorismo, branqueamento de capitais, dinheiro líquido, controlos aduaneiros, infrações aduaneiras, proporcionalidade das sanções.

## ABSTRACT

This study analyzes the European Union's legal framework on the control of cash entering and leaving the Union, focusing on the legislative evolution (from Directive 91/308/EEC to Regulation (EU) 2018/1672) and its implementation by the Member States. The research highlights the role of the Court of Justice of the European Union (CJEU) and the European Court of Human Rights (ECHR) in defining the limits of proportionality regarding sanctions for violations of the obligation to declare amounts equal to or greater than €10,000. Case law is examined in which the legality and proportionality of measures such as high fines and the full confiscation of undeclared amounts were debated, considering the principles of effectiveness, necessity, and balance. The analysis underlines the tension between effectiveness in combating money laundering and terrorist financing and the respect for fundamental rights, concluding that the Portuguese legislator must reflect on the adequacy of the national sanctioning regime in light of European jurisprudence, in order to reconcile deterrence with proportionality.

**Keywords:** Keywords: Counter-terrorism, money laundering, cash, customs controls, customs offences, proportionality of sanctions.

## 1 | Introdução

Conscientes de que a introdução de produtos de atividades ilícitas no sistema financeiro e o seu investimento após branqueamento são prejudiciais a um desenvolvimento económico sólido e sustentável, alguns Estados-Membros da União Europeia cedo introduziram mecanismos destinados a evitar o branqueamento de dinheiro mediante o controlo das operações realizadas através de instituições de crédito e financeiras e determinados tipos de profissões<sup>1</sup>. Por sua vez a própria Comunidade Europeia, através da Diretiva n.º 91/308/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1991, veio instituir também um mecanismo comunitário nesse sentido.

Tendo em conta que os sistemas de controlo mencionados eram aplicados por apenas alguns Estados-Membros, agindo ao abrigo da legislação nacional, sendo que as disparidades legislativas são prejudiciais ao funcionamento correto do mercado interno e com vista a harmonizar a nível comunitário os elementos básicos daqueles mecanismos a fim de assegurar um nível controlo equivalente dos movimentos de dinheiro líquido que atravessa as fronteiras da Comunidade, foi criado o regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de Outubro de 2005<sup>2</sup>, relativo ao controlo das somas em dinheiro líquido que entram ou saem da Comunidade, completando as disposições da Diretiva 91/308/CEE relativa às transações realizadas através de instituições de crédito e financeiras e determinados tipos de profissões, estabelecendo normas harmonizadas para o controlo, exercido pelas autoridades competentes, de dinheiro líquido que entre ou saia da Comunidade.

Este Regulamento foi, no entanto, revogado, tendo vindo a ser publicado, em sua substituição, o Regulamento (UE) n.º 2018/1672, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2018<sup>3</sup>, que reflete os progressos no conhecimento dos meios utilizados para transferir valores ilicitamente adquiridos além-fronteiras. Neste aspeto convém ainda salientar a importância de uma troca de informações eficaz entre as autoridades competentes, nomeadamente entre as Unidades de Informação Financeira (UIF), de acordo com a respetiva competência, assim como a necessidade de reforçar a cooperação entre as UIF da União Europeia<sup>4</sup>. Com o objetivo de incentivar o cumprimento e dissuadir a evasão, os Estados-Membros deverão prever sanções em caso de incumprimento das

obrigações de declaração ou divulgação de somas de dinheiro líquido. Tais sanções só deverão ser aplicáveis ao incumprimento da obrigação de declaração ou de divulgação nos termos do presente regulamento e não deverão ter em consideração a atividade criminosa potencial associada ao dinheiro líquido, que pode ser objeto de outras investigações e medidas não abrangidas pelo âmbito de aplicação do presente regulamento. As mencionadas sanções deverão ser eficazes, proporcionadas e dissuasivas, e não deverão ir além do necessário para incentivar o cumprimento. As sanções definidas pelos Estados-Membros deverão ter um efeito dissuasor equivalente em toda a União no que respeita às infrações a este regulamento<sup>5</sup>.

Atento a que o Regulamento não prejudicava as medidas nacionais de controlo dos movimentos de dinheiro líquido no interior da Comunidade, desde que essas medidas fossem tomadas em conformidade com o artigo 58.º do Tratado<sup>6</sup>, foi inicialmente publicado em Portugal o Decreto-lei n.º 61/2007, de 14 de março, pretendendo-se com esta nova lei assegurar, no plano nacional, um nível de controlo equivalente dos movimentos de dinheiro líquido que atravessam a fronteira externa da Comunidade, permitindo às autoridades aduaneiras recolher e tratar informações e, sempre que necessário, efetuar a verificação do conteúdo dos volumes de bagagem dos viajantes ou a revista pessoal, tal como definido no Decreto-Lei n.º 176/85, de 22 de Maio, ou mesmo controlar os meios de transporte utilizado.

Este diploma por sua vez, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 82/2024, de 31 de outubro, para cumprir os desideratos do novo Regulamento<sup>7</sup>, designadamente no que se refere controlos nacionais suplementares em relação aos movimentos de dinheiro líquido no interior da União Europeia. Assim, nos termos deste novo diploma as autoridades aduaneiras passam a poder controlar não só o dinheiro transportado por pessoas, mas também o dinheiro não acompanhado (como em encomendas postais, envios de correio rápido, bagagem não acompanhada e cargas), podendo exigir ao expedidor ou ao destinatário, ou aos seus representantes, uma declaração de divulgação. Este diploma, melhora a segurança e protege o mercado contra atividades ilícitas, como o financiamento do terrorismo e o branqueamento de capitais, facilitando a prevenção e investigação destes crimes.

Em casos suspeitos, as autoridades aduaneiras passam ainda a poder reter temporariamente o dinheiro para investigação.

Volvendo ao Regulamento (UE) n.º 2018/1672 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro, este estabelece o princípio da declaração obrigatória para o dinheiro líquido transportado por qualquer pessoa singular que entre ou saia da Comunidade, desde que igual ou superior a € 10.000.

Nos termos do artigo 2.º do Regulamento (UE) n.º 2018/1672, entende-se por dinheiro líquido, *a moeda (as notas e moedas que estejam em circulação como meio de troca ou que tenham estado em circulação como meio de troca e que ainda podem ser trocadas através de instituições financeiras ou bancos centrais por notas e moedas que estejam em circulação como meio de troca), os meios de pagamento ao portador (instrumentos diferentes da moeda que permitam aos seus detentores reclamar um montante financeiro mediante a apresentação dos instrumentos sem terem de provar a sua identidade ou o direito a esse montante. Esses instrumentos são: cheques de viagem, e cheques, livranças ou ordens de pagamento quer ao portador, assinados, mas com omissão do nome do beneficiário, quer endossados sem restrições, passados a um beneficiário fictício, ou sob qualquer outra forma que permita a transferência do direito ao pagamento mediante simples entrega), os produtos utilizados como reservas de valor de elevada liquidez (uma mercadoria enumerada no anexo I, ponto 1, que apresenta um elevado rácio entre o seu valor e o seu volume e que pode ser facilmente convertida em moeda através de mercados de negociação acessíveis apenas com custos de transação modestos) e os cartões pré-pagos (cartões não nominais enumerados no anexo I, ponto 2 do Regulamento, que armazenam ou dão acesso a valores monetários ou fundos, que podem ser utilizados para operações de pagamento, para adquirir bens ou serviços ou para resgate de divisas e que não estão ligados a uma conta bancária)*<sup>8 9</sup>.

O artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 61/2007, de 14 de março, veio alargar esta definição de dinheiro líquido, às notas ou moedas metálicas fora de circulação, enquanto não esteja extinta a responsabilidade pelo seu pagamento e ainda ao ouro amoedado, ao ouro em barra ou noutras formas não trabalhadas. Sendo este conceito posteriormente ampliado pelo Decreto-Lei n.º 82/2024 [art.º 2.º al b)], por forma a abranger também o dinheiro líquido não acompanhado<sup>10</sup>.

Assim, resulta dos dispositivos legais referidos que qualquer pessoa singular que entra ou sai da União Europeia com uma soma de dinheiro líquido igual ou superior a € 10.000 deve declarar a soma transportada às autoridades competentes dos Estados Membros através dos quais entra ou sai da Comunidade, considerando-se que esse dever não foi cumprido se a informação prestada for incorreta ou incompleta (daí a tipificação constante do n.º 7 do art.º 108.º do RGIT<sup>11</sup>).

As autoridades competentes a que alude o artigo 2.º do Regulamento supra, são as autoridades aduaneiras dos Estados-Membros e qualquer outra autoridade incumbida pelos Estados-Membros de aplicar o regulamento<sup>12</sup>, devendo a declaração se realizar através do preenchimento do modelo de declaração aprovada por despacho do ministro responsável pela área das finanças (artigo 3.º do 61/2007, de 14 de março).<sup>13</sup>

Para além da sua versão em suporte papel, o formulário é igualmente disponibilizado em suporte digital na página oficial da Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>14</sup>, em cumprimento do estabelecido no Decreto-Lei n.º 51/2002, de 2 de março<sup>15</sup>. Esta incumbência atribuída às Alfândegas portuguesas cabe no âmbito da sua missão de exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade.<sup>16 17 18</sup>

A fim de controlar a observância do dever de declaração referido, os trabalhadores aduaneiros têm o poder, em conformidade com o disposto na legislação nacional, de controlar as pessoas singulares, as suas bagagens e os meios de transporte utilizados.

<sup>1</sup> Ver International standards on combating money laundering and the financing of terrorism & proliferation. The FATF recommendations.

<sup>2</sup>Este Regulamento estabeleceu na União Europeia as normas internacionais em matéria de luta contra o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo elaboradas pelo Grupo de Ação Financeira (GAFI).

<sup>3</sup> Relatório de Avaliação do Regulamento 1889/2005 (COM/2022/85).

<sup>4</sup> Comissão Europeia (2025) Relatório COM (2025) 360, sobre a aplicação do Regulamento n.º 2018/1672 (art.º 19.º). Dados e avaliação da prática nos Estados Membros, pp. 5 e 13.

<sup>5</sup> Consulte-se o Summary report on the outcome of the Public Consultation on the review of Regulation (EC) nr. 1889/2005 on controls of cash entering or leaving the Community.

<sup>6</sup> Que estabelece a possibilidade de fixação de restrições à livre circulação de capitais e pagamentos, consolidada na ordem jurídica comunitária

desde o advento da terceira fase da união económica e monetária e da adoção do euro como moeda única.

<sup>7</sup>Regulamento (UE) n.º 2018/1672.

<sup>8</sup> Um dos principais conceitos utilizados neste regulamento é o de «dinheiro líquido», que deverá ser definido como incluindo quatro categorias: moeda, meios de pagamento ao portador, produtos utilizados como reservas de valor de elevada liquidez e alguns tipos de cartões pré-pagos.

<sup>9</sup> Ver também Comissão Europeia (2025) Relatório COM(2025) 360 sobre a aplicação do Regulamento n.º 2018/1672 (art.º 19º). Dados e avaliação da prática nos Estados Membros, p. 3.

<sup>10</sup> Dinheiro líquido que constitua parte de uma remessa sem transportador, designadamente encomendas postais, envios de correio rápido, bagagem não acompanhada ou carga contentorizada.

<sup>11</sup> Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de junho.

<sup>12</sup> No caso português a Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>13</sup> E que consta do Despacho n.º 13923/2007, de 02/07/2007. Este modelo consta hoje do Anexo I do Regulamento de Execução (UE) 2021/776 da Comissão de 11 de maio de 2021.

<sup>14</sup> Dada a natureza desta declaração, o modelo é disponibilizado em língua portuguesa e em língua inglesa em [https://aduaneiro.portaldasfinanças.gov.pt/dlcc/portal/:dlcc2inter\\_JSessionID=3Cv-Tj9LUosfknYxR8DUluzn-cLr0LvL6uBjrY3LONc0Z53UXJzI306046087L-i724162068?maxInactiveInterval=1800&origemTransicao=PORTAL](https://aduaneiro.portaldasfinanças.gov.pt/dlcc/portal/:dlcc2inter_JSessionID=3Cv-Tj9LUosfknYxR8DUluzn-cLr0LvL6uBjrY3LONc0Z53UXJzI306046087L-i724162068?maxInactiveInterval=1800&origemTransicao=PORTAL)

<sup>15</sup> Este diploma atribui relevância jurídica à disponibilização e submissão por via eletrónica dos modelos dos formulários dos organismos e serviços públicos integrados na Administração Pública.

<sup>16</sup> Vide Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, artigo 2.º

<sup>17</sup> Nos termos do artigo 3.º do CAU as autoridades aduaneiras são antes de mais responsáveis pela supervisão do comércio internacional da União, contribuindo deste modo para um comércio justo e aberto, para a aplicação da vertente externa do mercado interno, da política comercial comum e das outras políticas comuns da União relacionadas com o comércio, bem como para a segurança do circuito de abastecimento global. As autoridades aduaneiras devem instituir medidas que visem, especialmente:

- a) Proteger os interesses financeiros da União e dos seus Estados-Membros;
- b) Proteger a União contra o comércio desleal e ilegal, apoiando simultaneamente as atividades económicas legítimas;
- c) Garantir a proteção e a segurança da União e dos seus residentes, bem como a proteção do ambiente, se for caso disso, em estreita cooperação com outras autoridades; e
- d) Manter um equilíbrio adequado entre controlos aduaneiros e facilitação do comércio legítimo.

<sup>18</sup> Victorino 2020, p. 41

## 2 | Do sancionamento da violação de declaração do dinheiro lido na fronteira

As infrações ao disposto na legislação comunitária e nacional configuram um crime aduaneiro (de

contrabando) e uma contraordenação tributária aduaneira (de descaminho).

Assim, em matéria criminal dispõe o artigo 92.º n.º 1 al. e) do RGIT que *quem, por qualquer meio, omitir, à entrada ou saída do território nacional, a declaração de dinheiro líquido, tal como definido na legislação comunitária e nacional, quando esse montante seja superior a € 300 000 e não seja, de imediato, justificada a sua origem e destino*<sup>19</sup>.

Já em sede contraordenacional, o artigo 108.º do mesmo diploma, consagra que *incorre ainda na prática de descaminho, (...), quem, à entrada ou saída do território nacional, não cumprir o dever legal de declaração de montante de dinheiro líquido, como tal definido na legislação comunitária e nacional, igual ou superior a € 10.000, transportado por si e por viagem*<sup>20</sup>.

Em sede criminal entendeu o legislador nacional que o desiderato a que alude o artigo 9.º n.º 1<sup>21</sup> do Regulamento (CE) n.º 1889/2005 [agora 14.º do Regulamento (UE) n.º 2018/1672], no que atende à *efetividade, proporcionalidade e dissuasão*, eram cumpridos mediante a aplicação ao arguido condenado, de uma pena principal com a medida abstrata de prisão até três anos, ou com multa até 360 dias<sup>22</sup> e cumulativamente com a pena acessória de perdimeto da quantia encontrada em infração (cfr. artigos 16.º al. i) e 18.º do RGIT).

Por sua vez em matéria contraordenacional é aplicada ao infrator uma sanção administrativa pecuniária (coima), cujos limites abstratos são de € 1.000 a € 165.000<sup>23</sup> <sup>24</sup> e uma sanção acessória de perda<sup>25</sup> do montante total que excede os € 10.000, quando a infração seja cometida com dolo (cfr. artigo 73.º e 28.º, n.º 2, do RGIT)<sup>26</sup>.<sup>27</sup> <sup>28</sup> <sup>29</sup>

<sup>19</sup> A alínea e) deste preceito foi aditada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro.

<sup>20</sup> Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

<sup>21</sup> Agora artigo 14.º do Regulamento (UE) 2018/1672.

<sup>22</sup> Cfr. art.º 92.º do RGIT, quando esteja em causa a omissão, à entrada ou saída do território nacional, a declaração de dinheiro líquido, tal como definido na legislação comunitária e nacional, quando esse montante seja superior a € 300 000 e não seja, de imediato, justificada a sua origem e destino.

<sup>23</sup> Cfr. art.º 108.º do RGIT, quando à entrada ou saída do território nacional, não seja cumprido o dever legal de declaração de montante de dinheiro líquido, como tal definido na legislação comunitária e nacional, igual ou superior a € 10 000, transportado por si e por viagem.

<sup>24</sup> Acerca dos limites abstratos da coima, que no caso português ascendem aos € 165.000, o TJ declarou já que “Os artigos 63.o e 65.o TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que prevê que o incumprimento do dever de declarar os montantes significativos em dinheiro líquido que entram ou saem do território deste Estado pode ser punido com uma coima que pode ascender até ao dobro do montante não declarado” (Acórdão de 31 de maio de 2018, Lu Zheng, C-190/17).

<sup>25</sup> Esta sanção acessória, passa previamente pela apreensão destas quantias. No entanto, esta medida, se bem que similar ao direito de retenção a que aludia o n.º 2 do art.º 4.º do Regulamento n.º 1889/2005 (atualmente no art.º 7.º do Regulamento (UE) 2018/1672), não deve levar inexoravelmente à perda das quantias, porquanto a sua finalidade deve circunscrever-se à recolha de informações sobre os movimentos de numerário, de modo a verificar se estes não são realizados para fins ilícitos.

<sup>26</sup> Sempre que a infração prevista no n.º 6 do artigo 108.º seja cometida a título de dolo e o montante de dinheiro líquido objeto da referida infração seja de valor superior a € 10 000, é decretada, a título de sanção acessória, a perda do montante total que excede aquele quantitativo.

<sup>27</sup> Sobre matéria contraordenacional, e acerca da métrica da sanção dispõe o art.º 27.º do RGIT que a coima deve exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contraordenação. Ora in casu, não se pode dizer que a omisão declaração de determinado montante, corresponda a um benefício económico do agente e o TJ a este respeito já declarou que uma coima cujo valor corresponde a 60% do montante em dinheiro líquido não declarado, quando este montante for superior a 50 000 euros, na qual se incorre em caso de violação deste dever, não se afigura proporcional tendo em conta a natureza da infração em causa. Com efeito, o Tribunal de Justiça considerou que tal coima ultrapassa os limites do que é necessário para garantir o respeito do referido dever e assegurar a realização dos objetivos prosseguídos pelo referido regulamento, uma vez que a sanção prevista no artigo 9.º não visa sancionar eventuais atividades fraudulentas ou ilícitas, mas unicamente uma violação do referido dever (Acórdãos de 16 de julho de 2015, Chmielewski, C-255/14, n.os 29 a 31 e de 31 de maio de 2018 e Lu Zheng, C-190/17, n.º 48).

<sup>28</sup> Sobre o sancionamento do crime consulte-se Catarino 2020, pp. 769-803 e sobre a contraordenação pp. 970-1005.

<sup>29</sup> Consulte-se também Bastos 2024, pp. 112 e 113 e Flores 2015, p 55.

### 3 | Da jurisprudência do TJUE, sobre as medidas adotadas pelos Estados Membros em sede de declaração de dinheiro líquido

#### 3.1 | Do despacho<sup>30</sup> do TJUE, de 30 de janeiro de 2019<sup>31</sup> proferido nos processos apensos n.ºs C-335/18 e C-336/18

O Sofiyski gradski sad (Tribunal da cidade de Sófia, Bulgária) e o Apelativen sad - Sofia (Tribunal de recurso de Sófia, Bulgária), por decisões de 2 de maio de 2018 e 16 de abril de 2018, respetivamente, decidiram suspender as instâncias e submeter à apreciação do TJUE, dois pedidos de decisão prejudicial.

Estes dois pedidos constaram dos processos n.ºs C-335/18 e C-336/18 e viriam a ser apensados por decisão do presidente do Tribunal de Justiça de 29 de junho de 2018.

Os pedidos de decisão prejudicial diziam respeito à interpretação do artigo 4.º, n.º 2, e do artigo 9.º, n.º 1<sup>32</sup>, do Regulamento (CE) n.º 1889/2005, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005<sup>33</sup>, relativo aos controlos de entrada e saída de numerário da Comunidade (JO 2005, L 309, p. 9) e foram apresentados no âmbito de processos penais movidos contra as cidadãs AK<sup>34</sup> e PE<sup>35</sup> por incumprimento da declaração obrigatória de transporte de uma soma de dinheiro líquido, quando atravessaram a fronteira búlgara, que é também uma fronteira exterior da União Europeia.

<sup>30</sup> Nos termos do artigo 99.º do seu regulamento de processo, quando uma resposta a uma questão colocada a título prejudicial pode ser claramente deduzida da jurisprudência ou quando a resposta à questão colocada não suscita dúvidas razoáveis, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, mediante decisão do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, decidir julgar por meio de despacho fundamentado.

<sup>31</sup> A língua do processo é o búlgaro e a única tradução disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1553789123922&uri=CELEX:62018CO0335> é em língua francesa. Tendo em conta o exposto, a tradução para o português que aqui se apresenta é da nossa responsabilidade. Apenas faz fé a versão publicada na Coletânea de Jurisprudência do Tribunal de Justiça em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=6E1B006F941C627BC93601AD926F3717?text=&docid=210541&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7054064>

<sup>32</sup> Este preceito mencionava que, “Cada Estado-Membro definirá as sanções a aplicar nos casos de incumprimento do dever de declaração constante do artigo 3.º Tais sanções deverão ser efetivas, proporcionadas e dissuasivas.”

<sup>33</sup> O Regulamento (CE) n.º 1889/2005 (entretanto revogado pelo Regulamento (UE) nº 2018/1672, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro), estabelecia no seu art.º 4.º n.º 2 que ”Em caso de incumprimento do dever de declaração constante do artigo 3.º, o dinheiro líquido pode ser retido por decisão administrativa, em conformidade com as condições previstas na legislação nacional.”

<sup>34</sup> Desconhece-se o nome da cidadã, uma vez que a única referência que encontramos no despacho em anotação é AK.

<sup>35</sup> O mesmo se diga para este cidadão, uma vez que o despacho em anotação só se lhe refere como EP.

##### 3.1.1 | Dos factos em apreciação nos tribunais de reenvio

###### 3.1.1.1 | No processo C-335/18

No âmbito deste processo e no que atende à factualidade em apreciação, refere-se que em 9 de dezembro de 2015, o indivíduo AK foi interpelado no aeroporto de Sofia (Bulgária) na posse de 20.000 dólares americanos (USD) (ou seja, cerca de 18.200 euros) e de 10.300 euros, o equivalente a 55.897,45 leva búlgaros (BGN), enquanto se preparava para apanhar um voo para Israel. Com importância para o processado, menciona-se que o sujeito AK não tinha declarado antecipadamente a sua intenção de transportar aquelas quantias de dinheiro aquando da sua saída do território búlgaro e consequentemente, da União.

Tendo em conta o que antecede, o Sofiyski Rayonen sad (tribunal d'arrondissement de Sofia, Bulgária) condenou em 17 de novembro de 2017, AK a uma multa de 111.794,90 BGN, o que corresponde ao dobro da quantia de dinheiro líquido não declarado, nos termos o artigo 251º, número 1, do Código Penal Búlgaro e ordenou o confisco a favor do Estado dos montantes não declarados, de acordo com o n.º 2 do mesmo preceito legal.

Não se conformando com esta decisão, o cidadão AK interpôs recurso para o Sofiyski gradski sad (tribunal da cidade de Sofia, Bulgária), argumentando em síntese, que a referida decisão era ilegal, infundada e que não correspondia às provas recolhidas.

### 3.1.1.2 | No processo C-336/18

O Rayonen sad Slivnitsa (tribunal d'arrondissement de Slivnitsa, Bulgária) no âmbito de um procedimento penal, condenou o cidadão EP em 21 de junho de 2017, a uma pena de privativa de liberdade de quatro meses com pena suspensa de três anos, nos termos do artigo 251º, n.º 1, do Código Penal Búlgaro, por violação da declaração obrigatória de um montante de dinheiro líquido transportado, quando atravessa uma fronteira búlgara, que é também uma fronteira externa da União e adicionalmente, por aplicação do n.º 2 do mesmo preceito legal, ordenou o confisco a favor do Estado, do valor de 46.000 euros.

Tendo em conta que o direito búlgaro prevê uma forma extraordinária de apreciação de tais decisões judiciais, o cidadão EP insatisfeito com a decisão que antecede, solicitou ao Apelativen sad - Sofia (Tribunal de recurso de Sófia, Bulgária) a reabertura do processo penal, tendo em resumo alegado, que a condenação a uma pena

privativa de liberdade de quatro meses era desproporcionada e violava o direito da União e, que o confisco automático a favor do Estado da integralidade do montante não declarado também era desproporcionado.

<sup>36</sup> Na sua versão anterior à alteração legislativa ocorrida no decurso de 2017.

<sup>37</sup> O artigo 251º, número 1, do Nakazatelen kodeks (Código Penal Búlgaro), na sua versão anterior à alteração legislativa ocorrida no decurso do ano 2017, previa que o desrespeito à declaração obrigatória de somas transportadas de dinheiro atravessando uma fronteira externa búlgara, que também é uma fronteira externa da União, quando o valor do objeto da infração penal é particularmente importante, é punido seja por uma pena privativa de liberdade por um período máximo de seis anos, seja por uma multa que representa o dobro do valor do objeto da infração penal. Nos termos do já citado artigo 251º, na sua versão posterior a esta alteração legislativa, no caso de violação da declaração obrigatória, a pena privativa de liberdade incorrida é de um período máximo de cinco anos e a multa prevista representa um quinto do valor do objeto da infração penal. O artigo 251º, número 2, do Código Penal Búlgaro continua a prever, também na sua versão posterior a essa alteração legislativa, que o objeto da infração penal, ou o equivalente do seu valor, seja confiscado a favor do Estado.

<sup>38</sup> Como se constata, o fundamento da aplicação das sanções e objeto das questões prejudiciais (como veremos), era o mesmo, o que terá motivado a apensação dos dois processos.

<sup>39</sup> Este montante correspondia ao objeto da infração penal.

## 3.1.2 | Dos pedidos prejudiciais

### 3.1.2.1 | No processo C-335/18

O gradski Sofiyski sad (tribunal da cidade de Sofia e aqui tribunal de reenvio) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:

"1) O artigo 4.º, n.º 2, do regulamento n.º 1889/2005, deve ser interpretado no sentido em que autoriza uma legislação nacional que prevê o confisco automático a favor do Estado do montante de dinheiro retido não devidamente declarado quando atravessa uma fronteira externa da União Europeia, pelo simples facto que não foi declarado e sem que o confisco seja necessário para determinar a origem deste dinheiro?

2) O artigo 9.º, n.º 1, do regulamento n.º 1889/2005, deve ser interpretado no sentido de autorizar uma legislação nacional que, para o ato referido na primeira questão, prevê não só uma pena privativa de liberdade de cinco anos no máximo ou uma multa de um montante equivalente a um quinto do valor da infração, mas também o confisco

*obrigatório a favor do Estado do objeto da infração, independentemente da origem do dinheiro não declarado?"*

### 3.1.2.2 | No processo C-336/18

Por sua vez, também o Apelativen sad - Sofia (Tribunal de recurso de Sófia e tribunal de reenvio) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

*"1) O artigo 4.º n.º 2, do Regulamento [n.º 1889/2005], que permite a retenção do montante de dinheiro não declarado, de acordo com as regras previstas na legislação nacional, deve ser interpretado no sentido de que permite o confisco automático deste montante a favor do Estado, pelo facto de não ter sido declarado, sem que seja necessário proceder a uma avaliação da origem do mesmo, ou alternativamente o artigo 4.º n.º 2, do Regulamento n.º 1889/2005 deve ser interpretado no sentido de que só permite reter provisoriamente o montante em dinheiro até que as autoridades nacionais competentes tenham procedido à apreciação da origem do mesmo? Por conseguinte, o artigo 251.º n.º 2, do Código Penal está em conformidade com o poder conferido pelo artigo 4.º n.º 2, desse regulamento?*

*2) Em função da resposta à questão anterior, o artigo 9.º n.º 1, do Regulamento n.º 1889/2005 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição do direito nacional que prevê, no caso de incumprimento da obrigação referida no artigo 3º do regulamento, a acumulação de penas de privação de liberdade, de multa e de confisco de montantes de dinheiro não-declarados a favor do Estado, sem que se proceda a uma avaliação da origem destes. A aplicação conjunta do artigo 251.º n.º 1, e do artigo 251.º n.º 2, do Código Penal, incluindo a imposição da sanção prevista no artigo 251.º n.º 1, do Código Penal e, na sequência da decisão jurisdicional de condenação, o confisco a favor do Estado do montante não declarado (objeto de infração referida no artigo 251.º n.º 1, do Código Penal, obrigação de confisco nos termos do n.º 2), cumpre o requisito do artigo 9.º n.º 1, do Regulamento n.º 1889/2005, nos termos do qual a sanção em caso de incumprimento do artigo 3º desse regulamento deve ser eficaz, dissuasora e proporcional à falta cometida e à sua periculosidade social?"*

Em 13 de julho de 2018, o secretariado do Tribunal Geral perguntou aos órgãos jurisdicionais de reenvio se eles pretendiam manter os seus pedidos de decisão prejudicial, tendo em conta o despacho de 12 de julho de 2018, (Pinzaru e Cirstinoiu - C-707/17<sup>40</sup>, não publicado, EU: C: 2018: 574), que dizia respeito a um pedido de

decisão prejudicial que teve origem na aplicação da versão do artigo 251º do Código Penal Búlgaro, tendo os tribunais de reenvio respondido da seguinte forma:

O Sofiyski gradski Sad (Tribunal da cidade de Sofia) informou o Tribunal, em 13 de agosto de 2018, da sua intenção de manter o seu pedido na sua totalidade (processo C-335/18), invocando o facto de o artigo 251º, nº 1, do Código Penal Búlgaro, ter sido alterado durante o ano de 2017.

Por sua vez, o Apelativen Sad - Sofia (Tribunal de recurso de Sofia) comunicou, a 10 de agosto de 2018, a sua intenção de manter apenas a sua segunda questão prejudicial (processo C-336/18).

<sup>40</sup> Neste despacho do Tribunal de Justiça (Sexta Secção), de 12 de julho de 2018 (pedido de decisão prejudicial do Rayonen sad Svilengrad — Bulgária), no processo penal contra Daniela Pinzaru, Robert-Andrei Cirstinoiu, veio a decidir-se que "O artigo 9.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005, relativo ao controlo das somas em dinheiro líquido que entram ou saem da Comunidade deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, para sancionar uma violação da obrigação de declaração prevista no artigo 3º deste regulamento, prevê, por um lado, uma medida de confisco em benefício do Estado do montante não declarado e, por outro, uma pena privativa da liberdade que pode ascender a seis anos ou uma multa fixada no dobro do montante do objeto da infração."

### 3.1.2 | Da apreciação do TJUE

Tendo em conta as questões supra desenvolvidas, que por decisão do TJUE, vieram a ser analisadas em conjunto, os órgãos jurisdicionais de reenvio perguntaram se o artigo 4.º, n.º 2, e o artigo 9.º n.º 1, do Regulamento n.º 1889/2005, devem ser interpretados no sentido em que se opõem a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que para punir uma violação da declaração obrigatória nos termos do artigo 3º deste regulamento, prevê ainda, além da imposição de uma pena privativa de liberdade até cinco anos ou de uma multa representando um quinto do montante de dinheiro líquido não declarado, o confisco a favor do Estado desse montante não declarado.

Ora, em conformidade com os considerandos 2, 5 e 6 do Regulamento n.º 1889/2005, o qual visa prevenir, dissuadir e evitar a introdução do produto de atividades ilegais no sistema financeiro bem assim como o investimento deste produto, após branqueado, nomeadamente pela implementação de um princípio de declaração obrigatória de tais movimentos para recolher

informações sobre estes (acórdão de 16 de Julho de 2015, Chmielewski, C-255/14, UE: C: 2015: 475, n.º 18, e da decisão de 12 de Julho de 2018, Pinzaru e Cirstinoiu, C-707/17, não publicada, UE: C: 2018: 574, n.º 22), o artigo 3º, n.º 1 do mesmo diploma, exige a qualquer pessoa singular que entre ou saia da União com pelo menos 10.000 euros em dinheiro líquido que declare a soma transportada às autoridades competentes do Estado-Membro pelo qual entre ou saia da União.

Adicionalmente ainda, o TJUE na sua apreciação, esclarece que, o artigo 4º, número 2, deste regulamento prevê a capacidade de reter, por decisão administrativa e de acordo com as condições estabelecidas pela legislação nacional, o dinheiro líquido que não tenha sido objeto da declaração prevista no artigo 3º do referido regulamento, nomeadamente para permitir às autoridades competentes efetuar os controlos e as verificações necessárias quanto à origem desse numerário, à utilização prevista do mesmo e ao destino dele<sup>41</sup>.

No respeita às sanções aplicadas pelo incumprimento da declaração obrigatória nos termos do artigos 3º e 9º número 1, do Regulamento em apreço, o TJUE decidiu que cada Estado-Membro é livre para introduzir sanções, as quais devem ser eficazes, proporcionadas e dissuasivas e, na ausência de harmonização da legislação da UE em matéria de sanções aplicáveis em caso de inobservância das condições previstas por um regime instituído por essa legislação<sup>42</sup>, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que lhes pareçam adequadas. No entanto, eles são obrigados a exercer a sua competência em conformidade com o direito da União e com os seus princípios gerais e, portanto, em conformidade com o princípio da proporcionalidade<sup>43</sup>, ou seja, as medidas administrativas ou sanções previstas numa legislação nacional não devem ultrapassar os limites do que é necessário para atingir os objetivos legitimamente prosseguidos por esta legislação<sup>44</sup>.

Assim, o TJUE decidiu que a severidade das sanções deve ser coerente com a gravidade das violações que reprimem, inclusive garantindo um efeito verdadeiramente dissuasor, respeitando o princípio geral da proporcionalidade<sup>45</sup>, pelo que as sanções tais como aquelas em causa no processo principal parecem ser adequadas para atingir os objetivos prosseguidos pelo Regulamento n.º 1889/2005 e para garantir a aplicação efetiva da declaração obrigatória nos termos do artigo 3º do Regulamento, uma vez que são

suscetíveis de desencorajar fortemente as pessoas envolvidas na violação desta obrigação.

Apesar desta consideração<sup>46</sup>, o TJUE relembra que no acórdão de 16 de julho de 2015, Chmielewski (C-255/14, UE: C: 2015: 475, pontos 30 e 31), já decidiu que uma sanção penal, cujo montante corresponde a 60% da soma de dinheiro líquido não declarada, quando esta soma é superior a 50.000 euros, incorrida por violação da declaração obrigatória nos termos do artigo 3º do Regulamento nº 1889/2005, não parece ser proporcional, dada a natureza da infração em causa. Na verdade, o Tribunal considerou que uma tal multa vai além dos limites do que é necessário para assegurar o cumprimento desta obrigação e garantir a realização dos objetivos do presente regulamento, uma vez que a sanção prevista no artigo 9º do dito Regulamento procura punir não só possíveis atividades fraudulentas ou ilegais, mas unicamente uma violação da dita obrigação<sup>47</sup>.

À luz deste raciocínio, há que concluir que, neste caso, mesmo que as sanções previstas pelo direito nacional não sejam aplicáveis senão aos casos em que o montante não declarado é considerado como sendo “particularmente importante”, o facto de a legislação nacional em causa no processo principal prever, não só a imposição de uma pena privativa de liberdade até cinco anos, no máximo, ou uma multa representando um quinto do valor do montante não declarado, mas igualmente, para além desta pena ou desta multa, o confisco da integralidade deste montante não declarado, vai além dos limites do que é necessário para assegurar o cumprimento de uma declaração obrigatória<sup>48</sup>.

De facto, em consonância com o exposto anteriormente, quando ainda que o incumprimento do dever de declaração obrigatória fosse punido unicamente pelo confisco a favor do Estado da totalidade do montante não declarado, na ausência de qualquer pena privativa de liberdade ou de multa, uma tal medida, por si só, ultrapassaria os limites do necessário para assegurar o cumprimento dessa declaração obrigatória. Tendo em conta o facto de o Tribunal já ter declarado que uma coima cujo montante corresponde a 60% da soma de dinheiro líquido não declarado não parece ser proporcionada, tendo em conta a natureza da infração em causa, uma medida mais pesada, como o confisco de todo o montante não declarado a favor do Estado, não poderia a *fortiori*, ser considerada proporcionada<sup>49</sup>.

Para além do exposto e para dissipar qualquer dúvida que possa existir entre a medida cautelar de retenção a que alude o artigo 4º número 2, do Regulamento n.º 1889/2005 e a sanção de confisco prevista na legislação nacional, considera ainda o TJUE que o confisco do montante não declarado a favor do Estado, não poderia ser considerado como uma medida de retenção na aceção do artigo 4º número 2, do Regulamento n.º 1889/2005. Na realidade, as medidas de retenção referidas nessa disposição são principalmente meios de recolha de informações sobre os movimentos de numerário, de modo a verificar se estes são realizados para fins ilícitos. Ou, de acordo com as explicações fornecidas pelas jurisdições de reenvio, a medida de confisco em causa é obrigatória e visa qualquer quantia de dinheiro não declarado independentemente da origem do mesmo. Enquanto tal, ela constitui não um meio de recolher informações sobre movimentos de tesouraria, mas sim uma sanção na aceção do artigo 9º daquele regulamento.

<sup>41</sup> Veja-se a este propósito, o acórdão de 16 de julho de 2015, Chmielewski, C-255/14, da UE: C: 2015: 475, ponto 33, e da decisão de 12 de julho de 2018, Pinzaru e Cirstinoiu, C-707/17, não publicada, UE: C: 2018: 574, ponto 24.

<sup>42</sup> De acordo com jurisprudência constante do Tribunal.

<sup>43</sup> Ver, a este respeito, acórdão de 16 de julho de 2015, Chmielewski, C-255/14, UE C: 2015: 475, ponto 21, assim como a decisão de 12 de julho de 2018, Pinzaru e Cirstinoiu, C-707/17, não publicada, da UE: C: de 2018: 574, parágrafo 26.

<sup>44</sup> Vide acórdão de 16 de julho de 2015, Chmielewski, C-255/14, UE C: 2015: 475, ponto 22 e da decisão de 12 de julho de 2018, Pinzaru e Cirstinoiu, C-707/17, não publicada, da UE: C: de 2018: 574, ponto 27.

<sup>45</sup> Acórdão de 16 de julho de 2015, Chmielewski, C-255 / 14, da UE: C: 2015: 475, ponto 23 e a decisão de 12 de julho de 2018, Pinzaru e Cirstinoiu, C-707/17, não publicada, da UE: C: de 2018: 574, ponto 28.

<sup>46</sup> Pontos 35 e 36 do despacho em anotação.

<sup>47</sup> Acórdão de 12 de julho de 2018, Pinzaru e Cirstinoiu, C 707/17, não publicado, da UE: C: de 2018: 574 ponto 31.

<sup>48</sup> Ponto n.º 37 do despacho em anotação.

<sup>49</sup> Ponto n.º 38 do despacho em anotação.

### 3.1.3 | Da decisão do TJUE

Atentos os fundamentos anteriormente expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) decidiu que:

O n.º 2 do artigo 4º e n.º 1 do artigo 9º do Regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005, relativo ao controlo das entradas e

saídas de numerário da Comunidade, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, para punir uma violação de declaração obrigatória constante do artigo 3º deste regulamento, prevê, para além da imposição de uma pena privativa de liberdade até cinco anos ou de uma multa de um quinto do montante do dinheiro líquido não declarado, o confisco a favor do Estado desse montante não declarado.

## 3.2 | Outros casos posteriores à jurisprudência do TJUE analisada

As decisões a que supra aludimos, têm vindo a constituir uma corrente uniforme de jurisprudência por parte do TJUE. Efetivamente após estes casos aquele tribunal, por despacho de 03 de outubro de 2019, veio a considerar no processo n.º C-652/18 (Mitnitsa Burgas), num caso relacionado com o controlo das somas em dinheiro líquido que entram ou saem da União Europeia que “O artigo 9º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005, relativo aos controlos de dinheiro líquido que entra ou sai da Comunidade, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que, para sancionar uma violação da obrigação de declaração prevista no artigo 3º desse regulamento, prevê, além da aplicação de uma coima administrativa, o confisco, em benefício do Estado, do montante não declarado.”

Posteriormente no âmbito do processo n.º C-679/19 (NL versus DGRFP Bucureşti), sobre o mesmo assunto e também por despacho de 19 de dezembro de 2019, considerou que “Os artigos 63º e 65º do TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para sancionar o incumprimento da obrigação de declarar montantes elevados de dinheiro líquido que entram ou saem do território desse Estado, prevê, para além da aplicação de uma coima administrativa, o confisco, em benefício do Estado, do montante não declarado superior a 10 000 euros.”

## 4 | Da jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH)

Para além da jurisprudência do TJUE que mencionámos o próprio TEDH, parece vir a decidir em consonância com a doutrina expandida.

Na realidade no processo Togrul v. Bulgária de 15-11-2018, o TEDH veio a considerar que confisco/retensão prolongada de numerário não declarado violou o direito de propriedade (constituindo uma medida desproporcional).

Também no caso Imeri v. Croácia, de 24-11-2021, veio a considerar uma medida desproporcional o confisco dos montantes não declarados, por um mero incumprimento declarativo.

E ainda no caso Aksüngür e outros v. Servia, de 24-06-2025, reafirma os critérios da proporcionalidade (multas muito elevadas e/ou confisco integral podem exceder o necessário).

## 5 | Conclusão

Como se observa do que antecede, é sobre a aplicação das sanções acessórias em matéria criminal que o Tribunal de Justiça (e o TEDH) se tem vindo a pronunciar, no sentido de considerar que estas sanções são contrárias ao disposto no n.º 2 do artigo 4.º e n.º 1 do artigo 9.º do Regulamento (CE) n.º 1889/2005 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005, relativo ao controlo das entradas e saídas de numerário da Comunidade, (...)<sup>50</sup>.

Da leitura atenta à jurisprudência citada parece resultar que tanto o TJUE quanto o TEDH, alertam para a necessidade de proporcionalidade na aplicação das sanções resultantes da violação de declaração de dinheiro líquido na fronteira. Efetivamente o princípio da proporcionalidade constitui hoje uma pedra basilar de toda a atividade administrativa.

Este princípio impõe limites à atuação do legislador e da Administração tributária, exigindo que as normas e medidas tributárias sejam adequadas, necessárias e equilibradas em relação aos fins que pretendem alcançar. A aplicação da norma tributária tem de ser adequada e visar um justo equilíbrio entre os meios empregues e os fins que se visam alcançar, concretizando-se através de normas de adequação e necessidade do sacrifício, revelando-se através de uma correlação entre os meios empregues pela Administração e os fins a alcançar<sup>52</sup>.

Por sua vez, encontramos também reflexos deste princípio em matéria penal e contraordenacional no que

respeita à fixação concreta da pena e da sanção (em sede contraordenacional). Em sede penal, no direito português rege o artigo 72.º n.º 1 do CP<sup>53</sup> que estipula que “A determinação da medida da pena, dentro dos limites definidos na lei, é feita em função da culpa do agente e das exigências de prevenção” e em sede contraordenacional o artigo 27.º do RGIT que manda que “...a coima deverá ser graduada em função da gravidade do facto, da culpa do agente, da sua situação económica e, sempre que possível, exceder o benefício económico que o agente retirou da prática da contra-ordenação”. Assim, nos termos dos dispositivos supramencionados em sede de fixação concreta das sanções (penais ou contraordenacionais), a culpa é sempre métrica da sanção concreta a aplicar.

Porém o que aqui está em causa, para além da aplicação concreta das sanções principais é aplicação de uma sanção acessória de perda do dinheiro líquido não declarado.

Esta sanção acessória, como se sabe, acresce à sanção principal e o problema reside em saber se a sua aplicação viola o princípio da proporcionalidade, sendo que, sobre esta questão os tribunais (TJUE e TEDH) têm entendido que sim.

Tendo em conta tudo o que até aqui expusemos e dada a uniformidade jurisprudencial dos tribunais supra identificados nesta matéria, pensamos que os artigos 16.º e 18.º e 73.º e 28.º do RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias português em sede criminal e contraordenacional, devem ser objeto de reflexão cuidada pelo legislador português no sentido de se decidir pela sua manutenção ou optar por os adequar à jurisprudência mencionada.

Não podemos, ainda, esquecer que as sanções acessórias de perdimento constituem um meio eficaz de dissuasão destas práticas, pelo que, em nosso entendimento, deve ser procurado um equilíbrio entre eficácia da medida e a ambicionada proporcionalidade.

<sup>50</sup> Porém, a mesma questão se coloca também em matéria contraordenacional.

<sup>51</sup> Com reflexos na lei Constitucional (vide art.º 266.-º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e na lei ordinária portuguesa (ver art.ºs 7.º do Código do Procedimento Administrativo, 55.º da Lei Geral Tributária, 7.º Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira).

<sup>52</sup> Neste sentido, entre outros, Amaral 2021, pp. 112-116; Caupers 2016, pp. 104 e Almeida 2022, pp. 142-147.

<sup>53</sup> O RGIT tem uma norma (o artº 13º) que em sede de fixação concreta da pena manda atender, sempre que possível, ao prejuízo causado pelo crime. Assim, os critérios para a determinação da medida concreta da pena, terão de se buscar no Código Penal por aplicação subsidiária nos termos do artº 3º do RGIT.

## Referências bibliográficas

- ALMEIDA, Mário Aroso – Teoria Geral do Direito Administrativo. 9.<sup>a</sup> Edição. Almedina 2022.
- AMARAL, Diogo Freitas – Curso de Direito Administrativo. Vol II. 4.<sup>a</sup> Edição. Almedina 2021.
- Comissão Europeia (2025) Relatório COM(2025) 360 sobre a aplicação do Reg. 2018/1672 (art. 19). Dados e avaliação da prática nos EM. Disponível em:  
[https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVIII/EU/29712/imfname\\_11500957.pdf](https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVIII/EU/29712/imfname_11500957.pdf)  
Acesso em 19 ago. 2025.
- CATARINO, João Ricardo e VICTORINO, Nuno – Direito Sancionatório Tributário. Anotações ao Regime Geral. Almedina. 2020.
- CAUPERS, João e EIRÓ, Vera – Introdução ao Direito Administrativo. 12.<sup>a</sup> Edição. Âncora Editora. 2016.
- FLORES, Gustavo Ribas da Silveira – O crime tributário de descaminho na experiência jurídica brasileira: Reflexões histórico-comparatísticas com o Sistema Português. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. 2015. Disponível em:  
<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/29962/2/0%20crime%20tributario%20de%20descaminho%20na%20experiencia.pdf>

[O crime%20tributario%20de%20descaminho%20na%20experiencia.pdf](#)

Acesso em 19 ago. 2025.

- International standards on combating money laundering and the financing of terrorism & proliferation. The FATF recommendations. Disponível em:

<https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/recommendations/FATF%20Recommendations%202012.pdf.coredownload.inline.pdf>

Acesso em 19 ago. 2025.

- SOUSA, Jorge Lopes e SANTOS; SIMAS – Regime Geral das Infrações Tributárias. Anotado. 3.<sup>a</sup> Edição. Áreas Editora. 2008.

- TAVARES, José Daniel. A indissociável relação entre o terrorismo, o branqueamento e o crime organizado *in IX Encontro luso-espanhol de professores de direito internacional e relações internacionais. O direito internacional e os limites da luta contra o terrorismo.* AADFL Editora. 2024, pp. 103-129.

- Summary report on the outcome of the Public Consultation on the review of Regulation (EC) Nr. 1889/2005 on controls of cash entering or leaving the Community. Disponível em:  
[https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/cash\\_survey\\_summary\\_report\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/cash_survey_summary_report_en.pdf)

Acesso em 19 ago. 2025.

- VICTORINO, Nuno e CATARINO, João Ricardo – Código Aduaneiro da União Pós-Brexit. Almedina. 2020.

# Implementando um programa de Conformidade Cooperativa no Brasil

## *Implementing a Cooperative Compliance Program in Brazil*

Marcio Henrique Sales Parada

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – RFB. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Goiás (2007). Mestre em Direito Tributário Europeu e Internacional pela Universidade de Bolonha/Itália (2010). Doutor em Tributação de Negócios Internacionais pela Universidade de Economia e Negócios em Viena/Áustria (2021). Conselheiro no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Trabalha no desenvolvimento e implementação do Programa de Conformidade Cooperativa Federal – Confia.

Patrícia Bacheschi Gomez de Lamadrid

Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil – RFB, atualmente trabalha no desenvolvimento e implementação do Programa de Conformidade Cooperativa Federal – Confia. Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV, 2020) e especialista em finanças e mercado financeiro pela Fundação Instituto de Administração (2021). Graduada em Direito (2014) e Engenharia de Produção (2006) pela Universidade de São Paulo (USP), com dupla titulação em engenharia pela Escola Central de Lion (2006). Antes de ingressar na RFB, trabalhou como analista de negócios na firma de consultoria estratégica McKinsey & Co.

### RESUMO

Confia é o programa brasileiro de Conformidade Cooperativa, concebido e administrado pela Receita Federal do Brasil (RFB). Lançado em 2021, objetiva mudar o paradigma na relação entre a administração tributária e os contribuintes, guiado por princípios como transparência, boa-fé, confiança mútua e cooperação. O objetivo é alcançar previsibilidade, segurança jurídica, aumentar a conformidade tributária e reduzir a litigiosidade. Ao aplicar o conceito de gestão de riscos e analisar o comportamento, o histórico de conformidade e o sistema de gestão de compliance tributário (SGCT) dos contribuintes, a administração tributária pode interagir com cada um de forma mais eficaz e eficiente. O Confia busca engajar os contribuintes de maneira proativa, contínua e sistêmica, aprimorando também os SGCT das empresas com foco na conformidade tributária. Assim, foi criado o Fórum de Diálogo Confia. As empresas participantes desse fórum puderam propor temas a serem discutidos por grupos técnicos, sugerindo melhorias para o desenho do programa. Foi realizado um teste de procedimentos, cuja participação foi voluntária e condicionada à adesão formal da empresa ao Fórum de Diálogo Confia e à assinatura do protocolo de cooperação. Em dezembro de 2023, foi lançado um programa piloto, com o objetivo de expandir o teste de procedimentos com critérios quantitativos e qualitativos. As empresas validadas foram convidadas a elaborar colaborativamente um plano de trabalho de conformidade, oferecendo previsibilidade aos contribuintes sobre os principais temas abordados pela administração tributária. Este artigo se concentra em descrever, analisar e prever os custos e resultados dessa experiência.

**Palavras-chave:** Conformidade. Fisco. Relacionamento. Confiança. Segurança jurídica.

### ABSTRACT

Confia is the Brazilian Cooperative Compliance Program, conceived and administered by the Brazilian Federal Revenue Service (RFB). Launched in 2021, it aims to shift the paradigm in the relationship between tax administration and taxpayers, guided by principles such as transparency, good faith, mutual trust, and cooperation. The goal is to achieve predictability, legal certainty, to increase tax compliance and to reduce litigation. By applying the concept of risk management and analyzing the behavior, compliance records, and the tax control framework (TCF) of taxpayers, the Tax Administration can interact with each one in the most effective and efficient way. Confia seeks to engage taxpayers in a proactive, continuous, and systemic manner, also contributing to the improvement of companies' TCF with a focus on tax compliance. Thus, the Confia Dialogue Forum was created. Companies participating in that Forum could propose topics to be discussed by Technical Groups, suggesting improvements for the program's design. A Test of Procedures was conducted. Participation in this test was voluntary, contingent on the company formally joining Confia's Dialogue Forum and signing the Cooperation Protocol. In December 2023, a pilot program was launched to expand the procedural test with quantitative and qualitative criteria. Validated companies were invited to collaboratively prepare a compliance work plan, offering predictability to taxpayers about key issues addressed by the tax administration. This article focuses on describing, analyzing and predicting the costs and results of this experience.

**Keywords:** Cooperative Compliance. Tax administration. Relationship. Trust. Certainty

## 1 | Introduction

At the beginning of this century, Braithwaite (2001) highlighted that after decades of research on the performance of public administrations, a "battle" emerged between those in favor of a coercion-based approach and those advocating for voluntary compliance with rules.

That author noted that in the tax field, the difference between the effects of using deterrence or coercion techniques and employing an approach to encourage voluntary compliance with obligations was then unknown.

Braithwaite (2001) concluded that a holistic understanding of taxpayer behavior is necessary to increase tax compliance and that this would not be achieved by considering them individually, whether individuals or companies. Furthermore, it is necessary to consider the influence that various actors may have on taxpayer behavior. Some examples of influential actors are industry associations, families, consultants, lawyers, accountants, and international organizations, such as the OECD (Organization for Economic Cooperation and Development).

One of the oldest cases of applying this approach is observed in the Australian Taxation Office (ATO)<sup>1</sup>, which shows the importance of investing in the taxpayer segment where there is considerable consensus on "compliance", with a strong commitment to observing tax rules.

The Australian compliance model begins by viewing the taxpayer as a client influenced by various factors, such as business, technologies, and sociological, economic, and psychological aspects. From this understanding, the model seeks to identify the best strategy to increase the level of voluntary compliance with tax obligations for each taxpayer.

Although taxpayers are influenced by various factors, they can still be divided into segments with similar behavioral responses. This enables the tax administration to avoid using a completely personalized approach for each taxpayer but to develop types of approaches more appropriate for each segment.

Initially, the distribution of taxpayers by segments was conceived in the form of a pyramid, where at the base we would have the largest number of taxpayers, who

would be more prone to compliance, and higher up, we would find segments with fewer taxpayers, with less propensity for compliance. This representation became known as the "tax compliance pyramid."

No statistically significant study has been conducted on the distribution of Brazilian taxpayers concerning their propensity for tax compliance. However, based on interviews conducted with the Brazilian Federal Revenue Service (RFB) employees and taxpayers, Lamadrid (2020) collected perceptions suggesting that in Brazil "*the base of the [tax compliance] pyramid would not be so wide*" or that the pyramid "*would look more like a rectangle*" or even an "*inverted pyramid*." This perception may have led to the intensification of the crime-economy paradigm in this country.

Studying what would be the motivation for compliance, Kirchler (2009) says that it depends on subjective constructions of tax phenomena and talks about developing knowledge about collective tax behavior. However, Kirchler clarifies that this is hindered when tax laws are difficult to understand, which ends up making them of little interest to taxpayers in general.

In the tax field, compliance and cooperation are social dilemmas studied in various disciplines, and, for example, in mathematics and economics, the optimal strategy for rational individuals is not to cooperate. Therefore, it is necessary to be forced to cooperate through control mechanisms and severe sanctions in case of non-compliance.

Indeed, the probability of audits and fines plays a role in compliance. The point is that in the interaction between tax authorities and taxpayers, traditional economic models assume that they make strategic decisions, and the rational-economic model emphasizes taxpayers' predisposition to behave non-compliantly, suggesting control and punishment as educational measures.

Kirchler, however, cast doubt on this, clarifying that these models focus only on improving tax collection and do not consider, in any way, the relationship between taxpayers and tax authorities (the State), as well as aspects related to equity (tax justice). The relationship in pursuit of equity should be the main target, and the possible increase in tax revenue only a side effect.

According to the logic of behavioural economics - as Richard Thaler and Cass Sunstein argue in Nudge

(2008) – individuals do not always act in economically rational ways, and their behaviour is often shaped by cognitive biases, heuristics, and the structure of the decision-making environment. Therefore, aligning incentives effectively requires more than simply offering rewards or penalties—it involves designing the 'choice architecture' in a way that nudges individuals toward desired behaviours without restricting their freedom of choice.

Progressing on the issue of the relationship between tax authorities and taxpayers, the OECD (2013) issued a report that evolved from the proposal of an enhanced relationship between tax authorities and taxpayers, initiated in the 2008 Study (OECD, 2008), to cooperative compliance programs.

This 2013 OECD Report examines the relationship between the largest taxpayers and tax administrations to recommend a relationship based on trust and cooperation. Despite recognizing that the proposal from the 2008 Study remained valid, the 2013 Report identified some additional characteristics, such as the relevance of the so-called "tax control framework" (TCF) used by large companies, to provide objective bases for building trust between them and the tax authorities.

The TCF is a fundamental element for the functioning of cooperative compliance programs, and its necessary existence integrates, for the taxpayer, the costs to adhere to and maintain the program.

Thus, in brief synthesis, the 2013 Report (p. 57) states that the effectiveness of a company's internal control structure begins with the moral and ethical values of management and how the organization's management ensures the implementation of these values in daily operations. Designing, implementing, and maintaining an efficient and effective internal control system is essential for a company to achieve its strategic objectives. The part of this internal control system that ensures the accuracy and completeness of tax declarations and information is called the "tax control framework".

The 2013 Report (p. 59) adds that all stakeholders must be aware that having "tax control" means being in control of the tax consequences of all processes and transactions within a company, not just the tax procedures themselves. In other words, the "tax control framework" is the internal control of all processes and

transactions with possible tax consequences capable of detecting, documenting, and informing any tax-relevant risk to the tax authorities in a timely manner.

Furthermore, it is important to emphasize that cooperative compliance programs should highlight the benefits of positive behavior by taxpayers, providing those open to greater transparency with a higher level of certainty about their tax positions.

Therefore, it is difficult to deal with many taxpayers in this type of program. Considering that the Tax Administration needs to offer advantages, rewards, or administrative benefits in return, the more taxpayers involved, the more work (and costs) it will have to carry out.

Considering these theoretical basis and previous studies, the objective of this article is to describe, analyse and predict costs and results of designing, testing and implementing a Cooperative Compliance Program. The study also enables a comprehensive understanding of the program's design, implementation challenges, and its implications for tax governance in Brazil.

This research employs a qualitative methodology based on a case study, focusing on a practical initiative led by the RFB. The case under analysis is the implementation of a cooperative compliance program, in Brazil. Data collection included official documentation, program guidelines, and public reports issued by the RFB.

<sup>1</sup> AUSTRÁLIA. Australian Taxation Office. How we help and influence taxpayers. Compliance model. Available at: <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/how-we-help-and-influence-taxpayers>. Visited on: Aug. 7, 2025.

## 2 | Measuring costs and benefits of cooperative compliance

In 2021, a Manual (Owens and Pemberton, 2021) was published based on research conducted at the Vienna University of Economics and Business, Austria. It matters to highlight that this manual proposes a methodology for measuring the costs and benefits of a cooperative compliance framework and, to this end, identifies some critical issues.

## 2.1 | There are no one-size-fits-all formulas

It should be considered that there are different structures in tax administrations, and depending on each one, the costs of implementing a cooperative compliance program (CCP) may vary.

It is necessary to map internal work processes and to identify the tools and methods used to measure, for example, the cost of ordinary and monitoring activities, guidance activities, audits, and internal reviews. After mapping these activities and tasks, the next step would be to separate those based on regulatory actions (enforced compliance), that is, those that are not voluntarily executed by the taxpayers themselves, from those related to the cooperative compliance structure, where the tax administration assists the taxpayer in voluntarily fulfilling tax obligations.

In this process, from the Tax Administration side, it is important to consider other actors who may be involved in the implementation of a CCP, because in addition to the obvious parties, which are the tax administration and the taxpayer, it is necessary to include tax consultants, lawyers, and accountants, whom the OECD called "tax intermediaries" (OECD, 2008), and other public administration bodies that could benefit from compliance programs or even have certain costs with their implementation.

From the taxpayers' point of view, it is important to have an idea of compliance costs, including those related to indirectly involved actors, such as associations, confederations or chambers of economic sectors, media, politicians, NGOs, etc.

The complexity of the tax system is not relevant for the evaluation of a CCP, by itself, and the program should aim to provide correct and relevant information, deal with risks, build trust, and provide legal certainty (Owens and Pemberton, 2021, p. 246/7).

## 2.2 | Costs and benefits should be evaluated comparatively

The costs and benefits of a CCP can be assessed through its comparison with the traditional approach. Specifically, regarding costs, one can compare the duration of different work processes of the tax administration when carried out through the

cooperative compliance approach and the traditional approach. For example, one could compare the duration of different audit processes for tax assessment or for establishing transfer prices. In audit processes, however, it is necessary to consider not only the duration of the audits themselves, but also its developments (long and expensive litigations).

The demonstration of costs and benefits can help promote legal, cultural, and procedural changes within a tax administration. These are issues that may require significant changes: equal treatment of taxpayers, the speed and binding nature of positions (rulings) on tax issues, and the sanctioning policy.

For the largest taxpayers, especially, given the need to make some initial investments during the implementation of CCP, the demonstration of costs and benefits is quite relevant in deciding whether to enter the program. For example, for these taxpayers, the reduction in the quantity and frequency of information required by the authorities is also a cost reduction factor.

## 2.3 | Benefits of transparency and dialogue

The Manual (Owens and Pemberton, 2021) identifies transparency as a critical issue. In Brazil, we noted the need to build legislation that provides for the possibility of voluntary disclosure of acts, transactions, or operations by the taxpayer.

By voluntarily disclosing an act, transaction, or operation, or presenting documents and explanations about a particular tax position in a cooperative and transparent manner, the taxpayer receives an administrative position (opinion, guidance) and has the option to follow it or not. If they do not follow it, they know that the risk of being challenged by the tax administration - through inspection and assessment - is likely and that litigation may arise.

The advantage for the taxpayer, if they are certain of the legitimacy of their position, is that for any eventual litigation, they already have an opinion from the tax administration and cannot be surprised by new arguments. The advantage for the tax administration is that it will know in advance about any "tax opportunities" that are being or will be employed by a taxpayer.

Tax planning usually involves the same elements. What makes them challenging or innovative is the way these elements are structured and on which provisions of the legislation or jurisprudence they are built. It is expected that other taxpayers will make the same use of structures, opportunities, or operations as those disclosed and discussed within the scope of the compliance program.

These "tax opportunities," which can be understood as tax planning that exploits static or dynamic gaps in the legislation but are initially lawful schemes, arise from weaknesses in the law or mismatches caused between one law and other laws, or by the mutation of legislation over time. They may originate from the perception of specialized professionals or from judicial decisions.

Moreover, these "tax opportunities" always aim to reduce the tax burden or postpone the payment of tax, bringing advantages to the taxpayer through the obvious cost reduction, but also competitive advantages in the market compared to other taxpayers.

By knowing them, the tax administration can propose the appropriate legal changes or adjustments to correct the gap or mismatch exploited in the legal system, having concrete information on how it will or could be exploited.

Additionally, if the taxpayer implements the planning and corrective action is needed by the administration, it already has prior knowledge of the entire operation, which simplifies the auditing work and reduces associated costs. Furthermore, it can verify if other taxpayers are employing the same procedure, making the activity of selection and credit assessment very efficient, and any eventual litigation should be limited to legal issues, based on the divergence of legal theses, since the factual issues have already been opened and discussed in the program environment.

In short, once a "tax opportunity" is identified, whether it arises from weaknesses, mismatches, or the dynamics in the legislation, or from judicial decisions that promote new interpretations, it is more advantageous for the taxpayer, who participates in the cooperative compliance program and has opened a dialogue channel with the tax administration, to obtain administrative positions on the matter and make a well-founded risk analysis. For the administration, in turn, prior knowledge is advantageous, compensating the cost of issuing a prior opinion with agility, security,

and knowledge in any subsequent assessment and litigation, both for a specific taxpayer participating in the program and for the entire universe of taxpayers who, due to their activities, characteristics, or operations, may be employing the same scheme or interpretation.

Even in cases where the tax administration suspects an act, transaction, or operation of the taxpayer based on information already in its systems, provided by the taxpayer themselves or by data cross-checks provided by third parties (monitoring), the above advantages are present if worked within the collaborative environment of the cooperative compliance program, verifying reasons to offer the opportunity for self-assessment.

It is important to highlight that for taxpayers participating in the program, the operations, transactions, and any non-compliance that may even generate collective interest do not deal with mere identifiable issues from cross-checking declarations, but rather complex issues that usually require long audit work, that is, avoiding them represents a significant cost reduction for the Administration. For the establishment of such issues, the prior preparation of the work plan is as important as provided in the pilot of the Confia program (RECEITA FEDERAL, 2024.2).

### 3 | The Confia program

#### 3.1 | Context

To understand the premises, the conditions and the objectives of Confia Program, it is essential to note that Brazil has a myriad of tax laws and regulations that generate endless doubts about their interpretation and application.

Moreover, Brazilian tax legislation imposes a great deal of ancillary tax obligations to its taxpayers in the form of compulsory tax returns. Consequently, RFB holds a vast amount of direct information, based on various tax declarations, and indirect information, based on data cross-referencing reported by third parties. This, from the perspective of tax administration, is an advantage; however, from the perspective of taxpayers, it represents a high cost in terms of time and effort to comply with their tax obligations.

When Confia was initiated in 2021, the level of trust between tax authorities and taxpayers was perceived as low. The tax administration dealt with its largest taxpayers based on data cross-referencing, automation, and audit specialization. The annual increase in these procedures was recorded as a demonstration of effectiveness (Parada and Campos, 2024).

Because of these issues, Brazil had (and still has) a concerning and costly volume of tax litigation, either in the administrative sphere, according to the Ministry of Finance (2023), or in the judicial sphere (National Council of Justice - CNJ, 2022). Even though this situation is unacceptable, resolving it falls outside the scope of Confia. The program, however, can contribute to preventing it from worsening by helping to avoid new disputes. Its effects on this aspect, therefore, are long term and for the future.

Another relevant aspect to be noted is that RFB offers its most used services electronically and, whenever possible, in an automated manner. This optimizes the use of tax administration resources and users' time, if they fall within standard situations. When a taxpayer has a problem that does not fit into one of the services offered by digital channels and, especially, when the solution to this problem involves more than one technical area of the RFB, the taxpayer has difficulty being heard and having their problem resolved.

From the perspective of the Tax Administration, this way of working hinders a comprehensive view of the taxpayer and the design of a complete strategy, seeking maximum tax compliance.

This model also brings dissatisfaction for taxpayers. First, because they do not have predictability of the set of tax issues that will be addressed in each period and therefore cannot plan to adequately meet all the demands of the RFB. Second, because contacts with the RFB are made independently by areas or servers. Third, because conducting these works in a non-integrated manner sometimes generates inconsistencies and delay in the final decision, postponing the provision of legal certainty.

### 3.2 | International practices observed

In addition to the theoretical basis described on the introduction of this text, practical experiences of other countries were also used for the "design" of Confia,

standing out: Australia, the United Kingdom, the United States, Spain, Italy, and Sweden. Each of these jurisdictions has developed distinctive approaches that reflect their institutional contexts and strategic priorities.

Australia has implemented the Justified Trust and Combined Assurance programs, which focus on ex post risk-based reviews of large taxpayers, as well as the Annual Compliance Arrangement (ACA)<sup>2</sup>, which emphasizes real-time, ex ante engagement with corporate taxpayers to ensure transparency and reduce disputes.

The United Kingdom pioneered the Business Risk Review (BRR)<sup>3</sup> process, which classifies large businesses based on their tax risk and promotes open dialogue between HMRC and taxpayers. This model emphasizes trust, behavioral expectations, and early resolution of tax issues.

The United States developed the Compliance Assurance Process (CAP)<sup>4</sup>, a voluntary program that allows large corporations to work collaboratively with the IRS to resolve tax issues before filing returns. CAP is known for its structured timeline, transparency, and mutual benefits in reducing uncertainty and audit burdens.

Spain has adopted a cooperative compliance model through its Code of Good Tax Practices<sup>5</sup>, which fosters ethical tax behavior and institutional trust. Another key feature of the Spanish model is the establishment of a Dialogue Forum for Large Taxpayers, which serves as a platform for continuous communication and trust-building between the tax authority and major corporate taxpayers.

Italy introduced the Cooperative Compliance Regime (CCR)<sup>6</sup> in 2015, targeting large businesses that voluntarily commit to transparency and internal tax control systems. The Italian model is notable for its legal framework that grants certain procedural benefits to compliant taxpayers.

Sweden initially launched the Fördjupad Samverkan (Enhanced Cooperation)<sup>7</sup> initiative in 2011, later rebranded as Fördjupad Dialog (Enhanced Dialogue) in 2014. Despite of the Swedish Tax Agency's strong reputation and high levels of taxpayer trust, the program is widely regarded as a failed experiment. Key reasons include unclear operational guidelines, perceived unequal treatment among taxpayers, lack of

tangible benefits for participants, and resistance from multinational enterprises who questioned the value and fairness of the initiative.

As noted by Björklund Larsen (2019):

*"In hindsight, there seems to be a consensus that the introduction of FS was too fast and somewhat sloppily executed. Several interviewees voiced the opinion that the Agency should perhaps have invited MNEs, the Confederation of Swedish Enterprise and tax advisors to discuss the initiatives in depth, so that the ideas might have been supported by stakeholders."*

This reflection underscores the importance of inclusive stakeholder engagement and strategic planning in the implementation of cooperative compliance models.

These international experiences have collectively shaped Confia and help explain some of its distinctive features, particularly the decision to build the program collaboratively with its target audience through a Dialogue Forum, as well as the pursuit of a formal legal framework to support its implementation.

<sup>2</sup> AUSTRALIA. Annual compliance arrangement (ACA). Available at: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/compliance-and-governance/annual-compliance-arrangement>. Visited at: Aug, 7, 2025.

<sup>3</sup> THE UNITED KINGDOM. HMRC internal manual. Tax Compliance Risk Management. Available at: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3360>. Visited at: Aug, 7, 2025.

<sup>4</sup> THE UNITED STATES. IRS. Compliance Assurance Process. Available at: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process>. Visited at: Aug, 7, 2025.

<sup>5</sup> SPAIN. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Available at: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>. Visited at: Aug, 7, 2025.

<sup>6</sup> ITALY. Regime di adempimento collaborativo - Che cos'è. Available at: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo>. Visited at: Aug, 7, 2025.

<sup>7</sup> SWEDEN. TLV:s fördjupade samverkan. Available at: <https://www.tlv.se/lakemedelsforetag/utveckling-vardebasrad-prissattning/fordjupad-samverkan.html>. Visited at: Aug, 7, 2025.

### 3.3 | Confia's objectives

In this context, the main objective of Confia is to provide legal certainty by offering taxpayers interpretations and administrative positions quickly and timely to prevent litigation.

As highlighted earlier in this text, based on Kirchler's studies (2009), a cooperative compliance program does not seek goals of increased revenue collection, nor is this one of Confia's objectives. Any eventual increase in revenue would be a secondary effect of the program on the tax environment involving all taxpayers, participants or not. Thus, the idea is that Confia promotes tax compliance on a voluntary basis, reducing the need for corrective or repressive actions.

The RFB has various indicators and measurements (RECEITA FEDERAL, 2023.2) regarding the number of audit procedures, monitoring, risk treatment, and case judgments. Reducing these quantities while maintaining the level of revenue collection would already be a positive effect of the cooperative compliance program.

Following OECD's proposed cooperative compliance model, Confia is voluntary for taxpayers who meet its requirements. This is because it is not advisable to impose compulsory participation on taxpayers in a program that values cooperation, trust, and transparency. Since taxpayers decide if it is advantageous or not for them to enroll in the program, it is necessary to make it attractive to them. To that end, cooperative compliance programs often offer advantages of different natures. So far, Confia has offered, mainly, benefits of administrative and procedural nature to its participants. For example, a dedicated point of contact and a simplified process for the renewal of the negative certificate of federal tax debts. The provision of these services consumes working hours of RFB's employees and, thus, represents a relevant Confia cost for tax administration.

Besides this costs for the tax administration to provide additional services to taxpayers, other significant costs are related to the application of risk analysis techniques; the adjustments that were necessary in the organizational structure of the RFB and the cultural change initiatives; all of that need to be evaluated in relation to the benefits perceived and in relation to the cost of audit procedures, risk management, and

monitoring that would exist in without the cooperative compliance program.

Risk analysis is employed upon entry into the program, and continues throughout the taxpayer's participation in it, preventively and systematically, to measure the results and monitor the evolution of the program.

Currently, we are discussing the use of artificial intelligence (AI) tools such as clustering, explainability or interpretability – to justify risk classifications assigned; regression and classification models – to predict future taxpayer behavior; Supervised Machine Learning (SML) – to analyze data to identify patterns and make predictions; and reinforcement learning – to provide continuous feedback to adjust the SML model.

The internal structures of the tax authority also needed to be modified to create units<sup>8</sup> and work processes to serve the companies in the program, in a uniform and harmonized manner. In some cases, participant companies also needed to modify the structure of their tax departments to meet the program's requirements.

Considering that the prevailing culture at RFB before Confia was that enforced compliance was the only alternative, it was (and still is) necessary to invest in cultural change both in the tax administration and among taxpayers (Parada and Campos, 2024). Confia sought to do this through training, internal and external communication actions and the Dialogue Forum.

<sup>8</sup> As will be explained in section 3.4, however, these units were not created within the scheduled timeline.

### 3.4 | Governance

Inspired by the Spanish experience, the governance model chosen by the RFB for its cooperative compliance program as proposed by the OECD (2013 and 2016) was based on a Steering Committee and a Dialogue Forum.

Confia's Steering Committee is responsible for defining the guidelines for the creation and operation of Confia. It is composed of the senior management of RFB.

The act of establishing the Committee demonstrated concern with the issue of equality, for it stated that Confia aimed to promote benefits for the tax administration, taxpayers, and society, "while

*maintaining equal tax treatment among taxpayers"* (RECEITA FEDERAL, 2021:2). This is because questions about this fundamental principle of law in the application of cooperative compliance programs are common, as only some taxpayers will be admitted and will receive differentiated treatment from the tax administration.

To avoid repeating the missteps observed in the Swedish experience, the Dialogue Forum was created with the aim of involving the target audience of the cooperative compliance program in its development.

To this end, the RFB selected and invited a group of 40 large companies to participate in the Forum. These companies were selected based on objective criteria applied to RFB's own or public data. In addition, to increase the representation of the target audience in the design of the program, RFB also invited three industry associations that represent different segments of large taxpayers: the Brazilian Federation of Banks, the Brazilian Association of Publicly Traded Companies and the Applied Tax Studies Group.

The act of establishment of the Dialogue Forum for the Cooperative Tax Compliance Program (RECEITA FEDERAL, 2021) defined "*Cooperative Tax Compliance as a closer relationship, based on trust and transparency, between the RFB and taxpayers who have a consolidated structure of corporate tax governance, tax control, and risk management, with the aim of establishing mutual cooperation interests..."*.

The mention of "corporate tax governance, tax control, and risk management" in the Forum's act of establishment is a clear indication that the program seeks to establish trust objectively justified by the existence of the tax control framework, as recommended by the OECD.

Within the governance model envisioned for the program, the role of the Dialogue Forum was to: i) study the cooperative compliance model advocated by the OECD, as well as practical experiences of programs in other countries, ii) identify the specific needs of Brazilian taxpayers and iii) discuss the feasibility and convenience of applying each solution in Brazil; to iv) develop proposals for a cooperative compliance program model that followed OECD guidelines while adapting to the Brazilian tax environment, with its specific peculiarities and challenges. Decisions about

these proposals were made by the Steering Committee of the program.

It is important to emphasize that Confia is not solely concerned with governance on the taxpayers' side and of the Confia Program, but also with the integrity of its officials' conduct. To mitigate the risk of 'sweetheart deals' that may arise from closer relationships between tax officials and taxpayers, the program adopts a series of preventive measures.

For instance, meetings with taxpayers are always conducted by pairs of tax officials, all meetings are documented in official minutes, and since most are held virtually, they are also recorded and archived. Additionally, there are supervisors assigned to groups of tax officials and a central operational coordination unit responsible for reviewing and harmonizing procedures.

All of this is supported by a robust institutional standard for information technology systems, recognized as one of the most advanced in the world among tax administrations, including in terms of security<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> BRAZIL. RECEITA FEDERAL. See as examples: The Federal Revenue Service develops innovative technology capable of increasing the detection of tax and customs fraud and illegalities. Available at: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/receita-federal-desenvolve-tecnologia-inovadora-capaz-de-ampliar-a-deteccao-de-fraudes-e-ilegalidades-tributarias-e-aduaneiras> and The Federal Revenue Service adopts artificial intelligence to intensify tax oversight with the Analytics Project. Available at: <https://portaldoadvogadocontabilista.com.br/receita-federal-adota-inteligencia-artificial-para-intensificar-fiscalizacao-tributaria-com-o-projeto-analyticals/>.

## 4 | The pilot program

In December 2023, the pilot program was launched. The intention was to expand the Procedures Testing and to test a five-step opt-in process: self-assessment, application, validation, preparation of the compliance work plan, and certification (RECEITA FEDERAL, 2023), including criteria for participation.

The implementation of the Confia Pilot Program involved some preparatory steps, such as drafting administrative provisions to formalize the pilot program; training the RFB servants who would work on it; designing and operationalizing self-assessment and application tools for interested companies; and preparing roadmaps and manuals.

### 4.1 | Criteria and the principle of equality

The nature of cooperative compliance, in which the tax administration and the taxpayer cooperate in a trust-based relationship involving ongoing discussion about the taxpayer's tax positions, could, in principle, make programs with this structure a fertile ground for "special deals" for large corporations that participate.

Therefore, programs based on purely quantitative criteria (e.g., turnover or gross revenue), which designate large corporate taxpayers as eligible without any additional requirements, would not withstand a selectivity test<sup>10</sup> and would violate the principle of equality.

Qualitative criteria - like a good record of tax compliance in the past, having corporate tax governance and a tax compliance management system in place, and the complexity of the structure and transactions carried out -, on the other hand, are more robust, even when applied in combination with quantitative factors (Szudoczky and Majdanska, 2017, p. 228/9).

This is why RFB chose to combine quantitative and qualitative criteria among the requirements to participate in the Confia Pilot.

Quantitative criteria included: i) gross revenue above two billion reais (BRL)<sup>11</sup>; ii) total declared tax debts above one hundred million reais (BRL)<sup>12</sup>; and iii) total tax credits suspended due to being under administrative or judicial discussion to the declared gross revenue and assets ratios, as proxy to the risk appetite and litigation profile.

Qualitative criteria included the existence of the corporate tax governance structure and the regularity of tax payments and tax returns.

<sup>10</sup> The "selectivity test" in the context of applying a principle of law generally refers to the criteria or standards used to determine whether a legal principle or rule should be applied in a specific case. This test helps ensure that the application of the law is fair, consistent, and appropriate to the circumstances. The test would assess factors such as the intent behind the law, its impact, and whether there is a legitimate governmental interest justifying the selective application.

<sup>11</sup> At 29.04.2025, 2 Billion BRL corresponds to 354 Million USD.

<sup>12</sup> At 29.04.2025, 100 Million BRL corresponds to 18 Million USD.

## 4.2 | Opt-in process

At the beginning of the opt-in process, taxpayers were required to perform a self-assessment to verify the adequacy of their policies and internal procedures to the objectives and requirements of Confia. After that, taxpayers who considered themselves eligible could, at their own discretion, apply for the program by electronically filling out forms and uploading documentation. Next, tax officials verified the information provided against the requirements in a validation step.

Taxpayers that met the requirements moved to the cooperative preparation of a Compliance Work Plan. This Work Plan was conceived as a response to the needs reported by taxpayers in the initial surveys carried out by the Dialogue Forum. More specifically, the Compliance Work Plan intends to provide predictability to taxpayers about the relevant tax issues that the tax administration intends to work on concerning each of the candidate companies during a predetermined period (RECEITA FEDERAL, 2024).

The RFB received<sup>13</sup> 31 applications for the Confia pilot, 24 of which were validated and 20 of which were certified and are participating in the pilot to this day.

A satisfaction survey was conducted among taxpayers, and their assessment of the process was generally positive. From the RFB's perspective, the five step opt-in process also worked well, but some opportunities for simplification were identified, especially in the validation step.

<sup>13</sup> Confia Pilot from RFB receives 31 applications. Available at: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-barbara-mengardo/piloto-do-programa-confia-da-receita-recebe-31-inscricoes-15052024>

## 4.3 | Compliance work plans

The most complex and challenging step of the opt-in process was the preparation of the compliance work plan.

This step did not involve any direct financial investment, but it consumed hours of work from qualified professionals: Tax Auditors and Tax Analysts from the RFB and staff members from participating taxpayers. It is estimated that around 360 hours of work

were consumed in meetings to prepare the Work Plans. According to information collected from a survey of the taxpayers who participated in the process, most spent less than 24 hours on preparation and less than 24 hours on agreeing on the work plan.

The 2024 Compliance Work Plans were developed cooperatively and in dialogue with the candidate companies. It's important to note that not only RFB could bring tax issues to the Work Plan, but taxpayers were also encouraged to bring tax issues and doubts that they wish to resolve.

Identifying and prioritizing the tax issues of each taxpayer, in a comprehensive and integrated manner, was a challenging task because it goes against the organizational logic of the RFB, which is structured hierarchically and fragmented by work processes.

The solution found to overcome this challenge was the creation, for each taxpayer, of a Transversal Committee composed of representatives from Centro Confia and from the areas that are responsible for monitoring tax compliance, programming, inspections and collection.

In August 2024, 127 Tax Issues were agreed upon in the 20 Compliance Work Plans signed by companies and the RFB. These issues were classified into five topic groups: i) taxation on revenue; ii) taxation on profits; iii) social security contributions; iv) bookkeeping and declaration; and v) others.

The implementation of compliance work plans brought positive results but also difficulties. Of the 127 tax issues agreed upon in the 20 Compliance Work Plans, 35 were able to be concluded within the initially scheduled deadline of December 31, 2024. Another 62 were in progress and 30 could not be initiated.

To address the tax issues that could be initiated, 181 meetings were held, lasting 181 hours and involving 230 participants, including 105 RFB servants and 125 staff members from the taxpayers.

The execution of compliance work plans was negatively impacted by some external factors, over which the Confia Center had no control<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> A mobilization of tax auditors, led by the union, between November 2024 and July 2025; the non-implementation of an important adjustment in the structure of the RFB: five large taxpayer units, each containing representatives from all technical areas is expected to be

created; and the not yet approved solid normative basis for Confia (draft of law is not definitively analysed by the National Congress).

#### 4.4 | Benefits of the Confia pilot

Even though partial, the execution of the Compliance Work Plans brought positive results for the RFB, for the participating taxpayers, and even for society at large. These positive results can be classified into the following broad categories:

1. internal harmonization of understandings within RFB and adoption of institutional positions regarding controversial topics;
2. provision of clear guidance to taxpayers on controversial topics, including through the improvement of relevant legislation;
3. regularization of non-compliances by taxpayers, with collections for the treasury and savings in penalties for the taxpayers involved; and
4. proposals for improving RFB work processes and taxpayers' governance.

Other general positive results of the execution of the Compliance Work Plans:

5. direct access and dialogue between taxpayers and the RFB through the Focal Points;
6. real-time work with taxpayers for the application of tax legislation, especially on topics subject to recent legislative changes;
7. clear and timely guidance to taxpayers on complex and specific issues in fulfilling their tax obligations;
8. dozens of renewals of negative certificate of federal tax debts, carried out in conjunction with taxpayers, without the need for judicial measures.

The controversial topics involved in these results included international issues like Transfer Pricing, Financial Expenses, Thin Capitalization, Worldwide Taxation, Exemption of Revenues of Financial Institutions, and Income Tax paid abroad.

Further results are expected with the completion of ongoing tax issues, specially building institutional positions of the Federal Revenue Service on other controversial topics.

#### 4.5 | Costs of the Confia pilot

##### 4.5.1 | Providing predictability and building trust

The preparation of the compliance work plan, which must address all the issues that the tax administration intends to deal with for a given taxpayer, requires coordination between various technical areas and the analysis of different types of risk.

Taking into consideration the size and the structure of the RFB, this integration and preparation of the plan, which serves as a unified approach to the relationship with a given taxpayer, requires changes in operational paradigms. This also represents a cost, which we could call the cost of providing predictability.

Similarly, adapting to Confia's requirements, especially of transparency and cooperation, and implementing a satisfactory governance structure represents an initial cost for the taxpayer who wishes to participate. This is essential for the Work Plan to achieve its expected results.

As already explained, cooperative compliance programs are voluntary, and taxpayers present their intention to participate. Taxpayers verify whether it will be advantageous or not to join the program, and the administration needs to offer services and procedures which add value to make the program attractive.

To this end, RFB did not need to increase structures but means and efforts needed to be shifted from an approach based on corrective actions to one based on preventive and guiding actions. This restructuring, depending on the administration's culture and the level of trust in the tax administration-taxpayer relationship, may have differentiated costs.

Thus, the size of the program is limited by the operational capacity of the administration to deal with taxpayers and offer these differentiated services efficiently and effectively.

#### 4.5.2 | Cultural change

Another significative cost is that of cultural change (Parada and Campos, 2024), both on the part of the administration and the taxpayers, who tend to resist new processes and relationships. This brings about the need to invest in training, seminars, and capacity building, which represent a cost for the program's implementation.

It should be noted that although these costs are higher at the beginning, they do not disappear after the program is implemented and are ongoing throughout its duration, as studies (SILVA, 2024) in the Brazilian Authorized Economic Operator (AEO) Program demonstrate.

It is highly recommended to create a dialogue forum, with the participation of taxpayers, academia, industries, and market associations, for technical discussion about the program's foundations and even the sharing of ideas. This makes the proposal much better accepted when brought to administrative or political decision levels. Nonetheless, the creation and development of these forums are development costs of the program.

The role and size of the dialogue forum for discussing the compliance program must be well dimensioned and planned. Excesses can lead to very long discussions that end up hindering practical implementation. This decision requires study and knowledge of other programs.

It is also recommended that the program evolves gradually to address this cultural issue and the adaptation of the administration's structure. Therefore, cooperative compliance programs should be preceded by tests and pilot programs. However, this also produces a cost in terms of time and workload.

Nevertheless, this gradual and phased development brings benefits to the overall communication of the program, improvement of the relationship between the tax administration and taxpayers, development of its own regulatory framework, enhancement of corporate tax governance in candidate companies, and, most importantly, building mutual trust.

#### 4.5.3 | Adapting the regulatory framework

As mentioned, the creation of a Dialogue Forum, a Steering Committee, a Procedures Testing, and Pilot program were all carried out through administrative acts.

Administrative acts, however, could not be used to implement an important adaptation needed in the tax fines regulatory framework.

The fines currently provided for in Brazilian law are high, have a punitive nature and aim to create a perception of risk within the logic of ex-post control. The dialogue and collaborative development of Confia program with taxpayers revealed that they would not feel comfortable in being transparent, specially to disclose their tax plannings, under the current Brazilian legal framework of tax proceedings and sanctions.

Thus, a bill was proposed for the definitive program. This is because in the Brazilian constitutional-tax system, some issues are exclusively dealt with by strict law, such as the deadline for tax payments and the application of penalties. To modify these points, legal changes are necessary.

In many situations, legislative changes have a political cost because discussions move from an exclusively technical environment to a political environment where other interests and forces operate.

Therefore, it is necessary to evaluate the cost of proposing legislative changes. It is suggested that they be limited to the minimum necessary to provide the bases, principles, and legal certainty to the compliance program, in its existence and purposes. The more provisions about a compliance program are placed in law, the more difficult it becomes to change and adapt them to the program's development, which, as we said, should be gradual and constant.

On the other hand, taxpayers may feel much more confident in participating when certain issues are inscribed in a formal law text, making it more robust, and this level of confidence is a benefit to the program. In short, it is necessary to find a balance in terms of costs and benefits, in this case, not of the program itself, but of how it will be established.

## 5 | Parameters to measure costs and benefits

Based on experiences in Confia, we have identified five groups of parameters that can be used to measure the costs and benefits of the program and that we intend to test in the next Confia stages. These five groups and their main indicators are listed in the following sections.

These parameters can be measured for Confia participants as a group or individually. They can then be compared to the same taxpayers' pre-Confia records and/or to a comparable control group.

### 5.1 | Compliance behaviour evolution

The frequency with which **tax returns** submitted by taxpayers participating in Confia are amended and the relative value of these amendments due to errors is expected to progressively decrease. The distortions and inconsistencies detected by RFB in these tax returns is also expected to decrease.

Analogously, the frequency with which **tax payments** are made late or with errors, as well as the relative value of these errors, is expected to decrease.

Furthermore, the number of **inspections**, as well as the number, complexity and relative value of the irregularities detected in these inspections, is also expected to decrease.

These expectations arise from the fact that to be in Confia, the taxpayer must have a tax control framework. This system will work to signal risks and prevent errors in the preparation of tax returns by taxpayers. Additionally, discussing tax issues transparently in advance through Confia can reduce compliance inconsistencies arising from misinterpretation of legislation.

### 5.2 | Risk management

The total time spent by different RFB technical areas on taxpayers participating in Confia to monitor, to identify and to correct inconsistencies is expected to decrease. Furthermore, an increase in the quality of risk profiling for all corporative taxpayers is expected.

These expectations stem from the premise that cooperative compliance programs involve voluntary disclosure and cooperation between taxpayers and tax authorities (Owens, J., & Pemberton, J. L., 2021). Based on this voluntary disclosure of issues with potential or significant tax risk, taxpayers reveal all the facts and circumstances involved, giving tax authorities the opportunity to better understand the complex transactions of large companies, their behaviour regarding tax issues, and have access to their accounting and tax control structures.

### 5.3 | Institutional improvement

The number of tax issues disclosed and the amount of relevant information (to the formulation of tax policies, improvements in legislation, or legal certainty) provided is expected to increase.

This is because It is expected that taxpayers will disclose areas of tax uncertainty, making it possible to track, quantify, and monitor the main tax issues arising from specific characteristics of the tax system, such as complex and ambiguous provisions. In this case, what is learned from one taxpayer is applied to the others, generating quality and efficiency gains.

### 5.4 | Litigation management

Time spent on litigation, number of litigation cases, the diversity of topics in litigation and the value of taxes in litigation are expected to decrease.

Taxpayers' behaviour in a CCP is monitored in real-time, close to taxable events. This allows, for example, legislative changes that impact the taxation of specific economic sectors to be discussed in advance between the tax authority and the taxpayer.

### 5.5 | Tax certainty

The number of advance pricing agreements (APAs) and of mutual agreement procedures (MAPs) as well as the total time spent on tax rulings and administrative decisions are expected to decrease for taxpayers participating in Confia.

These reductions are expected in the long term, as tax certainty increases.

## 6 | Conclusion

The Confia pilot has proven to be an excellent opportunity to validate and improve the cooperative compliance model developed for Brazil. It has provided valuable insights for the implementation of the definitive Confia Program.

Most cooperative compliance programs (OECD, 2013, p. 58) expect taxpayers to voluntarily disclose situations, transactions, structures, and tax planning that may cause uncertainties regarding the application of tax legislation. Similarly, it is possible for the Tax Administration to bring forward innovative, unknown, or unforeseen risk issues that may produce tax advantages contrary to the spirit of the law, defined by general characteristics, to be debated within the program.

In other words, there is a trade-off between transparency and certainty. Transparency serves as an instrument to strengthen trust between taxpayers and tax authorities.

A cooperative compliance framework can function to allow quick and targeted responses to promote the stability of the tax system. This will result from technical improvements that eliminate distortions arising from policies that could be linked to ad hoc formulations of tax laws.

In this reasoning, cooperative compliance, in addition to protecting and promoting equality, also promotes legal certainty and reduces the possibility of sanctions and litigation.

Comparative parameters are necessary to demonstrate to tax administration senior management and society that Confia makes rational sense. In this sense, they would justify the needed investments for Confia's consolidation, implementation and future expansion.

Once the issue of measuring cost-benefit indicators and the implementation and consolidation of Confia have been addressed, a new challenge emerges on the horizon. A recent tax reform introduced a Value Added Tax (VAT) on goods and services in Brazil. Despite the significance of the expected benefits, the reform brings innovations that have raised concerns. One of the main points of uncertainty lies in the shared competence over the VAT, which involves 26 states, the Federal District, and over five thousand municipalities managing a

single tax. In this context, it is crucial to explore the possibility of developing and implementing a cooperative compliance program based on the experience of the Confia program. Such a multilateral initiative would provide legal certainty, reduce litigation, harmonize procedures, and lower compliance costs for both tax administrations and participating taxpayers.

## Bibliographic references

BRAITHWAITE, Valerie et al. An evolving compliance model for tax enforcement. In: Crimes of privilege: Readings in white-collar crime. Oxford University Press, 2001.

KAMENICA, Emir. Behavioral Economics and Psychology of Incentives. *Annu. Rev. Econ.* Volume 4, Issue13, 2012, p. 13.1-13.26.

KIRCHLER, Erich. The Economic Psychology of Tax Behavior. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

KIRCHLER et al. Erich Kirchler, Erik Hoelzl, Ingrid Wahl. Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework, *Journal of Economic Psychology*, Volume 29, Issue 2, 2008, Pages 210-225.

Lamadrid, Patricia B. G. de. A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2020. Orientador: Prof. Dr. Flávio Rubinstein. Available at: <https://repositorio.fgv.br/items/b847698c-1d26-407b-9f2a-b7b71c876178>.

LARSEN, Lotta Björklund. What tax morale? A moral anthropological stance on a failed cooperative compliance initiative. *Journal of Tax Administration* Vol 5, Issue 1, 2019, p. 26-40.

MINISTRY OF FINANCE (2023). Ministério da Fazenda. Mudanças no CARF buscam reverter acúmulo de processos e perdas de arrecadação. Available at: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/janeiro/mudancas-no-carf-buscam-reverter-acumulo-de-processos-e-perdas-de-arrecadacao>.

NATIONAL CONSEIL OF JUSTICE (2022). Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Sistematização do Diagnóstico

do Contencioso Judicial Tributário. Available at:  
<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/sistema-diagnóstico-do-contencioso-tributário-nacional-v-eletrônica.pdf>.

OECD (2008). Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD Publishing, Paris,  
<https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

OECD (2009). Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance, OECD Publishing, Paris,  
<https://doi.org/10.1787/9789264068872-en>.

OECD (2013). Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris,  
<https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

OECD (2016). Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. OCDE (2016).

OWENS, Jeffrey and PEMBERTON, Jonathan Leigh. Cooperative Compliance. A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation. Eucotax Series on European Taxation. Vol 69. Wolters Kluwer, 2021.

PARADA, Marcio Henrique Sales e CAMPOS, Flávio Vilela. Lições da Construção de um Programa de Conformidade – O Confia. I Congresso de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal. E-book, p. 569. Available at:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal/ebook-estudos-tributarios-e-aduaneiros-do-i-congresso-da-receita-federal.pdf>

PRINZ, Aloys; MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich. The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization. Journal of Economic Psychology, v. 40, p. 20-34, 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2021). Portaria RFB nº 71, de 04 de outubro de 2021. Institui o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e dá outras providências. Available at:  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=120970>

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2021.2). Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021. Institui o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Available at:  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116970>

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2023). Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023. Institui o piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia e prorroga a realização do Teste de Procedimentos de que trata a Portaria RFB nº 210, de 18 de agosto de 2022. Available at:  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135261#:~:text=RFB%20n%C2%BA%20387%2F2023&text=Institui%20o%20piloto%20do%20Programa,18%20de%20agosto%20de%202022.>

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2023.2). Relatório Anual da Fiscalização. Resultados 2023 e Planejamento 2024. Available at:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao-2023-2024.pdf/view>

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2024). Portaria RFB nº 402, de 07 de março de 2024. Disciplina o processo de adesão ao piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia, instituído pela Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023. Available at:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=136563>

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (2024.2). Portaria RFB nº 417, de 08 de maio de 2024. Dispõe sobre os procedimentos no âmbito do piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia e altera a Portaria RFB nº 402, de 7 de março de 2024. Available at:  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=137881>

SILVA, Leonardo Felis. Diagnóstico do Programa Operador Econômico Autorizado (OEA) no Brasil: Levantamento dos Fatores de Estagnação e Recomendações para o Fortalecimento do Programa. FGV SB. Dissertação. 2024. Available at:  
<https://repositorio.fgv.br/items/94608aaa-00c9-4497-8dd8-7bb04b759e58.>

SZUDOCZKY, Rita e MAJDANSKA, Alicja. Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from the EU State Aid Rules for Tax Administrations. Reprinted from British Tax Review Issue n. 2, 2017, pp. 228-229

# A criminalização da interposição fraudulenta como instrumento para o combate às fraudes no comércio exterior

## *The criminalization of fraudulent interposition as an instrument to fight fraud in foreign trade*

Tiago Spengler

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – RFB. Especialista em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade Católica de Brasília (UCB, 2022). Bacharel em Ciência da Computação pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS, 1999). Foi chefe da Divisão de Fiscalização Aduaneira (Difia) nos períodos de 2016/2018 e 2024/2025.

### RESUMO

A interposição fraudulenta é um problema crescente no Brasil e que aflige não apenas a Aduana e os Tributos Internos, mas áreas tão distintas quanto o Direito Trabalhista, o Direito Comercial e até mesmo o Direito de Família. No âmbito aduaneiro, os instrumentos para seu combate estão se mostrando insuficientes. Ao mesmo tempo, a constituição fraudulenta de pessoas jurídicas com a utilização de sócios “laranjas” tem aumentado vertiginosamente, na esteira da simplificação – legítima, diga-se de passagem – do processo de formalização das atividades empresariais. A busca de um instrumento mais contundente para o combate à interposição deve, assim, atacar o uso fraudulento de tais facilidades, sem impactar os cidadãos de boa-fé. Para tanto, é necessário primeiramente determinar expressamente um conceito de interposição fraudulenta, válido para todas as áreas do Direito, em especial o Direito Penal. Diferenciando-se os conceitos de ocultação e interposição, chega-se à definição do que vem a ser a ocultação mediante interposição fraudulenta de pessoas. Adotando-se como paradigma a Lei nº 9.613/1998, que forma o núcleo do sistema de combate aos crimes de lavagem de dinheiro, e estabelecendo o bem jurídico a ser tutelado – a Confiança –, um novo tipo penal pode então ser proposto: o crime de Interposição Fraudulenta de Pessoas. Os aspectos mais relevantes da proposta são avaliados: núcleo infracional e demais elementos necessários para caracterização do crime; autoria; hipóteses de agravamento; penas cominadas. Por fim, são feitas algumas considerações quanto às implicações do novo tipo penal proposto nas atividades de combate às fraudes no comércio exterior.

**Palavras-chave:** Interposição fraudulenta. Comércio exterior. Lavagem de dinheiro. Bem jurídico. Criminalização.

### ABSTRACT

Fraudulent interposition is a growing problem in Brazil, affecting not only Customs and Internal Revenue, but also areas as distinct as Labor Law, Commercial Law, and even Family Law. In the customs sphere, the instruments for tackling it are proving to be insufficient. At the same time, the fraudulent establishment of legal entities with the use of “straw men” has increased dramatically, in the wake of the simplification – legitimate, by the way – of the process of formalizing business activities. The search for a more forceful instrument to combat interposition must, therefore, attack the fraudulent use of such provisions, without impacting law-abiding citizens. To this end, it is first necessary to expressly determine a concept of fraudulent interposition, valid for all areas of Law, especially Criminal Law. By differentiating the concepts of concealment and interposition, one arrives at the definition of what is concealment through fraudulent interposition of persons. Adopting as a paradigm the Law nº 9.613/1998, which forms the core of the system for combating money laundering crimes, and establishing the legal interest to be protected – Trust –, a new type of criminal offense can then be proposed: the crime of Fraudulent Interposition of Persons. The most relevant aspects of the proposal are evaluated: the core offense and other elements necessary to characterize the crime; authorship; aggravating circumstances; and prescribed penalties. Finally, some considerations are made regarding the implications of the new proposed criminal offense on the activities of combating fraud in foreign trade.

**Keywords:** Fraudulent interposition. Foreign trade. Money laundering. Legal interest. Criminalization.

## 1 | Introdução

Dentre as fraudes mais cometidas contra a Aduana brasileira, está a ocultação dos reais beneficiários das operações de comércio exterior. A gravidade de tal prática foi reconhecida tanto pelos legisladores, que há anos positivaram penalidades como a pena de perdimento das mercadorias e a multa por cessão de nome, quanto pelo Poder Judiciário, que vem majoritariamente referendando a atuação da Aduana no combate à ocultação.

Ocorre que a interposição fraudulenta, expressão pela qual a ocultação dos reais beneficiários é mais conhecida, não só continua afligindo as autoridades aduaneiras, que veem os casos de ocultação se multiplicarem a despeito dos seus esforços de fiscalização, como também se mostra uma realidade presente em outros domínios. De fato, no âmbito dos tributos internos é crescente a quantidade de casos de fraude tributária que se utilizam das chamadas “noteiras”, que nada mais são que empresas fictícias que têm seus quadros societários compostos por interpostas pessoas, de forma a ocultar os verdadeiros responsáveis perante os olhos das autoridades tributárias. Esse fenômeno também se manifesta na execução fiscal, onde pululam casos da chamada “blindagem patrimonial”, e em áreas como o Direito Trabalhista, Direito Comercial e até mesmo o Direito de Família, em que os verdadeiros beneficiários das relações jurídicas de interesse (patrões, clientes, fornecedores, cônjuges etc.) permanecem ocultos mediante a interposição de pessoas, sejam naturais (“laranjas”, “testas-de-ferro”) ou jurídicas (“empresas de fachada”, “empresas-fantasmas”).

O presente artigo trabalha com a hipótese de que a criminalização da interposição fraudulenta, mediante a criação de um tipo penal específico, seria um poderoso instrumento no combate a esse fenômeno.

O artigo inicia por uma revisão bibliográfica e doutrinária com o objetivo de caracterizar de forma adequada o fenômeno da interposição fraudulenta, com destaque para sua ocorrência no âmbito aduaneiro. Em seguida, são avaliadas algumas iniciativas de simplificação dos processos de registro de pessoas jurídicas e suas repercussões no que concerne ao combate à interposição fraudulenta. Desenvolve-se então um conceito preciso e abrangente de interposição fraudulenta, de forma a superar as atuais definições pouco claras e limitadas à legislação aduaneira.

Também é feita revisão bibliográfica e doutrinária a respeito do combate à lavagem de dinheiro, pois considera-se haver grande similitude entre a criminalização da lavagem de dinheiro e a criminalização da interposição fraudulenta que ora se propõe – ambas as práticas podem ser chamadas de “crimes meios”, cuja punição permite alcançar criminosos em situações em que a comprovação dos “crimes finalísticos” se mostra deveras dificultosa, quando não impossível.

O objetivo final do trabalho é propor a redação de um novo tipo penal que proscreve a prática da interposição fraudulenta, com o devido cuidado de diferenciar os agentes que organizam e se beneficiam dos esquemas de interposição das pessoas que são por eles interpostas. No caso dessas últimas, igualmente deve ser diferenciada a situação daquelas que tenham participado de forma intencional ou consciente dos esquemas de interposição (“testas de ferro”) daquelas que tenham sido utilizadas de forma inadvertida ou mesmo sem seu conhecimento (“laranjas”). O bem jurídico a ser tutelado – a Confiança – também é objeto de análise, e os principais aspectos do tipo penal proposto são explorados, inclusive com a avaliação de possíveis impactos do novo tipo penal nas atividades de fiscalização aduaneira.

## 2 | O Fenômeno da interposição fraudulenta

### 2.1 | A Interposição fraudulenta no âmbito aduaneiro

Entre as atividades que mais demandam a atenção dos auditores-fiscais que atuam na Aduana está o combate às fraudes no comércio exterior, entre as quais destaca-se a chamada “interposição fraudulenta de terceiros”. Essa expressão foi incorporada ao ordenamento jurídico pátrio pela Lei nº 10.637/2002, que inseriu o inciso V e o § 2º no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Apesar de positivada, a interposição fraudulenta não foi propriamente definida pelos dispositivos citados. Ocorre que o núcleo da infração reside nas expressões “ocultação” e “mediante fraude ou simulação”, ao passo que o aposto “inclusive a interposição fraudulenta de terceiros” pouco agrega à definição da infração além de sua denominação (TREVISAN, 2020, p. 205).

Na ausência de uma conceituação clara, pode-se dizer que ocorre a interposição fraudulenta de terceiros quando o real interessado em uma operação de comércio exterior é ocultado por outra pessoa mediante alguma espécie de fraude. Essa ocultação pode ocorrer em razão dos mais variados objetivos: ocultar-se da relação obrigacional tributária; burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior; sub ou superfaturar importações e exportações; quebrar a cadeia de incidência do IPI; blindar patrimônio; “lavar” dinheiro; simular importação por entidade isenta. A lista é virtualmente infinita e, conforme aponta Fernandes (2018, p. 290), é por isso que se busca combater os meios de execução – a ocultação mediante fraude ou simulação – e não propriamente os resultados obtidos com a ocultação.

Ainda que a infração da interposição fraudulenta tenha sido positivada apenas em 2002, já havia alguns anos que a Aduana tentava combater a utilização de interpostas pessoas para ocultar os verdadeiros responsáveis pelas operações de comércio exterior (ABUD, 2013, p. 67). Com a criação de um instrumento específico para esse fim, o combate à interposição fraudulenta foi fortalecido e expandido para todas as unidades aduaneiras do país.

Na medida em que a Aduana passava a combater de maneira mais consistente esse tipo de infração, os fraudadores passaram a renovar seus métodos. Trevisan (2020, p. 222) aponta precisamente que “assim como o fisco aprendia a detectar mais facilmente as práticas de ‘interposição fraudulenta’, os infratores também sofisticavam os métodos de dissuasão, e aprendiam, por tentativa e erro, com as fiscalizações efetuadas”.

O que se percebe, passados mais de 20 anos do início do combate à interposição fraudulenta, é que, por mais que a Aduana aprimore o seu trabalho e consiga atacar fraudes cada vez mais estruturadas, a prática da interposição fraudulenta continua acontecendo em uma escala bastante considerável. Entre as causas desse comportamento está a natureza das penalidades aplicáveis.

Quando as penalidades aplicáveis são de natureza pecuniária, como no caso da multa substitutiva ao perdimento e da multa por cessão de nome, elas são constituídas e julgadas conforme previsto no Decreto nº 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF), o que as coloca junto com os créditos tributários em um

contencioso administrativo que, em média, leva aproximadamente 9 anos para ser concluído (IJF, 2022, p. 30-31). Some-se a isso o fato de que aplicar penalidades pecuniárias às interpostas pessoas beira o inócuo (TREVISAN, 2020, p. 217). Por sua vez, o perdimento aplicado em relação a mercadorias retidas antes do desembarço acaba igualmente se mostrando insuficiente para os fins de interromper de forma definitiva as fraudes, tendo em vista que cada carga deve ser tratada individualmente, o que tornaria necessária a atuação de uma quantidade considerável (e atualmente indisponível<sup>1</sup>) de auditores-fiscais para fiscalizar, reter e eventualmente levar a perdimento todas as cargas de todas as empresas para as quais sejam constatados fortes indícios de interposição fraudulenta.

A conclusão é que as penalidades atualmente existentes estão se mostrando insuficientes para o combate à interposição fraudulenta.

Os prejuízos para o país são imensos. Mercadorias contrafeitas, subfaturadas, sem autorização de anuentes que regulam importantes questões de saúde pública, meio-ambiente, segurança pública: todas elas têm encontrado na interposição fraudulenta um meio eficaz de burlar os controles aduaneiros. É necessário buscar alternativas para dar maior efetividade ao combate às fraudes aduaneiras, especialmente considerando-se o nível de estruturação de muitos dos esquemas desvendados mais recentemente.

<sup>1</sup> “(...) em 2013 o país tinha 4.468 servidores, entre Auditores-Fiscais e analistas, mas, ao longo de sete anos, a queda na presença ostensiva de agentes públicos foi vertiginosa, chegando, em 2020, a 2.650 nas unidades aduaneiras do país” (grifou-se). (SINDIFISCO NACIONAL, 2022)

## 2.2 | Repercussões indesejadas da simplificação do registro de pessoas jurídicas

Até alguns anos atrás, a abertura de uma empresa no Brasil era atividade complexa e demorada. Envolvia a autorização de vários órgãos públicos federais, estaduais e municipais, com múltiplas inscrições, licenças e vistorias, num processo que durava, em média, 107 dias (DUARTE, 2014).

Para atacar esse problema, melhorar o ambiente de negócios e facilitar a vida do empreendedor no Brasil,

em 2007 foi criada a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (Redesim), por meio da Lei nº 11.598/2007. No seu site oficial, consta que o tempo médio nacional para abertura de empresas no mês de julho de 2025 foi de **apenas 1 dia e 6 horas** (GOVERNO FEDERAL, 2025b)!

Outra iniciativa de muito êxito, essa voltada para a formalização de pequenos negócios, foi a criação do Microempreendedor Individual, o MEI. Criado pela Lei Complementar nº 128/2008, o MEI permite que profissionais autônomos possam registrar seu negócio, obter CNPJ, e garantir benefícios como aposentadoria e auxílio-maternidade. Em 16/08/2025, o total de empresas enquadradas como MEI no Brasil era de **impressionantes 16.437.469!** (GOVERNO FEDERAL, 2025a).

Todo esse esforço para melhorar o ambiente de negócios demonstra, na prática, uma nova orientação do Estado brasileiro, nas suas três esferas, no sentido de mudar a relação não apenas entre Fisco e contribuintes ou Aduana e intervenientes no comércio exterior, mas entre o Estado e os cidadãos de uma maneira mais ampla. A Redesim e o MEI são prova que o Estado vem dando o primeiro passo (ROCHA, 2020, p. 77) para melhorar a relação Estado-cidadão. **E dado o primeiro passo pelo Estado, é razoável esperar que o próximo seja dado por parte dos cidadãos.** Esse passo consiste em reconhecer que a maior confiança por parte do Estado em relação aos cidadãos, ao assumir que eles agem de boa-fé, deve ser correspondida pela maior confiança por parte dos cidadãos em que o Estado, ao utilizar toda a força da lei, o fará apenas se e quando essa confiança for quebrada – por exemplo, quando forem praticados atos de má-fé.

Essa nova dinâmica– mútuas concessões e incremento crescente na confiança entre as partes – vem sendo adotada na Aduana em vários momentos de sua história recente, entre os quais vale destacar o caso da habilitação para atuar no comércio exterior, que corresponde ao processo de registro dos importadores e exportadores junto à RFB. A atual IN RFB nº 1.984/2020 veio consolidar o processo de simplificação e automatização de concessão da habilitação que havia se iniciado alguns anos antes<sup>2</sup> ao mesmo tempo em que trata de forma clara e objetiva sobre a revisão de ofício de habilitação e as hipóteses de desabilitação do declarante de mercadorias. De um lado, mais facilidade para os intervenientes de boa-fé; de outro, mais

instrumentos para a Aduana coibir aqueles que atuam de forma fraudulenta.

Entretanto, o que se percebe é que a crescente facilidade no registro de empresas e na sua habilitação para operar no comércio exterior tem sido utilizada por pessoas de má-fé para a prática continuada de fraudes das mais variadas espécies. Assim, se antes uma empresa demorava para ser constituída e habilitada, e igualmente demorava para ser “abandonada”, atualmente o que se verifica é que há empresas que atuam no comércio exterior apenas em uma ou duas operações antes de serem descartadas, sendo então substituídas por novas empresas que são facilmente constituídas e habilitadas para dar continuidade ao esquema fraudulento. Trata-se de um fenômeno razoavelmente novo, a “pulverização da interposição fraudulenta”, o qual é potencializado pela facilidade na abertura e habilitação de empresas.

Não se está com isso alegando que os avanços obtidos com a Redesim, o MEI e o novo modelo de habilitação devam ser revistos. O problema não deve ser atacado pelo viés da revisão dos mecanismos simplificados de registro que beneficiam milhões de empreendedores no país, pois isso seria um retrocesso em relação ao que já se evoluiu na relação Estado-cidadão. O objetivo deve ser o de criar condições para o efetivo combate ao uso espúrio desses mecanismos, isto é, quando for constatado que foram utilizados para a prática de fraudes.

O combate às fraudes em âmbito estritamente administrativo, mediante a aplicação de penalidades pecuniárias e da pena de perdimento, não tem se mostrado suficiente. Não há, hoje, qualquer tipo de penalidade aduaneira ou tributária direcionada às pessoas físicas que organizam, estruturam, executam e se beneficiam de esquemas fraudulentos baseados na interposição de pessoas. No âmbito penal, exceto nos casos em que seja caracterizada a lavagem de dinheiro, a situação é a mesma.

A interposição fraudulenta de pessoas é um problema que desborda do Direito Aduaneiro e do Direito Tributário (TREVISAN, 2020, p. 205). O desafio é encontrar um novo instrumento que permita atuar de forma mais dura em face das pessoas físicas responsáveis por esse tipo de fraude, que se utilizam das facilidades que hoje existem na legislação para a abertura e formalização das atividades empresariais,

sem que isso resulte em prejuízos para a grande maioria dos cidadãos que atuam dentro da Lei.

<sup>2</sup> Entre 2019 e 2024, a quantidade de habilitações concedidas de forma automática por meio do sistema Habilita, que faz parte do Portal Único do Comércio Exterior, passou de 63,96% para 90,39%. (RFB, 2024, p. 54)

## 2.3 | Um (novo) conceito, mais preciso e abrangente

No âmbito do Direito Aduaneiro, foi o esforço hermenêutico de doutrinadores, refletido na jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário, que logrou atingir um consenso a respeito da identidade entre os conceitos de interposição fraudulenta e ocultação dos reais responsáveis por operações de comércio exterior. Entretanto, o presente artigo tem por objetivo construir uma alternativa de penalidade mais gravosa no âmbito do Direito Penal para esse tipo de ilícito. Logo, é fundamental que haja uma definição clara do que vem a ser interposição fraudulenta de pessoas, motivo pelo qual a primeira pergunta a ser respondida é se os conceitos de ocultação e interposição são realmente sinônimos.

O que se defende neste artigo é que **os termos “ocultação” e “interposição” não correspondem ao mesmo conceito**, e sequer estão relacionados entre si por qualquer ideia de subordinação (por exemplo, um representando um gênero e outro uma espécie desse gênero). Importante dizer que essa divergência se manifesta especialmente quando se ultrapassa os limites da seara aduaneira, o que se faz necessário quando o que se propõe é a criação de um tipo penal que, além de ser aplicável às infrações cometidas nas operações de comércio exterior, também o seja em qualquer outra área do Direito que não apenas o Direito Aduaneiro.

Inicia-se a empreitada a partir da definição dada pelo Dicionário Houaiss (2001, p. 2049) aos termos “ocultação” e “ocultar”:

*Ocultação: ato ou efeito de ocultar(-se); encobrimento; ação ou resultado de dissimular, disfarçar.*

*Ocultar: não (se) deixar ver; encobrir(-se), esconder(-se); não revelar, não demonstrar; disfarçar, dissimular; deixar de mencionar ou de descrever, nos casos em que a lei exige a menção ou a descrição; sonegar.*

Abud (2013, p. 88) não dista da definição dicionarística ao afirmar que “ocultar deve ser compreendido como a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida”.

Sem maiores dificuldades, pode-se concluir que **ocultar significa esconder algo ou alguém de forma voluntária**. É um ato que pode ser comissivo ou omissivo, mas que não necessariamente é praticado de má-fé.

Segue-se com a definição de Houaiss (2001, p. 1636 e 2201) para os termos “interposição”, “interpor” e “interposto” e para as expressões “interposição de pessoa”, “interposta pessoa” e “pessoa interposta”:

*Interposição: ato ou efeito de interpor(-se).*

*Interpor: colocar(-se) [coisa ou pessoa] entre duas outras; intervir como mediador; apresentar(-se) como obstáculo.*

*Interposto: que se interpôs; posto de permeio; que serve de intermediário.*

*Interposição de pessoa: substituição intencional por terceiro, num processo simulatório, do verdadeiro interessado num ato jurídico.*

*Interposta pessoa: pessoa que se interpõe em negócio de outrem para realizá-lo em substituição a quem estava encarregado de fazê-lo; presta-nome ('testa-de-ferro'); um terceiro, outra pessoa.*

*Pessoa interposta: intermediário em um negócio; mediador; presta-nome ('testa-de-ferro').*

Conclui-se então que **interpor pessoa significa colocar alguém (a interposta pessoa) entre duas outras para que atue como intermediária na realização de um negócio ou ato jurídico**. A intermediação pode se dar por meio da substituição de uma das pessoas interessadas na relação jurídica que se estabelece. A interposição é um ato comissivo que, assim como no caso da ocultação, não necessariamente é praticado de má-fé.

O que se vê é que interposição e ocultação são conceitos distintos. Consequentemente, **é possível que ocorra ocultação sem interposição, bem como é possível que ocorra interposição sem ocultação**.

Um exemplo de ocultação sem interposição, legalmente previsto, é o da sociedade em conta de participação (SCP). Esse tipo de sociedade não personificada está

previsto nos artigos 991 a 996 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil (CC). Pelo fato de não se responsabilizar perante terceiros, o sócio participante é também chamado de “sócio oculto”. De fato, aos olhos do mundo e para todos os efeitos, há apenas o sócio ostensivo. A ocultação dos sócios participantes de uma SCP, porém, não se dá pela interposição de quem quer que seja. Não há qualquer pessoa que seja interposta – colocada no lugar – que faça as vezes desses sócios frente a terceiros: a sociedade é representada apenas pelo sócio ostensivo, que é também parte da sociedade em questão, e não mero intermediário ou mandatário dos sócios participantes. Os sócios participantes fazem parte da sociedade, mas, por expressa previsão legal, simplesmente não são de conhecimento público – estão ocultos.

Da mesma forma, a interposição pode acontecer sem a ocultação de qualquer pessoa, como ocorre nas modalidades de importação por conta e ordem de terceiros e por encomenda, atualmente disciplinadas pela IN RFB nº 1.861/2018. Nesse tipo de importação, existe uma interposta pessoa jurídica, que é quem promove a importação, declarando-a em seu nome, ao passo que o adquirente por conta e ordem ou o encomendante predeterminado, conforme o caso, não estão ocultos da operação. Pelo contrário, a própria regulamentação dessas modalidades determina que eles sejam devidamente identificados na declaração de importação. Ou seja, trata-se de uma interposição onde não existe fraude e não existe ocultação.

Outro conceito fundamental para a proposição de um novo tipo penal a fim de coibir a interposição fraudulenta é justamente o conceito de fraude. Houaiss (2001, p. 1388) define assim os termos “fraudulento” e “fraude”:

*Fraudulento: efetuado por meio de fraude; que obra com fraude; inclinado à fraude.*

*Fraude: qualquer ato ardiloso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar alguém, ou de não cumprir determinado dever; logro; falsificação de marcas ou produtos industriais, de documentos etc; introdução clandestina de mercadorias estrangeiras sem o pagamento dos devidos tributos à alfândega; contrabando.*

O termo “fraude” compõe, juntamente com o termo “simulação”, o tipo infracional da interposição fraudulenta no âmbito aduaneiro. A própria menção dos dois em separado já indica que, em princípio, são

conceitos diferentes. Retome-se então Houaiss (2001, p. 2575), que define “simulação” e “simular” da seguinte forma:

*Simulação: ação ou efeito de simular; falta de correspondência com a verdade; fingimento, disfarce, dissimulação; ... falsidade; ... declaração fictícia da vontade de uma ou ambas as partes, visando fugir de determinado imperativo legal; ...*

*Simular: fazer parecer real (o que por si não é); ... ocultar intenção; ...*

No caso da simulação, destaca-se o conceito positivado pelo Código Civil:

Art. 167.

(...) § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;  
(...) (grifou-se)

Na doutrina, todavia, não só a conceituação, mas mesmo a diferenciação entre fraude e simulação é bastante conturbada. No caso da interposição fraudulenta, tanto Trevisan (2020, p. 203-204) quanto Sehn (2021, p. 450-451) evitam traçar linhas rigorosas e definitivas entre os dois conceitos. Essa abordagem dos dois renomados aduaneiristas é a que se adota neste artigo. Contudo, nas situações em que haja a necessidade de escolher um ou outro termo – por exemplo, para nomear o tipo penal proposto ou para designar os comportamentos dolosos em seu conjunto – será utilizado o termo “fraude” e seu derivado “fraudulento/a”.

Os três conceitos essenciais estão agora estabelecidos: Interposição, Ocultação e Fraude. A intersecção entre eles permite identificar, ao menos em teoria, situações em que nem toda ocultação mediante interposição é fraudulenta, nem toda interposição fraudulenta busca ocultar alguma pessoa, e nem toda ocultação fraudulenta se dá por meio de interposição. O gráfico abaixo evidencia essas várias áreas de intersecção, para as quais são dados exemplos logo em seguida:

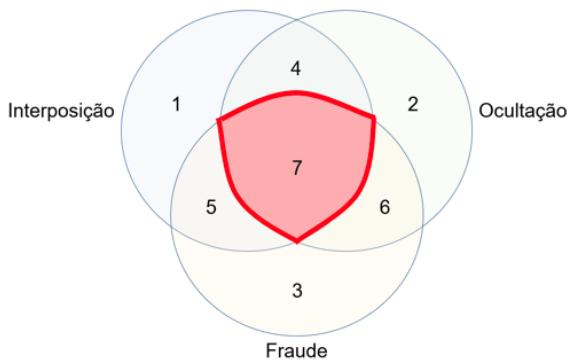


Figura 1 – Apresentação gráfica da intersecção dos conceitos de Interposição, Ocultação e Fraude.

As áreas 1 e 2 correspondem, respectivamente, às situações de interposição sem fraude e sem ocultação (e.g. importações indiretas) e de ocultação sem fraude e sem interposição (e.g. sociedades em contas de participação), já abordadas em parágrafos precedentes.

A área 3 – fraude sem interposição e sem ocultação – corresponde a um conjunto bastante amplo de comportamento ilícitos. Um exemplo bem conhecido na Aduana é o subfaturamento mediante falsidade ideológica da fatura, que se materializa mediante a inserção de informações falsas na fatura comercial emitida pelo exportador. O valor das mercadorias importadas é reduzido de forma artificial na documentação da operação de comércio exterior, e a declaração de importação é registrada com valores menores dos que os efetivamente praticados, reduzindo a base de cálculo dos tributos devidos. O cometimento dessa fraude se dá sem necessidade de interpor ou ocultar qualquer pessoa.

A área 4 corresponde à ocultação mediante interposição, sem fraude. Exemplo dessa possibilidade seria a declaração de uma operação de importação por conta e ordem que, inadvertidamente, fosse registrada como por conta própria do importador, sem a indicação do adquirente no campo próprio da DI. Ou seja, seria um caso de mero erro formal, que poderia ser comprovado, por exemplo, mediante a apresentação dos documentos relativos à transação comercial que atestassem que a operação se deu efetivamente por conta e ordem do adquirente, sem qualquer elemento de fraude.

A área 5 corresponde à interposição fraudulenta, sem ocultação. É o caso, por exemplo, dos planejamentos tributários abusivos em que se utilizam as denominadas “empresas-veículo”. Essas empresas são criações fraudulentas, que não tem existência de fato, e que são

introduzidas – interpostas, portanto – em atos jurídicos relativos a reorganizações societárias que envolvem duas outras empresas, para fins de obtenção de ganhos tributários indevidos. Nenhuma das empresas envolvidas é ocultada pela empresa-veículo, mas sua interposição nos atos de reorganização societária é essencial na construção contábil e jurídica do planejamento abusivo. A empresa que se beneficia da interposição não está oculta. É uma fraude, mediante utilização de uma interposta pessoa fictícia, sem que haja ocultação.

A área 6 corresponde à ocultação fraudulenta, sem interposição. Trata-se de hipótese difícil de conceber à primeira vista, mas que pode ocorrer em pelo menos uma situação, que se encontra tipificada na Lei nº 10.833/2003. Com o fito de coibir o contrabando e o descaminho realizados por meio de ônibus de “turismo”, o art. 75 penaliza o transportador que deixar de identificar o proprietário ou possuidor de bagagem que, de acordo com o art. 74, deveria ter sido identificada. Sem a identificação, o proprietário da mercadoria fica oculto, dificultando a persecução penal nos casos de tráfico de drogas e armas, por exemplo. É evidente que o transportador possui algum meio de controle para identificar quais passageiros são proprietários de quais bagagens. A não identificação configura, dessa forma, uma ocultação por omissão intencional, dolosa – logo, fraudulenta – de informação exigida pela legislação. A ocultação é fraudulenta, mas não se dá por meio de interposição de pessoa.

Por fim, a área 7 é a que interessa para os fins deste artigo. Ela resulta da intersecção simultânea dos três conceitos essenciais tratados neste subtópico – Interposição, Ocultação e Fraude – e, por esse motivo, passa a ser denominada de **ocultação mediante interposição fraudulenta de pessoas**. Ela corresponde aos casos em que uma pessoa, física ou jurídica, é interposta de forma a ocultar um terceiro mediante um comportamento fraudulento. Ou dito de outra forma, é quando a interposição é praticada 1) com a finalidade de ocultar a pessoa verdadeiramente interessada em determinado ato jurídico ou que deva ser responsável por suas consequências e, para isso, 2) utiliza-se um expediente fraudulento.

Não há dúvida que nem a interposição, nem a ocultação são, em si mesmas, o objetivo da fraude cometida. A interposição é um meio para ocultar alguém que pretende obter um benefício a partir dessa ocultação. O que ora se propõe é penalizar a conduta de interpor

pessoa de forma fraudulenta, mas de uma forma mais abrangente, isto é, não restrita ao Direito Aduaneiro ou Tributário. **A fraude a ser combatida nesse caso é a fraude meio, independentemente dos objetivos que se pretenda atingir.**

Não se trata de um modelo normativo inovador no contexto jurídico nacional. O combate à lavagem e ocultação de bens e direitos se dá exatamente dessa forma, isto é, penalizando a ocultação dos resultados de crimes antecedentes. Não se busca punir o ilícito antecedente, para os quais existem tipos penais específicos. Ou seja, o foco são as práticas utilizadas como **meio** para ocultar a origem ilícita de bens, direitos ou valores, e não propriamente os ilícitos que produziram esses bens, direitos e valores. O mesmo raciocínio pode ser aplicado à ocultação mediante interposição fraudulenta de pessoas.

### 3 | O Combate à lavagem de dinheiro como paradigma

O combate à lavagem de dinheiro iniciou-se formalmente no Brasil com a publicação da Lei nº 9.613/1998. Para o presente artigo, importa destacar os pontos que podem ser utilizados como paradigmas para a construção de um novo tipo penal para fins de combate à ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros.

O primeiro aspecto a destacar é que a lavagem de dinheiro é um **crime formal**, como resta claro na sua definição, estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 9.613/1998, com redação dada pela Lei nº 12.683/2012.

O segundo ponto de destaque é que a lavagem de dinheiro é indubitavelmente um **crime autônomo**. Nos dizeres de Paulsen (2021, p. 380):

O crime de lavagem de dinheiro tem autonomia frente ao crime antecedente. **Trata-se de outra conduta, com outro objetivo, violando outro bem jurídico.**

Callegari (2017, p. 115) segue na mesma linha:

Em realidade, trata-se de uma opção do legislador, seguindo política criminal que busca punir o delinquente pela lavagem de dinheiro, já que muitas vezes não se consegue fazê-lo em relação ao delito antecedente. (...) Daí a conclusão de que o delito de lavagem de capitais é autônomo e não guarda

**relação com condenação ou com a pena abstrata da infração antecedente.** (grifou-se)

Uma consequência importante decorrente da autonomia do crime de lavagem de dinheiro é a possibilidade de haver concurso de crimes, caso o sujeito ativo na lavagem também tenha atuado no crime antecedente. Callegari (2017, p. 63) traz um exemplo simples e elucidativo:

Dessa forma, se o sujeito intervém num dos delitos antecedentes previstos na Lei nº 9.613/98, por exemplo, o tráfico de drogas, e depois oculta a origem dos bens provenientes daquele delito, se produzirá um concurso material de crimes, em que as penas do delito de tráfico somam-se às do delito de lavagem.

Quanto à autoria, é importante destacar que a tipificação do crime de lavagem de dinheiro não se restringe ao disposto no *caput* do art. 1º da Lei nº 9.613/1998, visto que os §§ 1º e 2º dispõem sobre outras condutas que são igualmente punidas como lavagem de dinheiro. As condutas previstas no art. 1º e seus parágrafos, em especial o inciso II do § 2º, já indicam que os crimes de lavagem de dinheiro comportam o concurso de pessoas. O § 5º do art. 1º corrobora essa noção, ao mencionar expressamente as figuras do coautor e do partícipe.

Por fim, é preciso discorrer sobre a relação do crime de lavagem de dinheiro com a infração aduaneira de interposição fraudulenta. O núcleo do tipo penal reside nas condutas de ocultar ou dissimular, o que é também parte central na definição da interposição fraudulenta. A semelhança entre o tipo penal da lavagem de dinheiro e o tipo infracional da interposição fraudulenta é evidente. Sehn (2021, p. 449) explicita essa proximidade ao asseverar que “a ocultação também pode ser um veículo para a prática de lavagem de dinheiro ou de branqueamento de capital, tipificado na Lei nº 9.613/1998”, mas ressalva que “nem toda a interposição fraudulenta configura lavagem”.

Por certo, existem esquemas de interposição fraudulenta que intentam única e exclusivamente esconder – ocultar, dissimular – bens, direitos ou valores originados em atividades ilícitas. Em tais casos, a interposição se exaure na lavagem de dinheiro, sem potencial lesivo adicional. Opera-se, em tais casos, a consunção. Todavia, quando a interposição fraudulenta tem por objetivo ocultar outros ilícitos que serão cometidos **após a ocultação**, estar-se-á diante de um concurso de crimes.

Essa relação é muito semelhante à que ocorre entre o crime de falsidade ideológica e o crime contra a ordem tributária, a respeito da qual muito bem explana Paulsen (2021, p. 322):

Quando o falso não exaurir seu potencial lesivo no crime-fim, deverá ser considerado de modo autônomo, verificando-se, então, concurso de crimes. Esse foi o entendimento do STF relativamente à falsidade ideológica em contrato social, *in verbis*:

**INQUÉRITO POLICIAL.** Investigaçāo sobre prática de delito de falsificação de documento público e de crime contra a ordem tributária. Arts. 297 do CP e 2º, I, da Lei n. 8.137/90. Sociedade comercial. Alteração fraudulenta do contrato social. Absorção do crime de falso pelo delito tributário, cuja punibilidade foi extinta com o pagamento do tributo. Inadmissibilidade. Potencialidade lesiva da alteração contratual, como meio da prática eventual doutros crimes, tributários ou não. HC denegado. O delito de falsificação de contrato social não é, em tese, absorvido por crime contra a ordem tributária, ainda que tenha servido de meio para sua prática (STF, HC 91.542, 2007). (grifou-se)

## 4 | Uma proposta para tipificação penal

### 4.1 | Confiança: o bem jurídico a ser tutelado

Para instituir um novo tipo infracional, é fundamental que haja clareza quanto ao bem jurídico que se pretende proteger. No caso da infração aduaneira de interposição fraudulenta de terceiros, o bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro, conforme deixam claro Fernandes (2018, p. 292), Sehn (2021, p. 447) e Trevisan (2020, p. 223). Mas não se trata apenas de ocultar inadvertidamente os verdadeiros responsáveis por uma dada operação de comércio exterior: trata-se de infringir o bem jurídico do controle aduaneiro mediante **comportamento doloso, intencional, fraudulento**. É a prática de fraude, como meio para a interposição, que justifica a pesada penalidade a ela associada (seja o perdimento da mercadoria em si, seja a multa equivalente ao seu valor aduaneiro).

Não é somente na seara aduaneira que a fraude surge como elemento qualificador do tipo infracional. Isso ocorre também nos crimes contra a ordem tributária, definidos pela Lei nº 8.137/1990 (mais especificamente,

no inciso II do artigo 1º), e no crime de estelionato, para ficar em apenas dois exemplos. Ademais, o Código Penal dedica um título inteiro aos chamados Crimes contra a Fé Pública, que se concentram em torno dos termos “falsificar” e “falsidade”.

A esta altura, já se percebe que a ocultação mediante interposição fraudulenta de pessoas, potencialmente colide com bens jurídicos tão variados como o controle aduaneiro, a administração pública, o patrimônio e a fé pública.

Em adição a esses bens jurídicos, vale frisar que o Princípio da Boa-Fé igualmente permeia todo esse debate. Afinal, foi demonstrado que o esforço na construção de soluções baseadas na confiança (Redesim, MEI, habilitação automatizada) resultou em benefícios concretos para toda a sociedade. E confiança nada mais é do que a aplicação prática do Princípio da Boa-Fé, inclusive na relação Estado-cidadão. A boa-fé presume-se e, na lição de Theodoro Júnior (2014, p. 27), “a invocação da boa-fé objetiva serve para impedir o abuso de direito, isto é, serve para interditar o exercício do direito desviado de seu objetivo inicial, fixado pela lei ou pelo contrato” (grifou-se). Tanto é assim, que o próprio Código Civil, em seu art. 187, dispõe sobre a ilicitude de exceder os limites da boa-fé.

Ora, na busca da construção da confiança entre o Estado e os cidadãos no que concerne à formalização das atividades empresariais, o Estado já deu o primeiro passo. Os procedimentos foram simplificados, agilizados, desburocratizados, tudo com base na presunção da boa-fé. Logo, cabe agora estabelecer os parâmetros pelos quais a quebra da confiança por parte dos cidadãos será coibida, sob pena do Estado acabar se vendo enfraquecido, rendido e sem condições de exercer com efetividade seu papel.

Conclui-se que, mais do que apenas o controle aduaneiro, o patrimônio público ou a fé pública, o bem jurídico a ser tutelado pelo novo tipo penal ora proposto é a **Confiança**, fundada no Princípio da Boa-Fé.

### 4.2 | O Tipo penal “interposição fraudulenta de pessoas”

Exposta a necessidade de um novo instrumento normativo, definido o bem jurídico a ser tutelado e identificado o paradigma a ser seguido, pode-se enfim propor o novo tipo penal para combater a interposição

fraudulenta de pessoas. Para tanto, deve-se partir do conceito estabelecido na seção 2.3 – ocultação mediante interposição fraudulenta de pessoas – para então adequá-lo à técnica legislativa própria do Direito Penal.

A ocultação mediante interposição fraudulenta de pessoas envolve três conceitos essenciais – Interposição, Ocultação e Fraude – que se relacionam da seguinte forma: Interposição é a ação; Fraude é o meio; e Ocultação é o resultado. Segundo o paradigma dos crimes de lavagem de dinheiro e considerando que o objetivo é punir a conduta que ofende o bem jurídico da Confiança, o crime a ser tipificado é de natureza formal. Logo, o núcleo do tipo deve ser a ação praticada: a **Interposição**, cujo verbo correspondente é “*interpôr*”. O meio pelo qual a conduta é praticada – a **Fraude** – é igualmente essencial ao tipo, pois, sem essa qualificação, não haverá gravidade na ação que justifique a tutela do Direito Penal. Por fim, como só ocorrer em crimes formais, o resultado intentado – a **Ocultação** – pode ou não ser efetivamente atingido, pois a ação pode ser interceptada antes de produzir seus efeitos. Sendo assim, a redação que se propõe é a que segue:

#### Interposição fraudulenta de pessoas

Art. XX. **Interpor** pessoa física ou jurídica, mediante fraude ou simulação, com o fim de ocultar o verdadeiro interessado ou responsável por determinado ato jurídico, independentemente de obtenção de qualquer espécie de benefício, ganho ou vantagem decorrente da ocultação:

Pena: reclusão, de 2 (dois) a 8 (oito) anos, e multa.

#### “Testa-de-ferro”

§ 1º Incorre na mesma pena quem atua voluntariamente como interposta pessoa, mediante fraude ou simulação, com a finalidade de ocultar outrem em determinado ato jurídico, independentemente de obtenção de qualquer espécie de benefício, ganho ou vantagem decorrente da ocultação, para si ou para outrem.

#### Tentativa

§ 2º A tentativa é punida nos termos do parágrafo único do art. 14 do Código Penal.

#### Interposição de “laranja”

§ 3º A pena será aumentada de um a dois terços, se o crime definido neste artigo for cometido mediante a interposição de pessoa física:

I – incapaz;

II – que não tenha o necessário discernimento a respeito do ato jurídico em que seja levada a participar; ou

III – que seja coagida ou induzida a participar do ato jurídico.

#### Colaboração

§ 4º A pena poderá ser reduzida de um a dois terços e ser cumprida em regime aberto ou semiaberto, facultando-se ao juiz deixar de aplicá-la ou substituí-la, a qualquer tempo, por pena restritiva de direitos, se o autor, coautor ou partícipe colaborar espontaneamente com as autoridades, prestando esclarecimentos que conduzam à apuração das infrações penais ou à identificação dos autores, coautores e partícipes do crime.

Há vários aspectos dessa proposta que precisam ser comentados.

Primeiro, o crime de interposição fraudulenta de pessoas está centrado na ação de *interpôr* mediante fraude ou simulação, diferentemente da infração aduaneira de interposição fraudulenta de terceiros, que lhe serviu de inspiração inicial, cujo núcleo é a **ocultação** mediante fraude ou simulação. **Interpor** é diferente de **ocultar**. É possível *interpôr* sem *ocultar*, assim como é possível *ocultar* sem *interpôr*.

Em seguida, salienta-se que o efeito da interposição é a **ocultação**, cujos efeitos, por sua vez, podem ser dos mais diversos. Os efeitos concretos da **ocultação**, entretanto, são irrelevantes para a caracterização do crime de interposição fraudulenta de pessoas, e isso é devidamente explicitado no *caput, in fine*. Percebe-se uma espécie de espelhamento: enquanto na lavagem de dinheiro não há necessidade de punir os crimes antecedentes, na interposição fraudulenta de pessoas não há necessidade de punir os benefícios, ganhos ou vantagens ilícitos posteriores à **ocultação**. A simetria fica mais evidente quanto transposta para forma gráfica:

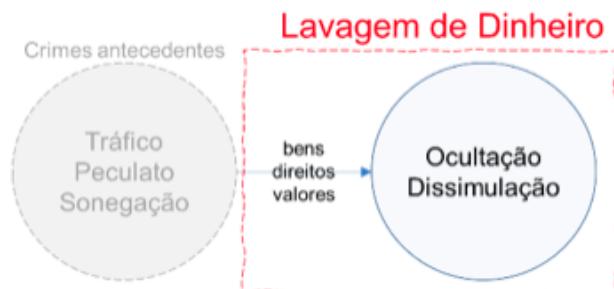


Figura 2 – Visualização gráfica dos elementos caracterizadores do crime de lavagem de dinheiro.

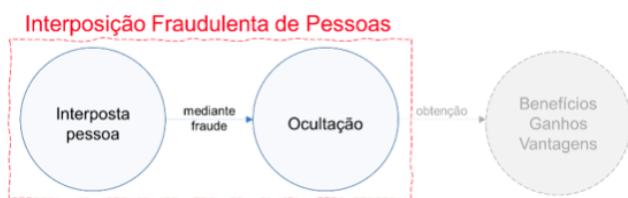


Figura 3 – Visualização gráfica dos elementos caracterizadores do crime de interposição fraudulenta de pessoas.

É fundamental que o ato jurídico do qual se intenta ocultar o verdadeiro interessado ou responsável seja devidamente identificado, pois é esse ato que constitui a razão determinante da interposição fraudulenta. Ou seja, a ocultação de alguém em um determinado ato jurídico é que motiva o comportamento fraudulento e “para caracterização do dolo é sempre necessário expor o motivo que leva o agente a cometer o ilícito doloso” (ABUD, 2013, p. 89).

Por outro lado, é desnecessário identificar precisamente o ocultado: basta que se comprove que o verdadeiro interessado ou responsável (seja quem for) foi ocultado em um ato jurídico (devidamente determinado), de forma fraudulenta (com o dolo devidamente comprovado), por uma interposta pessoa (essa sim, devidamente identificada). Não poderia ser diferente, pois a ocultação visa justamente impedir a identificação dos verdadeiros interessados ou responsáveis. Logo, não faria sentido punir a conduta de interposição somente quando os interessados/responsáveis tivessem sido identificados, isto é, somente quando o resultado intentado – a ocultação – não tivesse sido obtido. Visto de ângulo contrário, se a precisa identificação dos ocultados fosse necessária, a ocultação que fosse plenamente atingida não poderia ser punida, o que seria claramente um contrassenso.

Quanto à autoria, assim como ocorre nos crimes de lavagem de dinheiro, em que o autor não é necessariamente a mesma pessoa que cometeu o crime antecedente, nem sempre a pessoa diretamente interessada na ocultação é aquela que promoveu a interposição. Logo, ao contrário do ocultado, que não precisa ser precisamente identificado, o agente que realizou a ação de interpor necessariamente deve sê-lo.

Sobre as interpostas pessoas, o tipo penal proposto prevê a possibilidade tanto de interposição de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas. Essa amplitude do escopo do tipo penal encontra guarida na própria realidade das práticas fraudulentas que têm sido

desbaratadas pela RFB. De fato, a quebra do Princípio da Boa-Fé e o ataque ao bem jurídico da Confiança podem ocorrer tanto com a interposição de pessoas físicas – popularmente denominadas de “testas-de-ferro”, “presta-nomes” ou “laranjas” – quanto de pessoas jurídicas – que podem ser tanto “empresas fantasmas” quanto empresas realmente existentes. Na Aduana, por exemplo, a interposição fraudulenta é geralmente realizada com a declaração de uma pessoa jurídica como importadora/exportadora, de forma a ocultar o real importador/exportador. No âmbito dos Tributos Internos, por sua vez, a interposição fraudulenta tem se disseminado na forma das empresas “noteiras” que, mesmo não atuando elas próprias como interpostas, tem seu quadro societário maculado pela interposição de pessoas físicas (geralmente “laranjas”), justamente com o objetivo de tentar desvincular tais “empresas” dos perpetradores dos esquemas fraudulentos.

No caso de interpostas pessoas físicas, é fundamental que se diferenciem os “laranjas” dos “testas-de-ferro”: os primeiros atuam de forma completamente inconsciente do que são levados a praticar ou, quando conscientes, o fazem após coação ou indução por parte do autor da interposição; os segundos são aqueles que atuam consciente e voluntariamente como interposta e, muitas das vezes, são também beneficiários da fraude, ainda que em menor grau comparativamente aos idealizadores da interposição. Mais do que diferenciar, é necessário que as consequências sejam distintas. Por sua atuação ser voluntária, ao “testa-de-ferro” aplica-se a mesma pena de quem promove a interposição. De outra feita, se faz necessário agravar de forma expressa a pena de quem utiliza “laranjas” para cometer a interposição fraudulenta.

Quanto à pena, considera-se que o limite mínimo deve ser menor que quatro anos, de forma a não inviabilizar a substituição por penas restritivas de direito quando o nível de culpabilidade do agente assim o justificar. Ponderando-se as penas previstas para os crimes de falsidade documental<sup>3</sup> e de lavagem de dinheiro<sup>4</sup>, conclui-se que as penas mínima e máxima devem ser mais elevadas que as dos crimes de falsidade, mas inferiores às de lavagem de dinheiro, de forma a refletir a relação existente entre eles no que tange à gravidade de cada conduta – em princípio, lavagem de dinheiro é mais grave que interposição fraudulenta, que por sua vez é mais grave que falsidade documental. De certa forma, isso também reflete a maior possibilidade de que se dê a consunção dos crimes de menor pena em relação aos de maior pena, ainda que isso nem sempre ocorra

(basta o crime de menor pena não se exaurir no de maior pena).

O instituto da colaboração também está previsto, e de forma praticamente idêntica à existente no tipo penal da lavagem de dinheiro. Em conjunto com as circunstâncias atenuantes previstas no artigo 65 do Código Penal, forma-se um interessante instrumental para induzir a confissão e, consequentemente, o deslinde mais rápido e eficaz dos esquemas de interposição fraudulenta.

Por fim, cabem alguns comentários sobre possíveis implicações da tipificação do crime de interposição fraudulenta de pessoas nas atividades de combate às fraudes no comércio exterior.

Um primeiro impacto se daria nas situações em que os auditores-fiscais se deparam com empresas constituídas por “laranjas” – algo bastante comum nos procedimentos de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras. Nucci (2022, p. 366), exemplificando o pensamento doutrinário vigente, é sucinto e taxativo quando discorre sobre contratos firmados com “laranjas”: “a inserção de nomes fictícios ou de pessoas que, de fato, não tomam parte na sociedade, em contratos específicos, constitui crime de falsidade ideológica”. O problema é que, salvo se detectados indícios de algum outro crime no decorrer da ação fiscal aduaneira, a representação ao Ministério Público Federal (MPF), de que trata a Portaria RFB nº 1.750/2018, pode não vir a ser encaminhada, pois o art. 17 da referida Portaria não prevê de forma expressa o crime de falsidade ideológica (art. 299 do CP) entre os que demandam a formalização de representação. A criminalização da interposição fraudulenta poderia, assim, servir como catalizador de uma mudança nessa percepção além de, é claro, permitir à Aduana uma atuação mais incisiva em face de interposições realizadas por meio de “laranjas”.

Um segundo ponto, é que a instituição de um novo tipo penal que se situa, em termos de gravidade, entre os crimes de falsidade ideológica e de lavagem de dinheiro potencializaria o combate a esse último. O comércio exterior é um dos principais vetores de lavagem de dinheiro, mas os auditores-fiscais aduaneiros muitas vezes encontram dificuldades para avaliar se a origem de recursos em operações de importação, por exemplo, são ou não de origem ilícita. A falta de indícios a respeito da ilicitude dos valores utilizados nessas operações pode acarretar à não representação ao MPF.

Com a criminalização da interposição fraudulenta, cuja conduta é muito mais facilmente caracterizável no decorrer das fiscalizações aduaneiras do que a lavagem de dinheiro, casos que não seriam representados ao MPF poderão sê-lo, com possíveis resultados positivos para fins de investigação de esquemas de lavagem de dinheiro.

<sup>3</sup> Especialmente os crimes de falsificação de documento público (artigo 297 do CP, pena de reclusão de dois a seis anos), falsificação de documento particular (artigo 298 do CP, pena de reclusão de um a cinco anos) e falsidade ideológica (artigo 299 do CP, pena de reclusão de um a cinco anos, se o documento é público, e de um a três anos, se o documento é particular).

<sup>4</sup> Pena de reclusão de três a dez anos (artigo 1º da Lei nº 9.613/1998).

## 5 | Considerações finais

Partindo da constatação da gravidade do fenômeno da interposição fraudulenta, cujos impactos transcendem às áreas aduaneira e tributária, o presente artigo buscou demonstrar que um novo instrumento legal para combater esse fenômeno é não só necessário, como plenamente factível. A definição clara do que seja a ocultação mediante interposição fraudulenta de pessoas, decorrente da identificação precisa dos conceitos envolvidos (Interposição, Ocultação, Fraude), e o estabelecimento do bem jurídico que deve ser tutelado (a Confiança), aliados à um modelo normativo consolidado como o é o do combate à lavagem de dinheiro, permitiram a elaboração de uma proposta concreta para um novo tipo penal, que visa criminalizar a Interposição Fraudulenta de Pessoas.

Espera-se que este artigo se faça uma relevante contribuição para a atuação cada vez mais eficaz não só da Aduana, mas de todos os órgãos públicos que precisam enfrentar a prática de fraudes centradas na ocultação de pessoas por meio da interposição, prática essa que corrói a Confiança que deve existir nas relações sociais.

## Referências bibliográficas

ABUD, Jorge Lima. *Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior*. E-book, 2013.

CALLEGARI, André Luís C.; WEBER, Ariel B. *Lavagem de dinheiro*. São Paulo: Atlas, 2017, e-book. ISBN 9788597012293.

DUARTE, João Paulo Gaia. O novo papel das Juntas Comerciais a partir da Lei 11.598/2007. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 4176, 7 dez. 2014. Disponível em:  
<https://jus.com.br/artigos/31046>.

Acesso em: 18 ago. 2025.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira*. São Paulo: Intelecto, 2018, e-book.

GOVERNO FEDERAL. *Portal do Empreendedor – Estatísticas*. Disponível em:  
<http://www22.receita.fazenda.gov.br/inscricaomei/privete/pages/relatorios/opcoesRelatorio.jsf>. Brasília: 2025.

Acesso em: 18 ago. 2025.

GOVERNO FEDERAL. *Portal Redesim*. Brasília: 2025. Disponível em:  
<https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/redesim>

Acesso em: 18 ago. 2025.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

INSTITUTO JUSTIÇA FISCAL (IJF). *Diagnóstico do Contencioso Administrativo Tributário Federal e Recomendações*. Porto Alegre: 2022. Disponível em:  
[https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Estudo\\_Contencioso\\_Final.pdf](https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2022/08/Estudo_Contencioso_Final.pdf).

Acesso em: 18 ago. 2025.

NUCCI, Guilherme de S. *Curso de Direito Penal, v. 3 Parte Especial: arts. 213 a 361 do Código Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 2022, e-book. ISBN 9786559643752.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, e-book. ISBN 9786555596465.

RFB. *Balanço Aduaneiro 2024*. Brasília: 2025. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-contendo/publicacoes/relatorios/aduana/2024-balanco-aduaneiro.pdf/view>.

Acesso em: 18 ago. 2025.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre

Evaristo (coord.). *Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARE*. Brasília: CARF, 2020, p. 59-84.

SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021, e-book. ISBN 9786559640928.

SINDIFISCO NACIONAL. *Folha de S. Paulo destaca estudo do sindicato sobre alta defasagem de servidores na Aduana brasileira*. Brasília: 2022. Disponível em:

<https://www.sindifisconacional.org.br/folha-de-s-paulo-destaca-estudo-do-sindicato-sobre-alta-defasagem-de-servidores-na-aduana-brasileira/>.

Acesso em: 18 ago. 2025.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *O Contrato e sua Função Social*. Rio de Janeiro: Forense, 2014, e-book. ISBN 978-85-309-5653-0.

TREVISAN, Rosaldo. A “interposição fraudulenta” na jurisprudência do Carf. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARE*. Brasília: CARF, 2020, p. 197-234.

# Barreiras da conformidade tributária e ferramentas para a requalificação da relação fisco-contribuinte no Brasil

## *Barriers to tax compliance and tools for reframing the tax administration–taxpayer relationship in Brazil*

**Lucas Machado de Figueiredo**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Representante de Cidadania Fiscal da Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC. Bacharel em Engenharia Industrial Mecânica pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR) e graduando em Direito pela Universidade do Oeste de Santa Catarina (Unoesc).

**Marília Maria da Silva Morais**

Analista-Tributária da Receita Federal do Brasil. Especialista em Economia Comportamental pela Faculdade Unyleya e em Controladoria e Finanças Públicas pela AVM Faculdade Integrada. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB).

### RESUMO

Este artigo investiga a conformidade tributária no Brasil, partindo da insuficiência do modelo econômico clássico racional de explicar a evasão fiscal. Esse fenômeno, *puzzle of tax compliance*, é um aparente paradoxo que inverte a pergunta a ser feita: diante de baixas probabilidades de fiscalização e penalidades moderadas, que poderia levar a uma maior sonegação, a questão não é por que as pessoas sonegam, mas por que elas pagam seus tributos. A economia comportamental entende que a resposta envolve fatores sociais, psicológicos e institucionais. Por meio de uma metodologia qualitativa, teórico-analítica, a pesquisa analisa como a arquitetura do sistema tributário nacional fratura o pacto social que legitima a tributação. O diagnóstico aponta que a regressividade, a complexidade e a opacidade do sistema atuam como barreiras estruturais que corroem a percepção de justiça, a confiança na administração pública e o senso de reciprocidade, alimentando um ciclo vicioso de desconfiança mútua e estratégias estatais predominantemente coercitivas. Como conclusão, argumenta-se que a superação desse cenário exige uma mudança de paradigma, indo além da simples repressão. Propõe-se um conjunto de ferramentas estratégicas integradas para a reconstrução da relação fisco-contribuinte, incluindo a reestruturação sistêmica promovida pela recente reforma tributária, que visa simplificar, dar transparência e reduzir a regressividade; o fomento a uma cultura de cidadania fiscal por meio de programas de educação; e a aplicação de ferramentas da economia comportamental para facilitar o cumprimento voluntário das obrigações. Adotando um modelo de regulação responsável, que equilibra serviço, confiança e coerção, temos um caminho para requalificar o pacto fiscal e promover uma conformidade tributária sustentada não pelo medo, mas pela legitimidade.

**Palavras-chave:** Conformidade tributária. Cidadania fiscal. Economia comportamental. Moral tributária. Política fiscal.

### ABSTRACT

This study examines tax compliance in Brazil, starting from the insufficiency of the classical rational economic model to explain tax evasion, the puzzle of tax compliance a paradox that reverses the central research question: given low audit probabilities and moderate penalties that would predict higher evasion, the issue is not why people evade, but why they pay taxes. Behavioral economics broadens this account by incorporating social, psychological, and institutional factors into taxpayer decision-making. Using a qualitative, theoretical-analytical approach grounded in bibliographic and documentary review, the study analyzes how the architecture of the national tax system fractures the social contract that legitimizes taxation. The diagnosis indicates that regressivity, complexity, and opacity operate as structural barriers that erode perceptions of fairness, trust in the tax administration, and reciprocity, fueling a vicious cycle of mutual distrust and predominantly coercive state strategies. The conclusion argues that overcoming this scenario requires a paradigm shift beyond mere repression. The article proposes an integrated set of strategic tools to rebuild the relationship between the tax administration and taxpayers, including the systemic restructuring introduced by the recent tax reform (aimed at simplification, transparency, and reduced regressivity), the promotion of a culture of fiscal citizenship through education programs, and the application of behavioral economics tools to facilitate voluntary compliance. Adopting a responsive regulation model that balances service, trust, and coercion is presented as the path to reframe the fiscal contract and promote tax compliance sustained not by fear but by legitimacy.

**Keywords:** Tax compliance. Fiscal citizenship. Behavioral economics. Tax morale. Fiscal policy.

## 1 | Introdução

A relação entre Estado e cidadão encontra na tributação um ponto de contato frequentemente conflituoso (Pimenta; Scabora, 2023). Esta relação fisco-contribuinte é historicamente marcada por uma profunda desconfiança mútua, configurando um ambiente adversarial que consome vastos recursos em fiscalização e litígios (Pimenta; Scabora, 2023), reforçando um paradigma da repressão, baseado em coerção e punição (Slemrod, 2007).

Entretanto, há um descompasso entre o comportamento esperado de acordo com os modelos econômicos clássicos e o comportamento observado, em que contribuintes com frequência cooperam além do que a teoria do risco-benefício prevê (Alm, 2012; Slemrod, 2007), gerando um aparente paradoxo denominado "puzzle of tax compliance behavior" (Alm, 2012, p. 10). Assim, o que se observa na realidade não é explicado apenas pela lógica econômica racional, sugerindo que há outros fatores que influenciam a decisão de pagar os tributos.

Longe de ser um mero mecanismo de arrecadação, o ato de tributar é a materialização do contrato social (Schmidt; Matthaei, 2024), o instrumento teórico moderno que explica o funcionamento do Estado e da vida em coletividade.

A baixa moral tributária observada no Brasil não decorre apenas de traços individuais dos contribuintes (Pimenta; Scabora, 2023), podendo também ser uma consequência de uma arquitetura institucional que suprime a percepção de justiça, confiança e reciprocidade (D'Araújo, 2022).

O objetivo deste trabalho, portanto, é investigar a conformidade tributária, descrevendo as barreiras estruturais que dificultam seu florescimento e levantando ferramentas estratégicas de requalificação da relação fisco-contribuinte no Brasil com uma mudança de paradigma.

O trabalho organiza-se em quatro subseções. A Subseção 3.1 estabelece os fundamentos filosóficos do contrato social, definindo o tributo como a materialização do pacto cívico. A Subseção 3.2 aprofunda as teorias da conformidade, contrastando o modelo clássico racional com a abordagem comportamental, introduzindo conceitos de moral tributária, confiança e reciprocidade. A Subseção 3.3

aplica este arcabouço para realizar um diagnóstico profundo da arquitetura do sistema tributário brasileiro, identificando a regressividade, a complexidade e a opacidade como pilares estruturais que fraturam o pacto social. Por fim, a Subseção 3.4 discute um conjunto de estratégias integradas culturais, comportamentais e sistêmicas para ir além da coerção e fomentar uma cultura de conformidade voluntária no país.

## 2 | Metodologia

Trata-se de estudo qualitativo, de natureza teórico-analítica, fundamentado em revisão bibliográfica e documental sobre a relação fisco-contribuinte no Brasil, com referências internacionais quando pertinentes. O *corpus* reúne literatura revisada por pares e documentos normativos vigentes (Constituição Federal, Emenda Constitucional nº 132/2023 e legislação correlata), jurisprudência de tribunal superior, acórdão de corte de contas e relatórios técnicos de organismo internacional. As buscas foram realizadas no Portal de Periódicos CAPES e no Google Acadêmico, entre junho e agosto de 2025, com descritores em português e inglês articulados por operadores booleanos; adotou-se recorte preferencial a partir de 2020, com inclusão seletiva de obras-paradigma. A seleção seguiu triagem em duas etapas (título/resumo; texto integral), com registro em planilha; incluíram-se apenas textos pertinentes ao problema, com revisão por pares ou autoridade institucional e vigência normativa, excluindo-se textos opinativos sem método e itens fora do escopo. A análise operou em dois níveis: no nível das abordagens institucionais, contrapondo paradigma da repressão e serviço/confiança; e no nível estrutural do sistema, examinando complexidade, opacidade e regressividade. A pesquisa é limitada quanto à ausência de dados primários e ao possível viés de publicação, de modo que as generalizações se circunscrevem ao contexto brasileiro contemporâneo. A pesquisa não envolveu dados pessoais, e todas as fontes foram citadas conforme as normas.

## 3 | Resultados e discussões

### 3.1 | O Tributo como materialização do pacto cívico

A concepção moderna de Estado assenta-se na ideia de um contrato social, um pacto que legitima a relação entre governantes e governados (Colin-Jaeger, 2025). No campo tributário, a compreensão desse pacto é crucial, mas exige uma distinção fundamental entre a justificação político-filosófica do tributo e sua natureza técnico-jurídica. No ordenamento brasileiro, o dever de pagar tributos materializa-se na obrigação tributária, conceituada pelo Código Tributário Nacional (CTN) como um vínculo que nasce diretamente da lei (ex lege) com a ocorrência do fato gerador, independentemente da vontade das partes (Brasil, 1966, arts. 3º, 113, § 1º e 114). Como leciona a doutrina majoritária, a exemplo de Machado Segundo (2025), trata-se de uma relação jurídica de caráter não contratual. Feita essa ressalva técnica, a análise da legitimidade e da aceitação social desse dever nos remete, inevitavelmente, às bases filosóficas do pacto cívico que o sustenta (Caliendo, 2005).

Os termos desse contrato, contudo, foram interpretados de formas distintas ao longo da história da filosofia política. Na tradição liberal clássica, John Locke argumentava que o pacto visa, primordialmente, a preservação de direitos pré-existentes, notadamente a propriedade (Colin-Jaeger, 2025). Nessa visão, que fundamenta o Estado Liberal, a tributação legitima-se como o pagamento pelos serviços essenciais de proteção e garantia desses direitos.

Destaca-se que se trata de uma visão filosófica que não deve ser confundida com a distinção técnica moderna entre impostos (não contraprestacionais) e taxas.

Séculos mais tarde, revitalizando a teoria, John Rawls propôs que o objetivo do contrato social deveria estabelecer os princípios de uma sociedade fundamentalmente justa (Colin-Jaeger, 2025). Para Rawls, o pacto não visa apenas proteger direitos, mas garantir que os termos da cooperação social sejam justos para todos (Colin-Jaeger, 2025). Essa perspectiva, que expande o escopo do contrato para incluir a justiça distributiva, fornece a base filosófica para o Estado de Bem-Estar Social.

Apesar de representarem modelos estatais com ênfases distintas, um focado na liberdade individual e o outro na equidade social, ambos os tipos de Estado dependem inescapavelmente do tributo para se materializar (Caliendo, 2005). A teoria das três funções fiscais de Richard Musgrave (1985) ilustra tecnicamente essa necessidade. Todo Estado, independentemente do

modelo econômico, precisa exercer, ainda que em diferentes graus e com distintas prioridades, funções alocativa (prover serviços como saúde, segurança), distributiva (corrigir desigualdades de renda) e estabilizadora (gerir a economia) (Musgrave, 1985).

A Figura 1 exemplifica de que forma o Estado consome os recursos arrecadados por meio dos tributos.



Figura 1 Ilustração das funções fiscais aplicadas à sociedade.

Fonte: os autores.

Portanto, o tributo é uma necessidade estrutural do contrato social. Se o pacto fiscal é a base de qualquer modelo de Estado, a evasão fiscal não representa apenas uma infração legal, mas sim uma quebra unilateral deste pacto fundamental (Schmidt; Matthaei, 2024). O sonegador, ao se beneficiar da estrutura coletiva sem contribuir com sua parte, viola os termos do acordo que sustenta a própria sociedade da qual faz parte, independentemente de sua inclinação por um modelo de Estado mais liberal ou mais social.

Contudo, a disposição do cidadão em cumprir sua parte neste pacto não é automática, sendo mediada por uma complexidade de fatores envolvidos, como se analisará a seguir.

### 3.2 | Conformidade tributária: do *homo economicus* ao cidadão

#### 3.2.1 | O Modelo Clássico e suas Limitações

O modelo econômico de evasão fiscal trazido por Allingham e Sandmo (1972), trata da evasão da tributação sobre o rendimento como uma decisão puramente racional. Nessa abordagem, o contribuinte é um *homo economicus* que avalia a sonegação puramente sob uma análise de riscos, ponderando o ganho

financeiro de não pagar contra a probabilidade de ser auditado e a severidade da punição. Nessa ótica, a relação entre o Fisco e o contribuinte é, essencialmente, adversarial, e a administração tributária atua como um agente de repressão, cujo objetivo é tornar a evasão economicamente desinteressante (Pimenta; Scabora, 2023).

Essa análise econômica prevê que, diante das baixas probabilidades de auditoria e das penalidades moderadas praticadas, a evasão fiscal deveria ser mais elevada do que os níveis observados (Slemrod, 2007). Dessa forma, essa abordagem não é suficiente para explicar a realidade de forma satisfatória (Alm, 2012; Pimenta; Scabora, 2023; Slemrod, 2007). Essa discrepância entre a previsão teórica e a realidade empírica configura precisamente o *puzzle of tax compliance*, um descompasso que inverte a questão fundamental da pesquisa. A pergunta a ser investigada não é por que as pessoas sonegam, mas sim “*por que as pessoas pagam impostos*” (Alm, 2012, p. 10, tradução nossa).

### 3.2.2 | A Abordagem Comportamental: Moral Tributária e Reciprocidade

Para buscar compreender o enigma da conformidade, é necessário ir além e incorporar outras dimensões, como psicológicas e sociais (Pimenta; Scabora, 2023). Muitos desses aspectos podem ser discutidos sob a rubrica da economia comportamental, “abordagem que utiliza métodos e evidências de outras ciências sociais para a análise da tomada de decisão individual e em grupo.” (Alm, 2012, p. 11, tradução nossa).

Dentro desse campo, uma relevante faceta que agrupa motivações não econômicas para pagamento de tributos é a moral tributária (*tax morale*), conforme a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2019). A moral tributária é influenciada por diversos fatores, entre os quais a reciprocidade e a confiança são centrais (Besley, 2019). A disposição para pagar depende da crença de que o governo utilizará os recursos de forma justa e que os outros cidadãos também estão cumprindo sua parte (Pimenta; Scabora, 2023).

As normas sociais também são determinantes, pois a decisão de cumprir é afetada pela percepção de que pagar impostos é o comportamento esperado pela comunidade (Alm, 2012). Por fim, motivações

intrínsecas, como senso de dever cívico, culpa ou patriotismo, levam os indivíduos a pagar impostos mesmo com baixo risco de punição (Alm, 2012).

Essa abordagem permite que a relação fiscal seja reformulada, deixando de ser um jogo de soma zero para ser entendida como a expressão de um pacto de cooperação entre cidadão e Estado, conforme preconiza a teoria do Contrato Social (Besley, 2019). Essa relação opera por meio de uma “troca fiscal” (*fiscal exchange*), na qual cidadãos financiam o Estado em troca de bens e serviços (Makovicky; Smith, 2020).

Portanto, a conformidade passa a ser entendida como um consentimento com os termos do pacto, resultando em uma “conformidade quase-voluntária” (Levi, 1988 apud Besley, 2019, p. 4, tradução nossa), em razão de sua dupla natureza: voluntária em essência, mas obrigatória em sua forma, garantida pela autoridade do Estado.

A Tabela 1, a seguir, sintetiza a complementação da análise econômica do fenômeno da conformidade tributária aqui discutida.

Critério	Modelo Econômico Clássico (Racional)	Abordagem Comportamental (Confiança)
Visão do Contribuinte	Homo economicus (calculador racional de riscos)	Agente complexo (influenciado por normas sociais, moral e emoções)
Principal Motivação	Análise de custo-benefício	Senso de dever, reciprocidade e confiança (moral tributária)
Relação Fisco-Contribuinte	Adversarial	Cooperativa
Estratégia Estatal	Aumentar a fiscalização e a severidade das penas	Construir legitimidade, facilitar o cumprimento e educar

Tabela 1 Modelos de análise econômica da conformidade tributária.

Fonte: os autores.

### 3.3 | O Pacto fiscal fraturado: um diagnóstico do Brasil

A baixa moral tributária no Brasil pode ser compreendida como um sintoma de um contrato social fraturado, uma condição que mina a própria legitimidade do Estado. Essa fragilidade não reflete, necessariamente, apenas uma índole particular do

contribuinte, mas também uma consequência da arquitetura de um sistema tributário percebido como injusto (Pimenta; Scabora, 2023). Essa arquitetura se sustenta em três fatores interligados: regressividade, complexidade e opacidade (D'Araújo, 2022), e está ilustrada na Figura 2. Juntos, esses fatores impedem que o cidadão se reconheça como o principal financiador da esfera cívica e, portanto, estranhe o pagamento e não exerça ativamente seu direito de exigir as contrapartidas estatais (D'Araújo, 2022).

É crucial reconhecer, contudo, que os contribuintes não são todos uniformes. Enquanto uma minoria pode agir de má-fé (Gomes *et al.*, 2024), a maioria dos cidadãos é sensível à percepção de justiça e reciprocidade (Pimenta; Scabora, 2023), sendo esta o foco principal da presente análise.

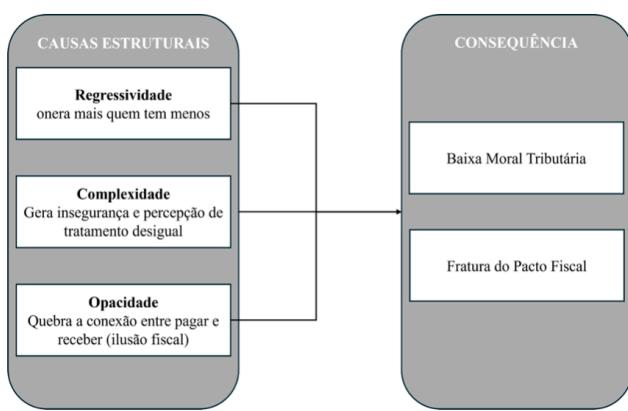


Figura 2 Causas estruturais da fratura do pacto fiscal no Brasil e suas consequências.

Fonte: os autores.

### 3.3.1 | Primeiro Pilar: A Regressividade

A regressividade é uma característica fundamentalmente injusta observada em alguns sistemas tributários, como no Brasil. Em termos simples, ela onera, proporcionalmente, mais quem tem menos (Buzatto; Cavalcante, 2022). Isso ocorre por concentrar a arrecadação sobre o consumo, e não sobre a renda e o patrimônio, invertendo a lógica de um sistema progressivo (Buffon; Steffens, 2015).

No Brasil, a arrecadação que incide sobre o consumo é vastamente superior daquela que provém da renda e do patrimônio (Buzatto; Cavalcante, 2022). Como as famílias de baixa renda destinam a totalidade ou a maior parte de seus recursos ao consumo, a carga tributária embutida nos produtos básicos consome uma fatia desproporcional de seu orçamento (D'Araújo, 2022).

Estudos mostram que o peso dos impostos sobre o consumo é dramaticamente maior para as camadas mais pobres da sociedade, aprofundando as desigualdades sociais a cada compra realizada (D'Araújo, 2022).

A insuficiência dos mecanismos de atenuação, como a seletividade, é tão manifesta que levou a uma intervenção corretiva do Supremo Tribunal Federal. No julgamento do Recurso Extraordinário 714.139 (Tema 745), a Corte considerou inconstitucional a fixação de alíquotas de ICMS sobre energia e telecomunicações em patamar superior à geral, dada a essencialidade dos serviços. O STF reforçou que a seletividade, quando adotada, deve servir à “justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto” (Brasil, 2022, ementa, item 2, p. 22-23). A decisão evidencia como a arquitetura do sistema, na prática, subvertia um princípio criado para promover justiça fiscal, transformando-o em mais um vetor de aprofundamento da regressividade.

### 3.3.2 | Segundo Pilar: A Complexidade

A intrincada estrutura de normas cria uma acentuada assimetria informacional (D'Araújo, 2022). A complexidade do sistema tributário pode se manifestar como uma fonte de erros, custos e insegurança que podem induzir ao descumprimento involuntário (Gomes *et al.*, 2024). Ao mesmo tempo, a complexidade também facilita a desobediência voluntária, pois cria um cenário profícuo para planejamento tributário abusivo ou da evasão fiscal (Gomes *et al.*, 2024), minando a contribuição efetiva e o senso de equidade.

Essa assimetria corrói a relação fisco-contribuinte em duas frentes. De um lado, a dificuldade em compreender as próprias obrigações gera, no contribuinte médio, um sentimento de impotência perante o Estado (Pimenta; Scabora, 2023). De outro lado, a mesma complexidade que onera o pequeno contribuinte oferece brechas e incertezas que são exploradas por grandes corporações por meio de planejamentos tributários sofisticados, muitas vezes situados em uma zona cinzenta entre o lícito e o ilícito (Gomes *et al.*, 2024). Essa dualidade cria uma percepção devastadora de que o sistema possui regras diferentes para diferentes classes de contribuintes, ferindo o princípio da isonomia (Brasil, 1988, art. 150, II) e a própria legitimidade do tributo (Caliendo, 2005).

O impacto da complexidade transcende a dificuldade técnica e atinge o cerne da confiança, um dos pilares da moral tributária (Pimenta; Scabora, 2023). Um sistema que não pode ser compreendido não pode ser confiável (Rocha, 2018). A complexidade normativa alimenta a suspeita de que as regras são arbitrárias ou intencionalmente criadas para serem manipuladas, o que aprofunda o “ambiente de desconfiança mútua” em uma relação fiscal (Pimenta; Scabora, 2023).

### 3.3.3 | Terceiro Pilar: A Opacidade e a Quebra da Reciprocidade

O terceiro e último pilar que prejudica a confiança no sistema é a opacidade, que se manifesta quando o valor do tributo embutido no preço de bens e serviços não é facilmente percebido pelo consumidor final (D'Araújo, 2022). Essa falta de percepção quebra a conexão entre o ato de pagar o tributo e o senso de participação no projeto coletivo de sociedade (Martins, 2017; Puviani, 1972 *apud* D'Araújo, 2022). Essa invisibilidade, que a doutrina denomina “ilusão fiscal” (D'Araújo, 2022), quebra a lógica da reciprocidade e transforma a carga tributária, que deveria ser uma contribuição consciente, em uma mera percepção de “preço alto”, gerando ressentimento difuso em vez de cidadania ativa.

A relevância do fenômeno é tal que a própria Constituição Federal já determinava que a lei criasse medidas para esclarecer o consumidor sobre os tributos incidentes (Brasil, 1988, art. 150, § 5º). Em resposta a esse comando programático, surgiu a Lei nº 12.741/2012 (“De Olho no Imposto”) (Brasil, 2012). Contudo, a dificuldade em superar a opacidade não é meramente política, mas também técnica, como demonstram Buffon e Steffens (2015). Segundo os autores, a lei encontra seu maior obstáculo na própria complexidade da tributação sobre o consumo no Brasil. A coexistência de múltiplos regimes na mesma cadeia produtiva, como empresas no Lucro Real (com PIS/Cofins não cumulativo), no Lucro Presumido (cumulativo) e no Simples Nacional (sem transferência de crédito próprio de PIS/Cofins), torna impraticável rastrear o valor exato do tributo embutido no preço final (Buffon; Steffens, 2015). Não por acaso, a própria lei precisou autorizar que a informação ao consumidor fosse baseada em valores médios e estimados (Brasil, 2012, art. 1º), um reconhecimento implícito de que a transparência real era inexequível no sistema tributário anterior à reforma.

### 3.3.4 | O Ciclo Vicioso da Desconfiança

A arquitetura tributária brasileira, por ser regressiva, complexa e opaca, cria um cenário de inconformidade endêmica, colocando o Estado diante de um dilema estratégico. Com a necessidade de manter os níveis de arrecadação, a administração pública recorre a respostas que, embora gerem resultados de curto prazo, aprofundam o ciclo vicioso de desconfiança mútua (Pimenta; Scabora, 2023).

A primeira dessas respostas é a generalização da coerção. A premissa do “contribuinte criminoso”, central ao modelo clássico da economia do crime, deixa de ser uma teoria para se tornar a prática dominante da fiscalização (Pimenta; Scabora, 2023). Essa abordagem, contudo, gera um efeito adverso, a supressão da motivação intrínseca para o cumprimento das obrigações. Ao tratar todos os contribuintes como potenciais adversários, o Estado desincentiva a virtude cívica e induz o pagamento de tributos pelo medo da punição, um fenômeno conhecido como *motivational crowding-out* (Reinders Folmer, 2021).

A segunda resposta disfuncional emerge do insucesso da primeira. Como a coerção não resolve as causas estruturais da inadimplência, o volume de débitos e litígios torna-se insustentável, levando o Estado a oferecer condições favoráveis aos inadimplentes por meio de sucessivos programas de refinanciamento, como os Programas de Recuperação Fiscal (REFIS). Tais programas, embora aliviem o caixa governamental momentaneamente, enviam uma mensagem devastadora ao contribuinte pontual. Não se trata de mera percepção. O próprio Tribunal de Contas da União (TCU), ao analisar o tema, concluiu, por meio do Acórdão nº 2497/2018 – Plenário, que a recorrência de programas de recuperação fiscal cria uma “verdadeira cultura de não pagamento de dívidas” e configura um “cenário de concorrência desleal em desfavor das empresas que pagam seus impostos em dia” (Brasil, 2018, voto, itens 20 e 21). Essa prática, portanto, corrói a percepção de justiça que sustenta a legitimidade do sistema (Caliendo, 2005). O fluxograma da Figura 3, a seguir, resume essa dinâmica de retroalimentação.

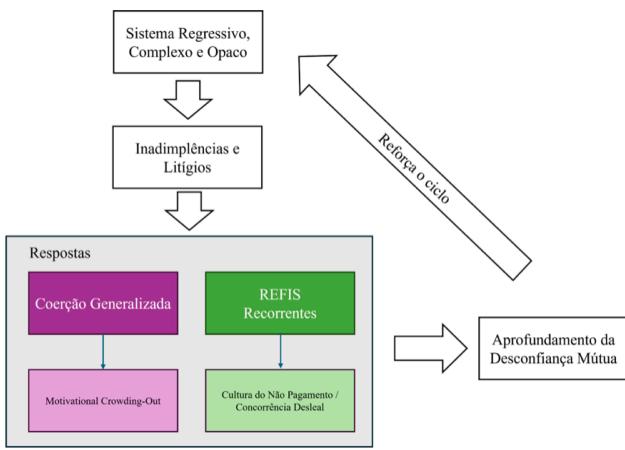


Figura 3 Ciclo vicioso da desconfiança.

Fonte: os autores.

### 3.4 | Reconstruindo o pacto fiscal: estratégias para além da coerção

Uma vez diagnosticados os pilares que fraturaram o pacto fiscal no Brasil, a reconstrução da confiança exige ações multidisciplinares e integradas, que atuem tanto nas estruturas do sistema quanto na cultura cívica. As estratégias a seguir abordam essas diferentes frentes buscando a mudança de paradigma na administração tributária.

#### 3.4.1 | A Pirâmide de Conformidade e a Regulação Responsiva

A forma como a administração tributária se posiciona diante do contribuinte molda ativamente a natureza da relação fiscal, que pode ser analisada a partir da tensão entre dois eixos: a confiança e a coerção (Pimenta; Scabora, 2023), diante da dinâmica desses dois eixos, é possível perceber três paradigmas trazidos pela literatura.

O primeiro é o Paradigma da Repressão, derivado do modelo econômico clássico, que entende que o contribuinte deve ser dissuadido pela força. Em oposição, o Paradigma do Serviço trata o contribuinte como um cliente, com ênfase em facilitar a conformidade por meio de serviços e simplificação. Por fim, o Paradigma da Confiança, alinhado à teoria do Contrato Social, foca na construção de legitimidade, reconhecendo o papel da moralidade e da justiça (Pimenta; Scabora, 2023).

Uma administração tributária moderna deve buscar uma regulação responsável, equilibrando o “chicote” da repressão com a “cenoura” dos serviços e da confiança (Alm, 2012). Esse equilíbrio é academicamente formalizado pelo modelo da Pirâmide de Conformidade, desenvolvido a partir dos trabalhos de Ayres e Braithwaite (1992 *apud* Baldwin; Cave; Lodge, 2011). Tal modelo postula que a estratégia do Fisco deve ser escalonada e adaptativa, ajustando-se às diferentes posturas motivacionais dos contribuintes. A Figura 4 ilustra a pirâmide e as estratégias.

Na base larga da pirâmide, encontra-se a maioria disposta a cooperar (Pimenta; Scabora, 2023), que responde melhor aos paradigmas do Serviço e da Confiança. No nível intermediário, situam-se contribuintes que, majoritariamente em razão das barreiras do sistema, são induzidos ao descumprimento involuntário, respondendo melhor a estratégias de persuasão e comunicação clara (D'Araújo, 2022). Por fim, no topo estreito da pirâmide, situa-se a pequena minoria de sonegadores contumazes, para os quais o Paradigma da Repressão, com fiscalização rigorosa, faz-se necessário.

A adoção dessa visão piramidal, portanto, representa a superação da lógica que trata todo contribuinte como um potencial criminoso, permitindo ao Estado alocar seus recursos de forma mais inteligente e legítima (Pimenta; Scabora, 2023).

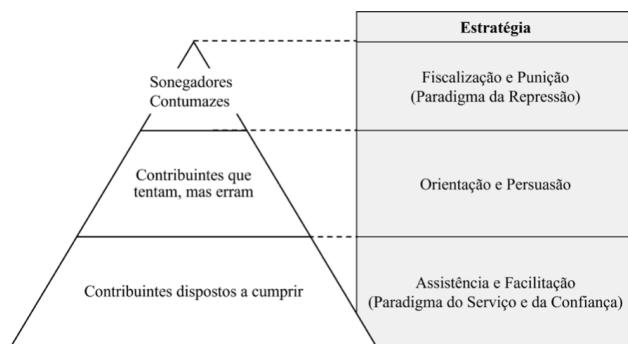


Figura 4 Pirâmide de conformidade associada às estratégias a serem adotadas pelo fisco.

Fonte: os autores.

Nesse esforço de equilíbrio, estratégias que materializam os paradigmas do Serviço e da Confiança ganham destaque na Administração Tributária brasileira, como a Cidadania Fiscal, a Economia Comportamental e, mais recentemente, a Reforma Tributária de 2023.

### 3.4.2 | Educação e Cidadania Fiscal: Casos e Estratégias

No campo do Paradigma da Confiança está inserida a Cidadania Fiscal (Schmidt; Mattheai, 2024), um conceito que representa a participação ativa e consciente do cidadão no pacto que sustenta o Estado (Campedelli, 2024 *apud* Bottega et al., 2025). Ela se manifesta em uma cultura de cumprimento voluntário, que emerge não do medo da punição, mas de uma relação de reciprocidade e legitimidade (Besley, 2019). Significa ir além de cumprir o dever, compreendendo o sistema tributário e engajando-se no contrato social como um ritual de direitos e responsabilidades (Campedelli, 2024 *apud* Bottega et al., 2025).

Em âmbito internacional, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2021) reconhece a educação cívico-tributária como estratégia de longo prazo, classificando as iniciativas em três pilares: Ensino, Comunicação e Assistência Prática. O estudo da OCDE apresenta iniciativas de diversas administrações tributárias, e destacam-se programas promovidos pela Receita Federal do Brasil que se alinham a essa estrutura.

No pilar de Assistência Prática, por exemplo, a OCDE reconhece o Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal (NAF) como iniciativa relevante na América Latina. O NAF é um programa de cooperação entre a Receita Federal e instituições de ensino, no qual estudantes, supervisionados por professores, oferecem assistência gratuita a contribuintes de baixa renda e microempreendedores (OCDE, 2021).

No pilar do Ensino, a estratégia busca construir a consciência cívica em diferentes níveis. Em âmbito nacional, a Receita Federal do Brasil estabeleceu, em 2024, um Acordo de Cooperação Técnica com o Ministério da Educação (MEC) a fim de incluir a Educação Fiscal na Base Nacional Comum Curricular (BNCC) (Brasil, 2024). A iniciativa visa levar a discussão sobre a função social do tributo e o controle social para as escolas de todo o país. Em âmbito local, essa diretriz se materializa em projetos como o “Educação Fiscal e Cidadania” em Chapecó (SC), capacitando professores da rede municipal para abordar o tema em sala de aula, demonstrando a aplicação prática do princípio pedagógico na construção da moral tributária (Cazella et al., 2021).

### 3.4.3 | Economia Comportamental para Conformidade

Complementando a busca pela conformidade tributária, a economia comportamental oferece ferramentas táticas para melhorar a tomada de decisão do contribuinte. Entre elas estão os *nudges* (“empurraezinhos”), intervenções de baixo custo e não coercitivas que ajustam a arquitetura de escolha para facilitar decisões mais alinhadas ao interesse público, sem restringir opções. Na formulação clássica, nudge é um ajuste sutil no contexto que altera o comportamento de forma previsível sem proibir alternativas nem mudar significativamente incentivos econômicos (Thaler; Sunstein, 2008 *apud* OCDE, 2017).

A teoria do processo dual ajuda a explicar por que esses instrumentos funcionam. Parte das escolhas é guiada por processos rápidos e automáticos (Sistema 1), enquanto outras dependem de raciocínio deliberado e mais lento (Sistema 2) (Kahneman, 2012). Nesse quadro, *nudges* tributários buscam facilitar o acesso e destacar informações relevantes para ativar o processamento reflexivo quando necessário, por exemplo com lembretes de prazos e linguagem clara em comunicações oficiais (OCDE, 2017).

No campo tributário, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) sistematizou experiências que mostram ganhos concretos de conformidade. No Reino Unido, cartas de cobrança reescritas com normas sociais do tipo “nove em cada dez pagam em dia” (OCDE, 2017, p. 341, tradução nossa) elevaram a probabilidade de pagamento entre devedores em atraso e geraram acréscimos mensuráveis de arrecadação no curto prazo. Em outro caso, no Canadá, cartas simplificadas e com normas sociais levaram mais contribuintes a corrigir contribuições excedentes a contas isentas de imposto quando comparadas à carta-padrão (OCDE, 2017). Esses achados reforçam que mudanças pontuais de linguagem, saliência e personalização podem produzir efeitos significativos a custos baixos.

A adoção dessas estratégias desloca o foco da ação reativa para a preventiva, mas demanda ciclo contínuo de teste e mensuração. Avaliações experimentais mostram que algumas intervenções não apresentam efeito ou até geram resultados indesejados, o que impõe transparência e aprendizagem sistemática antes de escalar políticas (Behavioural Insights Team, 2017).

No Brasil, a Receita Federal, por meio de iniciativas associadas ao seu Centro de Economia Comportamental (CECOM), tem enfatizado a orientação e o esclarecimento como diretriz institucional para promover a conformidade, inclusive por meio de materiais didáticos e canais digitais de apoio ao contribuinte (Economia [...], 2025).

Por fim, há limites práticos e éticos. *Nudges* ajudam a navegar no sistema existente, mas precisam ser combinados com melhorias estruturais quando o problema é sistêmico; além disso, o uso de ferramentas comportamentais deve considerar contexto, adequação e responsabilidade na coleta de dados e desenho de testes (OCDE, 2017).

### 3.4.4 | A Reforma Estrutural como Ferramenta de Reconstrução

A Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 2023, representa a mais profunda reestruturação do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil em décadas, e sua arquitetura foi desenhada para atacar os problemas de eficiência e justiça fiscal (Buzatto; Cavalcante, 2022). Suas vantagens podem ser compreendidas a partir de sua atuação sobre complexidade, opacidade e regressividade (Brasil, 1988, art. 145, §§ 3º e 4º, incluídos pela EC nº 132, de 2023).

No combate à complexidade, a principal inovação é a unificação de cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) em um IVA dual. Este IVA será composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal (Brasil, 1988, art. 195, V, incluído pela EC nº 132, de 2023), e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 1988, art. 156-A, caput, incluído pela EC nº 132, de 2023). A uniformização por uma lei complementar para cada novo tributo e a adoção do princípio do destino (Brasil, 1988, art. 156-A, caput; § 1º, IV e VII, incluídos pela EC nº 132, de 2023), para encerrar a “guerra fiscal”, são pilares dessa simplificação. O novo modelo garante a não cumulatividade plena, com crédito financeiro amplo, tanto para o IBS (Brasil, 1988, art. 156-A, § 1º, VIII, incluído pela EC nº 132, de 2023) quanto para a CBS (Brasil, 1988, art. 195, § 16, incluído pela EC nº 132, de 2023).

Para atacar a opacidade, a reforma estabelece o “imposto por fora”, determinando destaque do IBS

(Brasil, 1988, art. 156-A, § 1º, XIII e IX, incluídos pela EC nº 132, de 2023) e da CBS (Brasil, 1988, art. 195, § 16 e § 17, incluídos pela EC nº 132, de 2023) no documento fiscal, combatendo a “ilusão fiscal”.

Para reduzir a regressividade, a EC 132 introduz o *cashback*, tanto para o IBS (Brasil, 1988, art. 156-A, § 5º, VIII, incluído pela EC nº 132, de 2023) quanto para a CBS (Brasil, 1988, art. 195, § 18, incluído pela EC nº 132, de 2023), cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos com alíquota zero de IBS e CBS, a definir em lei complementar (Brasil, 2023, EC 132, art. 8º, parágrafo único), e institui o Imposto Seletivo sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Brasil, 1988, art. 153, VIII, incluído pela EC nº 132, de 2023).

A Tabela 2 sistematiza a correlação entre os pilares do sistema disfuncional e os mecanismos de correção propostos pela Reforma Tributária.

Pilar do Sistema Disfuncional	Solução na EC nº 132/2023	Mecanismo Principal
Complexidade	Simplificação e Unificação	IVA Dual (IBS e CBS) e Princípio do Destino
Opacidade	Transparência no Consumo	“Imposto por fora” com destaque no documento fiscal
Regressividade	Mitigação do Peso sobre os Mais Necessitados	Cashback e Cesta Básica Nacional com alíquota zero

Tabela 2 Soluções propostas pela Reforma Tributária da EC 132/2023 para os problemas sistêmicos apontados.

Fonte: os autores.

## 4 | Conclusão

Observa-se pagamento voluntário de tributos mesmo quando, pela métrica de risco-benefício dos modelos clássicos, a evasão pareceria a opção “racional”. Parte-se, portanto, da constatação de que os modelos econômicos tradicionais são insuficientes para explicar o comportamento dos contribuintes, dados os níveis reais de conformidade (Alm, 2012; Slemrod, 2007). A tomada de decisão de pagar tributos ultrapassa a lógica econômica estrita e envolve fatores sociais, psicológicos e institucionais, como normas sociais e culturais, moral tributária e motivações intrínsecas.

Identificaram-se, ao longo da análise, os pilares estruturais de regressividade, complexidade e opacidade

que corroem a percepção de justiça, minam a confiança e inviabilizam a reciprocidade, resultando em ciclo vicioso de desconfiança mútua e respostas estatais disfuncionais no Brasil (Buzatto; Cavalcante, 2022; Brasil, 2018). Mostrou-se, também, que o descompasso decorre menos da índole do contribuinte e mais da arquitetura de um pacto fiscal fraturado (D'Araújo, 2022; Pimenta; Scabora, 2023).

Demonstrou-se que o fomento à participação consciente do cidadão no ciclo tributário tem potencial para transformar a relação com o imposto, deslocando a motivação do medo da punição para a compreensão do papel de agente financiador e fiscalizador do Estado (Bottega; Hammes; Kuntz, 2025; Schmidt; Matthaei, 2024). Estratégias como educação cívico-tributária, intervenções comportamentais e transparência sistêmica não apenas facilitam o cumprimento, como também fortalecem o consentimento informado com os termos da cooperação social (OCDE, 2017, 2021).

A tese central é que a reconstrução do pacto social e da legitimidade do tributo passa pelo fomento da cidadania fiscal, entendida não como ideal abstrato, mas como mecanismo pedagógico ativo e instrumento de promoção da conformidade (Bottega; Hammes; Kuntz, 2025; Schmidt; Matthaei, 2024).

Desse modo, as considerações deste trabalho oferecem implicações estratégicas para a administração tributária brasileira. Investir em ferramentas de conformidade, como políticas de fomento à cidadania fiscal, não constitui custo acessório, mas investimento em eficiência e sustentabilidade da arrecadação no longo prazo (Pimenta; Scabora, 2023). A adoção de um modelo de regulação responsável, como a pirâmide de conformidade, alinhado a instrumentos da economia comportamental, como os *nudges*, oferece roteiro prático para a modernização da relação fisco-contribuinte (Baldwin; Cave; Lodge, 2011; OCDE, 2019). A recente reforma da tributação do consumo é um passo promissor para reestruturar o sistema, enfrentando a complexidade com simplificação, a opacidade com a adoção do imposto por fora e a regressividade com mecanismos de mitigação (Brasil, 1988, art. 156-A; Buffon; Steffens, 2015).

Reconhece-se o caráter teórico-analítico do estudo. Propõe-se agenda de pesquisa voltada à mensuração empírica do impacto dessas estratégias no Brasil: (i) efeitos do Acordo MEC-RFB (Brasil, 2024) sobre a educação cívico-tributária (OCDE, 2021); (ii) avaliação

experimental de mensagens e *nudges* sobre arrecadação e correção de condutas (Behavioural Insights Team, 2017; OCDE, 2017); e (iii) monitoramento da evolução da opacidade, da regressividade e dos custos de conformidade após a implementação da reforma (Brasil, 2023, EC 132), inclusive potenciais efeitos do *motivational crowding-out* (Reinders Folmer, 2021). Identificou-se, ainda, a pertinência do *slippery slope* framework, proposto por Kirchler, Hoelzl e Wahl (2008), cuja incorporação em trabalhos futuros pode ampliar o estudo analítico do tema.

## Referências bibliográficas

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, [S. l.], v. 1, p. 323–338, 1972.

ALM, James. Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, [S. l.], v. 19, n. 1, p. 54–77, 2012.

BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy, and practice*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2011.

BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM. *Update report 2016-17*. London: Behavioural Insights Ltd., 2017. Disponível em:

[https://www.bi.team/wp-content/uploads/2017/10/BIT\\_Update-16-17\\_E.pdf](https://www.bi.team/wp-content/uploads/2017/10/BIT_Update-16-17_E.pdf).

Acesso em: 19 ago. 2025.

BESLEY, Timothy J. *State capacity, reciprocity, and the social contract*. London: Centre for Economic Policy Research, 2019. (CEPR Discussion Paper, DP 13968).

BOTTEGA, Camila Adrieli; HAMMES, Leila Viviane Scherer; KUNTZ, Tatiele Gisch. Educação fiscal como política pública de justiça social: a cidadania fiscal na efetivação da reforma tributária brasileira. *Jus & Communitas*, Lajeado, v. 1, n. 1, p. 103-119, 2025.

BRASIL. Lei nº 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 (Código Tributário Nacional). *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, p. 12452, 27 out. 1966. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm).

Acesso em: 19 ago. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União: seção 1**, Brasília, DF, n. 191-A, p. 1, 5 out. 1988. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm).

Acesso em: 19 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do art. 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor. **Diário Oficial da União: seção 1**, Brasília, DF, p. 1, 10 dez. 2012. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm).

Acesso em: 19 ago. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2497/2018-TCU-Plenário**. Processo: TC 016.332/2017-2. Relator: Min. José Múcio Monteiro. Brasília, DF, 2018. Disponível em:

<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/doc/acordao-completo/2497/2018/Plen%C3%A1rio>.

Acesso em: 20 ago. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 15 mar. 2022. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>.

Acesso em: 20 ago. 2025.

BRASIL.[Constituição (1988)]. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União: seção 1**, Brasília, DF, p. 1, 21 dez. 2023. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emas/emei132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emas/emei132.htm).

Acesso em: 19 ago. 2025.

BRASIL. Ministério da Educação. **Acordo de Cooperação Técnica nº 21/2024** [entre o Ministério da Educação e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil]. Brasília, 2024. Disponível em:

[https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/cidadania-fiscal/cidadania-fiscal-no-curriculo-escolar/act-mec-rfb-no-21\\_2024-1.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/cidadania-fiscal/cidadania-fiscal-no-curriculo-escolar/act-mec-rfb-no-21_2024-1.pdf).

Acesso em: 20 ago. 2025.

BUFFON, Marciano; STEFFENS, Ivan Luiz. (Des)informação tributária: é possível a transparência fiscal no Brasil? **Revista Jurídica da FA7**, Fortaleza, v. 12, n. 1, p. 61-82, 2015.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma tributária e regressividade: a tributação sobre o consumo e a busca por justiça fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 52, p. 162-188, 2022.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Revista de Direito Tributário da APET**, [S. l.], v. 2, n. 5, p. 115-147, 2005.

CAZELLA, Carla Fabiana et al. Educação fiscal e cidadania: uma atividade colaborativa entre instituições públicas e privadas no município de Chapecó/SC. **Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação** (Cafi), [S. l.], v. 4, n. 2, p. 215-237, 2021.

COLIN-JAEGER, Nathanaël. **An overview of social contract theories: from Hobbes to contemporary theories**. Paris: HAL/Open Archive, 2025. Disponível em: <https://shs.hal.science/halshs-04954279v1>. Acesso em: 19 ago. 2025.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Quando a desigualdade social encontra a ilusão fiscal: a regressividade cognitiva da matriz tributária brasileira. **Revista Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 1, p. 1-60, 2022.

ECONOMIA comportamental na Receita Federal: a experiência do CECOM. [S. l.: s. n.], 15 jul. 2025. 1 vídeo (74 min). Publicado pelo canal C3: Comunidade de Ciências Comportamentais. Disponível em:

[https://www.youtube.com/watch?v=ckB9Tcy\\_hR8](https://www.youtube.com/watch?v=ckB9Tcy_hR8).

Acesso em: 19 ago. 2025.

GOMES, Antônio Paulo Machado et al. Impacto da complexidade tributária e dos parcelamentos na desobediência tributária no Brasil: um estudo no âmbito da tributação federal relacionada ao IRPJ, à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins. **REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 18, n. 3, p. 361-383, 2024.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erik; WAHL, Ingrid. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic psychology*, v. 29, n. 2, p. 210-225, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. Disponível em:

[https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962\\_1](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559776962_1)

Acesso em: 17 ago. 2025.

MAKOVICKY, Nicolette; SMITH, Robin. Tax beyond the social contract. *Social Analysis*, [S. l.], v. 64, n. 2, p. 1-17, 2020.

MARTINS, Marcelo Guerra. Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos. *RDU – Revista de Direito da Universidade*, Porto Alegre, v. 13, n. 73, p. 75-94, 2017.

MUSGRAVE, Richard A. A brief history of fiscal doctrine. In: AUERBACH, Alan J.; FELDSTEIN, Martin (org.). **Handbook of Public Economics**. Amsterdam: Elsevier Science Publishers B.V. (North-Holland), 1985. v. 1, p. 1-59.

OCDE. **Behavioural insights and public policy: lessons from around the world**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em:

[https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/03/behavioural-insights-and-public-policy\\_g1g7590e/9789264270480-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/03/behavioural-insights-and-public-policy_g1g7590e/9789264270480-en.pdf).

Acesso em: 19 ago. 2025.

OCDE. **Tax morale: what drives people and businesses to pay tax?** Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em:

[https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/09/tax-morale\\_8d593d89/f3d8ea10-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/09/tax-morale_8d593d89/f3d8ea10-en.pdf).

Acesso em: 19 ago. 2025.

OCDE. **Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: a global source book on taxpayer education**, 2. ed. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em:

[https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/11/building-tax-culture-compliance-and-citizenship\\_ad2a361d/18585eb1-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/11/building-tax-culture-compliance-and-citizenship_ad2a361d/18585eb1-en.pdf).

Acesso em: 19 ago. 2025.

PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade fiscal e moral tributária: uma via de mão dupla? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, p. 100-119, 2023.

REINDERS FOLMER, Christopher P. Crowding-out effects of laws, policies and incentives on compliant behaviour. In: VAN ROOIJ, Benjamin; SOKOL, D. Daniel (org.). **The Cambridge handbook of compliance**. Cambridge: Cambridge University Press, 2021. p. 326-340. Disponível em:

<https://ssrn.com/abstract=4138087>.

Acesso em: 19 ago. 2025.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018.

SCHMIDT, Charlotte; MATTHAEI, Eva. Conceptualizing fiscal citizenship. In: LIND, Yvette; AVI-YONAH, Reuven S. (org.). **Taxation, citizenship and democracy in the 21st century**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2024. p. 53-81.

SLEMROD, Joel. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, [S. l.], v. 21, n. 1, p. 25-48, 2007.

# Lacuna Tributária e Arrecadação: O Impacto da Receita Federal do Brasil

## *Tax Gap and Revenue Collection: Impact of the Brazilian Federal Revenue*

Alexandre Fonseca

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Membro da Equipe Tax Gap da RFB. Doutor em Economia pela UFPE. PhD Visiting Researcher na Università Bocconi. Master of Public Administration pela Maxwell School of Syracuse University. Research Fellow no CLEAN/Bocconi.

Leonardo Pereira Moreira

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Membro da Equipe Tax Gap da RFB. Mestre em Fazenda Pública e Administração Tributária pelo Instituto de Estudios Fiscales.

Marcelo de Sousa Silva

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Membro da Equipe Tax Gap da RFB. Mestre em Administração Pública pela UFBA, Especializado em Comércio Exterior/UFPE.

### RESUMO

As administrações tributárias exercem papel central na sustentabilidade fiscal, na concorrência leal e na justiça tributária. Este artigo quantifica o impacto de curto prazo da atuação da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a arrecadação, a partir de dados administrativos e séries históricas (2017–2024) de processos de trabalho selecionados. Distinguimos arrecadação induzida direta (ações de assistência à conformidade e de imposição) e efeitos indiretos de dissuasão. Nossas estimativas indicam que apenas um conjunto de atividades — monitoração de grandes contribuintes, transações tributárias, malhas PF/PJ, auditorias, e julgamentos na DRJ e no CARF — geram aproximadamente R\$ 53,3 bilhões, em arrecadação efetiva, no período de 12 meses, mesmo considerando coeficientes de conversão conservadores. O resultado decorre, sobretudo, do monitoramento de grandes contribuintes e dos julgamentos administrativos, com efeitos complementares de auditorias e glosas de créditos. Em um contexto de forte redução orçamentária e de pessoal na RFB na última década, os achados sugerem que investir na administração tributária é alternativa de política fiscal com alto retorno arrecadatório, sem criação de novos tributos, e com efeitos positivos sobre o ambiente de negócios e a justiça tributária.

**Palavras-chave:** Administração Tributária; Arrecadação; Conformidade Fiscal; Fiscalização; Lacuna Tributária (Tax Gap); Receita Federal do Brasil.

### ABSTRACT

Tax administrations play a central role in fiscal sustainability, fair competition, and tax justice. This article quantifies the short-term impact of the Brazilian Federal Revenue (RFB) on tax collection, based on administrative data and historical series (2017–2024) from selected work processes. We distinguish between directly induced revenue (compliance assistance and enforcement actions) and indirect deterrence effects. Our estimates indicate that a targeted set of activities—monitoring large taxpayers, tax settlements, corporate and individual tax audits, and judgments in the DRJ and CARF—generate approximately BRL 53.3 billion in effective revenue over a 12-month period, even under conservative conversion rate assumptions. Results stem mainly from large taxpayer monitoring and administrative judgments, complemented by audits and credit disallowances. In the context of significant budgetary and staffing reductions at the RFB over the past decade, the findings suggest that investing in tax administration is a high-return fiscal policy alternative, without creating new taxes, while yielding positive effects on the business environment and tax equity.

**Keywords:** Tax Administration; Tax Collection; Fiscal Compliance; Tax Enforcement; Tax Gap; Brazilian Federal Revenue Service.

## 1 | Introdução

A arrecadação tributária é um pilar essencial para a sustentabilidade de qualquer Estado democrático de direito, pois financia o funcionamento dos poderes públicos e as políticas sociais e de infraestrutura. A literatura demonstra que administrações tributárias eficientes não apenas garantem e ampliam a arrecadação por meio da redução da lacuna de conformidade (*tax gap*), mas também melhoram o ambiente de negócio e promovem maior justiça fiscal, ao coibir a concorrência desleal entre contribuintes (ADVANI; ELMING; SHAW, 2023; BONING et al., 2025; SLEMROD, 2019).

Diversos estudos demostram o elevado retorno de investimentos nas administrações tributárias. BONING et al. (2025), para os Estados Unidos, estimam que cada dólar adicional empregado em auditorias de contribuintes de alta renda gera doze dólares em arrecadação incremental. ADVANI; ELMING; SHAW (2023), com base em auditorias aleatórias no Reino Unido, documentam efeitos persistentes de longo prazo no comportamento dos contribuintes. BERGOLO et al. (2023) encontram, para o Uruguai, que a percepção de risco de auditoria é o principal fator que desincentiva a evasão fiscal em pequenas e médias empresas. CARRILLO; POMERANZ; SINGHAL (2017) destacam que a presença efetiva de uma administração tributária robusta é condição necessária para transformar informações de terceiros em cumprimento efetivo.

A literatura também documenta que combater a evasão fiscal pode ser uma alternativa mais eficiente e equitativa do que a criação de novos tributos ou elevar alíquotas. ALSTADSÆTER; JOHANNESEN; ZUCMAN (2019), ao analisar dados da Noruega, mostram que a redução da evasão entre os mais ricos aumenta a arrecadação, melhora a progressividade e reduz a desigualdade. BASRI et al. (2021), estudando a criação de unidades especializadas para empresas médias na Indonésia, estimam que o fortalecimento da administração tributária gerou aumento de arrecadação equivalente a uma elevação de oito pontos percentuais na alíquota do imposto sobre as empresas.

Por outro lado, há escassez de estudos que mensurem, com base em microdados administrativos detalhados, o retorno de atividades específicas das administrações tributárias, desagregados por processo de trabalho, especialmente para contextos de países em desenvolvimento. Este artigo contribui para preencher

essa lacuna ao quantificar, com base em dados históricos e coeficientes derivados de séries observadas, os efeitos de curto prazo na arrecadação de ações selecionadas da RFB.

No Brasil, a Receita Federal do Brasil (RFB) arrecadou, em 2024, R\$ 2,54 trilhões (BRASIL, 2025), o que corresponde a, aproximadamente, 2/3 da arrecadação tributária de todos os entes federados, e enfrenta desafios significativos. Cabe o destaque que toda arrecadação é induzida direta ou indiretamente pela Administração Tributária, seja por meio de suas ações ou por conta do risco dessas mesmas ações.

Observe-se que o Brasil apresenta um setor informal substancialmente maior do que o existente nos países da OCDE, o que amplia o desafio da RFB. Os estudos do Tax Gap feitos pela RFB indicam lacunas tributárias significativas – cerca de 22% de gap de conformidade para o PIS/COFINS (Brasil, 2023) e de 37% para o IRPJ/CSLL (Brasil, 2023). Essas elevadas lacunas tributárias representam uma perda de arrecadação significativa para o Estado Brasileiro, mas por outro lado, apresentam uma oportunidade para o Brasil que pode, por meio de investimentos na RFB, aumentar a arrecadação sem criação de novos tributos ou ampliação de bases tributárias e alíquotas, melhorando ainda o ambiente de negócio com a redução da concorrência desleal, além de promover a justiça fiscal.

Um aspecto fundamental sobre as atuais lacunas tributárias é o fato de que essas podem variar para baixo, mas também para cima, mesmo se mantendo a atuação da administração tributária constante. Em outras palavras, em um cenário de ausência de investimentos incrementais na administração tributária, poder-se-ia imaginar que a lacuna ficaria estável, uma vez que o nível atual das ações vem sendo mantido. Ocorre que, o aperfeiçoamento constante das práticas de evasão e elisão fiscal e o efeito progressivo da queda da percepção de risco, podem ampliar a lacuna do cenário atual. Além disso, não é crível pensar que o presente nível da lacuna tributária possa ser mantido com uma estrutura fixa de administração tributária se o próprio incremento natural da atividade econômica carrega consigo o crescimento das inconformidades tributárias, que são função do nível de produção das empresas e da renda das pessoas. Assim, em um cenário de ausência de investimento incremental, fica evidente a existência de riscos que poderão ter impacto cada vez maior na conformidade, o que demanda uma resposta

efetiva e rápida da administração tributária na implementação de uma estrutura mais robusta.

Observa-se ainda, conforme dados do parágrafo a seguir, que a RFB pode ser considerada uma administração tributária de alta eficiência e de baixo custo, o que não necessariamente implica em alta efetividade, visto que o tamanho das lacunas tributárias depende de fatores que podem estar dentro ou fora do seu campo de gestão. Tais indicadores de custo demonstram ainda que as margens para extrair ainda mais eficiência do órgão são reduzidas, o que torna fundamental a reavaliação do tamanho atual da sua estrutura para que seja capaz de garantir a efetividade na redução do gap tributário.

No período entre 2010 e 2022 a RFB teve o seu orçamento, em valores de dezembro de 2022, reduzido de R\$ 17,74 bilhões para R\$ 9,03 bilhões e viu o número de auditores-fiscais cair de 12.135 para 7.596. Apesar do investimento em automatização e modernização, as auditorias de pessoa física em relação ao número de declarações e a de pessoas jurídicas em relação ao número de empresas ativas, sofreram reduções de 90%. Quando comparamos o custo da RFB em relação à receita administrada com os países da OCDE se verifica que esse, no período 2010 a 2022, caiu de 0,93% para 0,43%, enquanto a média das administrações tributárias da OCDE é de 0,7%. (OECD, 2023).

Importante ressaltar que o presente estudo analisa algumas das atividades privativas dos auditores-fiscais da RFB não abordando, por exemplo, a administração do cadastro de pessoa física, as ações de proteção da indústria nacional com combate ao contrabando e descaminho, as ações de proteção da sociedade com o combate ao contrabando de armas e drogas e à lavagem de dinheiro e corrupção e outras inúmeras áreas onde a RFB atua em prol da sociedade brasileira.

Da mesma forma, quando aborda os recursos humanos, o presente estudo foca na quantificação de auditores-fiscais, que são os responsáveis pelas atividades listadas nesse artigo, mas outras carreiras desempenham atribuições fundamentais para o funcionamento da RFB.

Este estudo contribui para três vertentes da literatura. Primeiro, no campo da imposição tributária (*tax enforcement*), fornece evidências empíricas sobre a magnitude e a composição dos efeitos de curto prazo na arrecadação decorrentes de atividades específicas da

RFB, complementando resultados internacionais como os de ADVANI, ELMING E SHAW (2023), BONING et al. (2025) e SLEMROD (2019). Segundo, na área de administração tributária (CARRILLO et al., 2023; BUSTOS et al., 2022 e BACHAS e SOTO, 2021), apresenta estimativas detalhadas derivadas de microdados administrativos e indicadores de desempenho por processo de trabalho, ampliando a base empírica ainda limitada para o Brasil sobre custo-efetividade de programas de conformidade e fiscalização, podendo servir de referência para outras administrações tributárias. Terceiro, no âmbito da política tributária, demonstra que investimentos direcionados na administração tributária podem ser uma alternativa fiscalmente eficiente ao aumento de alíquotas ou ampliação de bases, em consonância com resultados obtidos em outros países (como BASRI et al., 2021; ALSTADSÆTER, JOHANNESEN E ZUCMAN, 2019) e destacando seus benefícios mais amplos para a qualidade do ambiente de negócios e para a equidade tributária.

O restante deste artigo está estruturado da seguinte forma: a Seção 2 apresenta a metodologia adotada, descreve as bases de dados utilizadas e apresenta as memórias de cálculo. A Seção 3 detalha as atividades selecionadas da RFB, distinguindo entre ações de assistência e de imposição, e discute os retornos diretos e indiretos obtidos. A Seção 4 sintetiza as principais conclusões e implicações de política pública, oferecendo recomendações para o fortalecimento da administração tributária no Brasil.

## 2 | Metodologia

O presente estudo combina abordagens quantitativas e qualitativas para estimar o impacto de atividades específicas da RFB na arrecadação tributária de curto prazo.

### 2.1 | Dados

Foram utilizadas séries históricas de arrecadação e desempenho operacional da RFB no período de 2017 a 2024, provenientes de:

- A. Sistemas de Arrecadação e Cobrança – registros de receitas arrecadadas e débitos lançados ou declarados e pagos em atraso;

- B. Sistemas de Monitoramento de Grandes Contribuintes – informações sobre não conformidades e autorregularizações;
- C. Sistemas de Malha PF e PJ – inconsistências detectadas em declarações e respectivas correções;
- D. Fiscalização de Alta Performance (FAPE) – resultados de auditorias com uso intensivo de cruzamento de dados;
- E. Registros de lançamentos tributários – valores constituídos em autos de infração;
- F. Sistemas PER/DCOMP – informações sobre pedidos de restituição, resarcimento e compensação;
- G. Resultados de julgamentos na DRJ e no CARF – estoques, decisões e valores favoráveis à Fazenda;
- H. Sistema VISÃO e Relatórios Anuais da RFB – consolidação e indicadores de desempenho.

As fontes foram utilizadas para compor um panorama detalhado do estoque de não conformidades e das taxas históricas de conversão de ações fiscais em arrecadação efetiva no curto prazo (12 meses).

## 2.2 | Procedimentos de Estimação

O cálculo do impacto seguiu três etapas:

- A. Identificação do potencial de recuperação – mensuração do estoque ou fluxo de não conformidades passível de atuação (valores declarados e não pagos, créditos tributários em discussão, inconsistências em declarações);
- B. Taxa de efetividade da atuação – aplicação de percentuais médios de sucesso (autorregularização ou decisão favorável) obtidos a partir do desempenho histórico de cada processo de trabalho;

- C. Conversão em receita efetiva – aplicação dos coeficientes de conversão em arrecadação no curto prazo (até 12 meses), considerando pagamentos e recolhimentos de parcelamentos.

O foco da análise recaiu sobre oito processos de trabalho específicos: (i) monitoramento de grandes contribuintes; (ii) transações tributárias; (iii) malha PJ e FAPE; (iv) malha PF; (v) auditorias fiscais (PJ e PF); (vi) análise do direito creditório; (vii) julgamentos na DRJ; (viii) julgamentos no CARF.

## 2.3 | Considerações Metodológicas

A abordagem busca estimar apenas os efeitos diretos mensuráveis no curto prazo, excluindo não só os ganhos indiretos de dissuasão (*deterrence*) mas também a arrecadação que irá resultar dos processos de trabalho no futuro, decorrentes, por exemplo, de recolhimentos futuros de parcelamentos. Os coeficientes aplicados foram conservadores, derivados de médias históricas. Não foram incluídos ajustes para mudanças macroeconômicas, reformas tributárias ou variações setoriais. Tanto o fato de estimarmos efeitos de curto como termos aplicados taxas de conversão conservadoras sugerem que as estimativas aqui apresentadas subestimam o impacto real da atuação da RFB, podendo ser vistas como um limite inferior do efeito real.

## 2.4 | Demonstrativo de Cálculo por Processos de Trabalho

### a) Monitoramento de Grandes Contribuintes

- Receitas: R\$12,0 bilhões (6 meses); R\$18,0 bilhões (12 meses).
- Não Conformidades: R\$46,9 bilhões (100%).
- Autorregularizações: Constituição de crédito tributário (63%), com conversão em renda de 45% (R\$12,2 bilhões).
- Lançamentos: 30% das não conformidades (R\$14,3 bilhões), com 80% de efetividade (lançamentos de R\$11,4 bilhões) e 2% de conversão em renda (R\$0,2 bilhão).
- Recursos Humanos: 151 Auditores-Fiscais Sênior

- Fonte: Relatório Anual Fiscalização de 2023 e coeficientes obtidos com base nas médias históricas (2017-2022).

#### b) Transações Tributárias

- Receitas: R\$4,0 bilhões (6 meses); R\$6,0 bilhões (12 meses).
- Valores transacionados no Contencioso: R\$60,0 bilhões (2023 e 2024).
- Conversão em Renda: Média de 20,5% (R\$12,3 bilhões nos últimos 24 meses), projetada em R\$6,0 bilhões.
- Recursos Humanos: 20 Auditores-Fiscais Negociadores.
- Fonte: Dados histórico de recuperação de receitas transacionadas em 2023-2024.

#### c) Malha PJ e FAPE - Fiscalização de Alta Performance

- Receitas: R\$1,4 bilhão (6 meses); R\$2,1 bilhões (12 meses).
- Não Conformidades: R\$10,27 bilhões (100%).
- Autorregularizações: 30% (R\$3,08 bilhão), com 30% de conversão em renda (R\$1,39 bilhão).
- Lançamentos tributários: 60% (R\$6,16 bilhão), com 11% de conversão em renda (R\$0,68 bilhão).
- Recursos Humanos: 67 Auditores-Fiscais
- Fonte: Relatório Anual Fiscalização de 2023 e coeficientes obtidos com base nas médias históricas (2017-2022).

#### d) Malha Pessoa Física

- Receitas: R\$1,6 bilhão (6 meses); R\$2,4 bilhões (12 meses).
- Retenção em Malha: R\$7,14 bilhões (100%).
- Retificações: 49% (R\$3,5 bilhões), com 60% de conversão em renda (R\$2,1 bilhões).
- Lançamentos tributários: 51% (R\$3,64 bilhões), com 8% de conversão em renda (R\$0,29 bilhão).
- Recursos Humanos: 249 Auditores-Fiscais
- Fonte: Relatório Anual Fiscalização de 2023 e coeficientes obtidos com base nas médias históricas (2017-2022).

#### e) Auditoria PF e PJ

- Receitas: R\$2,7 bilhões (6 meses); R\$4,1 bilhões (12 meses).
- Lançamentos Tributários: R\$204,3 bilhões.
- Conversão em Renda: 2% dos lançamentos (pagamentos ou parcelamentos, R\$4,1 bilhões).
- Recursos Humanos: 1.620 Auditores-Fiscais da Seleção, Programação e Fiscalização
- Fonte: Relatório Anual Fiscalização de 2023 e coeficientes obtidos com base nas médias históricas (2017-2022).

#### f) Análise do Direito Creditório (Glosas)

- Receitas: R\$0,7 bilhão (6 meses); R\$1,0 bilhão (12 meses).
- Valor das Glosas: R\$51,0 bilhões.
- Conversão em Renda: 2% das glosas efetuadas (R\$1,0 bilhão).
- Recursos Humanos: 568 Auditores-Fiscais
- Fonte: Relatório de Atividades 2024 e coeficientes obtidos com base nas médias históricas (2017-2022).

#### g) Julgamento DRJ

- Receitas: R\$2,9 bilhões (6 meses); R\$4,4 bilhões (12 meses).
- Processos Prioritários: R\$245,0 bilhões.
- Previsão de julgamento favorável à Fazenda: 60% no valor de R\$147,0 bilhões.
- Conversão em Renda: 3% após julgamento e cobrança (R\$4,4 bilhões).
- Recursos Humanos: 507 Auditores-Fiscais
- Fonte: Estoque atual e dados históricos (2017-2024).

#### h) Julgamento CARF

- Receitas: R\$10,2 bilhões (6 meses); R\$15,4 bilhões (12 meses).
- Processos Prioritários: R\$891,0 bilhões (2.675 processos acima de R\$45 milhões).

- Previsão de julgamento favorável à Fazenda: 57,46% no valor de R\$ 512 bilhões.
- Conversão em Renda: 3% após julgamento e cobrança (R\$15,4 bilhões).
- Recursos Humanos: 108 Auditores Fiscais Conselheiros da Fazenda + 108 Conselheiros dos Contribuintes.
- Fonte: Estoque atual, dados históricos (2017-2024) e Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo (BID e Ministério da Economia, 2022).

### 3 | Resultados e Discussões

A RFB impulsiona a arrecadação tributária por meio de indução direta e indireta. A arrecadação induzida pelas ações diretas da RFB representa cerca de 8,6%<sup>1</sup> do total arrecadado, sendo restante da arrecadação impactado pelo efeito dissuasório gerado pela atuação da administração tributária.

A arrecadação induzida direta ocorre quando as ações da RFB resultam na recuperação imediata de tributos devidos, como ocorre nas ações de monitoramento de grandes contribuintes para indução à adimplência ou à auto regularização, nas chamadas para negociação de transações tributárias ou nas fiscalizações que identificam sonegação, erros no recolhimento de impostos ou débitos declarados atrasados. Em 2023, a RFB registrou uma arrecadação induzida direta de R\$146 bilhões, de um total de R\$2,25 trilhões arrecadados dos tributos federais. Desse montante, R\$93 bilhões foram recuperados de forma semiautomática por meio de sistemas de cobrança de débitos declarados atrasados ou de lançamentos de médio e longo prazo<sup>2</sup>, enquanto R\$53 bilhões resultaram diretamente da ação da RFB no curto prazo (em um ano), como auditorias, julgamentos e transações tributárias. Essas ações incluem a identificação de irregularidades em escriturações fiscais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e outros tributos, com a aplicação de multas e juros, entre outras.

Por outro lado, a arrecadação induzida indireta decorre do efeito dissuasório das fiscalizações. A presença ativa da fiscalização, apoiada por cruzamentos de dados, estatística avançada e ferramentas tecnológicas, aumenta a percepção de risco entre os contribuintes, incentivando o cumprimento voluntário das obrigações

tributárias. Estudos da Receita Federal<sup>3</sup> estimam que, para cada real incremental investido na RFB em ações de assistência e imposição, há um retorno de até cinco reais em arrecadação induzida direta, evidenciando o impacto significativo dessas ações. Em termos comparativos, um estudo semelhante realizado no Internal Revenue Service – IRS/USA (CBO, 2020) demonstra uma relação semelhante, em que cada dólar investido no IRS retorna três dólares para o Tesouro Americano. Esse efeito multiplicador é essencial para a sustentabilidade fiscal. Essas projeções reforçam sua relevância para o equilíbrio fiscal do país e refletem a eficiência da RFB, que opera com um custo de administração de apenas 0,43% da arrecadação, bem abaixo da média dos países da OCDE<sup>4</sup>, e oferece uma alternativa sustentável ao aumento regressivo do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), projetado para arrecadar R\$20,5 bilhões em 2025 e R\$41 bilhões em 2026.

A seguir detalha-se os impactos específicos das atividades estudadas na arrecadação induzida direta.

<sup>1</sup> 7% arrecadados na RFB e cerca de 1,6% recolhidos após envio pela RFB para Dívida Ativa da União.

<sup>2</sup> Dentro deste R\$ 93 bilhões também estão contidos arrecadação provenientes das atividades deste estudo, mas no médio e longo prazo na forma de parcelamentos. Dos R\$ 146 bilhões arrecadados diretamente em 2023, cerca de R\$ 47 bilhões foram para pagos via parcelamentos.

<sup>3</sup> Estudos produzidos pela equipe do Projeto Tax Gap.

<sup>4</sup> O estudo da OCDE contempla 52 países membros da OCDE mais 4 países que são membros da União Europeia além de Marrocos e Tailândia.

#### 3.1 | Impactos das Atividades da RFB na Arrecadação Induzida Direta

O impacto direto decorrente de apenas alguns processos de trabalho selecionados da RFB na arrecadação induzida direta é estimado em R\$ 35 bilhões para o segundo semestre de 2025 e de R\$ 53 bilhões para o segundo semestre de 2025 e para o primeiro semestre de 2026. Estes processos de trabalho são executados pelos Auditores Fiscais da RFB e envolvem o monitoramento dos grandes contribuintes, as transações tributárias, as ações de assistência à conformidade na pessoa jurídica e na física, as auditorias fiscais, e os julgamentos e cobrança dos processos bilionários em litígio nas Delegacias de

## Julgamento - DRJ e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

A Tabela 1 detalha as principais ações e projeções de arrecadação no curto prazo e a quantidade de Auditores Fiscais envolvidos em cada processo de trabalho. Foi feito um recorte das atividades que mais impactam na arrecadação provenientes dos trabalhos de cerca de 3.312 auditores-fiscais, de um total de 6.780 em atividade na RFB, em 17/07/2025. Não entraram no escopo deste estudo, por exemplo, as atividades de cobrança realizada em boa parte pelos sistemas de cobrança, de tributação, de revisão de débitos, da administração aduaneira, entre outras que possuem impactos menores ou mais indiretos, bem como atividades de gestão de bases cadastrais como o CPF ou ações da RFB de combate ao tráfico de drogas, corrupção, e lavagem de dinheiro.

O impacto direto dessas ações na arrecadação induzida direta pode ser dividido em duas categorias principais: ações de assistência (compliance) e ações de imposição (enforcement), conforme detalhado na tabela que segue:

Categoria	6 Meses (Bilhões R\$)	12 Meses (Bilhões R\$)	Recursos Humanos (Auditores)
Total de Receitas	35,5	53,3	3.312
Ações de Assistência (Compliance)	19,0	28,4	487
- Monitoramento de Grandes Contribuintes	12,0	18,0	151
- Transações Tributárias	4,0	6,0	20
- Malha Pessoa Jurídica e EAPE	1,4	2,1	67
- Malha Pessoa Física	1,6	2,4	249
Ações de Imposição (Enforcement)	16,6	24,9	2.825
- Auditoria PJ e PF (Fraudes e Conformidade)	2,7	4,1	1.620
- Análise do Direito Creditório (Glosas)	0,7	1,0	568
- Julgamento Delegacias de Julgamento DRJ	2,9	4,4	507
- Julgamento Conselho Adm. Recursos Fiscais CARF	10,2	15,4	108

Tabela 1 Projeção de Receitas Tributárias no Brasil, 2025.

Fonte: Receita Federal do Brasil com dados históricos de 2017 a 2024, ajustados para 2025.

As ações de assistência contribuem com R\$27 bilhões em 12 meses, sendo o monitoramento de grandes

contribuintes o principal componente (R\$18 bilhões), com uma taxa de conversão em renda de 45% a partir de indução a autorregularizações por meio de reuniões e comunicações de conformidade. Isso é impulsionado pelo uso de ferramentas tecnológicas que permite o cruzamento de milhões de dados em tempo real, identificando discrepâncias em declarações e escriturações fiscais de grandes empresas. As transações tributárias geram R\$6 bilhões, com uma conversão em renda de 20,5% sobre valores transacionados no contencioso (R\$60 bilhões em 2023-2024). As malhas de Pessoa Jurídica (PJ) e Pessoa Física (PF) complementam o impacto, com R\$2,1 bilhões e R\$2,4 bilhões, respectivamente, resultantes de comunicações preventivas e corretivas para correta escrituração fiscal, com retificações e/ou notificações, se destacando como um importante instrumento de presença fiscal para indução da arrecadação indireta.

As ações de imposição totalizam R\$26,3 bilhões em 12 meses. Os julgamentos na DRJ e CARF são a maior contribuição (R\$4,4 e R\$15,4 bilhões, respectivamente), com uma conversão em renda de 3% em 12 meses sobre processos julgados favoravelmente à Fazenda. As auditorias de PJ e PF recuperam R\$4,1 bilhões, com uma taxa de conversão de 2% em mesmo prazo sobre lançamentos tributários, também desempenham papel relevante. A análise do direito creditório (glosas) contribui com R\$1 bilhão, reforçando a recuperação de créditos tributários.

O memorial de cálculo, por processo de trabalho encontra-se no item 2.4. Cabe o destaque que as ações de imposição (Enforcement) tem efeito retardado na recuperação de receitas por conta do logo processo do contencioso administrativo e judicial. Outro estudo interno na RFB demonstra que, ao longo de 20 anos do lançamento, o valor efetivamente recuperado alcança cerca de um terço dos valores lançados. Assim sendo, este estudo subestima o retorno das atividades da RFB, haja vista que as estimativas foram feitas buscando os coeficientes de conversão em renda no prazo de até 12 meses, para cada uma das atividades.

Para se obter uma visão comparativa do escopo deste estudo, segue a distribuição dos Auditores Fiscais pelas macros atividades na RFB, em julho de 2025:

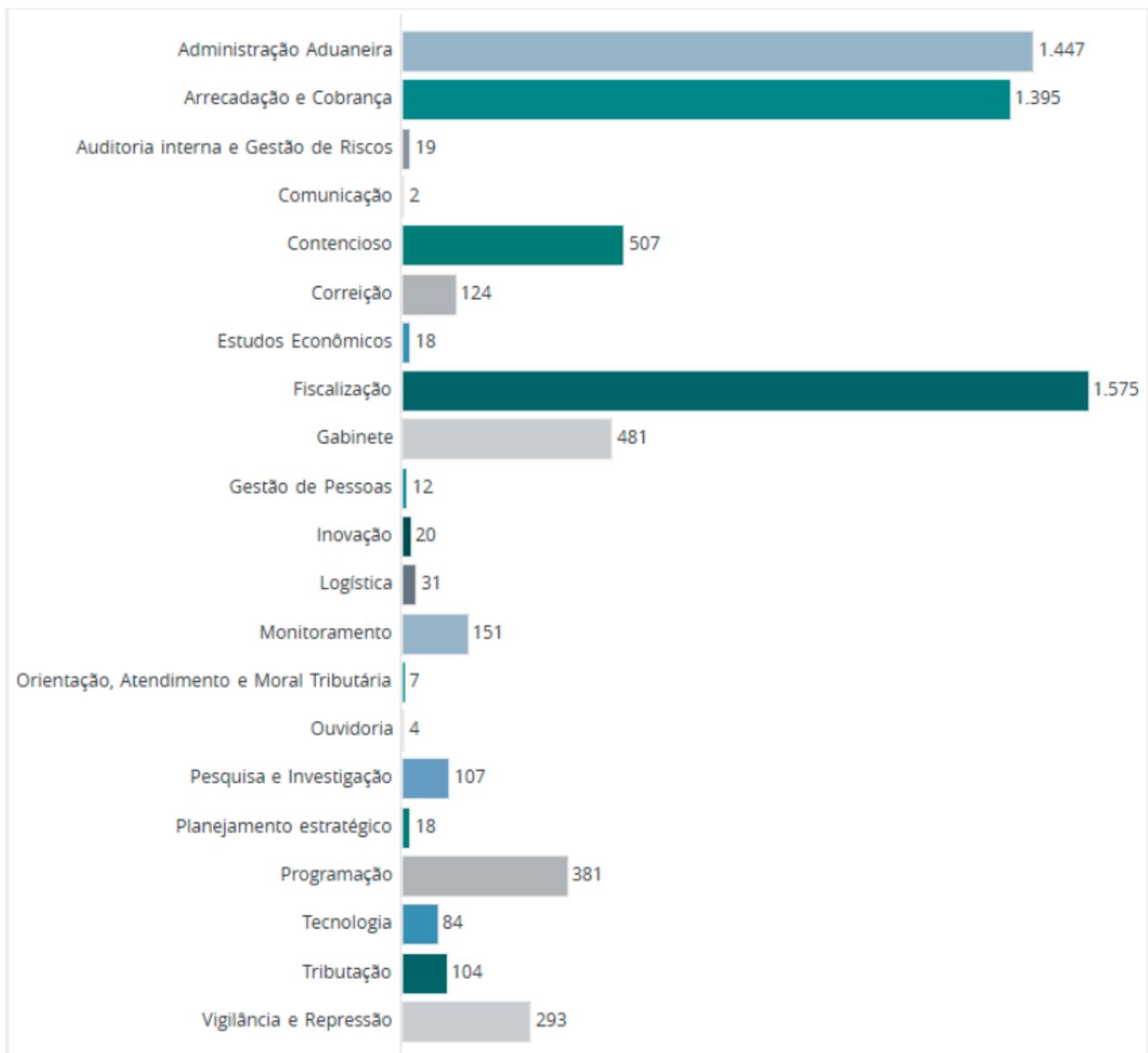


Tabela 2 Auditores Fiscais por Área Temática.

Fonte: Receita Federal do Brasil com dados extraídos em julho de 2025.

### 3.2 | Impacto das Ações da RFB na Redução do Gap de Conformidade

O gap de conformidade tributária, definido como a diferença entre a arrecadação potencial (o que seria devido conforme a legislação) e a arrecadação efetiva, representa um desafio significativo para a administração tributária no Brasil. Estimativas da RFB (Brasil, 2023), baseadas em estudos iniciados em 2020, indicam que o gap de conformidade para as contribuições PIS/COFINS é de aproximadamente 1% do PIB, equivalente a R\$82,5 bilhões anuais (base 2019), ou cerca de 22% da arrecadação potencial dessas contribuições. Para o IRPJ e a CSLL, o gap de conformidade é estimado em 1,6% do PIB, ou

aproximadamente R\$110 bilhões anuais (média 2015-2019), ou cerca de 37% da arrecadação potencial destes tributos. Esse gap é composto por dois elementos: o gap de reconhecimento (valores não declarados, incluindo sonegação e divergências de interpretação) e o gap de arrecadação devida (valores declarados ou lançados, mas não pagos, frequentemente em contencioso).

A RFB desempenha um papel crucial na redução desse gap por meio de ações de fiscalização, cobrança e assistência. No caso do PIS/COFINS, o gap de reconhecimento, que reflete a sonegação e omissões, é cerca de quatro vezes maior que o gap de arrecadação devida (0,8% a 1% do PIB contra 0,2% do PIB), indicando

que a sonegação é o principal componente do gap de conformidade. Para o IRPJ/CSLL, o gap de reconhecimento atinge 20% do Excedente Operacional Bruto (EOB) das empresas não financeiras, especialmente no regime Simples Nacional, onde a omissão de receitas chega a 32% da receita bruta potencial (2019). Essas omissões decorrem da complexidade tributária, da informalidade e de práticas de elisão fiscal, como a fragmentação empresarial para permanecer indevidamente em regimes favorecidos e transferir lucros para esses, visando uma menor tributação.

As ações detalhadas no início desta seção tratam esses problemas diretamente. O monitoramento de grandes contribuintes, com uma conversão em renda de 45% via autorregularizações, reduz o gap de reconhecimento ao incentivar a correção de declarações antes de autuações. Em 2023, por exemplo, esse monitoramento recuperou R\$18 bilhões em 12 meses, conforme projeções ajustadas para 2025. As auditorias de Pessoa Jurídica e Física, que geraram R\$4,1 bilhões em 12 meses, identificam fraudes e discrepâncias, como planejamentos tributários abusivos no regime de Lucro Presumido, onde a lucratividade declarada (30% da receita bruta) é significativamente maior que no regime geral do Lucro Real (2%). Os julgamentos no CARF e nas DRJ, que recuperaram R\$16,8 bilhões e R\$4,4 bilhões respectivamente, reduzem o gap de arrecadação devida ao resolver contenciosos e assegurar o pagamento de créditos tributários.

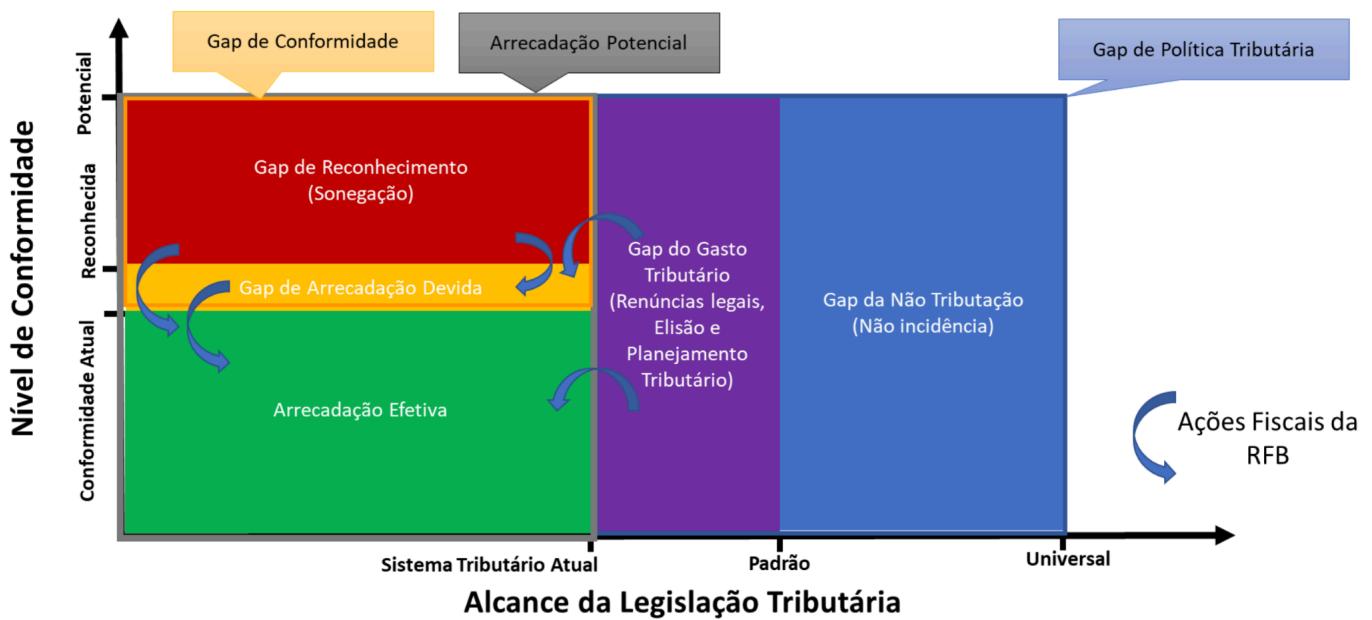
Além disso, a RFB também atua no desenvolvimento de metodologias inovadoras, a exemplo do modelo de fronteira estocástica de produção, aplicado ao Simples Nacional para estimar omissões de receita com base em dados de terceiros (ex.: fluxos bancários, compras de ativos). Essa abordagem, ainda em desenvolvimento, foi utilizada em um modelo de estimativa de gap tributário que abrangeu 2,5 milhões de empresas, e que permitirá direcionar fiscalizações a setores e contribuintes de maior risco, aumentando a eficiência da redução desse gap. Medidas administrativas, como a Portaria RFB nº 1.265/2015 (cobrança de débitos de maior valor), a

automatização da inscrição em Dívida Ativa e o sistema Omissos PJ, também contribuíram para estabilizar o gap de conformidade do PIS/COFINS em torno de 1,1% do PIB (2015-2019), apesar da recessão econômica de 2015-2016.

A complexidade da legislação tributária, com centenas de alíquotas e regras para PIS/COFINS, agrava o gap de conformidade ao dificultar o cumprimento voluntário e gerar contenciosos. A RFB mitiga esse problema por meio de programas de autorregularização e ações de educação fiscal, que reduzem a inadimplência involuntária. No entanto, a sonegação planejada, como estratégias de fragmentação empresarial, exige ações especializadas de fiscalização, reforçando a necessidade de investimentos na RFB para ampliar sua capacidade de atuação.

### 3.3 | Benefícios da Redução do Gap de Conformidade para Aumento da Arrecadação e/ou Redução das Alíquotas

É fundamental perceber que o percentual da alíquota da regra geral de cada tributo que afeta a grande maioria dos contribuintes, para manutenção de determinado nível de arrecadação efetiva, depende de cada uma das lacunas tributárias (Silva; Medina; Moreira, 2023). E o tamanho destas lacunas depende, entre outros fatores, de decisões políticas, seja pela aprovação de leis que definem a lacuna da política tributária por tratamentos favorecidos a determinados conjuntos de contribuintes ou setores econômicos, seja pela aprovação de leis que versam sobre os recursos orçamentários e sobre os marcos institucionais que fortaleçam ou não a atuação da administração tributária, responsável em especial pelo enfrentamento da lacuna de conformidade tributária, mas também pelo combate ao planejamento tributário abusivo presente na lacuna do gasto tributário (gap de política tributária), conforme pode ser visto na Figura 1.



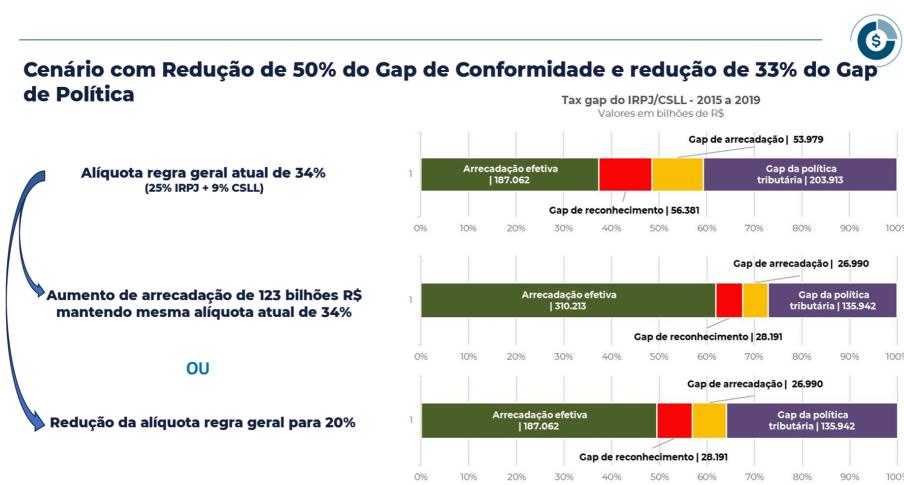
**Figura 1 – As diferentes Lacunas Tributárias.**

Fonte: Equipe Tax Gap – Receita Federal do Brasil (Silva; Medina; Moreira, 2023).

A redução do gap de conformidade tributária oferece benefícios diretos para o aumento da arrecadação e a possibilidade de redução das alíquotas ou redução de bases tributárias, promovendo maior eficiência e equidade no sistema tributário. Como destacado no item 3.2, o gap de conformidade para PIS/COFINS (1% do PIB, ou R\$82,5 bilhões anuais) e IRPJ/CSLL (1,6% do PIB, ou R\$110 bilhões anuais) representa uma perda significativa de recursos que poderiam financiar políticas públicas em áreas como saúde, educação e infraestrutura. Conforme já mencionado, a atuação da RFB, ao recuperar esses valores, amplia a arrecadação sem a necessidade de criação de novos tributos ou ampliação de alíquotas ou bases tributárias.

A redução do gap de conformidade também poderá permitir uma futura redução nas alíquotas do novo Imposto sobre Valor Agregado (IVA) nacional, que

unifica a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Um estudo da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (SERT), com apoio da equipe de Tax Gap da RFB, estimou alíquotas para o IVA em dois cenários: um conservador (lacuna de conformidade de 15%, 25% inferior à de 2020 para PIS/COFINS) e um factível (lacuna de 10%, 50% inferior). A redução de apenas 5% no gap de conformidade poderia reduzir significativamente a alíquota de equilíbrio em mais de 1,5%, permitindo manter a arrecadação atual com alíquotas menores. Em outro exemplo, para o IRPJ/CSLL, uma redução de 50% no gap de conformidade e 33% no gap de política (decorrente de regimes especiais como Lucro Presumido e Simples Nacional) poderia reduzir a alíquota combinada de 34% para cerca de 20%, mantendo a arrecadação atual, conforme Figura 2



**Figura 2 – Cenário com Redução de 50% do Gap de Conformidade e redução de 33% do Gap de Política (Gasto Tributário).**

Fonte: Receita Federal do Brasil (Brasil, 2023)

Essa redução de alíquotas aliviaria a carga tributária sobre empresas, especialmente no setor industrial, que sofre com a concentração de tributação em insumos como combustíveis, energia elétrica e telecomunicações. O gap de política tributária, estimado em 68% do imposto potencial<sup>5</sup> para o Lucro Presumido e 89% para o Simples Nacional, reflete benefícios fiscais que favorecem empresas mais lucrativas, mas também práticas de elisão fiscal, como a criação de empresas artificiais para reduzir a tributação. A atuação da RFB, ao combater essas práticas, equilibra a carga tributária entre setores, reduzindo distorções econômicas.

Além disso, a simplificação proposta pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional 132) para o Imposto sobre Valor Agregado - IVA (Contribuição e Imposto sobre Bens e Serviços - CBS+IBS), com menos alíquotas e isenções, facilitará a fiscalização, reduzindo a complexidade do sistema, a qual gera contenciosos e insegurança jurídica. Por sua vez, tal medida diminuirá o gap de reconhecimento, pois os contribuintes enfrentarão menos barreiras para cumprir a legislação, fortalecendo a arrecadação potencial. A combinação de ações preventivas (autorregularização, educação fiscal) e repressivas (auditorias especializadas, massificação da presença fiscal com tecnologia) pela RFB é essencial para alcançar esses benefícios, como evidenciado pela estabilização do gap de PIS/COFINS em 1,1% do PIB (2015-2019) após a implementação de medidas administrativas.

Investir na administração tributária potencializa tais benefícios ao ampliar a capacidade de fiscalização e reduzir o gap de conformidade, possibilitando um sistema tributário mais eficiente e justo. A redução das lacunas tributárias não apenas eleva a arrecadação, mas também cria condições para um ambiente fiscal mais previsível, com melhoria do ambiente de negócios, incentivando o investimento e o crescimento econômico.

<sup>5</sup> Imposto potencial é valor do IRPJ/CSSL caso fosse apurado pelo regime geral do Lucro Real.

### 3.4 | Benefício da Redução do Gap de Conformidade para a Melhoria do Ambiente de Negócios

A redução do gap de conformidade tributária é fundamental para melhorar o ambiente de negócios no Brasil, que enfrenta desafios significativos com problemas relacionados à sonegação fiscal, à concorrência desleal e à precarização econômica. Em um ambiente de elevada informalidade, a redução da estrutura da administração tributária pode fazer com que, em vez de buscar ganhos de produtividade – vide Figura 3, as empresas optem progressivamente por práticas que minam a equidade fiscal e a competitividade, como:

1. **Sonegação fiscal**, contando com o baixo risco de autuação pela administração tributária, devido à limitação de recursos humanos e à complexidade do sistema tributário;
2. **Atuações parlamentares (*lobbies*)** para obter isenções ou benefícios fiscais, o que eleva o gap de política tributária (estimado em 68% para o Lucro Presumido e 89% para o Simples Nacional, conforme item 3.4);
3. **Planejamento tributário abusivo**, com criação de estruturas como empresas artificiais que transferem lucros para regimes de menor tributação, como no caso de fragmentação empresarial no Lucro Presumido ou no Simples Nacional, prejudicando empresas conformes e contribuindo para a desindustrialização (Silva; Medina; Moreira, 2023);
4. **Litigância judicial**, visando suspender ou cancelar créditos tributários, explorando a morosidade dos processos administrativos e judiciais, agravando assim o gap de arrecadação devida.

Essas práticas criam um ciclo vicioso: contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias enfrentam dificuldades para competir com os preços praticados por quem sonega ou elide, portanto operam com custos artificialmente reduzidos. Como resultado, muitas empresas conformes não conseguem obter lucro, entrando para as estatísticas de fechamento de negócios, contribuindo para a desindustrialização e a perda de dinamismo econômico. O gap de conformidade

dos tributos atuais reflete diretamente essas distorções, conforme descrito no item 3.3.

Esse cenário contribui para a estagnação do índice de produtividade do Brasil, consequentemente prejudicando o desenvolvimento socioeconômico do país, conforme Figura 3.

#### **Produtividade do trabalho por hora trabalhada**

Em dólares internacionais de 2022, convertidos usando PPC (Paridade do Poder de Compra)

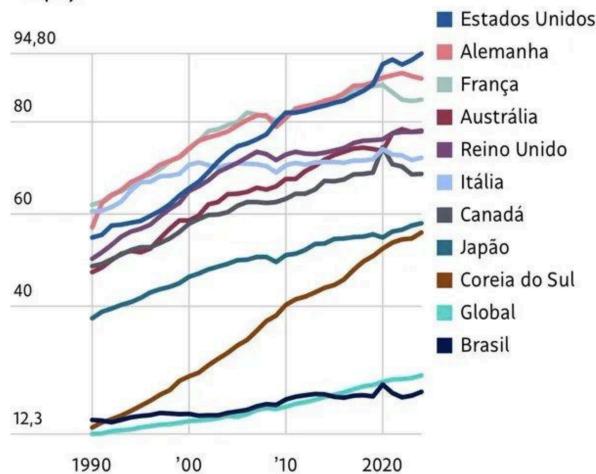


Figura 3. Produtividade do Trabalho por hora trabalhada.

Fonte: TCB, 2022

A RFB desempenha um papel essencial na mitigação dessas práticas e na promoção de um ambiente de negócios mais justo. Através das ações mencionadas neste artigo a administração tributária atua para reduzir o gap de conformidade, aumentando a percepção de risco para os contribuintes e desincentivando práticas de sonegação ou elisão fiscal. O uso intenso de tecnologia pela RFB permite identificar fraudes com maior precisão, direcionando fiscalizações a setores de alto risco.

Ao coibir a sonegação e os planejamentos tributários abusivos, a RFB promove a concorrência leal, nivelando as condições de mercado entre empresas que cumprem a legislação e aquelas que buscam vantagens ilícitas, incentivando assim investimentos em produtividade, pois os recursos antes gastos em estratégias elisivas podem ser redirecionados para inovação, pesquisa e desenvolvimento. Um ambiente fiscal mais transparente e previsível, fortalecido pela simplificação do sistema tributário proposta pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional 132), também atrai investimentos nacionais e estrangeiros, reduzindo a insegurança jurídica causada por contenciosos. Dessa forma, a atuação da RFB não apenas reduz o gap de conformidade, mas também impulsiona ganhos de produtividade e o desenvolvimento socioeconômico, criando condições para um mercado mais competitivo e sustentável.

### **3.5 | Evolução RFB e Necessidade de Investimento**

#### **3.5.1 | Evolução do Orçamento e do Quadro de Pessoal da RFB**

A evolução do orçamento da RFB é demonstrada na figura 4. Os custos com pessoal foram reduzidos de R\$ 11,66 bilhões, em 2010, para R\$ 6,49 bilhões, em 2022 (- 44%). No mesmo período, os gastos com tecnologia da informação se reduziram de R\$ 1,81 bilhão para R\$ 1,59 bilhão (- 12%) e as demais despesas saíram de R\$ 2,27 bilhões para R\$ 0,95 bilhão (- 48%).

#### **Evolução do Orçamento da RFB**

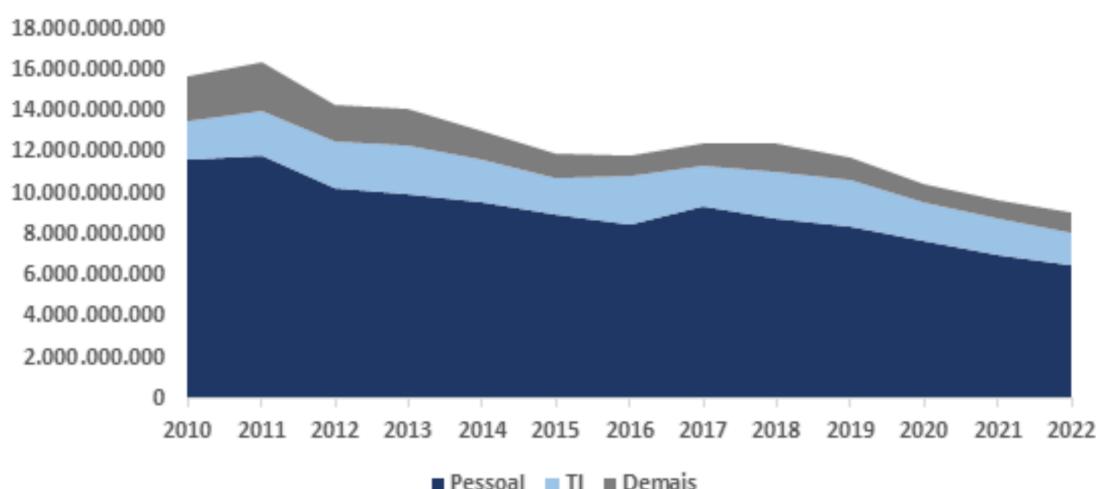


Figura 4. Evolução do Orçamento da RFB (Corrigido pelo IPCA para valores de dezembro/2022). Fonte: Receita Federal do Brasil.

A comparação internacional ajuda a entender o atual quadro orçamentário da RFB em relação a outras administrações tributárias. O custo da RFB saiu de 0,97% da receita administrada pela instituição, em 2010, para 0,43%, em 2022, o que corresponde a apenas 61% do custo médio das administrações tributárias dos países da OCDE, que é de 0,7% da receita administrada.

A queda no orçamento se refletiu na redução no número de servidores da RFB, que caiu de 26.752, em 2010 para 16.842, em 2022, uma redução de 37%. No período 2010-2022, o quadro de auditores-fiscais caiu de 12.135 para 7.596 (-37,4%), o quadro de analistas-tributários se reduziu de 7.630 para 5.966 (-21,8%) e o quadro de administrativos saiu de 6.987 para 3.280 (- 53%). A redução do quadro se deu pela combinação de aposentadorias, congelamento de concursos públicos a partir de 2015 e fuga de talentos para outras carreiras, especialmente para as carreiras do Poder Judiciário e do Ministério Público, mas também para os fiscos estaduais e até municipais, que passaram a oferecer remunerações mais atrativas.

Por sua vez, a redução no número de auditores-fiscais e do orçamento da RFB resultaram na diminuição das ações de fiscalização. Os procedimentos na área de fiscalização compreendem, entre outros, revisões de declaração e auditorias externas. No período 2010-2022 a RFB efetuou lançamentos tributários que somaram R\$ 2,01 trilhões, sendo R\$ 1,91 trilhão relativo a pessoas jurídicas e R\$ 105 bilhões relativo a pessoas físicas. Em média, 95,81% desses lançamentos foram provenientes de auditorias externas.

A figura 5 demonstra a redução no número de fiscalizações. No caso de pessoas jurídicas, em 2010, foram efetuadas 2.562 auditorias externas a cada 1 milhão de empresas ativas, número que se reduziu a 213 por milhão de empresas ativas em 2022, uma queda de 92%. Por sua vez, enquanto em 2010 a cada um milhão de declarações de pessoas físicas 392 eram submetidas a fiscalizações externas, em 2022 apenas 38 a cada um milhão foram submetidas ao procedimento, uma redução de 90%.

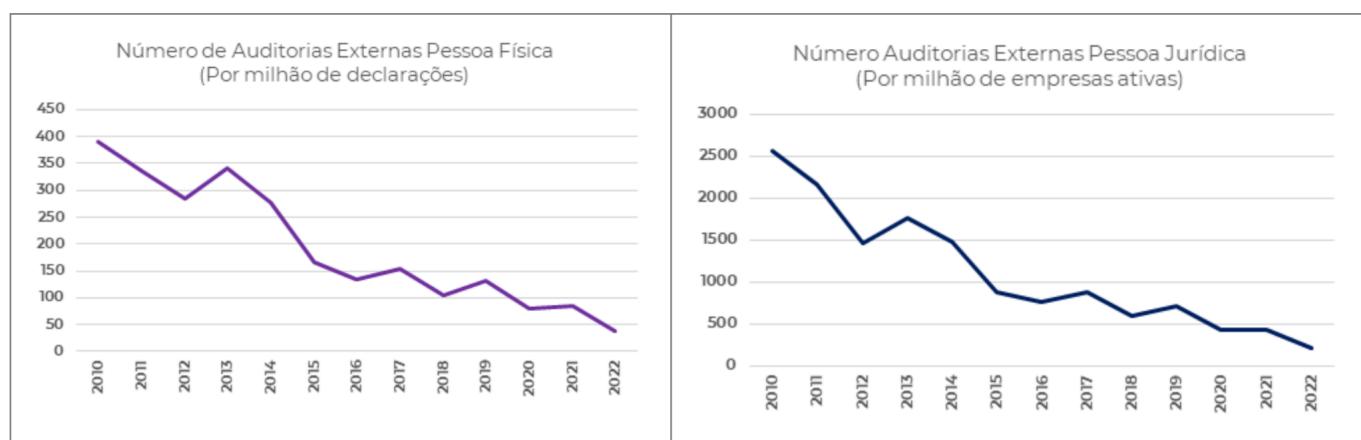


Figura 5. Evolução do Número de Auditorias. Fonte: Relatórios de Fiscalização e Receita Federal do Brasil.

### 3.5.2 | Necessidade de Investimento na RFB

Cada real investido na RFB gera um retorno significativo: este estudo demonstra que apenas algumas atividades de assistência e imposição são capazes de gerar até R\$53,3 bilhões em 12 meses (item 3.2), de arrecadação efetiva. É importante salientar que autos de infração geram arrecadação efetiva ao longo de 20 anos, se limitando o presente estudo a considerar unicamente os recursos que entram nos cofres públicos nos primeiros 12 meses após a autuação.

Em 2025, o déficit de pessoal da RFB é estimado em 40% do efetivo ideal, comprometendo a capacidade de

fiscalização e a redução do gap de conformidade (1% do PIB para PIS/COFINS e 1,6% do PIB para IRPJ/CSLL, conforme item 3.3).

Investir na RFB é uma forma de ampliar a arrecadação sem novos tributos ou ampliação de alíquotas ou bases tributárias, promovendo justiça fiscal e combatendo sonegação e privilégios indevidos. Para isso, são necessários:

- A. **Capacitação contínua:** Treinamentos em novas tecnologias (ex.: sistema Harpia, criptoativos, inteligência artificial) e legislações tributárias para aprimorar a fiscalização;

- B. **Concursos públicos regulares:** Reposição do quadro de servidores para suprir o déficit de 40% e atender à complexidade do sistema tributário;
- C. **Política funcional e de remuneração atrativas:** Provimento de condições de trabalho adequadas e uma remuneração capaz de reter e evitar a migração de talentos. Os contribuintes determinados a seguir pelo caminho da não conformidade usualmente direcionam investimentos para profissionais altamente qualificados e consultorias experientes. O combate a essas práticas demanda “paridade de armas”, ou seja, um corpo funcional de excelência e com alta capacidade de resposta. Tais recursos humanos costumam ser fortemente disputados pelo mercado privado e por carreiras com remuneração atrativa;
- D. **Modernização tecnológica:** Ampliação do acesso a bases de dados e ferramentas analíticas para massificar a presença fiscal e reduzir o gap de conformidade.

## 4 | Conclusão

A atuação da Receita Federal do Brasil é indispensável não apenas para a sustentabilidade fiscal do país, mas também para a promoção de justiça tributária e para o fortalecimento do ambiente de negócios. As evidências apresentadas neste estudo mostram que um conjunto específico de processos de trabalho — envolvendo monitoramento de grandes contribuintes, transações tributárias, auditorias, glosas de créditos e julgamentos administrativos — gera, em estimativa conservadora, R\$ 53,3 bilhões em arrecadação efetiva no período de um ano, mesmo em um contexto de restrições orçamentárias e de pessoal.

Ao quantificar esses impactos com base em microdados administrativos detalhados e coeficientes históricos de conversão, o presente artigo fornece evidências sólidas sobre a elevada relação custo-benefício do investimento em administração tributária. Essa contribuição é particularmente relevante para países que, assim como o Brasil, enfrentam grandes lacunas de conformidade, elevada informalidade e restrições fiscais. Os resultados,

portanto, não se limitam ao caso brasileiro: oferecem insumos e uma abordagem metodológica que podem ser adaptados por outras administrações tributárias — especialmente em países emergentes e em desenvolvimento — para mensurar e comunicar o retorno de suas atividades, apoiar decisões estratégicas e orientar a alocação de recursos de forma mais eficiente.

Investir na administração tributária, como demonstrado, não apenas aumenta a arrecadação sem a criação de novos tributos, como também contribui para reduzir desigualdades, ampliar a concorrência leal e criar condições para um sistema tributário mais simples, eficiente e equitativo. Os achados reforçam que o fortalecimento institucional das administrações tributárias deve ser considerado uma prioridade estratégica de política fiscal, tanto no Brasil quanto em outros países que buscam combinar sustentabilidade fiscal com justiça social e crescimento econômico.

## Referências bibliográficas

ADVANI, A.; ELMING, W.; SHAW, J. The dynamic effects of tax audits. \*Review of Economics and Statistics\*, v. 105, n. 3, p. 545-561, 2023. DOI: [https://doi.org/10.1162/rest\\_a\\_01059](https://doi.org/10.1162/rest_a_01059).

ALSTADSÆTER, A.; JOHANNESEN, N.; ZUCMAN, G. Tax evasion and inequality. \*American Economic Review\*, v. 109, n. 6, p. 2073-2103, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1257/aer.20172043>.

BACHAS, P.; SOTO, M. Corporate taxation under weak enforcement. \*American Economic Journal: Economic Policy\*, v. 13, n. 4, p. 36-71, nov. 2021. DOI: 10.1257/pol.20180564.

BASRI, M. C.; FELIX, M.; HANNA, R.; OLKEN, B. A. Tax administration versus tax rates: evidence from corporate taxation in Indonesia. \*American Economic Review\*, v. 111, n. 12, p. 3827-3871, 2021. DOI: <https://doi.org/10.1257/aer.20190760>.

BERGOLO, M.; CENI, R.; CRUCES, G.; GIACCOBASSO, M.; PEREZ-TRUGLIA, R. Tax audits as scarecrows: evidence from a large-scale field experiment. \*American Economic Journal: Economic Policy\*, v. 15, n. 1, p. 110-153, 2023. DOI: <https://doi.org/10.1257/pol.20210236>.

BONING, W. C.; HENDREN, N.; SPRUNG-KEYSER, B.; STUART, E. A welfare analysis of tax audits across the income distribution. \*The Quarterly Journal of Economics\*, v. 140, n. 1, p. 63-112, fev. 2025. DOI: <https://doi.org/10.1093/qje/qjae037>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Arrecadação total das receitas federais alcançou R\$ 2,652 trilhões no ano de 2024. \*Notícias – Ministério da Fazenda\*, 28 jan. 2025. Disponível em:

<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/janeiro/arrecadacao-total-das-receitas-federais-alcancou-r-2-652-trilhoes-no-ano-de-2024>.

Acesso em: 9 ago. 2025.

BRASIL. Receita Federal. \*Tax gap: IRPJ/CSLL\*. Brasília: Ministério da Fazenda, [s.d.]. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/tax-gap-dos-tributos-irpj-csll>.

Acesso em: 8 ago. 2025.

BRASIL. Receita Federal. \*Tax gap: PIS/COFINS\*. Brasília: Ministério da Fazenda, [s.d.]. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/pis-cofins>.

Acesso em: 8 ago. 2025.

BUSTOS, S.; POMERANZ, D.; SUÁREZ SERRATO, J. C.; VILA-BELDA, J.; ZUCMAN, G. The race between tax enforcement and tax planning: evidence from a natural experiment in Chile. \*NBER Working Paper No. 30114\*. National Bureau of Economic Research, jun. 2022. DOI: 10.3386/w30114.

CARRILLO, P.; DONALDSON, D.; POMERANZ, D.; SINGHAL, M. Ghosting the tax authority: fake firms and tax fraud in Ecuador. \*American Economic Review: Insights\*, v. 5, n. 4, p. 427-444, dez. 2023. DOI: 10.1257/aeri.20220321.

CARRILLO, P.; POMERANZ, D.; SINGHAL, M. Dodging the taxman: firm misreporting and limits to tax enforcement. \*American Economic Journal: Applied Economics\*, v. 9, n. 2, p. 144-164, 2017.

CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE. \*Trends in the Internal Revenue Service's funding and enforcement\*. Washington, DC: CBO, 2020. Disponível em:

<https://www.cbo.gov/publication/56467>.

Acesso em: 8 ago. 2025.

OECD. \*Tax Administration 2023\*. Paris: OECD Publishing, 2023. p. 19. Disponível em:  
[https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/09/tax-administration-2023\\_87655bc9/00b6382-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/09/tax-administration-2023_87655bc9/00b6382-en.pdf).

Acesso em: 12 ago. 2025.

OECD. \*Tax Gap Analysis and Compliance Strategies\*. Paris: OCDE, 2023. PODER360. Parados desde novembro, auditores dizem que podem arrecadar R\$ 35 bi. 2025. Disponível em:

<https://www.poder360.com.br/poder-governo/parados-desde-novembro-auditores-dizem-que-podem-arrecadar-r-35-bi/>.

Acesso em: 16 jul. 2025.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. \*Relatório Anual de Fiscalização\*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2024.

SINDIFISCO NACIONAL. \*O Desafio Fiscal e a Urgente Valorização da Receita Federal\*. Brasília: Sindifisco Nacional, 2025.

SINDIFISCO NACIONAL. \*Projeção de Receitas Tributárias com o Fim da Greve dos Auditores Fiscais da Receita Federal\*. Brasília: Sindifisco Nacional, 2025.

SILVA, M. S.; MEDINA, R. L.; MOREIRA, L. P. \*Lacuna Tributária: conceitos, importância e a experiência brasileira\*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2023. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/i-congresso-da-receita-federal-al>.

Acesso em: 14 ago. 2025.

SLEMROD, J. Tax compliance and enforcement. \*Journal of Economic Literature\*, v. 57, n. 4, p. 904-954, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1257/jel.20181437>.

THE CONFERENCE BOARD. \*Total Economy Database\*. Nova York: TCB, 2022. Disponível em:

<https://www.conference-board.org/topics/total-economy-database>.

Acesso em: 8 ago. 202

# Os impactos da Reforma Tributária sobre o Simples Nacional e o papel da Administração Tributária

## *The impacts of Tax Reform on the Simples Nacional and the role of the Tax Administration*

Vinícius de Paula Pimenta Salgado

Advogado. Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP). Graduado pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP/USP). Membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB/RP). Integrante do Grupo de Pesquisa em Informações Contábeis da FEA-RP/USP – INCONT.

### RESUMO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 representou uma transformação paradigmática no sistema tributário brasileiro, substituindo cinco tributos por dois novos de base ampla e estrutura não cumulativa — a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada. Diante desse novo arranjo constitucional, impõe-se a análise dos impactos da Reforma Tributária sobre o regime jurídico do Simples Nacional, especialmente quanto às mudanças estruturais nas regras de apuração, creditamento e cumprimento de obrigações acessórias. A partir disso, o artigo busca responder à seguinte pergunta: qual o papel da Administração Tributária diante dos impactos da Reforma Tributária sobre o Simples Nacional? A Administração Tributária deverá assumir uma postura proativa, integradora e pedagógica capaz de assegurar a continuidade funcional do regime simplificado e a isonomia concorrencial entre os diversos agentes de mercado. Para tanto, a pesquisa adota metodologia qualitativa, com abordagem dedutiva e fundamentação na hermenêutica normativa, especialmente voltada à interpretação sistemática, teleológica e principiológica do novo texto constitucional, conjugada com revisão bibliográfica especializada. O estudo revela que a opção facultada aos optantes do Simples Nacional de recolher o IBS e a CBS fora do regime unificado projeta desafios operacionais significativos, exigindo da Administração Tributária uma atuação coordenada, simplificadora e educativa. Conclui-se que a sobrevivência do regime depende da construção de soluções institucionais que mitiguem os efeitos adversos da burocracia normativa e promovam a integração das micro e pequenas empresas ao novo modelo de tributação sobre o consumo, sem comprometer sua competitividade, sua função social e sua capacidade de promover o desenvolvimento econômico sustentável.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária. Simples Nacional. Creditamento. Obrigações Acessórias. Administração Tributária.

### ABSTRACT

The enactment of Constitutional Amendment No. 132/2023 marked a paradigmatic transformation of the Brazilian tax system by replacing five existing taxes with two new broad-based, non-cumulative taxes: the Contribution on Goods and Services (CBS), under federal jurisdiction, and the Tax on Goods and Services (IBS), under shared jurisdiction. In light of this new constitutional framework, it becomes essential to analyze the impacts of the Tax Reform on the legal regime of the Simples Nacional, especially regarding the structural changes in the rules of tax calculation, credit entitlement, and compliance with ancillary obligations. Based on this, the article seeks to answer the following research question: what is the role of the Tax Administration in view of the impacts of the Tax Reform on the Simples Nacional regime? The hypothesis is that the Tax Administration must adopt a proactive, integrative, and educational stance to ensure the functional continuity of the simplified regime and preserve competitive isonomy among market participants. To this end, the research employs a qualitative methodology, with a deductive approach grounded in normative hermeneutics, particularly focused on systematic, teleological, and principled interpretation of the new constitutional text, combined with a specialized bibliographic review. The study reveals that the option granted to Simples Nacional taxpayers to collect IBS and CBS outside the unified regime introduces significant operational challenges, requiring a coordinated, simplifying, and instructive response from the Tax Administration. The conclusion is that the survival of the regime depends on the construction of institutional solutions capable of mitigating the adverse effects of normative bureaucracy and promoting the integration of micro and small enterprises into the new consumption tax model, without compromising their competitiveness, social function, and ability to foster sustainable economic development.

**Keywords:** Tax Reform. Simples Nacional. Tax Credit. Ancillary Obligations. Tax Administration.

## 1 | Introdução

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 redesenhou profundamente o sistema tributário brasileiro ao substituir os antigos tributos incidentes sobre consumo e serviços — PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS — por dois novos tributos de base ampla e estrutura não cumulativa: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios. Essa mudança paradigmática representa uma tentativa de racionalização do sistema, de correção de distorções concorrentiais históricas e de superação da falta de transparência que sempre caracterizou a tributação brasileira.

Nesse cenário de transição, torna-se fundamental analisar os efeitos da Reforma Tributária sobre os regimes diferenciados, notadamente o Simples Nacional, regime jurídico-tributário que se consolidou como importante instrumento de concretização da justiça fiscal, do desenvolvimento econômico e da proteção às micro e pequenas empresas. Criado pela Lei Complementar nº 123/2006, o Simples Nacional unifica tributos de diversas esferas federativas em um regime único de arrecadação e foi responsável, ao longo dos últimos anos, pela formalização de milhões de pequenos empreendimentos e pela geração descentralizada de empregos e renda (Karkache, 2009; Mendes, 2015). Contudo, o novo modelo constitucional impõe desafios significativos à sua continuidade e compatibilidade técnica, sobretudo em virtude da adoção de critérios mais rígidos de não cumulatividade.

A problemática se acentua diante da previsão constitucional, inserida no artigo 146, §§ 2º e 3º da CF/1988 (com redação da EC nº 132/2023), que autoriza os contribuintes optantes do Simples Nacional a recolherem os tributos CBS e IBS fora do regime unificado, bem como estabelece regras específicas sobre o aproveitamento de créditos fiscais por adquirentes. Tais disposições projetam a possibilidade de ruptura com a sistemática tradicional do Simples Nacional, que historicamente operou com base no recolhimento “por dentro”, e impõem aos optantes novos desafios fiscais, operacionais e concorrentiais.

Diante disso, o presente artigo tem por objetivo analisar os impactos da Reforma Tributária sobre o regime do Simples Nacional, com ênfase na sistemática de recolhimento dos novos tributos (CBS e IBS), nas regras

de creditamento e nas obrigações acessórias correlatas. Para tanto, busca-se responder à seguinte pergunta de pesquisa: qual o papel da Administração Tributária diante dos impactos da Reforma Tributária sobre o Simples Nacional? A hipótese que orienta a investigação é a de que a Administração Tributária — compreendida em suas esferas federal, estadual e municipal — deverá assumir uma postura proativa, integradora e pedagógica, a fim de evitar a erosão estrutural do Simples Nacional e garantir a isonomia concorrencial entre os diversos perfis empresariais do país.

A análise será desenvolvida por meio de revisão bibliográfica especializada e hermenêutica normativa, com abordagem dedutiva, buscando interpretar os comandos constitucionais e infraconstitucionais à luz dos princípios orientadores da ordem econômica brasileira.

Após esta introdução, o artigo apresenta, na seção 2, a metodologia utilizada na construção da análise. Ademais, a seção 3 organiza-se em três partes: a primeira trata do microssistema jurídico do Simples Nacional e sua evolução histórica e normativa; a segunda examina o redesenho institucional promovido pela Reforma Tributária e os seus reflexos sobre a sistemática de creditamento do IBS/CBS; e a terceira parte discute as novas obrigações acessórias e o papel institucional da Administração Tributária na transição para o novo regime. Por fim, a seção 4 apresenta as conclusões com vistas à preservação da efetividade do Simples Nacional no novo cenário tributário brasileiro.

## 2 | Metodologia

A presente pesquisa adota como metodologia a revisão bibliográfica especializada, com enfoque na literatura jurídica nacional contemporânea sobre tributação, regimes favorecidos e Reforma Tributária, a fim de consolidar os referenciais teóricos e normativos necessários à análise do Simples Nacional à luz da Emenda Constitucional nº 132/2023. A abordagem é de natureza qualitativa, com estrutura dedutiva e crítica, partindo da análise constitucional e legal vigente para a compreensão de seus impactos sobre a realidade normativa e operacional das micro e pequenas empresas no Brasil.

Adicionalmente, a pesquisa ampara-se na hermenêutica jurídica (Maximiliano, 2006) como ferramenta de interpretação normativa, especialmente a vertente da

hermenêutica constitucional, utilizando-se das categorias de interpretação sistemática, teleológica e principiológica (França, 2015). A escolha metodológica se justifica pelo fato de que os debates desenvolvidos ao longo do artigo envolvem essencialmente a aplicação e a compatibilização de normas constitucionais e infraconstitucionais, demandando, portanto, a reflexão interpretativa crítica à luz dos princípios da isonomia tributária, da livre concorrência, da capacidade contributiva e da proteção às empresas de menor porte.

Assim, ao empregar doutrina consolidada, artigos científicos, jurisprudência e livros acadêmicos, o estudo visa compreender o papel institucional da Administração Tributária na implementação do novo modelo de tributação sobre o consumo, com foco nos seus reflexos sobre o regime do Simples Nacional. A análise parte do texto constitucional reformado e das normas já promulgadas (em especial a Lei Complementar n. 214/2025), buscando identificar os potenciais tensionamentos, omissões, riscos e oportunidades para a preservação do regime simplificado.

### 3 | Resultados e discussões

#### 3.1 | O microssistema do Simples Nacional

A conceituação jurídica das micro e pequenas empresas demanda uma análise comparativa que considere os agentes de mercado em contextos nacionais e estrangeiros, com o objetivo de construir uma moldura interpretativa robusta para a aplicação das normas jurídicas brasileiras (Schoueri; Galdino, 2019). Desde a edição do Estatuto da Microempresa em 1984, a doutrina nacional vem debatendo a fundamentação teleológica para a concessão de incentivos e diferenciações jurídicas às empresas de menor envergadura (Karkache, 2009). As justificativas comumente apontadas são: (i) a regressividade dos custos decorrentes da uniformização normativa, (ii) a limitação da capacidade contributiva, (iii) a necessidade de promoção do pleno emprego, (iv) a proteção da livre concorrência e (v) o estímulo à transição do mercado informal para a formalidade (Mendes, 2015).

Historicamente, mesmo antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, já havia previsão normativa de tratamento jurídico benéfico a esse segmento empresarial. O Decreto-Lei n. 7.661/45

permitia ao empresário individual dispensar certos documentos para requerer concordata, ao passo que a Lei n. 4.506/1964 concedia isenções a firmas individuais, demonstrando a preocupação embrionária com a proteção desses agentes econômicos (Karkache, 2009). Em 1972, no contexto de um modelo estatal intervencionista, foi instituído o CEBRAE — Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa — e, posteriormente, o Decreto-Lei n. 1.452/1976 passou a consolidar a ideia de políticas públicas voltadas à proteção das pequenas unidades produtivas (Schoueri; Galdino, 2019). Tal diploma utilizou critérios objetivos para a classificação empresarial, como o valor do ativo fixo e a vinculação a grupo econômico com patrimônio líquido inferior a um milhão de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (Schoueri; Galdino, 2019).

Foi a partir da promulgação da Lei n. 7.256/1984 que se positivou um conceito jurídico mais elaborado de microempresa, vinculado à receita bruta anual inferior a 10.000 ORTN e à exigência de formalização contratual como condição de acesso aos benefícios (Nogueira; Zucoloto, 2017). Esse diploma legal também vedou o ingresso de empresas estrangeiras — com base no domicílio dos sócios — e ampliou o rol de incentivos, abrangendo benefícios previdenciários, creditícios, fiscais e trabalhistas.

Com a Constituição Federal de 1988, institucionalizou-se o princípio da ordem econômica baseado na valorização da livre iniciativa e da livre concorrência (Zanluchi, 2006), ao mesmo tempo em que se reconheceu o dever estatal de conferir tratamento favorecido às micro e pequenas empresas (art. 170, IX). Em sua redação original, o dispositivo constitucional estabelecia como requisito para a fruição do tratamento benéfico a condição de ser empresa brasileira de capital nacional, demonstrando um viés nacionalista e protecionista (Karkache, 2009). A alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 6/1995 modificou esse panorama ao retirar o critério do capital nacional, ampliando o acesso ao tratamento favorecido para todas as empresas constituídas conforme as leis brasileiras, independentemente da origem do capital. Essa modificação reforçou a tendência de inserção do Brasil no contexto de uma economia globalizada, em conformidade com o ideário do neoliberalismo econômico (Karkache, 2009).

O princípio do tratamento favorecido, como vetor estruturante da ordem constitucional

econômica-tributária (Mendes; Ferreira, 2016), possui natureza principiológica e impositiva (Mendes; Silva, 2015), conforme as tipologias classificatórias de Canotilho (1993), sendo ainda reconhecido por Eros Grau (2003) como norma diretiva dotada de força obrigatória. Sua não aplicação efetiva resulta na omissão constitucional, pois impede o alcance das finalidades constitucionais vinculadas à promoção do desenvolvimento econômico e à justiça social. A *ratio normativa* do princípio é assegurar proteção institucional às empresas de menor porte com vistas à dinamização da concorrência, à atomização do mercado e à criação de condições igualitárias para a sobrevivência e o crescimento desses entes econômicos (Karkache, 2009). Nesse sentido, ele não confere privilégios ou regalias, mas apenas reconhece a necessidade de suprimir as assimetrias econômicas e jurídicas que limitam a atuação dessas empresas frente às médias e grandes corporações (Mendes; Lunardi, 2017).

A partir da Emenda Constitucional n. 42/2003, foi introduzido no artigo 146, inciso III, alínea d, e em seu parágrafo único, o comando de edição de lei complementar nacional com a finalidade de unificar e regulamentar o tratamento favorecido a micro e pequenas empresas. Esse comando visou superar a fragmentação normativa que até então existia, com leis ordinárias esparsas e conflitantes nos diversos entes federativos. O artigo 179 da Constituição, por sua vez, embora possua natureza programática e eficácia limitada, reforça a diretriz de simplificação, redução e eliminação de obrigações tributárias, administrativas e previdenciárias incidentes sobre as empresas de menor porte, de modo a facilitar sua formalização e permanência no mercado (Guimarães; Carvalho; Paixão, 2018).

A concretização desse microssistema jurídico se deu com a promulgação da Lei Complementar n. 123/2006, que extinguiu os antigos regimes do Simples Federal e do Estatuto da Microempresa e criou um sistema nacional unificado de tributação: o Simples Nacional. O referido regime estabelece um modelo tributário simplificado que visa desonerar, uniformizar e reduzir a carga tributária incidente sobre microempresas (com faturamento anual de até R\$ 360.000,00) e empresas de pequeno porte (com receita de até R\$ 4.800.000,00). A sistemática é administrada por um Comitê Gestor e operacionalizada pela Receita Federal do Brasil (Karkache, 2009).

O Simples Nacional consolida a arrecadação de oito tributos federais, estaduais e municipais — IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, CPP, ICMS e ISS — em uma única guia de pagamento mensal (DAS). A base de cálculo do regime é a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração, sendo a alíquota efetiva determinada com base na fórmula prevista no artigo 18, § 1º-A, da LC 123/2006, que considera a alíquota nominal da faixa, a parcela a deduzir e o faturamento do contribuinte. Essa metodologia promove uma tributação progressiva, ajustada à capacidade contributiva do contribuinte, e está em conformidade com o princípio da isonomia tributária previsto no artigo 150, II da Constituição Federal (Karkache, 2009; Mendes, 2015).

Ainda que o regime se mostre vantajoso em termos de carga tributária e simplificação procedural, existem diversos óbices legais à sua fruição. A Lei Complementar n. 123/2006 estabelece uma série de vedações, como a participação em grupo econômico, a existência de sócios domiciliados no exterior, o exercício de atividades financeiras ou imobiliárias, a inadimplência fiscal e a atuação como filial de empresa estrangeira (Mendes, 2015; Karkache, 2009). Essas restrições, embora justificadas sob a ótica da proteção à higidez do regime, acabam por excluir setores inteiros do mercado, contribuindo para a concentração econômica e para a criação de barreiras estruturais ao ingresso de novos competidores. Isso se evidencia, por exemplo, nas proibições previstas no artigo 17 da LC 123/2006, que impedem o acesso ao regime por empresas atuantes nos setores de importação de combustíveis, automóveis e motocicletas, segmentos historicamente dominados por grandes corporações (Mendes; Lunardi, 2017).

A liberdade de iniciativa, princípio constitucional estruturante da ordem econômica, demanda não apenas a ausência de intervenção arbitrária do Estado, mas também a criação de condições equitativas para o exercício das atividades econômicas (Grau, 2003). Nesse contexto, o tratamento favorecido assume papel central ao garantir a viabilidade econômica de empresas que, de outro modo, estariam excluídas da lógica mercadológica vigente. O favorecimento corrige falhas de mercado e assegura o pluralismo produtivo, promovendo a concorrência pautada pela eficiência e não pelo poder econômico (Karkache, 2009; Mendes e Silva, 2015).

A livre concorrência, igualmente insculpida no artigo 170 da Constituição, visa à manutenção de um ambiente de disputa econômica saudável e ao combate de

condutas predatórias, como a formação de oligopólios e cartéis (Grau, 2003). A atuação estatal, nesse sentido, é justificada não para limitar a competição, mas para garantir-la, promovendo condições materiais que viabilizem a participação efetiva das pequenas empresas na dinâmica mercantil. Assim, o tratamento favorecido contribui para a concretização da liberdade econômica ao atuar como mecanismo de preservação da empresa, evitando sua eliminação por pressões estruturais do mercado (Karkache, 2009).

Além disso, o princípio da defesa do meio ambiente (art. 170, VI, CF) deve ser interpretado de forma harmônica com o tratamento favorecido. O desenvolvimento econômico proporcionado pelo estímulo às micro e pequenas empresas deve ocorrer dentro dos parâmetros da sustentabilidade ambiental, razão pela qual a atuação empresarial, mesmo sob o Simples Nacional, está sujeita aos condicionamentos impostos pelo artigo 225 da Constituição (Karkache, 2009). A cooperação entre entes federativos, sociedade civil e setor privado é fundamental para que o crescimento econômico não se opere à custa da degradação ambiental.

Por fim, destaca-se a função instrumental do tratamento favorecido na redução das desigualdades regionais e sociais, conforme previsto no artigo 3º, III, da Constituição. As pequenas empresas têm papel relevante na promoção da empregabilidade, no estímulo à inovação local e na mitigação dos impactos negativos das crises econômicas. A sua capilaridade e presença em regiões periféricas ou desassistidas contribuem para a descentralização da atividade econômica e para a inclusão produtiva de populações vulneráveis (Karkache, 2009; Guimarães; Carvalho; Paixão, 2018).

Assim, o Simples Nacional representa um regime jurídico-tributário essencial para a realização dos objetivos da ordem econômica constitucional. Ele materializa os princípios da isonomia, da livre concorrência, da livre iniciativa e da justiça fiscal, ao mesmo tempo em que oferece resposta normativa às desigualdades estruturais e econômicas que permeiam o ambiente empresarial brasileiro. Contudo, sua plena efetividade demanda contínua revisão das vedações legais, harmonização com os demais princípios constitucionais e combate às distorções que, ao invés de fomentar a pluralidade de agentes econômicos, acabam por reforçar a concentração e a exclusão sistêmica.

### 3.2 | A Reforma Tributária e a questão do creditamento para CBS/IBS no microssistema do Simples Nacional

O sistema tributário brasileiro tem como uma de suas marcas estruturais a extrema complexidade, especialmente no tocante à tributação sobre o consumo (Quintanilha, 2025). Tal complexidade resulta, fundamentalmente, da fragmentação normativa e da sobreposição de competências entre os entes federativos, os quais instituem diferentes tributos para incidir sobre um mesmo fenômeno econômico, ou seja, a renda consumida (Schoueri, 2021). A coexistência de cinco tributos principais (IPI, PIS e COFINS na esfera federal; ICMS na estadual; e ISS na municipal) provoca não apenas uma multiplicidade de obrigações acessórias e incertezas jurídicas para o contribuinte, mas também fomenta uma permanente tensão entre os entes da Federação, os quais passaram a disputar, de modo conflituoso, a arrecadação oriunda de uma base econômica similar (Malpighi; Schoueri; Andrade, 2023). Além disso, embora esses tributos visem onerar o consumo final, sua cobrança ocorre de forma indireta, ao incidir sobre produtores, comerciantes e prestadores de serviços, os quais repassam o encargo econômico ao consumidor por meio da formação de preços. Essa dinâmica distorce os princípios da não cumulatividade e da eficiência econômica, dificultando o planejamento tributário e impactando negativamente a competitividade das empresas no país (Quintanilha, 2025).

Nesse cenário disfuncional, a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023 representou uma ruptura paradigmática e um passo decisivo rumo à racionalização do sistema tributário nacional (Quintanilha, 2025). O novo modelo extingue os tributos anteriormente incidentes sobre bens, serviços e receitas (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) e os substitui por dois tributos de base ampla e estrutura harmônica: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios. Ambos os tributos possuem como base econômica comum a circulação de bens e a prestação de serviços, abrangendo operações com bens tangíveis e intangíveis, direitos e serviços (art. 149-B e art. 156-A da Constituição Federal).

A implementação desses novos tributos implicará a revogação progressiva da Lei Complementar n. 116/2003

(que rege o ISS) e da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir, que disciplina o ICMS), em razão da incompatibilidade estrutural dessas normas com a nova ordem constitucional (Quintanilha, 2025). Isso exigiu a edição de uma nova lei complementar nacional, a qual tem por função regulamentar os elementos essenciais da regra matriz de incidência tanto da CBS quanto do IBS. Essa nova legislação, a Lei Complementar n. 214/2025, precisa refletir os avanços normativos constitucionais e, sobretudo, garantir o respeito aos princípios da neutralidade, não cumulatividade, uniformidade, isonomia concorrencial e transparência.

No que se refere à CBS, tributo de competência exclusiva da União (art. 195, V da CF), a emenda estabelece que sua alíquota poderá ser fixada por lei ordinária, mantendo, contudo, simetria estrutural com o IBS em relação ao fato gerador e à base de cálculo. O tributo será não cumulativo e haverá previsão, em lei específica, sobre a devolução de valores pagos a maior ou indevidamente. Já o IBS, de competência compartilhada entre os três níveis federativos, deverá observar diretrizes constitucionais rígidas: não poderá ser objeto de incentivos fiscais individualizados; deverá ser regulamentado por normas nacionais uniformes; terá alíquotas definidas individualmente por cada ente federativo (embora aplicáveis a uma base comum); e será operacionalizado segundo regime de creditamento amplo e compensação integral. A apuração se dará por competência, em tempo real, com incidência sobre o valor adicionado e respeito à neutralidade econômica.

Competiu à Lei Complementar n. 214/2025 dispor sobre diversos aspectos estruturais da nova tributação, tais como: (i) a forma de cálculo dos tributos, (ii) as regras de distribuição do produto da arrecadação entre os entes federativos, (iii) as normas específicas aplicáveis aos regimes favorecidos, como o Simples Nacional e (iv) o regime de compensações de créditos, inclusive entre diferentes esferas de governo, além de outras disposições necessárias à sua operacionalização eficiente.

Por outro ângulo, a Reforma também se propõe a resolver de maneira definitiva o conflito histórico entre estados e municípios quanto à competência para tributar determinadas operações complexas, como as realizadas por plataformas digitais, prestadores de serviços digitais ou atividades híbridas cujo enquadramento oscilava entre mercadoria e serviço (Malpighi; Schoueri; Andrade, 2023). Ao unificar a tributação em torno do conceito econômico de bem e

serviço e vedar a concessão de benefícios fiscais individualizados por cada ente político, a Reforma elimina o desequilíbrio concorrencial criado por guerras fiscais e distorções geográficas. Dessa forma, reforça-se a tutela da livre concorrência (art. 170, IV da CF), reduzindo os incentivos à migração de empresas com base em vantagens fiscais e promovendo um ambiente de concorrência mais justa e transparente.

Tal como foi idealizada, a Reforma sinaliza a transição do sistema tributário nacional para um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, em consonância com práticas internacionais. Contudo, a forma como os regimes diferenciados, especialmente o Simples Nacional, serão integrados a esse novo sistema demanda regulamentação minuciosa e tecnicamente adequada. Em especial, destaca-se a sistemática de apuração do IBS e da CBS para as empresas optantes pelo Simples Nacional, inclusive no que tange ao direito ao crédito pelos adquirentes e à metodologia de incidência adotada: “por dentro” ou “por fora”. Essa conceituação é essencial para garantir a isonomia concorrencial entre contribuintes do Simples e os demais sujeitos passivos (Quintanilha, 2025).

Sobre a questão do creditamento, a sistemática “por dentro” consiste na inclusão do valor do tributo na própria base de cálculo, o que implica na adoção de um preço final já tributado. Esse método, amplamente utilizado no regime do Simples Nacional até então, reflete uma simplificação operativa, pois não há destaque do imposto em nota fiscal, contudo mitiga a possibilidade de crédito integral por parte do adquirente da mercadoria ou do serviço. Por outro lado, a sistemática “por fora” prevê que o tributo incide sobre uma base líquida, ou seja, o valor da operação é separado do valor do imposto, que é destacado e informado de maneira autônoma no documento fiscal. Essa última é própria dos regimes normais de tributação por não cumulatividade, como se verifica atualmente no ICMS e no IPI, e, conforme delineado na Emenda Constitucional n. 132/2023, será a lógica adotada para a apuração tanto da CBS quanto do IBS nos regimes gerais.

Em contrapartida, conforme delineado pelo artigo 146, §§ 2º e 3º da Constituição Federal, é facultado ao optante pelo regime único, ou seja, ao contribuinte do Simples Nacional, apurar e recolher diretamente os tributos relativos à CBS e ao IBS fora do regime unificado, segundo os termos previstos nos próprios artigos 156-A e 195, V. Isso significa que o contribuinte

poderá optar por não incluir os valores desses tributos na sistemática simplificada da DAS e, com isso, apurá-los separadamente, como qualquer contribuinte do regime normal. Nesta última hipótese, o contribuinte estará sujeito às pesadas obrigações acessórias (Figueiredo, 2021), comparativamente, a título de exemplo, temos a seguinte documentação contábil para o atual sistema tributário: Escrituração Fiscal Digital (EFD), Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), Declarações de Apuração do Diferencial de Alíquotas (DIFAL), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), dentre outras.

Na tipologia aventada, as parcelas relativas à CBS e ao IBS não serão objeto de cobrança pelo regime único, o que cria, no plano infraconstitucional, um espaço de escolha entre a manutenção da simplicidade de um lado (obrigações acessórias mitigadas) e o acesso à sistemática de apuração não cumulativa para fins de creditamento de outro, com direito à apropriação e transferência de créditos de forma plena.

O § 3º do artigo 146 da Constituição, por sua vez, disciplina os efeitos da manutenção do recolhimento da CBS e do IBS dentro do regime único, isto é, quando o contribuinte optante decide continuar no modelo simplificado e não recolher os tributos separadamente. Nessa hipótese, o inciso I veda a apropriação de créditos de IBS e CBS pelo próprio contribuinte do Simples Nacional, mantendo a lógica atual da sistemática “por dentro” do regime — ou seja, sem destaque de tributo e sem direito a crédito. Todavia, o inciso II do mesmo parágrafo introduz uma inovação expressiva ao estabelecer que o adquirente não optante poderá se apropriar do crédito integral correspondente aos valores pagos pelo optante do Simples, mesmo que esses tributos sejam recolhidos de forma unificada.

Não obstante tal previsão constitucional, existem riscos sistêmicos de se impedir o creditamento de IBS/CBS destacado por contribuintes do Simples Nacional. Tal vedação poderia, na prática, excluir essas empresas das cadeias produtivas mais complexas, sobretudo nas relações *business-to-business* (B2B), uma vez que os adquirentes optariam por fornecedores que permitam o aproveitamento integral dos créditos. Isso seria contrário ao princípio da isonomia material, ao direito à livre iniciativa e ao próprio princípio do tratamento favorecido, insculpido no artigo 170 da Constituição (Mendes; Lunardi, 2017; Karkache, 2009). Portanto,

exsurge o questionamento: para alguns segmentos empresariais, o regime do Simples Nacional entrará progressivamente em extinção?

Esse redesenho constitucional desafia o modelo tradicional do Simples Nacional cujo cálculo é feito “por dentro”, com base em alíquotas fixadas sobre a receita bruta e recolhimento unificado por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). Essa modalidade de apuração implica, necessariamente, a inexistência de destaque dos tributos na nota fiscal, e, portanto, a impossibilidade de creditamento integral pelos adquirentes enquadrados no regime normal. Tal conjuntura, à luz do novo modelo constitucional, cria uma tensão estrutural entre dois princípios fundamentais: de um lado, a simplificação administrativa e tributária voltada às micro e pequenas empresas; de outro, a não cumulatividade fiscal e a isonomia concorrencial, pilares da tributação por valor agregado.

A manutenção da técnica “por dentro” para os optantes do Simples Nacional, sem mecanismo compensatório, poderá gerar externalidades negativas sobre a competitividade das micro e pequenas empresas, que tenderão a ser preteridas em relações comerciais do tipo *business-to-business*, justamente por não gerarem crédito integral para seus adquirentes. Tal cenário colide com a lógica constitucional do tratamento favorecido, na medida em que impõe ônus indireto à permanência no regime simplificado e desincentiva sua adoção por parte de empreendimentos que operam no setor produtivo formalizado (Mendes; Lunardi, 2017).

O desafio legislativo reside, portanto, em estabelecer os contornos de um regime técnico que permita à empresa optante do Simples Nacional manter sua sistemática simplificada de recolhimento, sem que isso implique em prejuízo para os demais agentes econômicos da cadeia. Uma das soluções possíveis é a adoção de alíquotas efetivamente reduzidas para o IBS e a CBS dentro da DAS, com separação contábil dos valores correspondentes aos tributos não cumulativos, os quais poderiam ser informados para fins de transferência de crédito. Isso asseguraria a simplicidade para o contribuinte optante, ao mesmo tempo em que resguardaria o direito ao crédito integral para o adquirente, evitando que o Simples Nacional se torne letra morta para alguns setores (B2B).

Diante do exposto, o objetivo constitucional de favorecer as empresas de menor porte precisa ser

equilibrado com a necessidade de preservar a integridade técnica do sistema de tributação sobre o valor agregado. A fim de evitar que as pressões concorrências endógenas ao mercado excluam as micro e pequenas empresas da cadeia produtiva ou promovam a erosão do regime do Simples Nacional para alguns setores, é imprescindível a atuação pedagógica e orientadora da Administração Tributária no sentido de promover seminários, manuais e conferências educativas para ensinar os micro e pequenos empresários a lidarem com as transformações promovidas pela Reforma Tributária, notadamente a adaptação para o recolhimento “por fora” mediante o cumprimento das diversas obrigações acessórias, com o objetivo de fomentar a isonomia concorrencial.

### 3.3 | As obrigações acessórias e o papel da Administração Tributária

Atualmente, certas empresas do Simples Nacional com faturamento entre R\$ 3.600.000,01 e R\$ 4.800.000,00 por ano seguem a regra especial contida no artigo 13-A da Lei Complementar n. 123/2006. Tal norma aduz que embora a empresa continue formalmente no Simples Nacional, ela deverá recolher o ICMS e o ISS de forma segregada, fora da DAS, relativamente à parcela da receita bruta que exceder o limite de R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário. Em outras palavras, até o patamar de R\$ 3,6 milhões anuais, o recolhimento desses tributos permanece unificado; acima disso, o contribuinte será obrigado a apurar e recolher o ICMS e o ISS conforme as legislações estaduais e municipais específicas, o que implica, na prática, uma diferenciação de apuração tributária.

Adicionalmente, certas atividades exercidas por optantes do Simples Nacional estão legalmente obrigadas a recolher o ICMS “por fora” do regime unificado independentemente do faturamento, por força de dispositivos específicos da legislação estadual ou em razão de vedação expressa da própria LC n. 123/2006. Essa obrigação é especialmente presente nas situações de substituição tributária, antecipação tributária com encerramento de tributação, operações interestaduais com mercadorias sujeitas a benefícios fiscais não reconhecidos em âmbito nacional, ou ainda em casos de atividades excluídas do regime unificado pela própria lei complementar.

Em tal conjuntura, os contribuintes são obrigados a cumprir diversas obrigações acessórias, tais como: (i)

emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) com destaque de ICMS; (ii) escrituração da EFD-ICMS/IPI, ainda que parcial, para registrar as operações sujeitas à tributação fora da DAS; (iii) apuração mensal do imposto conforme as regras da legislação estadual, com preenchimento das Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIA) ou declarações equivalentes exigidas pela unidade federativa; e (iv) observância de obrigações acessórias específicas vinculadas à substituição tributária, como o controle de estoque e o recolhimento antecipado do imposto devido por toda a cadeia.

Tais contribuintes específicos do Simples Nacional precisam de elevados níveis de capacidade técnica, organização documental e controle contábil, dificultando sobremaneira a gestão fiscal das empresas de menor porte.

Diante desse cenário, o advento da Reforma Tributária pode conduzir diversas micro e pequenas empresas à adoção da sistemática de recolhimento “por fora” de IBS e CBS para possibilitar a geração integral do direito de crédito no âmbito da cadeia produtiva, preservando, assim, certa equiparação concorrencial. Não obstante, o recolhimento destacado do Simples Nacional impõe diversas obrigações acessórias e burocracias que podem inviabilizar o desempenho empresarial dos diminutos empreendimentos, razão pela qual exsurge o papel fundamental da Administração Tributária.

O papel da Administração Tributária, nesse contexto, adquire relevo não apenas como órgão de fiscalização, punição e arrecadação, mas também como agente de coordenação normativa, orientação preventiva e condução pedagógica. A atuação proativa dos fiscos federal, estaduais e municipais na unificação de cadastros, compartilhamento de dados, padronização de documentos fiscais e consolidação de obrigações acessórias é condição indispensável para a efetividade do regime. Iniciativas como o Portal do Simples Nacional, o SNC (Sistema Nacional de Compartilhamento de Informações do Simples) e os mecanismos de integração ao SPED são exemplos da modernização fiscal orientada à simplificação, embora ainda enfrentem barreiras operacionais. A eventual integração das obrigações acessórias em uma plataforma única nacional, compartilhada entre os entes, com declarações pré-preenchidas, escrituração centralizada e auditoria automatizada pode representar uma forma de cooperação entre Administração Tributária e os pequenos contribuintes a fim de assegurar a adimplência fiscal e os direitos

fundamentais, bem como a perpetuação do regime do Simples Nacional como conhecemos hoje.

Por fim, é desejável que a Administração Tributária implemente ações pedagógicas, como a realização de seminários, a publicação de manuais explicativos e a organização de conferências orientadoras voltadas à capacitação dos micro e pequenos empresários quanto às mudanças decorrentes da Reforma Tributária, sobretudo no que se refere à transição para o recolhimento “por fora” e à observância das obrigações acessórias daí decorrentes (com o objetivo de assegurar condições equânimes de concorrência no ambiente econômico).

#### 4 | Conclusão

A análise feita ao longo do presente trabalho evidenciou que o regime do Simples Nacional, estruturado como instrumento jurídico de concretização da justiça fiscal e da isonomia concorrencial, encontra-se diante de um ponto de desafio institucional em virtude da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023. A introdução da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), tributos de estrutura não cumulativa e base ampla, impôs uma readequação normativa profunda na arquitetura tributária brasileira, demandando reinterpretações quanto à aplicabilidade, funcionalidade e compatibilidade do regime unificado com os novos paradigmas da tributação sobre o consumo.

A Reforma Tributária, ao suprimir a fragmentação normativa que caracterizava o modelo anterior (fundado em múltiplos tributos de incidência semelhante, porém competência federativa divergente) buscou racionalizar o sistema sob os princípios da uniformidade, da neutralidade e da não cumulatividade. Contudo, os desafios emergem justamente quando se trata da integração dos regimes favorecidos, em especial o Simples Nacional, ao novo arranjo constitucional-tributário. A possibilidade de recolhimento “por fora” da CBS e do IBS, por empresas optantes do regime simplificado, estabelece uma divergência operacional: de um lado, a permanência na sistemática unificada e simplificada; de outro, a adoção de procedimentos próprios dos regimes ordinários para fins de apuração e creditamento. Essa escolha traz consigo implicações relevantes sobre obrigações acessórias, estrutura de custos, competitividade setorial e permanência nas cadeias produtivas complexas.

Nesse contexto, a pergunta de pesquisa que orienta o artigo (qual o papel da Administração Tributária diante dos impactos da Reforma Tributária sobre o Simples Nacional?) revela-se central para a sobrevivência institucional do microssistema favorecido. A resposta que se impõe, a partir da metodologia de revisão bibliográfica e hermenêutica normativa, é que a Administração Tributária deve assumir um papel proativo, pedagógico, integrador e tecnicamente orientado à preservação do regime e à tutela aos direitos fundamentais das micro e pequenas empresas (entes vulneráveis economicamente quando comparados aos demais agentes de mercado).

A atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais precisa ultrapassar a função tradicional de arrecadação, fiscalização e punição, incorporando mecanismos de educação tributária, apoio técnico e desenvolvimento institucional de ferramentas que viabilizem a transição segura dos contribuintes do Simples Nacional para os modelos de recolhimento “por fora” da CBS e do IBS. Tais ações envolvem, primordialmente, a promoção de seminários e conferências explicativas, a publicação de manuais operacionais, o aprimoramento do Portal do Simples Nacional, a integração sistêmica ao SPED e a instituição de uma plataforma única de cumprimento de obrigações acessórias, com escrituração centralizada e auditoria automatizada.

Além disso, é função estratégica da Administração Tributária a condução da harmonização normativa e tecnológica entre os entes federados, a fim de garantir que a opção pelo recolhimento destacado não implique em insustentável ônus burocrático para as micro e pequenas empresas. A adoção de alíquotas efetivamente reduzidas, a previsão legal de crédito transferível mesmo sem destaque explícito em nota fiscal, e a manutenção de tratamento simplificado para fins de apuração devem integrar a pauta institucional dos órgãos fazendários.

Assim, conclui-se que o papel da Administração Tributária será determinante para impedir que o Simples Nacional se torne obsoleto ou inaplicável a determinados segmentos econômicos. A sua atuação adequada poderá assegurar não apenas a continuidade do regime, mas a sua adaptação dentro de uma nova racionalidade tributária, garantindo a isonomia concorrencial, a proteção das pequenas empresas e a concretização dos objetivos constitucionais da ordem econômica. Sem isso, o risco de erosão estrutural do Simples Nacional será iminente, com impactos

deletérios sobre a sobrevivência empresarial, a empregabilidade e o próprio pacto federativo.

## Referências bibliográficas

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 1993.

FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O Lucro Real como Instrumento de Emancipação Fiscal das Pequenas Empresas**. Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2021

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 13ª edição. São Paulo: RT, 2015.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

GUIMARÃES, Andréa Bastos da S.; CARVALHO, Kátia C. Medeiros de; PAIXÃO, Luiz Andrés Ribeiro. Micro, Pequenas e Médias Empresas: conceitos e estatísticas. **Repositório do Conhecimento do IPEA**: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, n. 55, p. 21-26, 2018. Disponível em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8274>.

Acesso em: 07 jul. 2025.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do Tratamento Favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2009.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra. BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo. In: **Revista Direito Tributário Atual**, nº 53. São Paulo: IBDT, 2023.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões

setoriais. In: **Anais do III Encontro de Internacionalização do Conpedi**: Madrid, Espanha, Edições Laborum, p. 107-129, 2015.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; FERREIRA, Gustavo Assed. Pequenas Empresas e Desconcentração Administrativa. In: **XXV Congresso Nacional do Conpedi em Curitiba**. Direito Administrativo e gestão pública III. Florianópolis: CONPEDI, 2016, p. 83-98.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; LUNARDI, Cloeh Wichmann Orive. Tratamento desfavorecido do microempreendedor individual: sob análise do parcelamento tributário. In: **XXVI Congresso Nacional do CONPEDI/São Luís - MA**. Direito Tributário e Financeiro II. Florianópolis: CONPEDI, p. 148-164, 2017.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento Favorecido para Pequenas Empresas: inovações da Lei Complementar 147/2014. **Revista da Receita Federal**: estudos tributários e aduaneiros, v. 1, n. ja/jul. 2015, p. 285-305, 2015. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/revistas/revista-da-receita-federal/2015-revista-de-estudos-tributarios-e-aduaneiros-da-receita-federal-1.pdf>.

Acesso em: 03 jul. 2025.

NOGUEIRA, Mauro Oddo; e ZUCOLOTO, Graziela Ferrero. Um Pirilampo no Porão: um pouco de luz nos dilemas da produtividade das pequenas empresas e da informalidade no Brasil. **Repositório do Conhecimento do IPEA**: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: IPEA, 2017. Disponível em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8087>.

Acesso em: 09 jul. 2025.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. **Reforma Tributária Brasileira**: Tributos sobre o Consumo. 2. ed. Barueri, SP: Método, 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Tratamento Favorecido a Pequenas Empresas: entre nacionalidade, livre concorrência e uniformidade, p. 293-330. In: NUSDEO, Fábio (Coord). **A Ordem Econômica Constitucional**: estudos em celebração ao 10 Centenário da Constituição de Weimar. São Paulo: RT, 2019.

ZANLUCHI, César Maurício. **A Tributação Diferenciada como Meio de Positivar Valores e Princípios Econômico – Constitucionais.** Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito pela Universidade de Marília. Marília, 2006.

# Catálogo de produtos na DUIMP: entre a padronização técnica e a responsabilidade jurídica do importador

## *Product catalog in DUIMP: between technical standardization and the legal responsibility of the importer*

Daniel Augusto Gonçalves Pereira

Advogado. Pós-graduação em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - São Paulo (IBET/SP) e em Ciências Criminais pelo Instituto Nacional de Ensino e Pesquisa (INESP). MBA em Digital Business pela Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz (USP/Esalq). É Head de Comércio Exterior do Grupo Assist, Diretor Adjunto de Comércio Exterior da CCCER Campinas-SP e 1º Secretário da Comissão de Direito Aduaneiro da OAB – 3ª Subseção de Campinas.

### RESUMO

O presente artigo analisa o módulo Catálogo de Produtos inserido no Novo Processo de Importação (NPI), com foco em sua funcionalidade dentro do sistema DUIMP (Declaração Única de Importação), instituído pela Receita Federal do Brasil. A proposta busca compreender as evoluções proporcionadas pelo modelo, seus impactos operacionais nas rotinas do comércio exterior e os principais desafios enfrentados no momento do preenchimento dos atributos técnicos vinculados à NCM. A metodologia adotada é qualitativa, com enfoque descritivo e jurídico-operacional, combinando revisão normativa com estudo de casos práticos oriundos da experiência profissional do autor. A análise contempla também uma comparação crítica com os sistemas anteriores de parametrização da DI (Declaração de Importação), destacando as mudanças trazidas pela obrigatoriedade do preenchimento técnico e estruturado dos atributos. Ao final, o trabalho propõe diretrizes para racionalização do processo, melhoria da experiência do usuário, maior segurança jurídica e melhor aproveitamento dos dados estruturados pela administração pública. Também se reconhece o caráter dinâmico do Catálogo de Produtos, sujeito a atualizações técnicas e normativas, como evidenciado pela recente exclusão de mais de 1.600 atributos com a publicação da Importação nº 074/2025. Espera-se, com isso, contribuir para o aperfeiçoamento contínuo do NPI e sua integração com as políticas de facilitação do comércio, compliance e controle aduaneiro.

**Palavras-chave:** Catálogo de Produtos. DUIMP. Classificação Fiscal de Mercadorias. Atributos.

### ABSTRACT

This article analyzes the Product Catalog module within the New Import Process (NPI), focusing on its functionality inside the DUIMP system (Single Import Declaration), established by the Brazilian Federal Revenue Service. The study aims to understand the improvements brought by the model, its operational impacts on foreign trade routines, and the main challenges faced when filling in the technical attributes linked to the NCM. The methodology is qualitative, with a descriptive and legal-operational focus, combining regulatory review and practical case studies based on the author's professional experience. It also provides a critical comparison with previous DI (Import Declaration) systems, highlighting changes introduced by the mandatory structured completion of attributes. The study proposes guidelines to streamline the process, improve user experience, enhance legal certainty, and optimize the use of structured data by public authorities. It also emphasizes the dynamic nature of the Product Catalog, which is subject to technical and normative adjustments, such as the recent removal of over 1,600 optional attributes under Importação nº 074/2025. The goal is to contribute to the ongoing improvement of the NPI and its integration with trade facilitation, compliance, and customs control policies.

**Keywords:** Product Catalog. DUIMP. Tax Classification of Goods. Attributes.

## 1 | Introdução

O comércio exterior brasileiro passa por uma transformação significativa com a implantação do Novo Processo de Importação (NPI), cujo principal instrumento operacional é a Declaração Única de Importação (DUIMP). Nesse novo cenário, o Catálogo de Produtos desponta como um componente central para a padronização, automação e segurança das informações relacionadas às mercadorias importadas.

Instituído como exigência prévia ao registro da DUIMP, o Catálogo de Produtos reúne, de forma estruturada e vinculada à classificação fiscal (NCM), um conjunto de atributos técnicos essenciais para a correta identificação dos bens. Sua proposta é permitir maior previsibilidade, transparência e controle aduaneiro, além de facilitar a análise de risco e a liberação das mercadorias.

Apesar dos avanços indiscutíveis, a implementação prática do Catálogo tem gerado desafios consideráveis para os operadores privados, especialmente quanto à correta interpretação e preenchimento dos atributos exigidos. Tais dificuldades revelam lacunas normativas, ambiguidades técnicas e descompassos entre a realidade operacional das empresas e as exigências regulatórias.

Este artigo tem como objetivo analisar criticamente o funcionamento atual do Catálogo de Produtos na DUIMP, destacando suas virtudes, gargalos e oportunidades de melhoria. A partir da experiência prática acumulada na implantação e manutenção do Catálogo em empresas brasileiras, combinada à análise normativa e aos princípios de gestão aduaneira eficiente, propõe-se discutir caminhos de otimização que contribuam para o aperfeiçoamento do sistema e para o fortalecimento da administração aduaneira no Brasil bem como mitigar os riscos, para as empresas, quanto a exposição de seus erros grosseiros para a fiscalização. Nesse contexto, Morini (2023) destaca que a efetividade da conformidade aduaneira está diretamente ligada à estruturação dos dados submetidos à fiscalização. O Catálogo de Produtos, ao sistematizar os atributos vinculados à NCM, representa uma mudança de paradigma na coleta de dados pela Receita Federal, criando as bases para um modelo de compliance baseado em inteligência artificial e aprendizado de máquina.

## 2 | Metodologia

O presente estudo adota uma abordagem qualitativa e descritiva, com base em revisão documental e análise jurídico-operacional. A metodologia foi estruturada a partir da análise normativa do Novo Processo de Importação, especialmente das instruções normativas, notas técnicas e manuais publicados pela Receita Federal do Brasil.

Além disso, são utilizados exemplos práticos e experiências reais oriundos da atuação direta do autor em projetos de estruturação e atualização do Catálogo de Produtos, especialmente em setores industriais e de serviços que lidam com mercadorias de alta complexidade técnica. Embora não sejam apresentados dados sensíveis ou protegidos por sigilo, as situações relatadas são ilustrativas dos principais problemas enfrentados no preenchimento de atributos da NCM e na adaptação dos sistemas internos das empresas (como ERPs e plataformas de gestão aduaneira).

Optou-se por incluir a análise de casos específicos de códigos NCM com exigências complexas, a fim de ilustrar as dificuldades técnicas e propor soluções concretas. A escolha dos códigos se deu com base em critérios como divergência de informações técnicas e falta de informações básicas para uma correta definição do produto nos processos de importação.

O recorte metodológico busca garantir a aplicabilidade prática das conclusões, mantendo, contudo, o rigor conceitual necessário à análise crítica da política aduaneira brasileira. O estudo é orientado pelo objetivo de contribuir para o debate técnico-científico sobre a melhoria da governança regulatória no comércio exterior.

## 3 | Desenvolvimento

De modo geral, todo e qualquer processo de importação de uma mercadoria no comércio exterior brasileiro é precedido por uma Declaração de Importação (DI). Historicamente, a DI passou por diversas modificações normativas, refletindo as mudanças nas políticas econômicas e nas exigências de controle aduaneiro. Contudo, com o advento do Novo Processo de Importação – NPI, advindo da metodologia **SINGLE WINDOW** deu-se início à criação da DUIMP (Declaração Única de Importação), o Brasil busca modernizar e

simplificar o processo de importação, promovendo maior eficiência e transparência.

A DUIMP, implementada pela Receita Federal por meio da PORTARIA COANA Nº 77, DE 26 DE SETEMBRO DE 2018, consolida informações que antes eram dispersas em diferentes documentos, facilitando o registro e a análise das operações de importação. Um dos principais avanços trazidos pela DUIMP é a obrigatoriedade do uso de um catálogo de produtos, que visa padronizar as informações sobre as mercadorias importadas, contribuindo para um controle mais rigoroso e eficaz.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é hoje a base para a classificação de mercadorias nas operações de comércio exterior e nacional. Atualmente, a NCM é composta por oito dígitos, e representa aproximadamente 10.277 códigos. Sua estrutura é oriunda do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), composta de códigos de seis dígitos. Na NCM foram adicionados dois dígitos à estrutura do código numérico, para efetuar novos desdobramentos, com o intuito de melhor identificar mercadorias, para efeitos estatísticos, de controle administrativo e da política fiscal e aduaneira do Brasil.

Como destaca **Bizelli (2016)**, a correta interpretação das Regras Gerais de Interpretação (RGIs) é essencial para garantir uniformidade e segurança jurídica na classificação fiscal, constituindo a base técnica sobre a qual se apoia toda a sistemática da NCM e, por consequência, dos atributos exigidos no Catálogo de Produtos.

Contudo, há uma necessidade de se ter um maior detalhamento das mercadorias que são objeto de importação, isso se justifica, a princípio, em virtude das lacunas encontradas na própria tabela de NCM, a TEC – Tarifa Externa Comum (Resolução Gecex Nº 272/21), haja vista que 26,63% da tabela as NCMs apresentam no texto da descrição a palavra “Outros” ou “Outras”.

Essa necessidade de maiores informações não é de agora, pois em 2013 o CONSELHO DE MINISTROS DA CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR – CAMEX publicou a RESOLUÇÃO nº 06 que dispôs sobre o Detalhamento Brasileiro de Nomenclatura (DBN) e institui o Grupo Técnico de Gestão do Detalhamento Brasileiro de Nomenclatura - GDBN. Na prática, a ideia era a inclusão de mais quatro dígitos na classificação fiscal de mercadorias. No entanto, tendo em vista as dificuldades

da época esse projeto não avançou, mas deu origem aos atributos do catálogo de produtos da Duimp.

Os atributos são elementos técnicos essenciais que descrevem com precisão as mercadorias destinadas à importação. Variam conforme a NCM e servem para padronizar a prestação de informações no comércio exterior, especialmente no preenchimento dos módulos Catálogo de Produtos, DUIMP e LPCO.

Tais atributos incluem características como denominação, composição, cor, medida, material, tipo, marca e modelo. Sua função é permitir uma descrição estruturada e individualizada de cada item, substituindo, progressivamente, instrumentos antigos como as Nomenclaturas de Valoração Aduaneira e Estatística (NVE), os Destaques e os campos livres de descrição dos formulários de licenciamento.

Essa reformulação busca assegurar maior precisão na identificação dos bens importados, promovendo uma padronização que beneficia o controle aduaneiro e administrativo, a valoração, a tributação e a produção de estatísticas oficiais com base em dados qualificados.

Num olhar positivista a nova sistemática de importação visa a Simplificação do Processo por meio da unificação das declarações em um único documento reduz a burocracia e melhora a agilidade no processo de importação, permitindo um fluxo mais rápido das mercadorias, gerando assim Maior Transparência uma vez que o catálogo de produtos proporciona uma Melhor Rastreabilidade das mercadorias, facilitando o monitoramento e a fiscalização por parte das autoridades competentes de tal sorte a proporcionar uma integração entre diferentes órgãos governamentais, melhorando a comunicação e a troca de informações, o que pode resultar em um processo mais coeso e eficiente.

No entanto, em um olhar mais realista a Nova Sistemática requer alinhamento Técnico pois há uma demanda urgente por capacitação técnica e alinhamento sistêmico dos órgãos anuentes, que precisam adaptar seus processos para atender às novas exigências da DUIMP. A falta de preparo pode levar a atrasos e ineficiências na análise das licenças de importação, por exemplo. Ademais, a obrigatoriedade do catálogo pode gerar dificuldades para importadores que não estão familiarizados com a classificação fiscal, uma vez que a correta categorização dos produtos é

crucial para evitar problemas de conformidade e possíveis penalidades.

Ainda no olhar realista, não podemos esquecer que com a implementação do pagamento centralizado, instituído pela DUIMP, pode gerar desafios para as fazendas públicas estaduais, que precisam se adaptar a um novo modelo de arrecadação. Essa mudança pode resultar em conflitos entre estados e requer um ajuste fino nas legislações estaduais para garantir a fluidez do processo.

Embora estejamos diante de um avanço significativo no comércio exterior brasileiro, trazendo benefícios claros, mas também desafios que precisam ser enfrentados. O sucesso dessa nova sistemática dependerá do comprometimento de todos os envolvidos, desde os importadores até os órgãos governamentais, para que se alcance um ambiente de importação mais eficiente e seguro.

Com o intuito de propor melhorias e apresentar pontos de atenção, tanto para a fiscalização quanto para os operadores de comércios exterior, passamos a análise dos 2 casos abaixo.

### Caso 1 – Válvulas

Exemplo de informações inconsistentes para o preenchimento das informações técnicas.

NCM: 8481.30.00 - Texto da NCM: Válvulas de retenção

Para essa NCM são requeridas as informações abaixo:

Observação: os campos marcados por \* são de preenchimento obrigatório

Tabela 1 – Atributos da NCM 8481.30.0

Campo/atributo	Opções de Resposta
*Denominação do produto	Texto livre
Modelo	Texto livre
Tratamento de superfície	99–Outros, 1–Pintado, 2–Cromado, 3–Galvanizado, 4–Sem tratamento
Conjunto (Kit)	1–Único, 2–Conjunto
Vazão (l/min)	Número
Tipo de produto	1–Torneira, 2–Válvulas redutoras de pressão, 3–Válvulas para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas, 4–Válvulas de retenção, 5–Válvulas de segurança ou de alívio, 99–Outros (especifique)
Pressão de trabalho (bar)	Número
Tipo de acionamento	Texto livre
Uso aeronáutico?	Sim ou Não
Marca	Texto livre
Material constitutivo	Texto livre
*Categoria regulatória – Anvisa	99–Não se aplica, 80–Alimento, 81–Cosmético, 82–Dispositivo médico, 83–Medicamento, 84–Medicamentos controlados, 85–Padrão/Substância de referência, 86–Saneante, 87–Sangue/tecidos/órgãos, 88–Fumígenos, 89–Mamadeiras/bicos/chupetas, 90–Produto de Cannabis
Composição	Texto livre
Detalhamento complementar	Texto livre

## Caso 2 – Cabos elétricos

Exemplo de informações obrigatória para definição da NCM mas não obrigatória para o sistema (catálogo).

NCM: 8544.42.00 – Texto da NCM: Munidos de peças de conexão

Para essa NCM são requeridas as informações abaixo:

Observação: os campos marcados por \* são de preenchimento obrigatório

Tabela 2 – Atributos da NCM 8544.42.00

Campo/atributo	Opções de Resposta
*Denominação do produto	
Marca	
Modelo	
Conjunto (Kit)	1 - Único, 2 - Conjunto
Aplicação	1-Uso elétrico, 2-Em comunicação de dados, 3-Uso eletrônico, 99-Outros (especifique)
Com conexões?	Sim ou Não
Vias	
Tipo de produto	1-Coaxial, 2-Flat, 3-Paralelo, 4-Simples, 5-Par trançado não blindado (UTP), 6-Par trançado blindado (STP), 99-Outros (especifique)
Tensão	
Uso aeronáutico?	Sim ou Não
Possui seção transversal circular?	Sim ou Não
*Referência de licenciamento Inmetro	01-Produtos sujeitos a registro de objeto, 02-Produtos sujeitos a registro por lote, 03-Amostras/uso próprio, 04-Sujeito à análise para confirmação de isenção
*Detalhamento	01-Cabos de cobre para eletrodomésticos até 750 V, 02-Cabos com borracha EPR até 500 V, 03-Cabos com PVC até 500 V, 04-Cordões torcidos até 300 V, 999-Outros
*Categoria regulatória - Anvisa	99-Não se aplica, 80-Alimento, 81-Cosmético, 82-Dispositivo médico, 83-Medicamento, 84-Medicamentos controlados, 85-Referência, 86-Saneante, 87-Sangue/tecidos, 88-Fumígenos, 89-Mamadeiras, 90-Cannabis
Composição	
Detalhamento complementar	

## 4 | Discussão

Considerando que a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é um sistema de classificação de mercadorias regido por regras próprias — com destaque para as Regras Gerais de Interpretação (RGIs) — e organizado em uma estrutura hierárquica, torna-se essencial compreender esse arranjo ao definir os atributos do Catálogo de Produtos.

A estrutura da NCM divide-se em seções que agrupam produtos por similaridade. Cada seção contém capítulos

numerados que especificam categorias mais detalhadas; os capítulos se subdividem em posições de quatro dígitos, que podem ser ainda refinadas em subposições de até oito dígitos.

Como os atributos variam conforme o código NCM, é fundamental respeitar essa lógica de classificação técnica, que serve de base para a exigência ou não de determinados campos. Para fins didáticos, apresenta-se a seguir uma imagem ilustrativa dessa estrutura.

# Código NCM

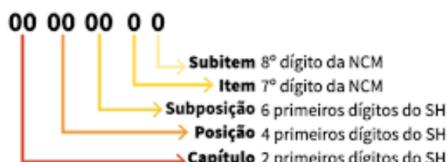


Figura 1 – Estrutura da Nomenclatura Comum do Mercosul

Pois bem, no caso 1 (NCM: 8481.30.00 - Válvulas de retenção), somos instados, na sequência que se apresenta, a preenchermos as seguintes informações: \*Denominação do produto; Modelo; Tratamento de superfície; Conjunto (Kit); Vazão (l/min); Tipo de produto; Tipo de válvula; Pressão de trabalho (bar); Tipo de acionamento; Uso aeronáutico?; Marca; Material constitutivo; \*Categoria regulatória – Anvisa; Composição e Detalhamento complementar.

O problema, no entanto, começa quando preenchemos o atributo, não obrigatório, “Tipo de produto”. No caso em questão colocamos a opção “4-Válvulas de retenção” por esta representar exatamente o produto em análise. Esse atributo, no entanto, é um atributo condicionado, ou seja, após seu preenchimento um novo campo, dessa vez de preenchimento obrigatório, requer que informemos o “Tipo de válvula”. Para esse campo nos são dadas as seguintes opções: 1-Válvulas tipo aerossol, 2-Válvulas solenoides, 3-Válvulas tipo gaveta, 4-Válvulas tipo globo, 5-Válvulas tipo esfera, 6-Válvulas tipo macho, 7-Válvulas tipo borboleta, 99-Outros (especifique).

Ocorre, contudo, que essa sistemática está em desacordo com as regras de classificação fiscal de mercadorias. Vejamos.

A posição 8481, da TEC, apresenta os desdobramentos abaixo:

Tabela 3 – Desdobramentos da posição 8481

8481.10.00	Válvulas redutoras de pressão
8481.20	Válvulas para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas
8481.30.00	Válvulas de retenção
8481.40.00	Válvulas de segurança ou de Soluções de Consulta
8481.80	Outros dispositivos
8481.90	Partes

Observem que o produto em questão, está expressamente contido na NCM 8481.30.00. Contudo, as novas informações solicitadas, por incrível que pareça,

são apenas encontradas no item 8481.80.9, que apresenta os desdobramentos abaixo:

Tabela 4 – Desdobramentos do item 8481.80.9

8481.80.9	Outros
8481.80.91	Válvulas tipo aerossol
8481.80.92	Válvulas solenoides
8481.80.93	Válvulas tipo gaveta
8481.80.94	Válvulas tipo globo
8481.80.95	Válvulas tipo esfera
8481.80.96	Válvulas tipo macho
8481.80.97	Válvulas tipo borboleta
8481.80.99	Outros

Conforme se observa nos desdobramentos acima, se escolhermos qualquer uma das opções dadas incorreremos num erro da classificação fiscal, uma vez que cada uma das opções apresenta seu próprio código NCM que por sua vez não representa a realidade do produto objeto da análise. Pior ainda, em nenhum momento do preenchimento ou até mesmo após o preenchimento as empresas serão alertadas para esse tipo de inconsistência, mas a fiscalização sim, pois para eles esse produto será marcado como erro de classificação fiscal.

Passamos, agora, a análise do caso 2 (cabo elétrico).

No código NCM 8544.42.00 (Munidos de peças de conexão), somos instados, na sequência que se apresenta, a preenchermos as seguintes informações: \*Denominação do produto; Marca; Modelo; Conjunto (Kit); Aplicação; Com conexões?; Vias; Tipo de produto; Tensão; Uso aeronáutico?; Possui seção transversal circular? \*Referência de licenciamento Inmetro; \*Detalhamento; \*Categoria regulatória – Anvisa; Composição; Detalhamento complementar.

Seguindo o mesmo critério do caso anterior, tomaremos como base para análise a estrutura da NCM. No caso em questão a posição 8544 apresenta o seguinte texto: “Fios, cabos (incluindo os cabos coaxiais) e outros condutores, isolados para usos elétricos (incluindo os envernizados ou oxidados anodicamente), mesmo com peças de conexão, cabos de fibras ópticas, constituídos por fibras embainhadas individualmente, mesmo com condutores elétricos ou munidos de peças de conexão.”

Pois bem, numa simples leitura identificamos que para um produto se enquadrar nessa posição ele precisa estar

“isolados para usos elétricos”. Nesse sentido, a NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, da presente posição, assim dispõe:

*“Esta posição compreende, desde que se encontrem isolados para usos elétricos, os fios, cabos e outros condutores (por exemplo, entrançados, tiras, barras) de quaisquer tipos, utilizados como condutores elétricos, que se destinem ao equipamento de máquinas ou instalações ou à montagem de redes internas ou externas (subterrâneas, submarinas, aéreas, etc.). Trata-se de toda uma gama de artigos, desde o mais simples fio isolado, às vezes muito fino, até os cabos complexos de grande diâmetro.”*

Dentre os atributos dessa mercadoria, há inclusive o campo “Com conexões?”, estruturado como uma pergunta booleana. No entanto, essa informação não é marcada com o símbolo \* e, portanto, não é obrigatória do ponto de vista do sistema. Em outras palavras, o Portal Único permite que o item seja gravado no Catálogo de Produtos mesmo que esse campo não seja preenchido.

Essa permissividade técnica, no entanto, não se estende ao campo jurídico-tributário: do ponto de vista da classificação fiscal, a resposta a esse atributo é determinante para a correta definição da NCM. O não preenchimento, ou o preenchimento incorreto, poderá resultar em descrição inexata, com potenciais autuações nos termos do art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

Isso evidencia a necessidade de que o responsável pelo preenchimento do Catálogo de Produtos possua, no mínimo, conhecimentos técnicos em NCM, para compreender que a ausência de exigência sistêmica não elimina a responsabilidade material pela exatidão das informações prestadas.

Como evidenciado nos casos analisados, existem oportunidades claras de melhoria que beneficiariam tanto os importadores quanto os órgãos de fiscalização. No entanto, tais pontos costumam passar despercebidos pelos intervenientes, seja por desconhecimento técnico, seja por limitações sistêmicas, considerando o volume expressivo de dados que fundamentou o desenvolvimento dos atributos.

Nesse contexto, a implementação do Catálogo de Produtos expôs a necessidade de uma validação prévia das classificações fiscais adotadas pelos importadores,

antes mesmo do preenchimento das informações no Portal Único. No mesmo sentido, identificou-se a urgência de ajustes estruturais nos sistemas ERP das empresas, a fim de que seus cadastros internos reflitam de forma coerente e atualizada as novas exigências técnicas associadas a cada mercadoria.

## 5 | Referencial Teórico e Marco Regulatório

Importante ressaltar que não estamos diante de uma mera invenção *tupiniquim*, pois embora o Catálogo de Produtos seja regulamentado principalmente pela Instrução Normativa RFB nº 2.128/2023, que disciplina as normas do Novo Processo de Importação (NPI) norma esta que foi complementada por diversas Notas Técnicas e Manuais da Receita Federal do Brasil, que visam orientar o preenchimento dos atributos, a estrutura da DUIMP e os requisitos para o licenciamento integrado, não estamos apenas diante de um esforço de modernização da aduana brasileira, mas também, em perfeito alinhamento com as diretrizes da Organização Mundial das Aduanas (OMA/WCO) e dos padrões internacionais adotados por blocos como a União Europeia e países da OCDE. Contudo, embora o avanço regulatório seja significativo, ainda persistem lacunas e interpretações ambíguas quanto à aplicabilidade prática dos atributos exigidos por NCM. A falta de uniformidade entre os diferentes órgãos intervenientes (como MAPA, Anvisa, Inmetro) também contribui para o aumento da complexidade e para a insegurança jurídica dos operadores uma vez que cada órgão possui suas próprias regras e lista de interesse (competência).

## 6 | Resultados e Discussão

Esta seção apresenta os principais achados do estudo, com base em dois casos práticos de preenchimento do Catálogo de Produtos no Novo Processo de Importação (NPI), representando cenários técnicos distintos, mas com desafios comuns: ambiguidade de atributos, necessidade de integração entre áreas técnicas e dificuldades com os sistemas corporativos (ERPs). Os códigos selecionados são amplamente utilizados em operações industriais e refletem o tipo de mercadoria que exige atenção especializada para o correto enquadramento fiscal e aduaneiro.

### Caso 1 – Válvulas de retenção (NCM 8481.30.00)

Essa NCM refere-se a dispositivos usados para permitir o fluxo de fluidos em apenas uma direção. Embora pareça uma mercadoria tecnicamente simples, o correto preenchimento dos seus atributos no Catálogo de Produtos pode ser desafiador.

Entre os principais atributos estão: material constitutivo (latão, ferro fundido, inox etc.), diâmetro de conexão, pressão de trabalho, tipo de rosca ou flange, aplicação (industrial, hidráulica, automotiva) e, eventualmente, normas técnicas de fabricação (como ASTM, ISO, DIN). O campo “Detalhamento Complementar” torna-se essencial para diferenciar válvulas de mesma classificação fiscal, mas com características técnicas específicas.

Aqui chamo atenção para o trecho do manual do CATÁLOGO DE PRODUTOS - OPERADOR ESTRANGEIRO – CLASSIF, que assim prevê:

*“Detalhamento complementar do produto: Destina-se a incluir informações que o importador considere relevantes sobre o produto.”*

O desafio comum está na padronização da descrição comercial versus a descrição técnica exigida, além da necessidade de envolvimento do setor de engenharia para fornecer informações corretas. Outro ponto crítico é o risco de subclassificação incorreta por omissão de atributos, o que pode impactar diretamente a liberação da mercadoria e comprometer o compliance da empresa.

#### Caso 2 – Cabos elétricos munidos de peças de conexão (NCM 8544.42.00)

Essa NCM é típica de produtos aplicados em sistemas elétricos, de automação, telecomunicação e máquinas industriais, e sua descrição técnica é fortemente influenciada pela aplicação e composição do cabo. Os principais atributos incluem: número de vias, bitola (seção transversal), tipo de isolamento (PVC, PE, XLPE etc.), tensão nominal, tipo de conector (macho, fêmea, rosqueado, baioneta etc.), grau de proteção (IP), material dos condutores (cobre, alumínio), blindagem, além do campo de aplicação (uso elétrico, eletrônico ou em comunicação de dados).

As dificuldades envolvem a correta leitura dos catálogos técnicos de fabricantes, que muitas vezes utilizam siglas e especificações em inglês ou de normas internacionais. É comum que o setor de compras ou logística preencha

os dados com base apenas na descrição da fatura comercial, o que leva a erros frequentes. A exigência de detalhamento técnico robusto contrasta com a realidade de muitos ERPs, que não estão configurados para armazenar e estruturar tais dados com precisão.

Além disso, a correta distinção entre uso elétrico, eletrônico ou de comunicação de dados é crucial para evitar divergências com a classificação fiscal. Um outro erro comum ao se referir a cabos elétricos é misturar a bitola com a tensão nominal. Por exemplo:

**Incorreto:** "Se falamos que o cabo elétrico tem uma bitola de 70 mm<sup>2</sup>, é incorreto afirmar que ele opera a uma tensão de 24 V."

**Correção:** A bitola de 70 mm<sup>2</sup> é adequada para correntes mais elevadas e, geralmente, é utilizada em sistemas de média ou alta tensão, como 2.000 V (2 kV). Portanto, associar uma bitola tão grande a uma tensão tão baixa como 24 V é um erro grosseiro que pode ser facilmente identificado por meio de uma inteligência artificial.

Como se observa estamos diante de uma atividade multifacetada que requer atenção acurada pelos intervenientes, sem eles os executores ou os fiscalizadores, que sem a qual poderá trazer prejuízos a todos os envolvidos.

Nota atual: à época da elaboração deste estudo, determinados atributos, como o campo “Com conexões?” (Sim ou Não) da NCM 8544.42.00, figuravam no sistema como opcionais. Com a publicação da Importação nº 074/2025, que eliminou mais de 1.600 atributos opcionais do Catálogo de Produtos, esse campo deixou de ser apresentado. Tal alteração reforça a característica dinâmica do Catálogo, no qual atributos podem ser incorporados ou suprimidos conforme critérios técnicos e regulatórios definidos pela Receita Federal.

## 7 | Conclusão: Entre a Automação e a Responsabilidade do Importador

Este estudo buscou analisar o funcionamento do Catálogo de Produtos no contexto do Novo Processo de Importação, com foco nas implicações práticas do preenchimento dos atributos vinculados à NCM. Os dois casos apresentados (válvulas e cabos elétricos) evidenciam gargalos na estrutura lógica do sistema e na clareza regulatória dos atributos exigidos.

A principal contribuição está em destacar que o sistema de Catálogo exige atributos de forma binária — obrigatórios e não obrigatórios — mas essa classificação não é suficiente para afastar a responsabilidade do importador diante de omissões técnicas. Conforme o art. 711 do Regulamento Aduaneiro, o importador está sujeito à sanção por prestar informações inexatas, ainda que o sistema não impeça o envio com base em atributos facultativos não preenchidos.

Surge, então, uma importante reflexão ética e jurídica: pode a Receita Federal autuar o contribuinte por um atributo tecnicamente exigível, mas não obrigatório no sistema? Este ponto fragiliza o princípio da confiança legítima e abre margem para autuações baseadas em subjetividades interpretativas.

Como destaca Oliveira (2022, p. 45), “subsiste obrigação ética de transparência no fornecimento de informações fiscais, impondo-se que o importador não seja surpreendido por requisitos não explicitados no sistema”. Essa observação reforça a tensão entre o dever de informação e a previsibilidade do ambiente regulatório — especialmente quando o sistema permite omissões formais, mas pune ausências materiais.

Recomenda-se que a Receita Federal: (i) publique guias interpretativos para cada NCM com exemplos práticos de preenchimento; (ii) promova harmonização entre os órgãos intervenientes (como Anvisa, MAPA e Inmetro); e (iii) implemente alertas automáticos no Portal Único para inconsistências entre atributos e códigos NCM.

Do ponto de vista empresarial, sugere-se: (i) revisão completa da base de cadastros de itens nos ERPs; (ii) envolvimento do setor técnico/engenharia nos projetos de classificação fiscal; e (iii) capacitação contínua dos times de importação para o correto preenchimento dos atributos.

O Catálogo de Produtos é, sem dúvida, um avanço. Mas ainda carece de ajustes para que sua função de padronização e compliance não se transforme em armadilha para os operadores que, mesmo com boa-fé, podem ser surpreendidos por exigências não transparentes. Essa sistematização de dados técnicos favorece a integração com sistemas como o SISAM (Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina), desenvolvido no âmbito da Receita Federal, cujo propósito é otimizar a análise de risco por meio de modelos de inteligência artificial. Como explica Jambeiro Filho (2020), o SISAM representa uma

mudança de paradigma no processo de fiscalização, ao aplicar aprendizado de máquina para aprimorar a seleção aduaneira com base em dados estruturados, promovendo maior eficiência e previsibilidade nas ações de controle. Trata-se de um novo estágio no controle aduaneiro brasileiro, que se apoia na qualidade dos dados estruturados como fundamento para ações preditivas e preventivas.

Importa ressaltar que o Catálogo de Produtos é uma ferramenta dinâmica, sujeita a ajustes técnicos e normativos. A depender do momento da análise, determinados atributos podem ser incluídos, alterados ou suprimidos pela administração aduaneira, conforme critérios técnicos e regulatórios. Exemplo disso é a recente publicação da Importação nº 074/2025, que anunciou a exclusão de mais de 1.600 atributos não obrigatórios, impactando diretamente a lógica de preenchimento e validação de dados pelo sistema. Essa característica reforça a necessidade de abordagens analíticas flexíveis, capazes de dialogar com a natureza evolutiva do sistema.

## Referências Bibliográficas

BIZELLI, João dos Santos. Classificação Fiscal de Mercadorias. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Estatísticas de Comércio Exterior em Dados Abertos. Disponível em:

<https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/comercio-exterior/estatisticas/base-de-dados-bruta>.

Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Declaração Única de Importação (DUIMP). Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduan-a-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/sistemas/duimp>.

Acesso em: 10 jul. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Importação nº 074/2025 – Receita Federal eliminará mais de 1.600 atributos opcionais do Catálogo de Produtos. Disponível em:

<https://www.gov.br/siscomex/pt-br/noticias/noticias-siscomex-importacao/Comunicados/importacao-no-2025-074>.

Acesso em: 06 ago 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Nomenclatura Comum do Mercosul. Disponível em:  
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduanas-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm>.

Acesso em: 10 jul. 2025.

FILHO, Jorge Eduardo de Schouair Jambeiro. Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina. Disponível em:  
<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4622/1/1%C2%BA%20lugar%20do%2014%C2%BA%20Premio%20RFB.pdf>.

Acesso em: 06 jul. 2025.

MANUAL do Catálogo de Produtos – Operador Estrangeiro – CLASSIF. Disponível em:  
<https://www.gov.br/siscomex/pt-br/arquivos-e-imagens/2021/10/CAT V7.pdf>.

Acesso em: 07 jul. 2025.

MORINI, Cristiano K. G.; CUNHA, Daniele D. A paradigm shift in cross-border e-commerce regulatory compliance: evidence from Brazil. World Customs Journal, v. 17, n. 2, 2023. Disponível em:  
<https://worldcustomsjournal.org/archives/volume-17-number-2-september-2023/>.

Acesso em: 06 jul. 2025.

OLIVEIRA, Rafael Kauê Feltrim. Ética Tributária. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022. Disponível em:  
[https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC SP-1\\_94fa78081\\_96a3c3d7bc6fdfa5a594d9f](https://bdtd.ibict.br/vufind/Record/PUC SP-1_94fa78081_96a3c3d7bc6fdfa5a594d9f).

Acesso em: 06 jul. 2025.

PORTARIA COANA Nº 77, DE 26 DE SETEMBRO DE 2018. Estabelece os procedimentos para execução do projeto-piloto do Novo Processo de Importação e o despacho aduaneiro por meio de Declaração Única de Importação - DUIMP. Disponível em:  
<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=367748>.

Acesso em: 06 jul. 2025.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988. Promulga a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/D97409.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/D97409.htm).

Acesso em: 06 jul. 2025.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto nº 2.376, de 12 de novembro de 1997. Altera a Nomenclatura Comum do MERCOSUL e as alíquotas do Imposto de Importação e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D2376.htm#art8](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D2376.htm#art8).

Acesso em: 06 jul. 2025.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm).

Acesso em: 10 jul. 2025.

RESOLUÇÃO CAMEX Nº 06, DE 05 DE FEVEREIRO DE 2013. Dispõe sobre o Detalhamento Brasileiro de Nomenclatura (DBN) e institui o Grupo Técnico de Gestão do Detalhamento Brasileiro de Nomenclatura – GDBN. Disponível em:

[https://www.informanet.com.br/Prodinfo/mcf/resolucoes%20camex/resolucao\\_camex\\_6\\_2013.html](https://www.informanet.com.br/Prodinfo/mcf/resolucoes%20camex/resolucao_camex_6_2013.html).

Acesso em: 07 jul. 2025.

RESOLUÇÃO GECEX Nº 272, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2021. Altera a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM e a Tarifa Externa Comum - TEC para adaptação às modificações do Sistema Harmonizado (SH-2022). Disponível em:

<https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-gecex-n-272-de-19-de-novembro-de-2021-362755288>.

Acesso em: 07 jul. 2025.

SISCOMEX. Atributos no Novo Processo de Importação (NPI). Disponível em:

<https://www.gov.br/siscomex/pt-br/programa-portal-unico/atributos-novo-processo-de-importacao-npi>.

Acesso em: 07 jul. 2025.

# Do incentivo à proteção: análise normativa e econômica da tributação de veículos eletrificados no Brasil

## *From incentive to protection: a normative and economics analysis of the taxation electrified vehicles in Brazil*

Cleide Lins de Almeida

Analista-Tributária da Receita Federal do Brasil. Bacharel em Ciências Contábeis. Pós-graduada em Direito Tributário e Ciências de Dados.

Regina Cleide Teixeira

Doutora em Engenharia da Produção pela UFSC. Bacharel em Ciências Contábeis. Professora do Programa de Pós-graduação do PPAD/UNAMA.

Sandro Virgílio Prado Ribeiro

Doutorando do PPAD/UNAMA. Mestre em Administração pela UFRPE. Graduado em Direito, Economia, Administração e Ciências Contábeis. Professor na Universidade de Pernambuco (UPE).

### RESUMO

Este artigo analisa a política tributária brasileira voltada à importação de veículos eletrificados sob a ótica do Direito Tributário, da Economia e da Administração. Com base em pesquisa qualitativa e documental, examina-se a transição da política de isenção do Imposto de Importação (2015–2023) para um modelo de recomposição gradual das alíquotas (a partir de 2024), articulada à estratégia nacional de reindustrialização e atração de investimentos produtivos. O estudo aborda o uso extrafiscal do tributo como instrumento de intervenção estatal, destacando os limites da discricionariedade administrativa e os mecanismos de controle normativo aplicáveis. Por fim, avaliam-se os impactos concretos da política tarifária sobre a instalação de montadoras estrangeiras no país, com destaque para os casos da BYD e da GWM, reforçando a importância de políticas públicas integradas para o fortalecimento da competitividade nacional.

**Palavras-chave:** Política tributária. Direito Tributário. Extrafiscalidade.

### ABSTRACT

This article analyzes Brazilian tax policy on the import of electrified vehicles from the perspective of tax law, economics, and administration. Based on qualitative and documentary research, the article examines the transition from the import tax exemption policy (2015–2023) to a model of gradual rate adjustment (starting in 2024), aligned with the national strategy of reindustrialization and attraction of productive investments. The study addresses the extra-fiscal use of the tax as an instrument of state intervention, highlighting the limits of administrative discretion and the applicable regulatory control mechanisms. Finally, the article assesses the concrete impacts of tariff policy on the establishment of foreign automakers in the country, highlighting the cases of BYD and GWM, reinforcing the importance of integrated public policies for strengthening national competitiveness.

**Keywords:** Tax policy. Tax law. Extra-fiscality.

## 1 | Introdução

A tributação sobre a importação de veículos eletrificados no Brasil passou por mudanças substanciais ao longo da última década, refletindo a interação entre política tributária, desenvolvimento tecnológico e estratégias de inserção competitiva da indústria nacional.

Entre 2015 e 2023, vigorou uma política de isenção total do Imposto de Importação sobre veículos elétricos e híbridos, com o objetivo de estimular o consumo dessas tecnologias emergentes e promover a modernização da matriz veicular brasileira. A partir de 2024, no entanto, essa política foi revista e substituída por um cronograma de recomposição gradual das alíquotas, em linha com a estratégia de reindustrialização do país, especialmente no setor automotivo.

Esse processo foi acompanhado por medidas estruturantes de fomento, como a criação do Programa Mobilidade Verde e Inovação (MOVER), conduzido pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC). O MOVER tem como objetivo promover a eficiência energética e a inovação tecnológica por meio de instrumentos fiscais seletivos, como o IPI Verde — mecanismo que concede incentivos tributários escalonados conforme o grau de sustentabilidade dos veículos produzidos no território nacional ou importados (MDIC, 2025).

O programa prevê, entre 2025 e 2028, a destinação de mais de R\$ 15 bilhões em créditos financeiros às empresas participantes, como forma de induzir investimentos industriais de longo prazo em tecnologias limpas e competitivas.

No cerne dessas medidas está a tentativa do Estado brasileiro de transformar o Brasil de importador de veículos eletrificados em um centro produtivo estratégico, apto a integrar cadeias globais de valor com maior densidade tecnológica. Essa estratégia envolve tanto a proteção da indústria nacional por meio do Imposto de Importação quanto a atração de novas montadoras por meio de incentivos regulatórios e fiscais.

Sob a ótica do Direito Tributário, esse cenário desafia os limites da função extrafiscal dos tributos e da discricionariedade administrativa; sob a perspectiva da teoria econômica e da Administração, remete às proposições sobre a construção da vantagem

competitiva das nações e o marketing estratégico de lugares.

Este artigo tem por objetivo, portanto, analisar à luz do Direito Tributário e da Economia e Administração as estratégias tributárias adotadas pelo governo federal para atrair montadoras de veículos elétricos e eletrificados ao Brasil.

## 2 | Metodologia

A metodologia utilizada para a construção deste artigo adota uma abordagem qualitativa, fundamentada em pesquisa documental e normativa, por ser compatível com estudos de análise de políticas públicas tributárias. Segundo Gil (2019), a pesquisa qualitativa busca compreender fenômenos em sua complexidade, privilegiando a interpretação contextualizada de dados. No campo do Direito Tributário e da Administração, essa abordagem permite examinar o fenômeno jurídico não apenas em sua dimensão normativa, mas também em seus impactos econômicos e institucionais.

A técnica central utilizada foi a análise documental para investigar não apenas o conteúdo explícito, mas também os pressupostos, contextos e intencionalidades que permeiam a formulação das normas. Foram consultadas fontes primárias, como a Constituição Federal de 1988, decretos do Poder Executivo (a exemplo do Decreto nº 11.428/2023) e resoluções do Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior (GCEX) e relatórios governamentais, além de dados setoriais (ANFAVEA, MDIC) e estatísticas sobre a produção e importação de veículos eletrificados no Brasil.

No plano teórico, recorreu-se à doutrina jurídica e administrativa, em obras clássicas e contemporâneas sobre extrafiscalidade tributária e sobre vantagem competitiva nacional. Tal procedimento foi fundamental para que diferentes referenciais interpretativos pudessem enriquecer a análise do objeto.

Metodologicamente, a análise perpassou por três eixos: normativo com a identificação e exame das normas jurídicas que estruturam a tributação de veículos eletrificados; doutrinário através da sistematização de contribuições acadêmicas em Direito Tributário, Economia e Administração sobre extrafiscalidade e políticas industriais e empírico com levantamento de dados setoriais sobre importações, investimentos e

instalação de montadoras estrangeiras no Brasil (BYD e GWM).

O recorte temporal compreendeu o período 2015 a 2025, abrangendo a política de isenção tributária (2015–2023) e a recomposição gradual de alíquotas iniciada em 2024. A escolha desse marco temporal justifica-se por corresponder às fases de maior transformação normativa e institucional no tratamento tributário de veículos eletrificados no Brasil.

### 3 | Panorama institucional e histórico

#### 3.1 | Governo Dilma Rousseff

Em 2015, o governo federal, sob a presidência de Dilma Rousseff, zerou o Imposto de Importação para algumas categorias de veículos eletrificados. A política de isenção abrangeu três categorias tecnológicas distintas: os veículos elétricos a bateria (*Battery Electric Vehicles – BEV*), os veículos híbridos convencionais (*Hybrid Electric Vehicles – HEV*) e os veículos híbridos plug-in (*Plug-in Hybrid Electric Vehicles – PHEV*). A compreensão técnico-econômica de cada uma dessas categorias é essencial para avaliar os efeitos da política tributária sobre o mercado nacional de mobilidade, a estrutura da indústria automotiva e os objetivos estratégicos e ambientais do Estado brasileiro (GOVERNO, 2025).

#### 3.2 | Categorias de veículos eletrificados

Os BEV são veículos totalmente elétricos, movidos exclusivamente por motores elétricos alimentados por baterias recarregáveis. Não possuem motor a combustão interna nem tanque de combustível fóssil, o que os caracteriza como veículos de emissão zero em operação. A energia armazenada na bateria é convertida diretamente em tração, garantindo elevado rendimento energético e significativa redução de poluentes locais. Do ponto de vista ambiental, os BEVs são os que mais se alinham às metas de descarbonização da matriz de transporte urbano (Fernandes, 2018).

Os HEV possuem um motor a combustão interna com um ou mais motores elétricos. A bateria elétrica, de capacidade limitada, é recarregada exclusivamente pelo funcionamento do motor a combustão e pela frenagem regenerativa. Esse sistema híbrido permite reduzir o consumo de combustível e as emissões, especialmente em ambientes urbanos, onde o motor elétrico pode

operar em baixa velocidade ou durante paradas frequentes. Contudo, os HEVs ainda dependem predominantemente de combustíveis fósseis para sua operação contínua, o que limita seu impacto ambiental em comparação aos veículos totalmente elétricos (Fernandes, 2018).

Já os PHEV (*Plug-in Hybrid Electric Vehicles*) combinam propulsão elétrica e combustão, mas com a vantagem de poderem ser recarregados por meio de conexão à rede elétrica externa (*plug-in*). Essa característica confere maior autonomia em modo exclusivamente elétrico, permitindo que trajetos urbanos de curta e média distância sejam realizados sem qualquer consumo de combustível fóssil. Os PHEVs, portanto, funcionam como uma solução de transição tecnológica, ao conciliarem flexibilidade operacional com redução parcial das emissões veiculares (Fernandes, 2018).

Do ponto de vista jurídico-tributário, a diferenciação entre BEV, HEV e PHEV é fundamental para a formulação de políticas públicas específicas, tanto para fins de concessão de incentivos fiscais quanto para a definição de metas de transição energética e industrial. Cada tecnologia possui impactos distintos sobre a cadeia produtiva nacional, o consumo energético, a infraestrutura de recarga e os compromissos climáticos internacionais assumidos pelo Brasil.

Dessa forma, a análise da tributação sobre veículos eletrificados deve considerar tais especificidades, evitando soluções normativas generalistas que desconsiderem os diferentes graus de eletrificação e seus respectivos efeitos econômicos, industriais e ambientais.

#### 3.3 | Retorno gradual dos tributos no governo Lula (2024–2026)

Em 10 de novembro de 2023, o Comitê Executivo de Gestão da Câmara de Comércio Exterior (Gecex-Camex) aprovou um cronograma escalonado de recomposição do Imposto de Importação (II) sobre veículos eletrificados, encerrando o ciclo de isenção iniciado em 2015 no Governo Dilma Rousseff. A medida entrou em vigor em janeiro de 2024 e prevê que, até julho de 2026, todas as categorias de veículos eletrificados atinjam a alíquota máxima permitida pelo Mercosul, de 35%, já aplicada aos veículos a combustão importados. A medida teve como justificativa central a necessidade de reequilibrar o mercado, proteger a indústria nacional e

estimular a internalização da produção de veículos com maior densidade tecnológica (BRASIL, 2025).

**Tabela 1 – Cronograma de cobrança de Imposto sobre importação de carros eletrificados**

Categoria de veículo	Jan/ 2024	Jul/ 2024	Jul/ 2025	Jul/ 2026
Veículos 100% elétricos (BEV)	10%	18%	25%	35%
Híbridos convencionais (HEV)	15%	25%	30%	35%
Híbridos plug-in (PHEV)	12%	20%	28%	35%

Fonte: elaborado pelos autores (BRASIL, 2025)

Em complemento ao plano de recomposição, o Gecex deliberou, em julho de 2025, pela antecipação da tributação de 35% sobre veículos eletrificados importados em regime de CKD (Completely Knocked Down) e SKD (Semi Knocked Down) — desmontados ou semimontados, enviados ao país em partes para montagem local. Inicialmente prevista para entrar em vigor em julho de 2028, a nova tarifa será aplicada já a partir de janeiro de 2027, como forma de coibir estratégias de elisão tributária e fortalecer a nacionalização integral da cadeia produtiva.

A seguir, apresenta-se um panorama das vendas de veículos eletrificados no primeiro semestre de 2025, por tipo tecnológico, marca e modelo. A tabela destaca os modelos enquadrados nas categorias BEV, PHEV e HEV, as quais estão diretamente sujeitas ao regime tributário escalonado:

**Tabela 2 – Veículos eletrificados mais vendidos no Brasil (1º semestre de 2025)**

Categoria	Modelo	Marca	Und. vendidas (1º sem. 2025)
BEV – Elétrico a bateria	Dolphin Mini	BYD	13.222
	Dolphin	BYD	6.288
	EX30	Volvo	2.035
PHEV – Híbrido plugin	Song Pro GS	BYD	11.118
	King	BYD	6.257
	Song Plus	BYD	5.842
HEV – Híbrido convencional	Corolla Cross XRX	Toyota	4.354
	Corolla (sedã)	Toyota	2.534
	Haval H6 HEV2	GWM	2.944

Fonte: elaborado pelos autores (ANFAVEA, 2025)

## 4 | A Discretariedade do executivo na fixação de alíquotas de importação

O Imposto de Importação não tem finalidade meramente arrecadatória, mas sobretudo exerce função extrafiscal — ou seja, regula comportamentos econômicos, protege a indústria nacional e orienta decisões de consumo e investimento. A extrafiscalidade representa tanto renúncia quanto majoração tributária visando objetivos econômicos ou sociais, sem foco exclusivo na arrecadação pública (Nabais, 2020).

Conforme o art. 153, § 1º da Constituição Federal, o Poder Executivo pode alterar alíquotas por meio de decreto, sem lei formal, desde que respeite a reserva legal para criação do tributo. O dispositivo constitucional estabelece que as alíquotas podem ser modificadas “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei” (BRASIL, 1998).

Regulamentando esse comando, o art. 6º, inciso IV, do Decreto 11.428/2023 confere ao Comitê Executivo de Gestão (GECEX) da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) competência para “estabelecer as alíquotas do imposto de importação, observados os limites legais” isso significa que atualmente as alíquotas de importação são definidas mediante resoluções do GECEX, órgão colegiado do Executivo composto por titulares de ministérios estratégicos (BRASIL, 2023).

A jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconhece a discretariedade da CAMEX na fixação de tarifas de importação, conferindo-lhe autonomia para decidir com base em critérios de conveniência e oportunidade, sem que isso gere direito subjetivo ao particular (RE 570.680/RS, MS 11.285/DF).

Dessa forma, evidencia-se que a política tarifária no Brasil se insere no campo da discretariedade administrativa qualificada por parâmetros legais e constitucionais, permitindo ao Executivo agir com flexibilidade frente às dinâmicas do comércio internacional e aos interesses estratégicos da economia nacional para assegurar sua legitimidade democrática.

### 4.1 | A extrafiscalidade e o Controle da Discretariedade do Executivo na Política Tarifária

A extrafiscalidade, conforme delineada por Bomfim (2014), deve ser compreendida como a utilização de normas tributárias com finalidade diversa da mera arrecadação, assumindo o papel de instrumento de intervenção estatal no domínio econômico. No caso do Imposto de Importação, essa característica assume centralidade ao se reconhecer que suas alterações visam frequentemente induzir comportamentos econômicos, proteger setores produtivos e promover estratégias de desenvolvimento nacional.

No contexto da reindustrialização e da inserção soberana do Brasil em cadeias globais de valor, a recomposição gradual das tarifas sobre veículos elétricos e híbridos — até então isentos — representa um claro exemplo da função extrafiscal operada por via da tributação. A tese reconhece que, embora essa função seja legítima e constitucionalmente prevista, ela não pode ser exercida de forma ilimitada ou dissociada de finalidades públicas previamente estabelecidas pelo ordenamento jurídico.

Sob esse enfoque, o exercício da competência discricionária do Poder Executivo para alterar alíquotas do Imposto de Importação deve respeitar balizas constitucionais explícitas e implícitas. O artigo 153, §1º, da Constituição Federal autoriza o Executivo a alterar alíquotas mediante decreto, desde que observadas as condições e os limites legais. No entanto, Bomfim (2014) sustenta que o controle da extrafiscalidade deve ocorrer a partir de critérios normativos, notadamente os princípios da legalidade, isonomia e proporcionalidade. A proposta de um protocolo decisório desenvolvido na tese busca permitir ao Poder Judiciário verificar, por exemplo, se a alteração tarifária atende a uma finalidade constitucionalmente legítima e se os meios escolhidos são adequados, necessários e proporcionais ao fim pretendido. Assim, o controle da extrafiscalidade não impede a atuação do Executivo, mas exige que ela seja fundamentada, motivada e compatível com o regime jurídico tributário.

A perspectiva funcional do direito tributário, defendida na tese, não apenas reconhece o caráter estratégico dos tributos como instrumentos de política econômica, como também reafirma o papel do Judiciário na proteção contra eventuais desvios de finalidade ou arbitrariedades. Isso se mostra especialmente importante em contextos de guerra comercial, reconfiguração geoeconômica global ou pressão por políticas protecionistas. O Judiciário, conforme propõe Bomfim, não deve julgar a conveniência da política

pública em si, mas sim a sua compatibilidade com o texto constitucional. O controle de constitucionalidade das normas extrafiscais, portanto, opera como um mecanismo de equilíbrio entre a liberdade de formulação de políticas pelo Executivo e a preservação de garantias fundamentais dos contribuintes, incluindo a previsibilidade, a segurança jurídica e o respeito à capacidade contributiva. Ao permitir o manejo do Imposto de Importação como instrumento extrafiscal — como no caso da política tarifária sobre veículos eletrificados — o ordenamento impõe, simultaneamente, um compromisso com a transparência, a motivação pública e a coerência com os objetivos constitucionais, sob pena de invalidação judicial das medidas.

## 5 | Estratégias de atração de indústrias e a vantagem competitiva

A política de recomposição tarifária aplicada pelo Brasil ao setor automotivo eletrificado deve ser analisada não apenas sob a ótica tributária e regulatória, mas também como instrumento inserido em uma estratégia mais ampla de fortalecimento da competitividade nacional.

Segundo Porter (1990), a vantagem competitiva das nações não decorre de fatores tradicionais como recursos naturais ou mão de obra barata, mas sim da capacidade sistêmica de criar, sustentar e ampliar setores industriais inovadores e produtivos. Essa vantagem se forma a partir da interação entre quatro elementos centrais do chamado modelo diamante de Porter: as condições dos fatores de produção; as condições de demanda doméstica; as indústrias correlatas e de apoio; e a estratégia, estrutura e rivalidade das empresas locais. A ação do governo deve se concentrar em criar um ambiente institucional e competitivo que estimule inovação, qualificação tecnológica e encadeamento produtivo interno — exatamente o que se busca com a atração de montadoras de veículos elétricos para o Brasil.

Nesse sentido, políticas como a elevação gradual do Imposto de Importação sobre veículos eletrificados importados, aliadas a programas como o MOVER, funcionam como alavancas para transformar o Brasil de um mercado consumidor passivo em um polo de produção estratégica de tecnologias verdes. Trata-se de uma aplicação concreta do que Porter chama de desafios competitivos domésticos como motor de excelência internacional: ao restringir a concorrência externa

excessiva e assimétrica, cria-se um espaço regulado e previsível para o investimento produtivo local, inclusive de empresas estrangeiras que desejam internalizar parte da cadeia (Porter, 1990).

A vantagem competitiva, portanto, passa a ser construída não apenas pela lógica do mercado, mas pela indução institucional estratégica, articulando política industrial, ambiental e tributária de forma coordenada e orientada ao desenvolvimento de longo prazo adotando estratégias coordenadas para atrair investimentos estrangeiros diretos, desenvolver indústrias prioritárias e posicionar-se como destinos preferenciais para capital produtivo (Kotler et. al., 1997).

Ao estabelecer um marco normativo previsível e ao utilizar instrumentos tributários como o Imposto de Importação de forma estratégica, o Brasil se insere nesse modelo de promoção de sua imagem como nação produtiva e verde, fortalecendo sua reputação perante investidores e parceiros industriais. Assim, a política industrial e vantagem competitiva não são esferas isoladas, mas componentes integrados de uma estratégia nacional de desenvolvimento.

## 6 | Resultados recentes da política industrial e tarifária brasileira: BYD e GWM

A recente movimentação de grandes montadoras globais para instalação de unidades produtivas no Brasil revela efeitos concretos da política industrial e tarifária adotada pelo governo federal, especialmente no que se refere à indução de investimentos estrangeiros diretos (IED) e ao fomento à cadeia produtiva nacional. Dentre os casos mais emblemáticos estão as empresas Build Your Dreams (BYD) e Great Wall Motors (GWM), ambas de origem chinesa e voltadas à produção de veículos eletrificados.

A BYD iniciou, em julho de 2025, os testes de produção de seus primeiros veículos na planta de Camaçari, na Bahia. O empreendimento, com investimento estimado em R\$ 5,5 bilhões, ocupa uma área de 4,6 milhões de metros quadrados e está projetado para ser o maior complexo industrial da América do Sul dedicado à fabricação de veículos elétricos.

Inicialmente, a operação seguirá no regime Semi Knocked Down (SKD), com montagem de kits semi-desmontados importados, mas há previsão de crescente nacionalização de componentes. A

expectativa é produzir 50 mil unidades já em 2025, 150 mil em 2026 e atingir a marca de 600 mil veículos por ano até 2030, demonstrando uma estratégia de inserção gradual e escalonada na cadeia automotiva brasileira.

Paralelamente, a GWM iniciou as atividades de sua unidade fabril em Iracemápolis (SP), em agosto de 2025. Também iniciou a operação em formato SKD, voltada à montagem local de modelos eletrificados. A operação conta com processos produtivos avançados, incluindo pintura local, etapa que eleva o grau de nacionalização dos veículos e cumpre exigências normativas do Mercosul. A empresa projeta nacionalizar até 35% dos componentes utilizados, o que evidencia uma estratégia de integração produtiva e de aproveitamento das políticas de incentivo regionais.

A entrada dessas montadoras no país se dá em um contexto de reestruturação global da indústria automotiva, com transição tecnológica voltada à eletrificação e reconfiguração das cadeias globais de valor. Os casos da BYD e da GWM ilustram, portanto, os efeitos concretos de uma estratégia que combina incentivos econômicos, mecanismos extrafiscais e ações de política industrial orientadas à atração de capitais produtivos e ao adensamento tecnológico da economia nacional.

## 7 | Conclusão

A reconfiguração da política tarifária brasileira sobre veículos eletrificados, especialmente a partir de 2024, revela uma inflexão estratégica no uso do Imposto de Importação como instrumento de política industrial e ambiental. A mudança de paradigma, que substitui a isenção plena por um modelo de recomposição escalonada das alíquotas, articula objetivos múltiplos: proteger a indústria nacional, induzir investimentos produtivos e promover a transição tecnológica rumo a uma economia de baixo carbono.

Sob a ótica do Direito Tributário, verifica-se a utilização legítima da função extrafiscal, com base em dispositivos constitucionais que conferem ao Poder Executivo discricionariedade regulada na gestão das tarifas aduaneiras. No entanto, como demonstrado ao longo do artigo, essa atuação não está imune a controles jurídico-normativos, devendo respeitar os princípios da legalidade, isonomia, proporcionalidade e motivação administrativa. A teoria da extrafiscalidade limitada, aqui debatida, sustenta que a liberdade de formulação de

políticas públicas deve coexistir com garantias fundamentais dos contribuintes, assegurando previsibilidade e segurança jurídica.

Do ponto de vista da Administração e da Economia, a política tarifária adotada pelo Brasil se insere em uma estratégia mais ampla de construção de vantagem competitiva nacional. A atração das montadoras BYD e GWM ao território brasileiro evidencia o êxito de uma abordagem coordenada entre instrumentos tributários, programas de fomento (como o MOVER) e regulação orientada à inovação. Trata-se de um movimento que repositiona o país como ator relevante na geoconomia da mobilidade elétrica e aponta para uma inserção mais qualificada nas cadeias globais de valor.

Em síntese, a experiência brasileira recente demonstra que a tributação, quando orientada por critérios técnicos, constitucionais e estratégicos, pode operar como catalisador do desenvolvimento econômico sustentável. A política pública tributária não deve ser analisada apenas sob uma perspectiva arrecadatória, mas também enquanto mecanismo legítimo de transformação estrutural, capaz de alinhar objetivos econômicos, ambientais e industriais de forma sinérgica e efetiva.

## Referências bibliográficas

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Acesso em: 6 ago. 2025.

BRASIL. Decreto nº 11.428, de 2 de março de 2023. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2023-2026/2023/decreto/D11428.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2023-2026/2023/decreto/D11428.htm).

Acesso em: 6 ago. 2025.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo (Tese de Doutorado), USP, 2014.

FERNANDES, Rafael Barros de Paula. Automóveis elétricos: tipos, mercados, tecnologias e políticas públicas de incentivo. São Paulo (Dissertação de Mestrado), USP, 2018.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Atlas, 2019.

GOVERNO elimina imposto de importação para carros elétricos. In: Direito Ambiental.com, out. (2015). Disponível em:

<https://direitoambiental.com/governo-elimina-imposto-de-importacao-para-carros-eletricos/>.

Acesso em 5 ago. 2025.

KOTLER, Philip; JATUSRIPITAK, Somkid; MAESINCEE, Suvit. O Marketing da Nações: uma abordagem estratégica para construir as riquezas nacionais. São Paulo: Futura, 1997.

MDIC – Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Descarbonização: Presidente sanciona lei do Programa Mover. Disponível em:

<https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2024/junho/presidente-sanciona-lei-do-programa-mover>.

Acesso em 6 ago. 2025.

PORTER, Michael. A Vantagem Competitiva das Nações. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

# O entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural e os reflexos sobre o polo naval de Rio Grande

*The customs warehouse of goods intended for research and mining of oil and natural gas reserves and reflections on the Rio Grande naval center*

Carlos Frederico Schwochow de Miranda

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Pós-graduado em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior – UCB. Ex-Conselheiro titular da Terceira Seção do CARF.

## RESUMO

Este artigo se propõe a discutir o papel desempenhado pelo Estado como indutor do desenvolvimento econômico e social, tendo como referência o período que se iniciou no Brasil em 2006, quando a Petrobras anunciou a descoberta de enormes reservas de petróleo e gás natural na camada de pré-sal da costa brasileira. Essa descoberta propiciou novas perspectivas de investimentos no setor de petróleo e gás, sobretudo no desenvolvimento de novas soluções para as atividades de exploração e produção offshore. Dentre os diversos incentivos adotados pelo Governo Federal para o setor, é analisada a política de conteúdo local implementada a partir de 2005 e a utilização dos regimes aduaneiros especiais como instrumentos de política econômica, fomentando o comércio e a indústria nacional. O trabalho tem foco no regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País. A partir das diversas políticas públicas implementadas, a pesquisa discute ao final os reflexos para o Polo Naval de Rio Grande, no que diz respeito à infraestrutura instalada (estaleiros) e projetos concluídos.

**Palavras-chave:** Desenvolvimento. Políticas públicas. Conteúdo local. Regimes aduaneiros especiais. Entreposto aduaneiro.

## ABSTRACT

This article proposes to discuss the role played by the State as an inducer of economic and social development, having as reference the period that began in Brazil in 2006, when Petrobras announced the discovery of enormous oil and natural gas reserves in the pre-salt from the Brazilian coast. This discovery provided new perspectives for investments in the oil and gas sector, especially in the development of new solutions for offshore exploration and production activities. Among the various incentives adopted by the Federal Government for the sector, the local content policy implemented from 2005 onwards and the use of special customs regimes as instruments of economic policy, promoting trade and national industry, are analyzed. The work focuses on the special customs regime for the bonded warehouse of goods intended for research and mining of oil and natural gas deposits under construction or conversion in the country. From the various implemented public policies, the research discusses at the end the reflections for the Naval Pole of Rio Grande, regarding the installed infrastructure (shipyards) and completed projects.

**Keywords:** Development. Public policy. Local Content. Special customs regimes. Customs warehouse.

## 1 | Introdução

A garantia do desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme previsto no inciso II do artigo 3º da Carta Magna de 1988. Nossa Constituição estabelece um plano de direção, objetivando uma evolução política e traçando diretrizes para a utilização do poder estatal em busca do progresso econômico e social.

Portanto, deve o Estado intervir na economia através de políticas públicas apropriadas, algumas das quais serão tratadas no presente trabalho, utilizando mecanismos próprios, dentro de limites pré-estabelecidos e seguros, de forma que se induza o comportamento econômico desejado. Nesse sentido, a intervenção estatal torna-se inerente a garantia dos objetivos pretendidos pela Constituição Federal, sendo necessária para a efetivação de seus objetivos.

No que diz respeito ao desenvolvimento econômico dos países atualmente considerados desenvolvidos, em sua perspectiva histórica, é bastante interessante atentar às palavras do economista Ha-Joon Chang (2004), muitas no sentido contrário ao que diversos organismos internacionais preconizam:

Atualmente, os países em desenvolvimento estão sofrendo uma enorme pressão, por parte das nações desenvolvidas e das políticas internacionais de desenvolvimento controladas pelo establishment, para adotar uma série de “boas políticas” e “boas instituições” destinadas a promover o desenvolvimento econômico. Segundo essa agenda, “boas” são as políticas prescritas pelo chamado consenso de Washington em geral. Entre elas figuram políticas macroeconômicas restritivas, a liberalização do comércio internacional e dos investimentos, a privatização e a desregulamentação. “Instituições boas” são, essencialmente, as existentes nos países desenvolvidos, sobretudo nos anglo-saxônicos (CHANG, 2004, p. 11-12).

No entanto, quando o autor tenta responder à pergunta: “como os países ricos enriqueceram de fato?”, algumas surpresas interessantes surgem:

A resposta mais sucinta é que eles não seriam o que são hoje se tivessem adotado as políticas e as instituições que agora recomendam às nações em desenvolvimento. Muitos recorreram ativamente a políticas comerciais e industriais “ruins”, como a de proteção à indústria nascente e a de subsídios à exportação – práticas hoje condenadas ou mesmo

proscritas pela Organização Mundial do Comércio (OMC). Antes de se tornarem completamente desenvolvidos (ou seja, antes do fim do século XIX e do início do XX), eles possuíam pouquíssimas dessas instituições agora consideradas tão essenciais aos países em desenvolvimento, inclusive as mais “básicas” como os bancos centrais e a responsabilidade limitada (grifos nossos) (CHANG, 2004, p. 13-14).

Ao longo do presente trabalho serão analisados dois mecanismos amplamente utilizados pelo Governo Federal a partir de 2006, quando a Petrobras anunciou a descoberta de grandes reservas de petróleo e gás natural no Pré-sal: (i) adoção de índices elevados de conteúdo local nas encomendas realizadas pelo governo e suas empresas, especialmente Petrobras e Transpetro; e (ii) aplicação do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro para a construção ou conversão de plataformas de petróleo e outros bens relacionados, desde que construídos no Brasil.

Tais instrumentos, considerando as novas perspectivas de investimentos que surgiram no setor de petróleo e gás (P&G) brasileiro, sobretudo no desenvolvimento de novas soluções para as atividades de exploração e produção offshore, tinham como premissas exatamente as políticas comerciais citadas por Chang (2004), ou seja, a proteção à indústria nascente de P&G no Brasil e a criação de incentivos à exportação no setor.

Como não poderia ser diferente, o resultado foi positivo ao longo dos 13 anos que se seguiram à decisão inicial, especialmente no caso do Polo Naval de Rio Grande, restando consolidados quatro estaleiros de grande porte na região e cerca de doze projetos concluídos, dos quais sete plataformas de petróleo construídas integralmente com mão de obra e tecnologia nacionais.

Embora não seja o escopo do presente trabalho, os impactos econômicos e sociais para o município de Rio Grande não foram menores, mesmo não sendo possível atingir as previsões mais otimistas.

Desde 2006 o Produto Interno Bruto (PIB), apresentou uma tendência a aceleração, visto que, por exemplo, em 1999 o PIB era de aproximadamente 1,6 bilhões, e em 2014 passou os 7 bilhões de reais. O PIB per capita de 1999 até 2009 passou de R\$ 8.600,00 para R\$ 32.000,00, e em 2013 atingiu a cifra de R\$ 39.522,00, isto é, esta é a trajetória de crescimento que se reflete mediante a implantação e pleno funcionamento do Polo Naval. Em relação ao número de pessoas ocupadas, que em 2006 era de

aproximadamente 39 mil pessoas, com salário mensal médio de 3,8 salários-mínimos, em 2013, em pleno ápice do Polo, passou para cerca de 60 mil pessoas.

(...)

Tanto o PIB quanto o PIB per capita de Rio Grande cresceram desde a instalação do Polo Naval e Offshore na cidade. Entretanto, a partir de 2014, percebemos que ambos, diminuíram consideravelmente, contrariando o movimento evidenciado desde 2010 e apontando para a crise econômica que naquele momento sequer se vislumbrava. Pode-se considerar que 2013 foi o ápice em termos de crescimento, em razão do bom momento vivenciado pela indústria naval e da conjuntura econômica e política nacional.

(...)

Em termos de Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), em 1991 o município possuía 0,527 (muito baixo), em 2000 foi para 0,652 (médio), e em 2010 saltou para 0,744 (alto). Não é o objeto central nesta tese buscar a correlação entre essas mudanças e a constituição do Polo Naval, mas nosso intento consiste em apontar as mudanças que ocorreram na cidade quando da constituição do Polo e de uma nova dinâmica empreendida na economia local. (D'AVILA, 2018, p. 68-71).

## 2 | Metodologia

Este artigo científico é dissertativo e encontra-se embasado em extensa pesquisa bibliográfica, bem como na experiência do autor na fiscalização do regime de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural, instituído pela Instrução Normativa SRF nº 513/2005. Constitui um estudo teórico da doutrina e da legislação relativas aos regimes aduaneiros especiais, com ênfase no entreposto aduaneiro, discutindo sua aplicação como mecanismo de política industrial e os reflexos de tal decisão no desenvolvimento do polo naval de Rio Grande.

## 3 | Resultados e discussões

### 3.1 | Desenvolvimento econômico e política de conteúdo local

A partir do anúncio da Petrobras, em 2006, da descoberta de indícios de grandes reservas de petróleo e gás natural na costa brasileira, na camada de pré-sal, o que foi confirmado no ano seguinte, novas perspectivas de investimentos surgiram no setor de P&G, sobretudo

no desenvolvimento de novas soluções para as atividades de exploração e produção offshore.

As recentes descobertas de petróleo e gás no pré-sal colocam o país como um dos principais destinos para investimentos em exploração e produção de novos campos petrolíferos. Afinal, ainda que preliminares, as estimativas apontam para reservas da ordem de 8 bilhões de barris, apenas nos campos de Tupi e Iara. Isto representa um acréscimo de cerca de 60% nas reservas nacionais de petróleo (SANT'ANNA, 2010, p. 1).

Diante disso, o Brasil surge como uma das áreas mais promissoras para exploração de petróleo nos próximos anos. Como se trata de um dos países com maior potencial de aumento nas reservas e seu arcabouço institucional permite a atuação de companhias estrangeiras, revela-se como um destino preferencial para investimentos em exploração e produção nos próximos anos. De fato, projeções da U.S. Energy Information Administration, agência governamental norte-americana, apontam que o Brasil será o país que mais contribuirá para o crescimento da produção de petróleo no mundo, entre 2008 e 2030 (SANT'ANNA, 2010, p. 4).

A partir dessa nova realidade, o Governo Federal implementou uma série de medidas de incentivo ao setor de P&G, especialmente para as atividades de exploração e produção offshore, tendo como objetivo alavancar a indústria nacional, criando indutores do desenvolvimento e da difusão de novas tecnologias que, certamente, seriam apropriadas também por outros setores da economia.

O Decreto nº 4.925, de 19 de dezembro de 2003, instituiu o Programa de Mobilização da Indústria Nacional de Petróleo e Gás Natural (PROMINP), tendo como principal objetivo “maximizar a participação da indústria nacional de bens e serviços, em bases competitivas e sustentáveis” (AGÊNCIA PETROBRAS, 2011, s/p).

O Programa de Mobilização da Indústria Nacional de Petróleo e Gás Natural (Prominp) foi instituído no ano de 2003 com o objetivo de aumentar a participação das empresas nacionais, em bases competitivas e sustentáveis, no fornecimento de bens e serviços para o setor de petróleo e gás natural no Brasil. O Prominp dispõe de uma série de iniciativas com foco na geração de emprego e no fortalecimento da cadeia produtiva de petróleo e gás nacional. Além disso, foram elaborados diagnósticos em relação à capacidade produtiva, à competitividade da indústria local e aos gargalos identificados na

maioria dos segmentos da cadeia (grifos nossos) (ARAÚJO, MENDES e COSTA, 2012, p. 235).

Dentre as diversas políticas públicas adotadas para a promoção do desenvolvimento competitivo e sustentável de uma cadeia nacional de fornecedores de bens e serviços para o setor, merece especial atenção a política de conteúdo local implementada a partir de 2003, “que prioriza a aquisição, por parte do Governo Federal, e pelas empresas e autarquias federais, de produtos e serviços produzidos por empresas instaladas no País” (SOUZA, 2020, p. 1).

O relatório de avaliação de políticas públicas da Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, que trata especificamente do “Conteúdo Local nos setores de Petróleo e Gás Natural, Telecomunicações, Defesa e Transportes”, muito bem conceitua a política adotada pelo Governo Federal a partir de 2003 e demonstra a importância desta para o desenvolvimento nacional.

Conteúdo local é a parcela do total de investimentos realizados em um determinado empreendimento que são dispendidos com a aquisição de bens e serviços providos por empresas brasileiras. A exigência de conteúdo local objetiva gerar benefícios para a economia brasileira que vão além daqueles diretamente decorrentes da receita gerada pelo empreendimento. Entre eles, destacamos a instalação e a consolidação de um parque industrial diversificado; a capacitação tecnológica e empresarial das empresas brasileiras; e o aumento do número e da qualificação de postos de trabalho, como perspectiva de inovação adaptável a novos setores da indústria (SENADO FEDERAL, 2017, p. 13).

A política de conteúdo local também viabiliza o acúmulo de competências e estimula a competitividade, viabiliza o aprendizado e o adensamento produtivo, incentiva a atividade de engenharia, auxilia na atração das atividades nobres de Pesquisa, Desenvolvimento, Inovação e Engenharia e aumenta a escala e a diversificação da indústria. Por isso, o conteúdo local é o principal mecanismo de incentivo à atividade produtiva local no setor de petróleo e gás (SENADO FEDERAL, 2017, p. 8).

A partir de 2005, por meio da sétima rodada de licitação de blocos da Agência Nacional do Petróleo (ANP), introduziu-se a exigência de conteúdo local mínimo e máximo para as fases de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural, com índices médios

de 54%, para a etapa de exploração, e de 65%, para a etapa de desenvolvimento e produção (IBP, 2016, p. 30).

Dessa forma, as operadoras vencedoras dos leilões estariam comprometidas contratualmente com o cumprimento da obrigação de atingir um conteúdo local mínimo global e individual nos diversos subsistemas implementados.

Segundo dados apontados pelo relatório da CAE, “cerca de 75% dos países em desenvolvimento empregam políticas de conteúdo local. A Arábia Saudita, o maior produtor de petróleo dentre os membros da Organização dos Países Exportadores de Petróleo (OPEP), estabeleceu regras de 70% de conteúdo local” (SENADO FEDERAL, 2017, p. 14).

Políticas públicas semelhantes já foram adotadas por diversos países, como Noruega, Inglaterra, Coreia do Sul. Um exemplo de sucesso, a Noruega, hoje é conhecida por ser um país competitivo e com alta tecnologia em bens e serviços para a exploração e produção de petróleo no mundo, bem como é um dos países de maior renda per capita e qualidade de vida do planeta. Grande parte desse panorama foi possível pelo sucesso obtido na implantação de políticas públicas voltadas para o desenvolvimento do setor de P&G local, motivadas pelas descobertas de petróleo no Mar do Norte a partir do fim da década 1960, dentre as quais se destaca a elaboração de uma Política de Conteúdo Local, a criação da Statoil (empresa controlada pelo estado), a criação de um fundo soberano, disponibilidade de financiamento público, incentivos para investimentos em P&D, políticas de transferência de tecnologia, investimentos públicos em áreas como infraestrutura, entre outras ações para o desenvolvimento do setor e da cadeia produtiva de petróleo e gás norueguesa (grifos nossos) (ARAÚJO, MENDES e COSTA, 2012, p. 237).

Em conjunto com a demanda interna expressiva capitaneada pela Petrobras e pela Transpetro, a política de conteúdo local assume papel central no estímulo à indústria brasileira de P&G nos anos que se seguem, em um cenário que possibilita a realização de um planejamento sólido e de longo prazo.

Tais iniciativas, associadas à diversos incentivos fiscais decorrentes do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, instituído pela IN SRF nº 513/2005, geraram um desenvolvimento industrial sem precedentes para o Polo Naval de Rio Grande, bem como

para toda a região sul do Estado do Rio Grande do Sul, entre os anos de 2006 e 2018.

### 3.2 | Os regimes aduaneiros especiais como mecanismo de política industrial

Conforme preceitua a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 3º, são 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; e (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Tratando-se de uma Constituição dirigente, ou seja, que se caracteriza por conter normas definidoras de tarefas e programas de ação a serem concretizados pelos poderes públicos, a intervenção estatal torna-se inerente a garantia dos objetivos pretendidos pela Carta Magna, sendo necessária a efetivação do Estado como implementador de políticas públicas.

Segundo Fernandes (2020, p. 462), “uma das medidas de políticas públicas mais eficaz é a da tributação, tanto através do poder de tributar quanto do poder de regular”. É exatamente no aspecto regulador da tributação que se destaca a extrafiscalidade, como mecanismo típico de intervenção do Estado, induzindo o comportamento econômico ou social desejado para uma determinada atividade ou região geográfica específica. Tal forma está ligada a objetivos de natureza econômica e social, sob a ótica regulatória, e não se trata de simples meio de promover a arrecadação de tributos (FERNANDES, 2020, p. 462).

Os tributos que incidem nas operações de comércio exterior, tanto o Imposto de Importação (II) quanto de Exportação (IE), possuem característica essencialmente extrafiscal, ou seja, “se prestam, basicamente, para materializar o poder do Estado de interferir sobre os fluxos internacionais de comércio” (SANTOS, 2018, p. 2).

O mesmo raciocínio é válido para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na importação e para as contribuições PIS-Pasep Importação e Cofins Importação, sendo que tanto o IPI quanto as referidas contribuições, embora tenham participação maior na arrecadação federal, tem como função principal a proteção da indústria doméstica, equiparando a

tributação sobre mercadorias importadas com a tributação incidente na produção nacional.

Portanto, o caráter essencialmente extrafiscal dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, especialmente na importação, permite a utilização destes como instrumentos de política econômica e social.

Quando associados aos incentivos ou benefícios fiscais, que são “instrumentos de indução econômica, utilizados pelo Estado com fins regulatórios, para atender aos objetivos constitucionais” (FERNANDES, 2020, p. 462), possibilitam uma efetiva intervenção no ambiente econômico e social, constituindo-se em poderosas ferramentas à disposição dos governos para a implementação de políticas públicas.

Nesse sentido, os Regimes Aduaneiros Especiais e os Aplicados em Áreas Especiais, reunidos no Livro IV, artigos 307 a 541, do Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), “são instrumentos de intervenção do Estado na economia, na forma de indução, configurando-se como incentivos fiscais, com finalidade regulatória, destinados à promoção do desenvolvimento econômico e social” (FERNANDES, 2020, p. 465-466).

Outra definição interessante é dada por Luz (2012, p. 219), para quem “os regimes aduaneiros especiais são aqueles em que, em regra, o crédito tributário tem sua exigibilidade suspensa”. Exatamente por este conceito os regimes aduaneiros especiais são também denominados regimes suspensivos.

Segundo Fernandes (2020 apud RECHE, 2016, p. 468), os Regimes Aduaneiros Especiais são criados para uso em finalidades básicas: (i) ingresso ou saída temporários; (ii) depósito de mercadorias; (iii) industrialização com destino à exportação; (iv) passagem ou trânsito de mercadorias; e (v) desenvolvimento de áreas ou setores industriais.

Cabe salientar ainda que tais regimes têm suas diretrizes delineadas mundialmente pela Convenção de Quioto para Simplificação e Harmonização de Procedimentos Aduaneiros – Convenção de Quioto Revisada, internalizada no Brasil pelo Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020.

O trecho a seguir muito bem sintetiza a importância dos regimes aduaneiros especiais como instrumento de política econômica:

Os Regimes Aduaneiros Especiais, como instrumento de política econômica, são ferramentas colocadas à disposição dos operadores de comércio exterior, de forma a induzir determinados comportamentos dos agentes, fomentando o comércio e a indústria nacional. Bem utilizados e controlados, tais regimes são instrumentos indispensáveis ao setor produtivo nacional, que possibilitam ganhos logísticos, econômicos e financeiros elevados, proporcionando a redução de custos do produto nacional e consequentemente o aumento da competitividade do produto no mercado internacional (FERNANDES, 2020, p. 468).

Nos tópicos seguintes do presente trabalho vamos analisar o regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, instituído pela Instrução Normativa SRF nº 513/2005, que combina duas finalidades básicas: (i) de depósito de mercadorias e (ii) de industrialização com destino à exportação.

### **3.3 | O Entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no país – IN SRF 513/2005**

#### **3.3.1 | Objetivos e fundamentação e fundamentação legal do regime**

Com o objetivo de fomentar o desenvolvimento da indústria naval brasileira, e tendo em vista a demanda prevista para o setor de óleo e gás a partir da possibilidade de exploração das reservas de petróleo e gás natural do Pré-sal, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou, em fevereiro de 2005, a Instrução Normativa SRF nº 513, que “dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, contratadas por empresas sediadas no exterior”.

Originalmente instituído pelo artigo 79 do Decreto-Lei nº 37/66, o regime de entreposto aduaneiro encontra-se previsto nos artigos 9º e 10 do Decreto-Lei nº 1.455/76,

atual base legal fundamental do regime, com a redação dada pelo artigo 69 da MP nº 2.158-35/2001.

Cabe destacar ainda que o regime é tratado no anexo “D” da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada), internalizada no Brasil pelo Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020, assim como nos artigos 404 a 419 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro).

Conforme previsto no artigo 19 do Decreto-Lei nº 37/66, a seguir transscrito, além do depósito de mercadorias, o regime poderá admitir, tanto na importação quanto na exportação, operações comerciais e industriais estabelecidas em ato específico do Poder Executivo.

**Art. 19. O Poder Executivo estabelecerá, relativamente ao regime de entreposto aduaneiro na importação e na exportação:**

I - o prazo de vigência;

II - os requisitos e as condições para sua aplicação, bem assim as hipóteses e formas de suspensão ou cassação do regime;

III - as operações comerciais e as industrializações admitidas; e

IV - as formas de extinção admitidas.

Parágrafo único. Somente poderão ser admitidas no regime de entreposto aduaneiro as mercadorias relacionadas pelo Ministro da Fazenda.

(grifos nossos)

Foi a partir da publicação da Lei nº 10.833/2003, conforme previsão constante em seu artigo 62, que surgiu a possibilidade da operação do regime inicialmente em plataformas destinadas à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural, hipótese essa ampliada posteriormente, conforme a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, para quaisquer bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País.

**Art. 62. O regime de entreposto aduaneiro de que tratam os arts. 9º e 10 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 69 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, poderá, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal, observados os requisitos e condições estabelecidos na legislação específica, ser também operado em:**

I - instalações portuárias previstas no inciso III do art. 2º da Lei nº 12.815, de 5 de junho de 2013;

II - bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, contratados por empresas sediadas no

**exterior e relacionados em ato do Poder Executivo.** Parágrafo único. No caso do inciso II, o beneficiário do regime será o contratado pela empresa sediada no exterior e o regime poderá ser operado também em estaleiros navais ou em outras instalações industriais, destinadas à construção dos bens de que trata aquele inciso.

(grifos nossos)

A partir de uma atenta leitura do inciso II c/c o parágrafo único do artigo 62 da Lei nº 10.833/2003, transscrito acima, tornam-se evidentes quatro condições para que o regime de entreposto aduaneiro previsto pela IN SRF nº 513/2005 possa ser operado nos próprios bens, assim como em estaleiros navais ou outras instalações industriais, sendo estas:

- 1) que os bens sejam destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural;
- 2) que estejam sendo construídos ou convertidos no Brasil;
- 3) que a construção ou conversão tenha sido contratada por empresa sediada no exterior; e
- 4) que os bens estejam relacionados em ato do Poder Executivo.

O que se observa de maneira inequívoca é a utilização de um regime aduaneiro especial, no caso de industrialização com destino à exportação, como instrumento de política econômica, com o estrito objetivo de fomentar o desenvolvimento de um segmento específico da indústria nacional, no caso a indústria naval com foco na exploração de petróleo e gás natural.

As duas primeiras condições apresentadas acima determinam o segmento industrial e a atividade específica que se deseja fomentar no País, que é a construção ou conversão de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural. A terceira condição permite a captação de recursos no exterior para o financiamento das obras contratadas, uma vez que, como veremos a seguir, os bens construídos ou convertidos são posteriormente exportados para os contratantes, normalmente consórcios formados por diversas empresas com interesse em investir na exploração dos recursos do Pré-sal.

A quarta e última condição, materializada na relação de bens constante no Anexo I da IN SRF nº 513/2005, publicada originalmente como Anexo do Decreto nº

8.138/2013, amplia as possibilidades de aplicação do regime ao mesmo tempo em que assegura ao Poder Executivo o controle sobre o alcance dos incentivos, tendo como finalidade a proteção de eventuais segmentos da indústria nacional.

Uma lei de julho deste ano ampliou as possibilidades de aplicação do regime, diante de autorização da Receita Federal. Antes, era válido para itens da construção de plataformas de pesquisa e exploração das jazidas. Depois, o regime foi estendido a outros bens com essa finalidade, e não apenas para plataformas. Porém, ainda faltava publicar essa lista mais ampla, o que foi feito por meio de decreto presidencial publicado ontem no "Diário Oficial da União".

De acordo com o texto, o regime poderá ser aplicado a plataformas de perfuração e exploração de petróleo e gás, navios-sonda (embarcação para perfuração de poços submarinos) e barcos de apoio (usadas para estocagem), e outros bens do setor, como navio aliviador, navio lançador de dutos e navio de pesquisa sísmica.

Nesses casos, o regime tributário, que permite o depósito de mercadorias importadas, ou a exportar, com suspensão de impostos, poderá ser operado em estaleiros navais ou em outras instalações para construção dos itens. É uma exceção para esses produtos de grande porte, já que, geralmente, o entreposto aduaneiro funciona em portos secos e recintos alfandegados de uso público em aeroportos ou portos (grifos nossos) (RESENDE, 2013, s/p).

O trecho a seguir destacado permite compreender a extensão dos incentivos concedidos ao setor de construção naval brasileiro naquele momento, com destaque para a implementação do regime de entreposto aduaneiro da IN 513/2005, assim como para as encomendas efetuadas pela Petrobras e pela Transpetro.

Cumpre ressaltar que a Petrobras é a maior operadora de petróleo do país e, portanto, responde pela maior parte da demanda por embarcações *offshore*. Da mesma forma, a Transpetro, sua subsidiária de logística e transporte de combustíveis, é a maior demandante de navios petroleiros e gaseiros.

Diante do novo cenário, o governo brasileiro, visando estimular o setor naval do país, atuou, em conjunto com a Petrobras e a Transpetro, lançando algumas medidas de política industrial. As empresas efetuaram grandes encomendas aos estaleiros nacionais, enquanto a União atuou com exigências de percentual mínimo de conteúdo local nas

atividades de exploração e produção; com incentivos fiscais; com a criação de um fundo garantidor à indústria; e com a concessão de crédito aos agentes financeiros do Fundo de Marinha Mercante (FMM). Destaque-se, com relação a esse último ponto, o papel do BNDES, que, como repassador de recursos do FMM, apoiou fortemente o setor, tendo contratado cerca de R\$ 30 bilhões e liberado aproximadamente R\$ 10 bilhões no período de 2000 a abril de 2012.

As ações realizadas lograram êxito em retomar os investimentos no setor. No período de 2000 a 2011, relevantes inversões foram realizadas em estaleiros, houve ampliação e modernização da capacidade produtiva, novos investidores passaram a atuar no setor e verificou-se um significativo crescimento da produção de embarcações. (grifos nossos) (DORES, LAGE e PROCESSI, 2012, p. 277-278).

No item a seguir, será discutido em detalhes o regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, incluindo seu funcionamento, locais de operação, campo de aplicação, requisitos para habilitação, admissão de mercadorias importadas e nacionais, apuração e recolhimentos de tributos, formas de extinção, controle aduaneiro, entre outras características e peculiaridades.

### 3.3.2 | Funcionamento e características do regime

Nos termos do artigo 2º da IN SRF nº 513/2005, o regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro aqui discutido poderá ser operado no próprio bem em construção ou conversão, em estaleiro naval, em instalações industriais ou em instalações portuárias, estas últimas conforme previsão do inciso III do art. 2º da Lei nº 12.815/2013, que dispõe sobre a exploração direta e indireta pela União de portos e instalações portuárias. O parágrafo único do respectivo artigo determina ainda que poderá ser solicitada a aplicação do regime em mais de um dos locais previstos.

Vislumbra-se aqui uma primeira vantagem deste regime especial, uma vez que o entreposto aduaneiro, como regra geral, deve operar em portos secos ou em recintos alfandegados de uso público, localizados em portos e aeroportos. Trata-se de exceção prevista pelo grande porte dos bens em construção ou conversão, bem como pela complexidade dos processos de industrialização envolvidos.

O campo de aplicação do regime, previsto no artigo 3º da mesma Instrução Normativa, engloba quaisquer materiais, partes, peças e componentes a serem utilizados na construção ou conversão dos referidos bens, garantindo a suspensão do pagamento ou da exigibilidade, conforme o caso:

- 1) do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e das contribuições PIS-Pasep Importação e Cofins Importação, na hipótese de aplicação do regime na importação; e
- 2) do IPI e das contribuições PIS-Pasep e Cofins, na hipótese de aquisição de mercadoria nacional pelo beneficiário para ser incorporada ao produto a ser exportado.

O parágrafo único do mesmo artigo determina ainda que o regime de entreposto aduaneiro na importação será aplicado ao produto exportado sem saída do território nacional e entregue, por ordem do comprador estrangeiro, a pessoa jurídica contratada para a construção ou conversão dos referidos bens e habilitada a operar o regime, possibilitando sucessivas etapas de industrialização no território nacional, por diferentes beneficiários, mantida a suspensão dos tributos incidentes tanto na importação quanto nas aquisições internas.

Art. 3º O regime de entreposto aduaneiro operado nos locais previstos no caput do art. 2º poderá ser aplicado aos materiais, partes, peças e componentes a serem utilizados na construção ou conversão dos bens referidos no art. 1º, com suspensão do pagamento ou da exigibilidade, conforme o caso:

I - dos impostos incidentes na importação e das contribuições referidas na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, alterada pelas Leis nºs 10.925, de 23 de julho de 2004, e 11.051, de 29 de dezembro de 2004, na hipótese de aplicação do regime de entreposto aduaneiro na importação; e

II - do Imposto sobre Produtos Industrializados e das contribuições referidas na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, alterada pelas Leis nºs 10.925, de 23 de julho de 2004, e 11.051, de 29 de dezembro de 2004, na aquisição de mercadoria nacional pelo beneficiário para ser incorporada ao produto a ser exportado.

Parágrafo único. O regime de entreposto aduaneiro na importação será aplicado, ainda, ao produto

exportado sem saída do território nacional e entregue, por ordem do comprador estrangeiro, a pessoa jurídica contratada para a construção ou conversão dos bens referidos no art. 1º e habilitada a operar o regime.

Conforme previsto no artigo 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.410/2013, é beneficiário do regime a pessoa jurídica estabelecida no País, previamente habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), contratada por empresa sediada no exterior, para a construção ou conversão dos bens referidos no artigo 1º, respondendo pelas obrigações tributárias com exigibilidade suspensa na importação, em decorrência da admissão de mercadoria no regime, devendo os correspondentes créditos tributários ser constituídos em termo de responsabilidade (TR), dispensada a prestação de garantia.

No que diz respeito à habilitação para operar o regime, a empresa interessada deve atender aos três requisitos previstos no artigo 6º, quais sejam:

- 1) estar contratada por empresa sediada no exterior para a construção ou conversão, no País, dos bens referidos no art. 1º;
- 2) atender aos requisitos de regularidade fiscal quanto aos impostos e contribuições administrados pela RFB e à Dívida Ativa da União administrada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); e
- 3) dispor de sistema de controle informatizado de entrada, permanência e saída de mercadorias, de registro e apuração de créditos tributários devidos, extintos ou com suspensão do pagamento ou da exigibilidade, integrado aos sistemas corporativos da empresa no País, com livre e permanente acesso da RFB.

Cabe aqui destacar a importância do sistema de controle informatizado previsto no inciso III do artigo 6º da IN SRF nº 513/2005, sendo o mesmo fundamental para a fiscalização e controle aduaneiro de todas as operações de entrada, armazenamento e saída de mercadorias ou de produtos industrializados com essas mercadorias, bem como de todas as etapas de transformação industrial e prestação de serviços industriais realizados nos estabelecimentos habilitados a operar o regime.

Nesse sentido, o artigo 25 da mesma Instrução Normativa determina que o sistema de controle informatizado deve estar totalmente integrado aos controles corporativos e fiscais da empresa interessada, devendo ainda, nos termos do §1º, individualizar o projeto por etapas, de acordo com o cronograma de execução.

As especificações, requisitos técnicos e formais, bem como os prazos para implantação do sistema de controle informatizado aqui apresentado, encontram-se disciplinados pelo Ato Declaratório Executivo (ADE) Coana/Cotec nº 3, de 29 de setembro de 2008, o qual apresenta detalhadamente todas as funcionalidades necessárias para o correto funcionamento do sistema.

O artigo 27 da IN SRF nº 513/2005 estabelece ainda os controles mínimos que o sistema de controle informatizado deve contemplar, os quais serão verificados durante a auditoria conduzida pela unidade da RFB responsável pela fiscalização de tributos sobre o comércio exterior com jurisdição sobre a sede do estabelecimento beneficiário.

A título de conhecimento, cabe destacar que um dos principais problemas verificados durante o controle do regime foi exatamente a pouca oferta de sistemas informatizados em conformidade com as exigências, bem como a deficiência técnica dos sistemas existentes no mercado.

Encontram-se listadas no artigo 17 as hipóteses de extinção da aplicação do regime de entreposto aduaneiro, o que ocorre com a adoção, pelo beneficiário, de uma das seguintes providências:

- 1) **exportação** do produto no qual a mercadoria, nacional ou estrangeira, admitida no regime tenha sido incorporada;
- 2) **reexportação** da mercadoria estrangeira admitida no regime, sem cobertura cambial;
- 3) **retorno ao mercado interno** de mercadoria nacional, no estado em que foi admitida no regime, observada a legislação específica;
- 4) **transferência** da mercadoria importada para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, desde que no estado em que foi importada e sem cobertura cambial;

- 5) despacho para consumo da mercadoria no estado em que foi importada, sem prejuízo da aplicação do disposto no § 4º do art. 11A; ou
- 6) destruição, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro.

Interessante salientar ainda que o artigo 33 da IN SRF nº 513/2005 determina que as mercadorias admitidas no regime poderão ser remetidas a estabelecimentos da própria empresa ou de terceiros para fins de industrialização por encomenda de etapas do processo produtivo, por conta e ordem do beneficiário do regime, observadas as normas fiscais aplicáveis, inclusive as que disciplinam as obrigações acessórias.

A figura 1 apresenta o funcionamento do regime de entreposto aduaneiro, demonstrando a importância do sistema informatizado para o controle aduaneiro dos bens admitidos, sejam estes importados ou adquiridos no mercado nacional, das etapas de industrialização, dos tributos suspensos e principalmente do atendimento aos requisitos para a correta extinção do regime.

Figura 1 – Funcionamento do entreposto aduaneiro.



Fonte: Elaborada pelo autor.

Quanto à apuração e recolhimento dos tributos suspensos, o artigo 21 determina que, findo o prazo estabelecido para a vigência do regime, os tributos suspensos incidentes na importação, correspondentes ao estoque final, deverão ser recolhidos com o acréscimo de juros e multa de mora, estes calculados a partir da data do registro da admissão das mercadorias.

No mesmo sentido, o artigo 23 determina que, expirado o prazo de permanência das mercadorias no regime, e não tendo sido adotada nenhuma das providências indicadas nos artigos 17 ou 21, serão exigidos os tributos constituídos em Termo de Responsabilidade, bem como

os acréscimos legais e penalidades cabíveis, na forma estabelecida na legislação específica.

Por fim, cabe salientar que a habilitação para operar o regime, nos termos do artigo 10 da IN SRF nº 513/2005, será concedida em caráter precário, por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) do titular da unidade da RFB com jurisdição, para fins de fiscalização dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, sobre o estabelecimento da empresa que realizará a construção ou conversão.

### 3.4 | Reflexos para o polo naval de Rio Grande: infraestrutura instalada e projetos desenvolvidos

A política de desenvolvimento conduzida pelo Governo Federal para a criação do Polo Naval de Rio Grande contou com um conjunto robusto de iniciativas, tais como a adoção de percentual mínimo de conteúdo local nos projetos; incentivos fiscais nos níveis Federal, Estadual e Municipal; criação de um fundo garantidor para a indústria; e concessão de crédito aos investidores, especialmente pelo BNDES.

Os incentivos e benefícios concedidos foram resultado de um esforço conjunto dos entes da Federação nos três níveis, bem como da Petrobras e da Transpetro, sendo que, à nível Municipal, a base legal para o empreendimento surgiu com a publicação da Lei nº 6.058, de 11 de fevereiro de 2005, que instituiu o “Programa de incentivos para operacionalizar a instalação do Estaleiro Rio Grande LTDA”.

Assim, no dia 26 de janeiro de 2006, é inaugurado o canteiro de obras da plataforma oceânica P-53, em Rio Grande (RIO GRANDE DO SUL, 2006, s/p), que compreende uma área de 200 mil metros quadrados, a qual foi garantida pelo governo do estado (D’AVILA, 2018, p. 108), dando início ao primeiro grande desafio do Polo Naval Gaúcho.

Localizada na Bacia de Campos, no Rio de Janeiro, a P-53 terá capacidade para produzir 180 mil barris de óleo e 6 milhões de metros cúbicos de gás por dia. Na avaliação de Rigotto, a construção da P-53 deverá contribuir para a implantação de um polo metalmecânico na Metade Sul. Com a construção da plataforma, Rio Grande poderá concretizar a antiga aspiração de sediar unidades da indústria naval, afirma o governador. O projeto prevê investimentos de US\$ 522 milhões, sendo que US\$ 370 milhões

**investidos no Estado.** A Petrobras pretende colocar a P-53 em operação no início de 2007, o que contribuirá para que a Companhia alcance uma produção média de cerca de 2,22 milhões de barris de petróleo neste mesmo ano (grifos nossos) (RIO GRANDE DO SUL, 2006, s/p).

Figura 2 – Plataforma P-53 atracada no Porto de Rio Grande.



Fonte: Revista Portos & Mercados, 2016.

Devido ao sucesso das obras da P-53, somado à descoberta do Pré-sal, o Governo Federal e a Petrobras decidiram investir na construção de um moderno estaleiro no município, determinando o início das obras do primeiro dique seco da América Latina para reparo e construção de plataformas offshore.

Na tabela 1 é apresentada a infraestrutura inicial do Estaleiro Rio Grande, com destaque para as dimensões do dique seco construído.

Tabela 1 – Infraestrutura do Estaleiro Rio Grande

Infraestrutura	Capacidade e cumprimento
Área total do Polo Naval	430.000 m <sup>2</sup>
Área das oficinas	20.000 m <sup>2</sup>
Dimensões úteis do dique seco	130,0 X 350,0 X 17,1 m
Área útil do Dique Seco	45,5 mil m <sup>2</sup>
Comprimento do Cais Norte	42 m
Comprimento do Cais Sul	350 m
Capacidade do pórtico antigo	600 toneladas
Capacidade do pórtico novo	2 mil toneladas
Capacidade de oficina de estruturas	1.000 t/mês
Capacidade da oficina de tubulação	4.000 spools/mês (trechos de tubulações)
Permite a construção de qualquer tipo de plataforma	

Fonte: D'AVILA, 2018, p. 109.

O ano de 2013 marcou o auge da produção no Polo Naval de Rio Grande e a região já contava com três estaleiros de grande porte: os estaleiros Rio Grande 1 e 2 (ERG1 e ERG2), de propriedade da Ecovix S/A, e o Estaleiro Honório Bicalho, de propriedade da QUIP S/A, consórcio formado pelas empresas Queiroz Galvão, UTC Engenharia e IESA Óleo & Gás.

Em setembro do mesmo ano ocorre a cerimônia de inauguração das obras do Estaleiros do Brasil Ltda (EBR), no município vizinho de São José do Norte (JORNAL ZERO HORA, 2013, s/p), de propriedade da joint venture TS Participações e Investimentos S.A. (TSPI), formada pela brasileira Setal Engenharia e a japonesa Toyo Engineering Corporation. Concluídas as obras do estaleiro EBR no ano seguinte, a cidade receberia a P-74, primeira plataforma a explorar a sessão onerosa do Pré-sal.

A tabela 2 apresenta os projetos desenvolvidos no Polo Naval de Rio Grande entre os anos de 2006 e 2018, as empresas beneficiárias do regime especial de entreposto aduaneiro, responsáveis pela construção das plataformas, módulos, cascos ou navios-sonda, bem como o Ato Declaratório Executivo responsável pela habilitação das mesmas.

Tabela 2 – Projetos desenvolvidos no Polo Naval de Rio Grande entre 2006 e 2018.

Projeto	Empresa	Ato Declaratório Executivo
Plataforma P-53	QUIP S/A	ADE SRRF10 nº 06, 07/02/2006
Plataforma P-55	QUIP S/A	ADE SRRF10 nº 08, 19/05/2009
Módulo de Compressão M04 (P-55)	IESA S/A	ADE SRRF10 nº 12, 06/07/2009
Módulo de Redução de Sulfato M09 (P-55)	IESA S/A	ADE SRRF10 nº 13, 06/07/2009
Plataforma P-63	QUIP S/A	ADE SRRF10 nº 03, 31/03/2011
Cascos para FPSO (P-66 a P-73) (*)	ECOVIX S/A	ADE SRRF10 nº 08, 05/07/2011
Plataforma P-58		ADE SRRF10 nº 17, 31/10/2011
Navios-Sonda (3 navios) (*)	ECOVIX S/A	ADE SRRF10 nº 02, 21/02/2014
Plataforma P-74	EBR Ltda	ADE SRRF10 nº 03, 10/03/2014
Plataforma P-75	QGI Brasil S/A	ADE SRRF10 nº 14, 07/10/2014
Plataforma P-77	QGI Brasil S/A	ADE SRRF10 nº 14, 07/10/2014

(\*) Projetos não concluídos.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Como reflexo da operação Lava Jato, deflagrada nos primeiros meses de 2014 pelo Ministério Públíco Federal

do Estado do Paraná e cujas investigações estiveram centradas em contratos da Petrobras, associado a queda nos preços internacionais do petróleo a partir de junho do mesmo ano, o que reduziu significativamente a demanda mundial por embarcações e estruturas flutuantes para o mercado petrolífero, o Polo Naval de Rio Grande passa a enfrentar um período de declínio significativo e uma forte crise já a partir de 2015.

Dos projetos listados na tabela acima, as obras dos Navios-Sonda foram interrompidas, uma vez que os respectivos contratos entre Petrobras e Sete Brasil, empresa encomendante das embarcações, foram rescindidos. A Sete Brasil pediu recuperação judicial em abril de 2016 sem ter entregado nenhuma das 28 sondas encomendadas (MONEY TIMES, 2020, s/p).

Também a construção dos oito cascos para FPSO foi paralisada, sendo que somente as plataformas P-66, P-67 (parcialmente) e P-68 tiveram sua construção finalizada no País. Os cascos da P-69, P-70 e P-71 foram construídos na China, ao passo que a Petrobras desistiu das plataformas P-72 e P-73.

No entanto, a partir da análise dos dados apresentados na tabela 2, pode-se verificar que foram concluídos doze projetos de grande porte entre os anos de 2006 e 2018, o que permitiu o desenvolvimento sem precedentes da indústria naval brasileira, especialmente do Polo Naval de Rio Grande, com grande impacto socioeconômico sobre toda a região sul do Estado.

O trecho a seguir, publicado em fevereiro de 2014 na seção Fatos e Dados, do site oficial da Petrobras, deixa clara a euforia da empresa e de sua subsidiária com os números já alcançados pelo setor da construção naval:

Os dois primeiros pilares já foram alcançados. E, com eles, o Promef (Programa de Modernização e Expansão da Frota) ajudou a retirar a indústria naval brasileira do abandono em que se encontrava há décadas.

O terceiro pilar, a busca por competitividade internacional, é o atual foco. Para atingir este objetivo, a Transpetro criou o Sistema de Acompanhamento da Produção (SAP), que tem como função avaliar os processos produtivos dos estaleiros e sugerir alternativas para melhoria da produtividade. Os principais players da indústria naval internacional, como Japão, Coréia do Sul e China levaram, respectivamente, 63, 53 e 23 anos para atingir a maturidade do setor. Em apenas 13 anos, o Brasil já obteve resultados comparáveis aos do mercado chinês (FATOS E DADOS, 2014, s/p).

Diante da constatação de que, ao final de 13 anos de incentivos concedidos aos projetos desenvolvidos no Polo Naval de Rio Grande, foram instalados quatro estaleiros de grande porte na região, através da aplicação de recursos públicos e privados, bem como concluídos doze projetos de imensa complexidade tecnológica, torna-se evidente a importância da adoção de uma política de fomento ao desenvolvimento da indústria, nos seus mais variados setores.

Nesse sentido, deve ser destacado o papel fundamental exercido pela aplicação do regime de entreposto aduaneiro, instituído pela IN SRF nº 513/2005, como mecanismo indutor do comportamento econômico desejado para uma determinada atividade ou região.

#### 4 | Conclusão

O presente trabalho teve como objetivo discutir o papel desempenhado pelo Estado como indutor do desenvolvimento econômico e social, tendo como referência o período que se iniciou no Brasil em 2006, quando a Petrobras anunciou a descoberta de enormes reservas de petróleo e gás natural na camada de pré-sal da costa brasileira, gerando novas perspectivas de investimentos no setor de P&G, sobretudo nas atividades de exploração e produção offshore.

A partir de uma análise crítica dos incentivos adotados pelo Governo Federal para o setor, especialmente (i) da política de conteúdo local implementada a partir de 2005 e (ii) da utilização do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro de bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País; e com foco nos resultados alcançados pelo Polo Naval de Rio Grande, torna-se evidente a importância do Estado como indutor do desenvolvimento econômico e social do País.

Essa abordagem desenvolvimentista foi sem dúvida adotada no Brasil pelos governos de 2003 a 2016, quando então teve início uma inflexão na curva de crescimento da indústria naval brasileira, com mudanças na política de conteúdo local e diminuição dos benefícios e incentivos propostos pelo Governo Federal.

No entanto, não é possível dissociar o desenvolvimento alcançado pelo Polo Naval de Rio Grande, no período estudado, das medidas de intervenção adotadas pelos governos do período, demonstrando sem qualquer

dúvida que não somente é importante a atuação do Estado como indutor do desenvolvimento econômico e social, como é também bastante efetiva.

Partindo de premissas como (i) a proteção à indústria nascente; (ii) a criação de incentivos à exportação; e (iii) a proteção à indústria nacional através da exigência de índices elevados de conteúdo local; o Governo Federal fez uso de políticas públicas que permitiram um salto da indústria naval no período, e especialmente do Polo Naval de Rio Grande, que se tornou o berço da indústria naval *offshore* do Rio Grande do Sul e referência nacional.

Ao longo de 13 anos de atividade do Polo Naval Gaúcho foram construídos quatro estaleiros de grande porte na região e concluídos doze projetos complexos, sendo sete plataformas de petróleo, construídas integralmente com mão de obra e tecnologia nacionais. O município vivenciou durante anos uma condição de pleno emprego, chegando a “importar” mão de obra de diversas regiões do Rio Grande do Sul e do Brasil.

Por fim, a possibilidade de, a partir de um caso concreto de grande relevância, atestar e analisar os efeitos da intervenção estatal na condução da economia de uma região, através da aplicação de um regime aduaneiro especial, entre outros mecanismos, é sem dúvida uma interessante contribuição do presente trabalho.

## Referências bibliográficas

AGÊNCIA PETROBRAS. Prominp apresenta oportunidades de carreiras técnicas em São Paulo. Rio de Janeiro, 11 nov. 2011. Disponível em:  
[https://www.agenciapetrobras.com.br/Materia/ExibirMateria?p\\_materia=10860](https://www.agenciapetrobras.com.br/Materia/ExibirMateria?p_materia=10860).

Acesso em: 11 nov. 2022.

ARAÚJO, Bruno Plattek; MENDES, André Pompeo do Amaral; COSTA, Ricardo Cunha da. Perspectivas para o desenvolvimento industrial e tecnológico na cadeia de fornecedores de bens e serviços relacionados ao setor de P&G. In: BNDES 60 anos: perspectivas setoriais. Rio de Janeiro, vol. 1, p. 224 a 273, 2012. Disponível em:  
<https://www.bnDES.gov.br/wps/portal/site/home/quem-somos/nossa-historia/60-anos>.

Acesso em: 08 nov. 2022.

CHANG, Ha-Joon. Chutando a escada: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica. 1ª ed. São Paulo: Editora UNESP, 2004.

D'AVILA, Ana Paula Ferreira. Sob o signo do desenvolvimento: apogeu e crise do polo naval e offshore de Rio Grande e suas implicações para o trabalho. Curitiba, 2018. Disponível em:

<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/56789>.

Acesso em: 08 nov. 2022.

DORES, Priscila Branquinho das; LAGE, Elisa Salomão; PROCESSI, Lucas Duarte. A retomada da indústria naval brasileira. In: BNDES 60 anos: perspectivas setoriais. Rio de Janeiro, vol. 1, p. 274 a 299, 2012. Disponível em:  
<https://www.bnDES.gov.br/wps/portal/site/home/quem-somos/nossa-historia/60-anos>.

Acesso em: 08 nov. 2022.

FATOS E DADOS. Transpetro alcança marca de 10 navios lançados ao mar. Rio de Janeiro, 28 fev. 2014. Disponível em: <https://petrobras.com.br/fatos-e-dados/transpetro-alanca-marca-de-10-navios-lancados-ao-mar.htm>.

Acesso em: 11 nov. 2022.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. E-book Introdução ao Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira. São Paulo, 19 ago. 2020. Disponível em: <https://www.amazon.com.br/>.  
Acesso em: 22 nov. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO (IBP). Custos e benefícios da atual política de conteúdo local. In: Ciclo de debates sobre Petróleo e Economia. Rio de Janeiro, out. 2016. Disponível em: <https://www.ibp.org.br/>.

Acesso em: 11 nov. 2022.

JORNAL ZERO HORA. Cerimônia inaugura obras do EBR em São José do Norte: Porto Alegre, 06 set. 2013. Disponível em:  
<https://gauchazh.clicrbs.com.br/economia/noticia/2013/09/cerimonia-inaugura-obras-do-ebr-em-sao-jose-do-norte-4260264.html>.

Acesso em: 10 nov. 2022.

JORNAL ZERO HORA. Casco da plataforma P-66 deixa Porto de Rio Grande no final de outubro. Porto Alegre, 29 set. 2014. Disponível em:

<https://gauchazh.clicrbs.com.br/geral/noticia/2014/09/casco-da-plataforma-p-66-deixa-porto-de-rio-grande-no-final-de-outubro.html>.

Acesso em: 13 nov. 2022.

LUZ, Rodrigo. Comércio internacional e legislação aduaneira. 5<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2012.

MONEY TIMES. Petrobras formaliza saída da Sete Brasil, um dos seus maiores fracassos, por apenas 7 euros. São Paulo, 31 dez. 2020. Disponível em:

<https://www.moneytimes.com.br/petrobras-formaliza-saida-da-sete-brasil-um-dos-seus-maiores-fracassos-po-r-apenas-7-euros/>.

Acesso em: 09 nov. 2022.

RECHE, Luiz Felipe de Barros. Regimes Aduaneiros Especiais: Por que regimes especiais e quem deve utilizá-los? Seminário PROCOMEX, 29 jun. 2016.

RESENDE, Thiago. União amplia benefício fiscal para setor de petróleo. Jornal Valor Econômico. Brasília, 08 nov. 2013. Disponível em:

<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2013/11/08/uniao-amplia-beneficio-fiscal-para-setor-de-petroleo.ghtml>.

Acesso em: 09 nov. 2022.

REVISTA PORTOS & MERCADOS. Plataforma P-53 atracada no Porto de Rio Grande. Rio Grande, 2016. Disponível em:

<https://www.portosmercados.com.br/wp-content/uploads/2016/08/P-53.jpg>.

Acesso em 29 nov. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. RIO GRANDE. CÂMARA MUNICIPAL. Lei nº 6.058, de 11 de fevereiro de 2005. Disponível em:

<https://camara-municipal-de-riogrande.jusbrasil.com.br/legislacao/520753/lei-6058-05>.

Acesso em: 08 nov. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Rigotto inaugura obras da P-53 em Rio Grande. Porto Alegre, 19 jan. 2006. Disponível em:

<https://estado.rs.gov.br/rigotto-inaugura-obras-da-p-53-em-rio-grande>.

Acesso em 09 nov. 2022.

SANT'ANNA, André Albuquerque. Brasil é a principal fronteira de expansão do petróleo no mundo. In: Visão do Desenvolvimento, n. 87. Rio de Janeiro: BNDES, 18 out. 2010. [Disponível em: https://web.bnDES.gov.br/](https://web.bnDES.gov.br/).

Acesso em: 10 nov. 2022.

SANTOS, Dão Real Pereira dos. Tributação sobre comércio internacional. In: Plataforma Política Social: Texto para discussão. Brasília, fev. de 2018. Disponível em:

[https://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TD\\_15.pdf](https://plataformapoliticocial.com.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_15.pdf).

Acesso em 10 nov. 2022.

SENADO FEDERAL. Conteúdo Local nos setores de Petróleo e Gás Natural, Telecomunicações, Defesa e Transportes. Brasília, 2017. Disponível em:

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/d8ae46a5-255a-431a-b4ca-1e218962e4cf>.

Acesso em 09 nov. 2022.

SOUZA, Julia Gomes e. A política de conteúdo local dos governos petistas (2003-2016): Desenvolvimento econômico com geração de emprego? In: Revista Internacional de Debates da Administração Pública. São Paulo, v.5, n.1, p. 256-277, Jan-Dez, 2020. Disponível em: <https://periodicos.unifesp.br/index.php/RIDAP/article/view/12175>.

Acesso em: 11 nov. 2022.

# Integração dos princípios ESG às transações tributárias no Brasil: evolução normativa e evidências empíricas

## *Integration of ESG Principles into Tax Settlements in Brazil: normative evolution and empirical evidence*

Graciela Beatriz Carpio

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

### RESUMO

A integração de critérios ESG (Environmental, Social, Governance) às transações tributárias brasileiras representa uma inovação normativa e institucional, reposicionando a tributação como instrumento de promoção do desenvolvimento sustentável. Este estudo analisa a adoção de critérios ESG nas transações tributárias no Brasil, a partir da Lei nº 13.988/2020, abordando o marco regulatório, sua evolução normativa, bem como casos práticos e evidências empíricas acerca do impacto da incorporação de práticas ESG no contexto das transações. A pesquisa caracteriza-se como exploratória e qualitativa, apoiando-se em análise documental da legislação pertinente, documentos oficiais da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), disponíveis em fontes oficiais e na internet, estudo de casos e revisão da literatura nacional e internacional. A análise empírica demonstra que a regularização de dívidas tributárias pode ser convertida em investimentos de impacto socioambiental positivo, alinhando incentivos fiscais a objetivos de sustentabilidade. Os achados da literatura corroboram essa relação, evidenciando que práticas ambientais e sociais podem contribuir para a redução da litigiosidade fiscal. A comparação com experiências internacionais indica que, embora países da OCDE e da União Europeia tenham avançado na implementação de tributos verdes e incentivos ambientais, não existe modelo equivalente de transação tributária com cláusulas ESG, tornando a experiência brasileira pioneira. Nesse contexto, a Lei nº 15.103/2025 e a Portaria PGFN nº 1.241/2023 constituem marcos importantes na formalização de cláusulas ESG nas transações tributárias, vinculando benefícios fiscais a compromissos socioambientais. Os resultados evidenciam que a integração de critérios ESG às transações tributárias possui potencial para reduzir a litigiosidade, ampliar a função extrafiscal da tributação e consolidar o Brasil como laboratório de inovação em tributação sustentável. Contudo, sua efetividade depende de aprimoramentos regulatórios, da capacitação técnica dos agentes públicos e da consolidação de mecanismos de monitoramento e avaliação que garantam segurança jurídica e impacto socioambiental efetivo.

**Palavras-chave:** ESG. Transação tributária. Sustentabilidade. Administração Tributária. Governança.

### ABSTRACT

The integration of ESG (Environmental, Social, and Governance) criteria into Brazilian tax settlements represents a normative and institutional innovation, repositioning taxation as an instrument for promoting sustainable development. This study analyzes the adoption of ESG criteria in tax settlements in Brazil, based on Law No. 13.988/2020, addressing the regulatory framework, its normative evolution, as well as practical cases and empirical evidence regarding the impact of incorporating ESG practices in this context. The research is characterized as exploratory and qualitative, based on a documentary analysis of relevant legislation, official documents from the Attorney General's Office of the National Treasury (PGFN) available from official sources and the internet, case studies, and a review of national and international literature. The empirical analysis demonstrates that the regularization of tax debts can be converted into investments with a positive socio-environmental impact, aligning tax incentives with sustainability objectives. The findings in the literature corroborate this relationship, showing that environmental and social practices can contribute to the reduction of tax litigation. A comparison with international experiences indicates that, although OECD and European Union countries have advanced in the implementation of green taxes and environmental incentives, there is no equivalent model of tax settlement with ESG clauses, making the Brazilian experience pioneering. In this context, Law No. 15,103/2025 and PGFN Ordinance No. 1,241/2023 are important milestones in the formalization of ESG clauses in tax settlements, linking tax benefits to socio-environmental commitments. The results show that the integration of ESG criteria into tax settlements has the potential to reduce litigation, expand the extra-fiscal function of taxation, and consolidate Brazil as a laboratory for innovation in sustainable taxation. However, its effectiveness depends on regulatory improvements, the technical training of public agents, and the consolidation of monitoring and evaluation mechanisms that ensure legal certainty and effective socio-environmental impact.

**Keywords:** ESG. Tax settlement. Sustainability. Tax Administration. Governance.

## 1 | Introdução

A transação tributária, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 13.988/2020, consolidou-se como um dos principais instrumentos de consensualidade no âmbito fiscal, permitindo a composição de litígios e a regularização de passivos tributários mediante concessões recíprocas entre fisco e contribuinte. Esse mecanismo, inspirado em experiências internacionais de resolução alternativa de conflitos<sup>1</sup>, representou avanço significativo na busca por maior eficiência arrecadatória, redução da litigiosidade e estímulo ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias. (DE PAULA; FILPO, 2022)

Paralelamente, o cenário global contemporâneo é marcado pela difusão dos princípios ESG (*Environmental, Social and Governance*), que se tornaram referência obrigatória para a avaliação de desempenho empresarial, atração de investimentos e conformidade regulatória. Esses princípios, derivados da agenda internacional de sustentabilidade e dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da ONU, passaram a influenciar não apenas práticas corporativas, mas também políticas públicas, incluindo o desenho de incentivos fiscais e a implementação de tributos ambientais.

No Brasil, a interseção entre ESG e tributação materializou-se com a edição da Portaria PGFN nº 1.241/2023, que incorporou expressamente objetivos socioambientais às negociações de transações tributárias, e com a Lei nº 15.103/2025, que ampliou o escopo desse instituto ao condicionar benefícios fiscais a compromissos sustentáveis. Essa inovação normativa posiciona o país como pioneiro na tentativa de integrar critérios de sustentabilidade à política fiscal, mas ainda carece de consolidação prática e comprovação empírica de sua efetividade.

Diante disso, o **objetivo geral** do artigo é analisar a integração dos princípios ESG às transações tributárias brasileiras, à luz do marco regulatório vigente e de experiências práticas já registradas, buscando compreender sua efetividade e seus desafios. Como **objetivos específicos**, pretende-se: a) apresentar estudos empíricos internacionais sobre a relação entre ESG e práticas tributárias; b) descrever a evolução normativa da transação tributária no Brasil e a introdução dos princípios ESG nesse contexto; e c) examinar casos concretos de acordos de transação

tributária celebrados no Brasil, que contemplaram compromissos ESG.

A literatura especializada registra avanços na análise da relação entre práticas ESG e comportamento tributário das empresas, sobretudo no que se refere à transparência fiscal e à redução da evasão. Entretanto, inexistem estudos sistemáticos sobre a aplicação concreta dos princípios ESG em transações tributárias, seja na perspectiva de sua regulação, seja na avaliação dos resultados obtidos com sua implementação. Essa lacuna de pesquisa evidencia a necessidade de investigações que articulem direito tributário, contabilidade e sustentabilidade, sob enfoque interdisciplinar.

<sup>1</sup> Carlos Henrique Machado, explica o mecanismo italiano do *l'accertamento com adesione*, direcionado para a prevenção de litígios entre fisco e contribuintes. (MACHADO, Carlos Henrique. Modelo *Multiportas* no Direito Tributário Brasileiro. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2020 *apud* PAULA; FILPO, 2022)

## 2 | Revisão de literatura

### 2.1 | Relação entre ESG e Práticas Tributárias

A literatura internacional sobre a relação entre critérios ESG e práticas tributárias tem se consolidado como campo relevante e inovador, revelando um alinhamento crescente entre transparência fiscal e responsabilidade socioambiental. Estudos recentes demonstram que empresas com forte compromisso ESG apresentam menor propensão à evasão fiscal e à adoção de estratégias agressivas de elisão, reforçando o papel da governança corporativa como instrumento de mitigação de riscos fiscais e de fortalecimento da legitimidade perante os stakeholders (AMARNA et al., 2024; TEJA, 2024; JUNG; BYUN, 2024; ELAMER et al., 2024; ALOMAIR; METWALLY, 2025). A literatura evidencia ainda que a pressão exercida por investidores, sociedade civil e órgãos reguladores tem induzido empresas a incorporar a transparência fiscal como parte central de sua reputação, sinalizando que a conduta tributária é percebida não apenas como questão de conformidade legal, mas também como prática estratégica de sustentabilidade (IGNATOVA; STEEVES, 2023; KHLIFI et al., 2024).

Outro aspecto recorrente na literatura é a correlação entre compromisso ESG e valorização empresarial. Pesquisas apontam que a adoção de práticas tributárias responsáveis tende a reforçar o valor de mercado das empresas, uma vez que reduz incertezas regulatórias e melhora a percepção de legitimidade social (ELAMER et al., 2024; ALOMAIR; METWALLY, 2025). Entretanto, observa-se que a utilização de estratégias fiscais agressivas pode neutralizar ou mitigar os efeitos positivos da agenda ESG sobre o valor da empresa, revelando um paradoxo que reforça a importância do alinhamento entre conduta tributária e práticas de sustentabilidade. Assim, a literatura sugere que o campo tributário deve ser considerado elemento indissociável da estratégia ESG, com efeitos diretos sobre a competitividade e a confiança institucional.

Além da esfera corporativa, diversos estudos têm destacado a incorporação de incentivos fiscais e de instrumentos de política tributária alinhados a princípios ESG, especialmente em países da União Europeia e da OCDE. O desenho de benefícios fiscais para investimentos verdes, inovação tecnológica e programas sociais tem estimulado a adoção de práticas sustentáveis e sinalizado a irreversibilidade da convergência entre sustentabilidade e política tributária (DYUZHOUV, 2024; SILALAHI et al., 2024; LAGODIYENKO et al., 2024; LI; HUA, 2024; ZHANG et al., 2023). Neste contexto, a tributação passa a assumir papel estratégico não apenas como instrumento arrecadatório, mas também como mecanismo de indução de condutas empresariais alinhadas ao desenvolvimento sustentável.

As evidências empíricas também apontam para a crescente adoção da chamada “tributação verde”, que engloba tanto a instituição de impostos ambientais quanto o oferecimento de incentivos fiscais voltados à economia circular e à governança responsável (LAGODIYENKO et al., 2024; LI; HUA, 2024; ZHANG et al., 2023). Essa tendência, somada à exigência de maior divulgação de informações fiscais relacionadas ao ESG, reforça a percepção de que o sistema tributário pode desempenhar função indutora de transformação social e ambiental. Assim, os estudos convergem no sentido de reconhecer que a integração entre ESG e práticas tributárias representa não apenas um mecanismo de redução de riscos fiscais e reputacionais, mas também um vetor de inovação normativa e de fortalecimento da legitimidade da relação fisco-contribuinte.

A literatura demonstra que a incorporação de princípios ESG em estratégias tributárias fortalece a governança,

estimula condutas empresariais responsáveis e contribui para a formulação de políticas fiscais orientadas ao desenvolvimento sustentável. O cenário internacional evidencia que a integração entre ESG e tributação configura tendência irreversível, com impactos positivos não apenas para as empresas, que consolidam vantagens competitivas e reputacionais, mas também para governos e sociedade, que se beneficiam de maior transparéncia fiscal e de políticas públicas alinhadas à sustentabilidade (AMARNA et al., 2024; JUNG; BYUN, 2024; IGNATOVA; STEEVES, 2023).

No Brasil, a relação entre tributação e ESG é especialmente perceptível na destinação de recursos tributários voltados ao financiamento de projetos sustentáveis. Conforme salientam Trennepohl e Trennepohl<sup>2</sup>, a integração entre compliance fiscal e ESG cria oportunidades para empresas que buscam fortalecer sua reputação, promovendo uma gestão tributária ética e coerente com os objetivos do desenvolvimento sustentável. Essa perspectiva evidencia que a sustentabilidade fiscal e os incentivos tributários assumem papel central no fomento de práticas empresariais alinhadas ao desenvolvimento tecnológico e ambiental.

A literatura nacional também ressalta que a criação de mecanismos tributários específicos para beneficiar empresas que adotam práticas ambientais responsáveis constitui estratégia eficaz para estimular a sustentabilidade corporativa. Nesse sentido, Benfatti e Barbosa (2025) observam que a adoção de práticas sustentáveis na gestão tributária pode proporcionar vantagens competitivas diversas, incluindo ganhos de eficiência operacional, redução de custos e fortalecimento da imagem institucional. De maneira semelhante, Pimentel e Castro<sup>3</sup> (*apud* BENFATTI; BARBOSA, 2025) destacam que políticas fiscais voltadas a práticas sustentáveis, como incentivos para investimentos em energias renováveis e tecnologias limpas, geram benefícios econômicos às empresas, ao mesmo tempo em que promovem a transição para uma economia de baixo carbono.

Embora ainda sejam escassos os estudos empíricos nacionais sobre a aplicação direta dos princípios ESG às transações tributárias, pesquisas recentes com empresas listadas na B3 entre 2018 e 2022 oferecem evidências relevantes. Martinez, Moraes e Neto (2024) identificaram que práticas ambientais robustas reduzem significativamente a litigância tributária, enquanto o pilar social apresenta correlação positiva

com disputas fiscais, possivelmente em decorrência de maior rigor na fiscalização regulatória. De forma paradoxal, as práticas de governança não demonstraram impacto estatisticamente relevante sobre o contencioso tributário. Esses achados sugerem que a integração entre ESG e tributação não é uniforme, demandando análises diferenciadas para cada pilar no desenho de políticas públicas e na formulação de estratégias empresariais.

<sup>2</sup> TRENNEPOHL, T; TRENNEPOHL, N. *ESG e compliance - interfaces, desafios e oportunidades*. São Paulo: Editora Almedina, 2021., p. 67, apud BENFATTI; BARBOSA, 2025, p. 200.

<sup>3</sup> PIMENTEL, G; CASTRO, G. T. *Investimentos e finanças sustentáveis: fundamentos e práticas para a sustentabilidade empresarial*. São Paulo: Editora Elsevier, 2015.

## 2.2 | Panorama normativo da transação tributária no Brasil

As normas gerais que tratam da transação tributária no Brasil, estão delineadas no art. 171, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66). Apesar de constar desde a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, a sua regulamentação ocorreu somente com o advento da Lei nº 13.988/2020, consolidando-se como alternativa consensual de resolução de litígios fiscais. Originalmente, o instituto tinha foco primordial na redução da litigiosidade e na recuperação de créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, vinculando-se a critérios estritamente econômicos e financeiros, como a capacidade de pagamento do contribuinte (CAPAG). (ROTH ISFER, 2021). Trata-se de uma evolução do instituto do parcelamento, na medida em que pressupõe análise de viabilidade de recebimento do crédito, seja em razão da solvabilidade do sujeito passivo seja em razão do grau de certeza jurídica de sua exigibilidade, conferindo maior racionalidade e eficiência à gestão do passivo tributário. (FERNANDES; FILHO, 2021)

Sob a ótica normativa, a transação tributária no Brasil passou por uma evolução significativa, com destaque para a incorporação dos princípios ESG. A Portaria PGFN nº 1.241, de 10 de outubro de 2023, ao alterar a Portaria PGFN nº 6.757/2022, estabeleceu que, sempre que possível, os acordos de transação deveriam observar e perseguir os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)<sup>4</sup>. Essa inovação elevou a sustentabilidade de mera consideração acessória a

critério central de negociação, exigindo que cada acordo identificasse explicitamente os ODS relacionados. A medida representou um marco na política fiscal brasileira, ao conectar o sistema tributário aos compromissos internacionais de sustentabilidade assumidos pelo Brasil no âmbito da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas.

Um marco fundamental na padronização global de divulgações financeiras relacionadas à sustentabilidade foi estabelecido pelo *International Sustainability Standards Board* (ISSB) com a emissão das normas IFRS S1 e IFRS S2. A IFRS S1 — Requisitos Gerais para Divulgação de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade — estabelece uma base para que as entidades comuniquem aos investidores os riscos e oportunidades relacionados à sustentabilidade que enfrentam no curto, médio e longo prazo. De forma complementar, a IFRS S2 — Divulgações Relacionadas ao Clima — foca especificamente nos riscos e oportunidades climáticos, exigindo a divulgação de informações sobre governança, estratégia e gestão de riscos, além de métricas e metas utilizadas pela organização. No contexto brasileiro, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade para Divulgação de Relatórios de Sustentabilidade (NBC TDS 1 e NBC TDS 2), aprovou a adoção desses padrões, alinhando o país às melhores práticas internacionais e reforçando a demanda por transparência e responsabilidade corporativa na agenda climática e de sustentabilidade.

A recente Lei nº 15.103/2025 aprofundou esse movimento, ao condicionar benefícios tributários à demonstração de impactos socioambientais positivos. O diploma acrescentou o § 13 ao art. 11 da Lei nº 13.988/2020, prevendo que, sempre que possível, os acordos deveriam perseguir objetivos de desenvolvimento sustentável e gerar efeitos socioambientais concretos. Além disso, instituiu o Programa de Aceleração da Transição Energética (PATEN), voltado ao financiamento de projetos sustentáveis por meio do Fundo Verde, administrado pelo BNDES, e criou a possibilidade de transações tributárias vinculadas diretamente a investimentos em sustentabilidade (BRASIL, 2025). Esse avanço normativo consolidou a integração entre política fiscal e agenda ESG, ampliando o papel da tributação como instrumento de indução de práticas empresariais ambiental e socialmente responsáveis.

O alinhamento da transação tributária aos critérios ESG também se insere no contexto da Emenda Constitucional nº 132/2023, que reformou o sistema tributário nacional e introduziu parâmetros explícitos de sustentabilidade e equidade social. Entre as inovações, destaca-se a previsão de que os incentivos regionais considerem critérios ambientais e de redução de emissões de carbono (art. 43, § 4º), além da valorização do trabalho digno, da erradicação do trabalho escravo e infantil e da promoção da igualdade de gênero e racial. A emenda reforçou ainda a importância da governança e da transparência na gestão pública e privada, fortalecendo mecanismos de controle social e participação cidadã (BARBA et al., 2024). Nesse sentido, a tributação brasileira passa a se alinhar não apenas a metas arrecadatórias, mas também a objetivos mais amplos de justiça social e sustentabilidade.

Assim, o panorama normativo brasileiro evidencia um processo de transformação em que a transação tributária deixa de ser apenas instrumento de recuperação de créditos e redução da litigiosidade, para assumir função estratégica na promoção do desenvolvimento sustentável. A integração formal dos princípios ESG por meio da legislação e de atos infralegais reflete o reconhecimento da tributação como vetor de inovação normativa, de redução de riscos reputacionais e de fortalecimento da relação entre Estado e contribuinte (CABRAL DE SOUZA COSTA, 2024; BARBA et al., 2024).

<sup>4</sup> Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) compõem a Agenda 2030, um plano de ação global adotado por todos os Estados-membros da Organização das Nações Unidas (ONU) em 2015. A agenda estabelece 17 objetivos e 169 metas integradas e indivisíveis que equilibram as três dimensões do desenvolvimento sustentável: a econômica, a social e a ambiental. Trata-se de um apelo universal para erradicar a pobreza, proteger o planeta e assegurar que todas as pessoas desfrutem de paz e prosperidade até 2030. (ONU, 2015)

### 3 | Metodologia

A metodologia adotada neste estudo caracteriza-se por uma abordagem interdisciplinar que articula conceitos do Direito Tributário, da Contabilidade e da Economia, de modo a possibilitar uma análise crítica e abrangente da integração dos princípios ESG às transações tributárias no Brasil. O enfoque metodológico é qualitativo, exploratório e descritivo, sustentado pelo método indutivo, de modo a permitir que observações pontuais sejam interpretadas em uma perspectiva mais

ampla, capaz de gerar contribuições teóricas e práticas para o campo de estudos.

A amostra foi composta por quatro empresas brasileiras que, entre os anos de 2020 e 2025, formalizaram acordos de transação tributária junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), incorporando elementos relacionados à agenda ESG: a Companhia de Saneamento do Pará (COSANPA), a Manikraft Guaianazes Indústria de Celulose e Papel, a Itabira Agro Industrial S/A e o Grupo Cruangi. A escolha dessas empresas decorreu de sua representatividade como pioneiras na celebração de transações tributárias que vinculam benefícios fiscais a compromissos socioambientais e de governança, constituindo, portanto, um corpus empírico adequado para a análise da aplicação prática das normas recentes (Lei nº 13.988/2020, Portaria PGFN nº 1.241/2023 e Lei nº 15.103/2025).

A coleta de dados se deu por meio de pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa documental envolveu a análise da legislação tributária aplicável, atos infralegais e normativos da PGFN, bem como dos instrumentos de transação formalizados pelas empresas selecionadas. Já a pesquisa bibliográfica consistiu no levantamento de estudos nacionais e internacionais sobre ESG, tributação e sustentabilidade corporativa, extraídos de periódicos científicos indexados, além de notícias e informativos setoriais.

O procedimento metodológico baseou-se na triangulação entre três dimensões: (i) o marco normativo brasileiro sobre transações tributárias; (ii) a literatura científica nacional e internacional que investiga a interface entre ESG e tributação; e (iii) as evidências empíricas provenientes dos casos concretos analisados. Essa triangulação permitiu identificar convergências, lacunas e desafios, reforçando a robustez da análise e ampliando a validade dos resultados.

Como limitações da pesquisa, destaca-se a escassez de dados consolidados sobre os resultados efetivos das transações tributárias com cláusulas ESG, em virtude da recente incorporação dessa agenda pelo ordenamento jurídico e pela PGFN. Ressalta-se, ainda, que até o momento apenas quatro empresas no Brasil firmaram acordos com tais características, o que restringe a abrangência empírica do estudo. Ademais, a comparação internacional encontra barreiras, já que poucos países implementaram instrumentos equivalentes de transação tributária associados a

princípios ESG. Essas limitações, contudo, reforçam o caráter inovador da investigação e sua relevância acadêmica e prática, contribuindo para o avanço do debate e para o aprimoramento das políticas públicas na matéria.

## 4 | Resultados e discussões

### 4.1 | Evidências empíricas: casos concretos

A integração dos princípios ESG às transações tributárias no Brasil começa a ganhar corpo a partir de experiências recentes celebradas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Em evento realizado no âmbito do Global Meeting | Circuito COP30 – Simpósio de Instrumentos Fiscais e Tributários para a Sustentabilidade, em 29 de julho de 2025, o Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, João Grognet, apresentou casos emblemáticos que ilustram a adoção dessa prática. (MENGARDO, 2025)

O primeiro deles refere-se à Itabira Agro Industrial S/A, grupo agroindustrial em recuperação judicial que, em agosto de 2023, firmou um dos maiores acordos de transação tributária individual já celebrados no Brasil. O passivo de R\$ 11 bilhões foi reduzido para R\$ 4 bilhões, com descontos de até 70% sobre juros, multas e encargos, além de prazo estendido em até 120 meses. Como compromissos ESG, o grupo assumiu medidas de promoção da diversidade e igualdade de gênero, contratação de mão de obra local, gestão responsável de resíduos sólidos e a exigência de padrões sustentáveis de seus fornecedores. (ITABIRA AGRO INDUSTRIAL, 2023; ARNONE, MARCHEZINE, 2025)

O segundo caso refere-se ao Grupo Cruangi, do setor sucroalcooleiro, também em recuperação judicial. Em janeiro de 2024, o grupo formalizou transação no valor de R\$ 217 milhões, com descontos de até 65% e prazo de até 120 meses. Além do pagamento em espécie, o acordo previu a transferência de terras ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), destinadas ao assentamento de 530 famílias rurais, vinculando a transação a objetivos de inclusão social e reforma agrária (CRUANGI, 2024; MENGARDO, 2025)

A Companhia de Saneamento do Pará (COSANPA), empresa estatal controlada pelo Estado do Pará. Em 2023, possuía dívida total de R\$ 1,28 bilhão (R\$ 828 milhões previdenciários e R\$ 456 milhões não previdenciários), que foi renegociada com descontos de até 65% e prazos de até 120 meses. Como resultado, a dívida foi reduzida para R\$ 190 milhões, a serem pagos em dez anos, mediante o compromisso de ampliar o saneamento básico na Amazônia Legal, transformando um passivo fiscal em investimento social e ambiental. (COSANPA, 2023)

O quarto caso analisado<sup>5</sup>, refere-se a Manikraft Guaianazes Indústria de Celulose e Papel, em recuperação judicial desde 2022, e que em 2023 formalizou acordo que reduziu sua dívida de R\$ 288 milhões (R\$ 106 milhões previdenciários e R\$ 183 milhões não previdenciários, excluindo FGTS) para R\$ 64,6 milhões, incorporando compromissos socioambientais explícitos. O pagamento foi estruturado de forma escalonada, com valores progressivos: R\$ 224,2 mil mensais no primeiro ano e R\$ 788,9 mil a partir do oitavo. Como contrapartida, a empresa assumiu despesas escolares de 80 crianças, assistência médica a 40 dependentes químicos, apoio alimentar a 80 famílias em situação de vulnerabilidade e a manutenção de praças públicas em Guaianases (SP). (MANIKRAFT, 2023; BATTI, 2023)

A análise comparativa dos quatro casos evidencia padrões recorrentes: (i) modalidade de transação individual, fundamentada nas Portarias PGFN nº 6.757/2022 e nº 1.241/2023; (ii) prazos uniformes de até 60 meses para débitos previdenciários e 120 meses para não previdenciários; (iii) descontos expressivos, entre 65% e 70%, incidentes sobre multas, juros e encargos; (iv) utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para abatimento parcial da dívida; (v) exigência de garantias adicionais, como bens imóveis, penhora de faturamento e retenção de repasses do Fundo de Participação dos Estados; e (vi) compromissos socioambientais explícitos, variando desde investimentos em saneamento básico, manutenção de políticas sociais locais, reflorestamento, até a transferência de terras para assentamento rural.

A Tabela 1 apresenta uma síntese consolidada dessas características, agrupando elementos normativos, condições financeiras e contrapartidas ESG.

**Tabela 1 – Elementos comuns das transações tributárias com critérios ESG (2023-2025)**

Elemento Comum	COSANPA (Saneamento)	Manikraft (Celulose e Papel)	Itabira Agro Industrial (Agro/Cimento)	Grupo Cruangi (Sucroalcooleiro)
Dívida original	R\$ 1,28 bilhão	R\$ 288 milhões	R\$ 11 bilhões	Não especificado numericamente
Valor após transação	R\$ 190 milhões	R\$ 64,6 milhões	R\$ 4 bilhões	R\$ 217 milhões
Modalidade	Transação individual	Transação individual	Transação individual	Transação individual
Prazo de pagamento	Até 120 meses	Até 120 meses	Até 120 meses	Até 120 meses
Desconto concedido	Até 65%	Até 70% (efetivo: 64,6%)	Até 70%	Até 65%
Utilização de PF/BCN	Até 70% do saldo	Até 70% (~ R\$ 37,5 milhões)	Até 70%	Autorizada (progressiva)
Juros aplicados	SELIC + 1%	SELIC + 1%	SELIC + 1%	SELIC + 1%
Garantias exigidas	Penhora de faturamento (5%) + retenção FPE	Bens vinculados ao plano de RJ	Bens imóveis e minerários	22 imóveis (engenhos) transferidos ao INCRA
Entrada inicial	Não especificada	Escalonada (parcelas iniciais menores)	R\$ 230 milhões (financiamento DIP)	R\$ 29 milhões (venda de engenhos)
Compromisso ESG	Expansão do saneamento básico na Amazônia Legal	Assistência social e manutenção de praças em Guaiianases (SP)	Igualdade de gênero, gestão de resíduos sólidos, fornecedores sustentáveis	Reforma agrária (530 famílias assentadas)
Base normativa	Lei nº 13.988/2020; Portaria PGFN nº 6.757/2022	Lei nº 13.988/2020; Portaria PGFN nº 6.757/2022	Lei nº 13.988/2020; Portaria PGFN nº 6.757/2022	Lei nº 13.988/2020; Portaria PGFN nº 6.757/2022
Situação da empresa	Estatal (controle do Estado do Pará)	Em recuperação judicial (desde 2022)	Em recuperação judicial (desde 2022)	Em recuperação judicial (2013 e 2024)

Fonte: Elaboração própria, com base em informações da PGFN, acordos de transação tributária e notícias setoriais (2023-2025).

Essas experiências demonstram que a transação tributária pode ser utilizada como mecanismo inovador de incentivo à sustentabilidade, transformando passivos fiscais em instrumentos de política pública, gerando resultados que transcendem a esfera fiscal, onde o cumprimento de metas ambientais e sociais justifica substanciais benefícios tributários.

Com base na análise dos quatro acordos de transação tributária com metas ESG celebrados até a data deste estudo (COSANPA, Grupo Usina Cruangi, Grupo Manikraft e Grupo Itabira Agro Industrial), foram identificadas características comuns presentes nessas operações, e que refletem padrões normativos da legislação tributária brasileira (como a Lei nº 13.988/20 e a Portaria PGFN nº 6.757/2022), adaptados a contextos

de recuperação judicial ou renegociação de dívidas públicas/privadas.

Essas características comuns destacam a padronização das transações tributárias no Brasil, promovendo recuperação fiscal com incentivos a devedores em dificuldade, mas com salvaguardas para a União. No contexto ESG, esses acordos integram princípios como governança (transparência em renegociações) e social (preservação de empregos via recuperação judicial), embora desafios de implementação incluem a dependência de alienações de ativos e riscos de rescisão. Em síntese, embora os resultados apontem para avanços na integração entre tributação e ESG, permanece a necessidade de maior institucionalização e clareza

regulatória para que tais práticas alcancem escala e efetividade no longo prazo.

A integração dos princípios ESG às transações tributárias no Brasil reflete a compreensão de que a política fiscal não pode ser dissociada das agendas globais de sustentabilidade. A tributação, tradicionalmente concebida como instrumento arrecadatório, passa a assumir também função extrafiscal, estimulando comportamentos empresariais responsáveis e alinhados a objetivos socioambientais. Nesse sentido, o ESG surge como critério adicional de seleção e negociação, permitindo que a Administração Tributária priorize acordos com contribuintes comprometidos com responsabilidade socioambiental, convertendo passivos fiscais em contrapartidas capazes de gerar externalidades positivas para a sociedade (BARBA et al, 2024).

A Emenda Constitucional nº 132/2023 constitui marco jurídico relevante ao reconhecer explicitamente a sustentabilidade ambiental como direito fundamental e diretriz constitucional. Essa alteração fortalece a regulação ambiental no país, estabelecendo bases normativas sólidas para a integração dos princípios ESG às práticas fiscais e tributárias. Ao incorporar a valorização da proteção ambiental, da responsabilidade social e da governança transparente, o novo arranjo constitucional aproxima o Brasil das principais tendências internacionais de regulação e sustentabilidade corporativa (BARBA et al, 2024).

Apesar da existência de um framework regulatório estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade (S1 e S2), que inclui a Lei nº 13.988/2020, a Portaria PGFN nº 1.241/2023 e a Lei nº 15.103/2025, observa-se limitada aplicação prática do ESG às transações tributárias. A Portaria PGFN nº 1.241/2023, embora represente inovação normativa ao vincular os acordos aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da ONU, tem sido caracterizada como um “benefício esquecido”, em razão de sua baixa operacionalização. Entre os principais obstáculos destacam-se: a subjetividade na definição e mensuração dos compromissos ESG; a complexidade procedural que eleva custos de negociação e monitoramento; a insuficiente capacitação técnica da Administração Tributária para avaliar e fiscalizar compromissos socioambientais; e a ausência de sistemas de monitoramento eficazes, que compromete a segurança jurídica e a efetividade dos acordos. (MÜLLER, 2024)

Ainda assim, a experiência brasileira revela potencial transformador. Em primeiro lugar, reforça a função extrafiscal da tributação, ampliando seu papel como instrumento de política pública. Em segundo lugar, cria incentivos econômicos para que empresas internalizem custos socioambientais antes externalizados, promovendo maior responsabilidade corporativa. Em terceiro lugar, aproxima a Administração Tributária das agendas globais de sustentabilidade, especialmente no alinhamento aos ODS e à Agenda 2030 da ONU. Por fim, embora não haja, até o momento, experiências internacionais equivalentes em matéria de transações tributárias com cláusulas ESG, o modelo brasileiro pode ser considerado pioneiro, funcionando como um verdadeiro laboratório de inovação fiscal sustentável, com potencial de inspirar debates e iniciativas em outras jurisdições.

<sup>5</sup> Porém, não mencionado pelo Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, João Grognet na notícia publicada.

## 5 | Considerações finais

A aplicação de princípios ESG nas transações tributárias brasileiras configura inovação normativa e institucional de grande relevância, alinhando a política fiscal nacional às tendências globais de sustentabilidade e responsabilidade corporativa. Essa integração amplia a função extrafiscal da tributação, reforçando seu papel como instrumento de indução de comportamentos empresariais sustentáveis. Entretanto, a efetividade do modelo depende do aperfeiçoamento dos mecanismos de implementação, monitoramento e avaliação, de modo a garantir a materialização dos compromissos socioambientais assumidos.

A intersecção entre ESG e tributação constitui campo fértil para pesquisas interdisciplinares, envolvendo direito tributário, contabilidade, economia, administração pública e sustentabilidade. A regulamentação pioneira brasileira, consolidada a partir da Lei nº 13.988/2020 e aprofundada pela Lei nº 15.103/2025, posiciona o país como laboratório de inovação fiscal, ao atrelar a regularização de passivos tributários a compromissos de impacto socioambiental. Esse arranjo revela uma mudança de paradigma: de um modelo restrito à capacidade de pagamento do contribuinte para outro que também valoriza políticas públicas de sustentabilidade.

Os resultados empíricos analisados neste estudo, a partir de casos como a Companhia de Saneamento do Pará (COSANPA), o Grupo Cruangi, a Manikraft Guaianazes e a Itabira Agro Industrial S/A, demonstram que a adoção de critérios ESG pode trazer benefícios concretos à Administração Tributária. Entre eles, destacam-se a redução da litigiosidade, o fortalecimento da transparência fiscal e a conversão de passivos tributários em investimentos sociais e ambientais, gerando ganhos coletivos que transcendem a esfera arrecadatória.

Do ponto de vista comparado, observa-se que países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da União Europeia têm avançado em instrumentos como tributos ambientais, incentivos fiscais verdes e exigências de transparência fiscal. Todavia, não desenvolveram modelos equivalentes ao brasileiro de vinculação direta entre transações tributárias e compromissos ESG. Essa singularidade confere ao Brasil potencial de referência internacional na construção de práticas de tributação sustentável, especialmente no Sul Global.

Apesar dos avanços normativos, persistem desafios estruturais que limitam a consolidação do modelo. Entre eles, a subjetividade na definição e mensuração de compromissos ESG, a complexidade procedural, a necessidade de capacitação técnica da Administração Tributária e a carência de mecanismos sistematizados de auditoria e monitoramento. Superar essas limitações exige a construção de parâmetros normativos claros, alinhados a padrões internacionais de divulgação de sustentabilidade, como o IFRS S1 e o IFRS S2, recentemente convertidos no Brasil em NBC TDS 01 e NBC TDS 02 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2024). Além disso, torna-se necessária a integração com práticas contábeis de reporte e auditoria, que possam conferir maior transparência e credibilidade ao processo.

Em síntese, conclui-se que a integração dos princípios ESG às transações tributárias representa uma oportunidade estratégica para a Administração Tributária brasileira, ao combinar eficiência arrecadatória, redução da litigiosidade e promoção de objetivos de desenvolvimento sustentável. O modelo ainda se encontra em fase incipiente, mas apresenta elevado potencial de transformar a relação entre fisco e contribuinte, ampliando a legitimidade e a aceitação social do sistema tributário.

Como agenda para pesquisas futuras, recomenda-se o aprofundamento de estudos empíricos sobre o impacto econômico, social e ambiental das transações tributárias realizadas com cláusulas ESG, a avaliação do papel das normas contábeis de sustentabilidade como instrumentos de auditoria e controle, bem como a quantificação comparativa entre a arrecadação proveniente de acordos com e sem contrapartidas socioambientais. Tais investigações poderão contribuir para o aperfeiçoamento do modelo e para a consolidação do Brasil como referência internacional em tributação sustentável.

## Referências bibliográficas

ALOMAIR, H.; METWALLY, M. *ESG integration in tax policy: a comparative study of Gulf countries*. International Journal of Law and Management, v. 67, n. 1, p. 45-62, 2025.

AMARNA, K.; LÓPEZ PÉREZ, M.; SÁNCHEZ, R.; ARIZA, L. *ESG information disclosure and its relationship to tax practices: stakeholder friendly or legitimacy seeking?* Sustainable Development, v. 32, n. 2, p. 345-360, 2024. DOI: <https://doi.org/10.1002/sd.3333>.

ARNONE, A.; MARCHEZINE, S. *A nova era da transação tributária: sustentabilidade e compromissos ESG*. JOTA, 09 jun 2025. Opinião e Análise. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-nova-era-da-transacao-tributaria-sustentabilidade-e-compromissos-esg>.

Acesso em: 15 ago. 2025.

BARBA, M. G. de, NOUALS, A. C. M., SOUZA, C. C. de. *A Regulação Environmental, Social And Governance - ESG no Brasil sob a perspectiva da Emenda Constitucional Nº 132/2023*. Revista Políticas Públicas & Cidades, 13(2), e798, 2024.

DOI: <https://doi.org/10.23900/2359-1552v13n2-8-2024>.

BENFATTI, F. F. N., BARBOSA, T. S. *Tributação de ativos digitais, direito tributário e ESG: rumo à sustentabilidade fiscal e à criação de fundos para o desenvolvimento sustentável no contexto do simples nacional e do combate à fraude tributária*. Revista ESMAT, 17(30), 197-212, 2025.

BRASIL. *Lei nº 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação tributária no âmbito da União. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 15 abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 15.103, de 10 de janeiro de 2025. Altera dispositivos da Lei nº 13.988/2020 e condiciona benefícios fiscais a compromissos ESG. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 13 jan. 2025.

BRASIL. Portaria PGFN nº 6757, de 29 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, p. 79, 1 ago. 2022.

BRASIL. Portaria PGFN nº 1241, de 10 de outubro de 2023. Altera a Portaria PGFN Nº 6757/2022, que regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 out. 2023.

CABRAL DE SOUZA COSTA, I. **Planejamento tributário e transação tributária: uma análise dos aspectos jurídicos e impactos fiscais à Fazenda Pública**. Revista Da ESMESC, 31(37), 265–291, 2024. DOI: <https://doi.org/10.14295/revistadaesmesc.v31i37.p265>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TDS 1, de 20 de outubro de 2023**. Dispõe sobre Requisitos Gerais para Divulgação de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade. Brasília, DF: CFC, 2023. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/NBCTDS1.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2025.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TDS 2, de 20 de outubro de 2023**. Dispõe sobre Divulgações Relacionadas ao Clima. Brasília, DF: CFC, 2023. Disponível em:

<https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/NBCTDS2.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2025.

COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARÁ - COSANPA. **Termo de transação individual**: acordo para quitação de débitos fiscais. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 8 mai. 2023. Disponível em:

<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/1a-regiao/TermoTransaoIndividual>

[ualCosanpaInformaesSigilosasSuprimidas.pdf/view](#). Acesso em 20 ago. 2025.

DE PAULA, Débora Giotti; FILPO, Klever Paulo Leal. **Soluções consensuais no âmbito tributário: avanços recentes e iniciativas inspiradoras**. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 21, n. 04, 163-186, out./dez. 2022.

DYUZHOU, A. **Implementation of ESG principles in methodological support of investment tax benefits**. Scientific Works of the Free Economic Society of Russia, v. 248, n. 4, p. 362-371, 2024. DOI: <https://doi.org/10.38197/2072-2060-2024-248-4-362>.

ELAMER, A. et al. **ESG reporting and tax transparency: evidence from emerging markets**. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, v. 55, p. 100572, 2024.

FERNANDES, Marceli R. C., FILHO, Carlos Victor Muzzi. **Transação administrativa tributária: uma forma de desjudicialização**. Revista de Direito Tributário e Financeiro | e-ISSN: 2526-0138 | Encontro Virtual | v. 7 | n. 2 | p. 72 – 91 | Jul/Dez. 2021.

IGNATOVA, K.; STEEVES, C. **Corporate tax planning: ESG and corporate tax planning**. Canadian Tax Journal / Revue fiscale canadienne, v. 71, n. 1, 2023. DOI: <https://doi.org/10.32721/ctj.2023.71.1.ctp>.

ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S.A. **Termo de transação individual**: acordo para quitação de débitos fiscais. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 30 ago. 2023. Disponível em:

<chrome-extension://efaidnbmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/5a-regiao/TermodeTransaoIndividualItabiraAgroIndustrialSA.pdf>.

Acesso em 20 ago. 2025.

JUNG, H.; BYUN, S. **The relationship between ESG activities and corporate tax burden**. Korean Accounting Information Association, v. 42, n. 3, p. 25-44, 2024. DOI: <https://doi.org/10.29189/kaiaair.42.3.2>.

JUNG, H.; BYUN, H. **Corporate ESG performance and tax transparency: evidence from OECD countries**. Sustainability, v. 16, n. 7, p. 4512-4535, 2024.

KHIFI, H. et al. **ESG practices and corporate taxation: a cross-country analysis**. Journal of Cleaner Production, v. 418, p. 138475, 2024.

LAGODIYENKO, V. et al. **ESG disclosure and tax compliance: evidence from European companies**. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, v. 15, n. 1, p. 115-134, 2024.

LI, X.; HUA, Y. **ESG and corporate tax avoidance: evidence from China**. China Journal of Accounting Research, v. 17, n. 2, p. 201-219, 2024.

MENGARDO, B. PGFN inclui igualdade de gênero e atenção a fornecedor em transações tributárias. JOTA, 5 ago. 2025. Tributos & Empresas. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/pgfn-inclui-igualdade-de-genero-e-atencao-a-fornecedor-em-transacoes-tributarias>.

Acesso em: 15 ago. 2025.

MANIKRAFT GUAIANAZES INDÚSTRIA DE CELULOSE E PAPEL LTDA. **Termo de transação individual: acordo para quitação de débitos fiscais**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 27 jun. 2023. Disponível em:

<chrome-extension://efaidnbmnnnibpcapcglclefindmkaj/https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/3a-regiao/TermodeTransaoIndividualManikraftGuianazesIndstriaCeluloseePapelLTDAInformaesSigilosasSuprimidas.pdf>.

Acesso em 20 ago. 2025.

MARTINEZ, A.; MORAES, M.; NETO, J. **ESG practices and tax litigation: evidence from Brazilian public companies**. Revista de Administração Contemporânea, v. 28, n. 3, p. 255-278, 2024.

MÜLLER, A. **Transação tributária federal e práticas ESG: o benefício esquecido**. JOTA, 13 out. 2024. Pauta Fiscal. Disponível em:

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/transacao-tributaria-federal-e-praticas-esg-o-beneficio-esquecido>.

Acesso em: 12 ago. 2025.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Resolução A/RES/70/1: Transformando Nosso Mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Nova Iorque: ONU, 2015. Disponível em:

<https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>.

Acesso em: 19 ago. 2025.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria nº 1.241, de 27 de outubro de 2023. Regulamenta a transação tributária e introduz critérios socioambientais. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 30 out. 2023.

POMBO, B. **Empresa reduz em 80% dívida com União com ações ESG**. Valor Econômico, 02 out. 2023. Disponível em:

<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/10/02/empresa-reduz-em-80-divida-com-uniao-com-acoes-esg.html>.

Acesso em: 8 ago. 2025.

ROTH ISFER, H. **Os conceitos jurídico e contábil de receita: uma análise aplicada à diminuição do passivo fiscal na transação tributária**. June 29, 2021. FGV Direito SP Research Paper Series n. Forthcoming, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3876690>

SILALAHI, H.; MAULANA, N.; KURNIA, B. **Determinants of tax regulations referring to ESG principles on company performance in Indonesia**. Journal of Economic Business Innovation, v. 1, n. 3, p. 55-72, 2024. DOI: <https://doi.org/10.69725/jebi.v1i3.99>.

TEJA, A. **Environmental, social and governance disclosure scores and tax avoidance**. Jurnal Ilmiah Akuntansi, v. 9, n. 1, p. 25-40, 2024. DOI: <https://doi.org/10.23887/jia.v9i1.69573>.

USINA CRUANGI S.A. **Termo de transação individual: acordo para quitação de débitos fiscais**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 27 ago. 2024. Disponível em:

<chrome-extension://efaidnbmnnnibpcapcglclefindmkaj/https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/5a-regiao/TermodeTransaoIndividualUsinaCruangiSAtarjado.pdf>.

Acesso em 20 ago. 2025.

ZHANG, Y. et al. **ESG performance and tax avoidance: evidence from multinational firms**. Journal of International Business Studies, v. 54, n. 6, p. 1223-1241, 2023.

# Influência da aplicação de NUDGES na gestão de impostos e contribuições federais

## *Influence of NUDGES on the management of federal taxes and contributions*

Alexandre Lima Moreira

Mestre em Administração Pública na Fundação Getúlio Vargas com foco na área da Economia Comportamental, especialmente na aplicação de *nudges*. Atuando no desenvolvimento de pesquisas em Administração, gestão de equipes presenciais e remotas (atualmente chefiando a EQRAT 4 da DRF RJ1), palestrante, instrutor em treinamentos e gerente de projetos. Agraciado com o 1º Lugar no 5º PRÊMIO CONEXÃO INOVA – Categoria – Votação Popular, Conexão Inovação Pública; 4º Lugar no 5º PRÊMIO CONEXÃO INOVA, Conexão Inovação Pública; Moção de Aplausos pelo Conselho Regional de Contabilidade Rio de Janeiro e a Medalha do Mérito Funcional – Noé Winkler, Receita Federal do Brasil. Engenheiro Químico de formação inicial, Analista Tributário da Receita Federal do Brasil desde 1998, com especialização em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas.

### RESUMO

Este trabalho busca evidenciar o comportamento dos contribuintes sob determinados vieses de cognição através do envio de cartas de cobrança personalizadas de parcelamentos de impostos e contribuições federais em atraso. Os efeitos esperados visam, sobretudo, combater a inadimplência, manter a arrecadação federal e ampliar a presença fiscal. Dessa forma, o foco é agilizar a arrecadação dos créditos tributários constituídos buscando garantir a manutenção da expectativa de arrecadação. Para alcançar as expectativas, procedeu-se um RCT (Randomized Controlled Trial) para examinar a eficácia de estímulos específicos sobre a regularização das parcelas de empresas, localizadas geograficamente nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, Brasil. O experimento ocorreu em duas rodadas distintas, realizadas nos meses de dezembro de 2021 e abril de 2022, com a apuração dos resultados em janeiro e maio de 2022 respectivamente. Consistiu em designar aleatoriamente 3 grupos de contribuintes, dois de tratamento e um de controle. Onde, um dos grupos de tratamento recebeu uma mensagem com texto voltado para dissuasão (coercitiva) e, o outro, relacionado ao apelo da moral fiscal (normas sociais). O grupo de controle não recebeu nenhum tipo de mensagem. Os dados contêm os registros fiscais anônimos de 8.127 contribuintes participantes, com 10.008 parcelamentos devedores e 20.710 parcelas devedoras com o valor total de parcelas devedoras de R\$ 29.743.193,99. Os resultados apontaram que ao incluir no texto das mensagens o apelo de dissuasão e normas sociais aumentam a regularização das parcelas e, consequentemente, a conformidade fiscal no mês seguinte ao encaminhamento das mensagens. Considerando os percentuais de regularização adicionais sobre o grupo de controle, houve uma arrecadação extra no montante de R\$ 9.979.697,26. Ou seja, 33,5% sobre o valor total de parcelas devedoras de R\$ 29.743.193,99.

**Palavras-chave:** Nudge. Dissuasão. Normas sociais. Parcelamento de débitos. Devedores. RCT. América Latina - Brasil.

### ABSTRACT

This work seeks to demonstrate the behavior of taxpayers under certain biases of cognition by sending personalized collection letters for installments of taxes and federal contributions in arrears. The expected effects aim, above all, to combat default, maintain federal revenue and expand the fiscal presence. In this way, the focus is to speed up the collection of tax credits, seeking to guarantee the maintenance of the expected collection. To meet expectations, an RCT (Randomized Controlled Trial) to examine the effectiveness of specific stimuli on the regularization of the shares of companies, geographically located in the states of Rio de Janeiro and Espírito Santo, Brazil. The experiment took place in two distinct rounds, carried out in the months of December 2021 and April 2022, with the verification of the results in January and May 2022 respectively. It consisted of randomly assigning 3 groups of contributors, two treatment and one control. Where, one of the treatment groups received a message with text aimed at dissuasion (coercive) and, the other, related to the appeal of fiscal morals (social norms). The control group received no messages of any kind. The data contain the anonymous tax records of 8,127 participating taxpayers, with 10,008 debtor installments and 20,710 debtor installments with the total amount of debtor installments of R\$ 29,743,193.99. The results showed that by including in the text of the messages the appeal of dissuasion and social norms, they increase the regularization of the installments and, consequently, the tax compliance in the month following the forwarding of the messages. Considering the additional regularization percentages on the control group, there was an extra collection of R\$9,979,697.26. In other words, 33.5% on the total amount of outstanding installments of R\$29,743,193.99.

**Keywords:** Nudge. Deterrence. Social norms. Debt installments. Debtors. RCT. Latin America - Brazil.

## 1 | Introdução

Nos últimos anos, proliferou-se uma abundância de pesquisas sobre sonegação e pagamentos intempestivos de impostos. Estas, têm como pilares a utilização de experimentos de campo destinados a aumentar a conformidade tributária por meio do envio de mensagens que apelam a diferentes direcionadores do comportamento dos contribuintes. Os textos são inspirados na teoria padrão de evasão fiscal (tais como textos coercitivos, ameaçadores pelo não cumprimento da obrigação) e outros que apelam para à moral fiscal, em especial aqueles destinados às normas sociais. Nossa foco principal é testar simultaneamente a comunicação, modelada com tratamentos variados, como o uso da dissuasão ou apelo ao moral tributário, mais especificamente as normas sociais. O tratamento de dissuasão explicita as sanções pecuniárias e/ou destaca as ações de execução em caso de não pagamento. Já o tratamento de moral tributária adiciona uma mensagem que destaca o valor das normas sociais associadas aos contribuintes que pagam suas parcelas em dia. Tanto para cientistas comportamentais quanto para formuladores de políticas públicas, o que se torna uma das questões centrais dessa discussão, é poder ter mais confiança em saber quando intervenções comportamentais, funcionam ou não. Ter ferramentas conhecidas de intervenções eficazes para poder ajudar os formuladores de políticas a direcioná-las para onde funcionam melhor.

Muitos contribuintes, ao invés de extinguir por pagamento à vista seus débitos declarados, optam por pagá-los parceladamente. As diversas circunstâncias econômicas vividas no Brasil nas últimas décadas, como, por exemplo, as crises cambiais no final dos anos 90, a financeira internacional de 2008 e a recessão econômica brasileira de 2014 a 2016, ensejaram uma grande produção legislativa como destacado no Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais, publicado no sítio web da Receita Federal do Brasil (DO BRASIL, R. F., 2021).

Concomitantemente, não se construiu um histórico relevante de ações para garantir a adimplência nos diversos programas. Não há um diagnóstico preciso, mas se constata que muitos desses parcelamentos são rescindidos por inadimplência e seus saldos devedores são encaminhados para cobrança executiva. A falha dos contribuintes em recolher suas parcelas em dia, cria, no mínimo, uma incerteza orçamentária, ou na pior delas, déficit.

Nesta pesquisa, foi realizado um experimento controlado randomizado para estimar os efeitos da regularização de parcelamentos em atraso. Os dados extraídos foram restritos ao parcelamento convencional de débitos de origem previdenciária. Sendo estes os de contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Foram enviados dois tipos diferentes de mensagens para os contribuintes localizados nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, Brasil. Uma mensagem com texto de apelo de “dissuasão”, destacando as consequências legais em caso de rescisão do parcelamento. E, outra mensagem com texto de apelo de “normas sociais” informando aos contribuintes sobre o percentual de manutenção de regularidade dos outros.

O objetivo foi estudar o impacto da política de *nudges* na regularização de parcelas em atraso dos parcelamentos de impostos e contribuições federais.

Ao descrever os modelos de abordagem comportamental, Thaler e Sunstein (2008) utilizaram o termo *nudge*, algo como um “pequeno empurrão”, cujo escopo é influenciar positivamente as decisões do indivíduo, a partir da compreensão dos seus limites cognitivos. Desta forma, *nudge* é apenas uma das formas de nomear esses “pequenos empurrões” que buscam reverter ou atenuar os efeitos dos vieses cognitivos, direcionando as escolhas dos indivíduos em um sentido mais racional.

A variável de resultado desse trabalho usa comportamento de pagamento real, em vez de disposição a pagar. Abre um caminho potencial para pesquisas futuras usando intervenções comportamentais em empresas que podem impactar preços e alocações de recursos no nível mais fundamental.

Nesta visão, a conformidade fiscal vem se tornando o centro saudável das sociedades. Portanto, os esforços vão ao encontro da compreensão de como se relacionam as molas impulsionadoras da conformidade fiscal, tornando-se um tópico importante na literatura econômica. Suas aplicações envolvem tanto que os contribuintes declarem corretamente seus rendimentos tributáveis como também o pagamento tempestivo dos impostos devidos. Passa a ser uma função vital do governo e, na maioria dos países, o principal meio pelo qual os bens e serviços públicos são financiados. Fechar a “lacuna fiscal” é um objetivo fundamental para os

governos em todo o mundo e depende de melhorar nossa compreensão dos fatores de conformidade fiscal e da relação custo-benefício de outras intervenções (GOV.UK. HM Revenue Customs. (2021)).

## 2 | Metodologia

O objetivo central da pesquisa se propôs a estudar o impacto da política de *nudges* na regularização de parcelas em atraso dos parcelamentos de impostos e contribuições federais. A proposta foi mensurar como a utilização de política de *nudges* pode exercer influência sobre as empresas, levando-as a seguir na direção da regularização das parcelas em atraso. Contudo, agindo sem que se interfira na liberdade de decisão, identificando qual viés pode ser mais determinante no comportamento dos contribuintes.

Para alcançar as expectativas, procedeu-se um RCT (*Randomized Controlled Trial*) para examinar a eficácia de estímulos específicos sobre a regularização das parcelas de empresas, localizadas geograficamente nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, Brasil. O experimento ocorreu em duas rodadas distintas, realizadas nos meses de dezembro de 2021 e abril de 2022, com a apuração dos resultados em janeiro e maio de 2022 respectivamente. Consistiu em designar aleatoriamente 3 grupos de contribuintes, dois de tratamento e um de controle. Onde, um dos grupos de tratamento recebeu uma mensagem com texto voltado para dissuasão (coercitiva) e, o outro, relacionado ao apelo da moral fiscal (normas sociais).

Os textos das cartas de cobrança se calcaram na ciência comportamental, tendo como objetivo direcionar as pessoas jurídicas a quitar a dívida através de uma comunicação mais eficaz. Para tanto, foi de extrema importância se basear em evidências e não em intuições. Comparando os comportamentos na intenção da regularização das parcelas em atraso, considerando dois preceitos: personalização da comunicação com o contribuinte e cobrança das parcelas atrasadas não tardivamente, ou seja, o mais próximo possível do vencimento da obrigação.

Portanto, o que se pretende responder é se a política de *nudges* impacta a regularização de parcelas em atraso dos parcelamentos de impostos e contribuições federais.

### 2.1 | Projeto

O parcelamento convencional, regido pela Lei 10.522/2002, foi escolhido para testar a aplicação da política de *nudges* dentre os diversos tipos e modalidades existentes. Um dos motivos determinantes para essa escolha se deve, primordialmente, ao fato deste tipo estar sempre disponível para o contribuinte aderir, a qualquer momento. Outro motivo é buscar mitigar a sazonalidade dos programas de parcelamentos especiais que podem conter vieses, principalmente, econômicos e conjunturais, aumentando o risco de condicionar o estudo.

Para poder viabilizar tecnicamente o experimento, os dados extraídos foram restritos ao parcelamento convencional de débitos de origem previdenciária. Sendo estes os de contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, contribuições instituídas a título de substituição e contribuições devidas a terceiros, assim considerados outras entidades e fundos, recolhidas por meio da Guia da Previdência Social (GPS) e declarado na guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP).

A rescisão do parcelamento da Lei 10.522/2002 se dá quando o contribuinte atinge 3 parcelas em atraso, consecutivas ou não. O que se pretende é minimizar a rescisão dos inadimplentes de forma que continuem regulares, mantendo seus parcelamentos ativos e, consequentemente, a expectativa de arrecadação.

Conforme já observado anteriormente, o objetivo principal foi investigar se as empresas com parcelas devedoras são sensíveis à política de *nudges*. Se, e qual tipo de comunicação funciona melhor para incentivar a conformidade entre as empresas brasileiras. Assim, foram avaliadas a eficácia da dissuasão e da moral fiscal, através de normas sociais como abordagens alternativas para o pagamento. Os textos completos de todas as mensagens são apresentados nas Figuras 1 e 2.

O projeto experimental se espelha no usado por Hallsworth (2017) baseado na análise de cartas de lembrete aos cidadãos do Reino Unido para incentivar o pagamento pontual do imposto de renda já declarado. Se concentrou apenas no aspecto descriptivo das normas, onde a mensagem foi uma simples declaração factual: “Nove em cada dez pessoas pagam seus impostos na hora”. Esta expressão pretende corrigir quaisquer

equívocos atinentes a baixa conformidade fiscal. Segundo a discussão da teoria do nível de construção acima, esta mensagem de norma foi construída para ser o mais inespecífico possível. Pretende, portanto, capturar um efeito de informação simples destinado a corrigir percepções errôneas. O experimento se concentrou em saber se o pagamento foi feito: parcelas foram regularizadas.

### 2.1.1 | População e amostra

A população da pesquisa do experimento considerou os parcelamentos ativos da Lei 10.522/2002 de contribuições previdenciárias de contribuintes com jurisdição nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo. Aqueles jurisdicionados à Delegacia de Maiores Contribuintes (DEMAC RJ- maiores contribuintes do setor econômico de siderurgia, mineração, óleo e gás) não compõe esse estudo. Pela quantidade existente, o parcelamento convencional permite que na seleção dos contribuintes possam ser consideradas variáveis capazes de influenciar o estudo devido à heterogeneidade, tais como: se os contribuintes se localizam no estado do Rio de Janeiro ou Espírito Santo, interior ou capital, categorizados por pessoa jurídica, também por faixa de valor da parcela, do montante do saldo parcelado, se está inadimplente em 1, 2 ou 3 parcelas e a classificação do Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

A seleção dos contribuintes inadimplentes considerou aqueles que estavam inadimplentes com até 3 parcelas, com valor mínimo de R\$ 1.000,00 por parcela. Foram aleatoriamente designados para cada um dos três grupos: um de controle que não recebeu nenhuma mensagem (procedimento padrão) e dois grupos de tratamento. Os tamanhos das amostras por grupo são relatados na Tabela 1. Aqui cabe o registro que pela forma de encaminhamento das mensagens, via Caixa Postal RFB, não há limitação de quantidade, podendo ser utilizados todos os contribuintes devedores com até 3 parcelas. O procedimento padrão da RFB é não encaminhar nenhum comunicado de atraso de parcelas.

Os tratamentos incluíram uma mensagem coercitiva (dissuasão) como em Bérgolo (2017); Castro e Scartascini (2015); Chirico, Inman e Loeffler (2019); Cranor (2020); Neve, Imbert e Spinnewijn (2021); GEMMELL e RATTO (2018); PEREZ-TRUGLIA e TROIANO (2018). e outra adaptada com texto simplificado, focado em normas sociais como em Fellner e Sausgruber (2013), Castro e Scartascini (2015), Chirico, Inman e Loeffler (2019), Cranor (2020) e Neve, Imbert e Spinnewijn (2021).

A eficácia dos conteúdos das duas categorias de mensagens é comparada com um grupo controle que não recebeu mensagem alguma (LUCA; BAZERMAN, 2021).

A randomização foi realizada ao nível individual sem estratificação. Seguindo Bruhn e McKenzie (2009), optamos por usar um sorteio aleatório puro em vez de testar o equilíbrio e aleatorizar novamente, no caso de falha de equilíbrio nos observáveis. Seguindo Kahan et al. (2014) quaisquer diferenças significativas nos observáveis entre os grupos de tratamento são controladas na análise. O resultado é um delineamento experimental com validade interna. Com uma amostra suficientemente grande de participantes, a distribuição casual produz grupos praticamente idênticos em todos os aspectos.

Os dados contêm os registros fiscais anônimos de 8.127 contribuintes participantes, com 10.008 parcelamentos devedores e 20.710 parcelas devedoras com o valor total de parcelas devedoras de R\$ 29.743.193,99. Para cada contribuinte, podemos identificar sua região geográfica (por delegacia de jurisdição) nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, destacando as pessoas jurídicas. Os resultados de interesse são medidos nos intervalos de tempo especificados.

O experimento atual atende, portanto, aos critérios de um experimento de campo natural, conforme estabelecido por Harrison e List (2004) e Levitt e List (2007).

**Tabela 1 – Dados do Experimento**

	Nº de contribuintes		Quantidade total de parcelamentos		Quantidade total de parcelas em atraso		Saldo devedor inicial de parcelas em atraso (R\$)		Saldo devedor dos parcelamentos (R\$)	
	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22
Amostra completa	3.024	5.103	3.896	6.112	7.567	12.614	13.308.580,67	16.434.613,32	223.258.276,76	219.631.788,99
Controle	1.007	1.711	1.310	2.084	2.555	4.364	4.463.855,52	6.499.048,98	75.308.623,80	82.931.181,82
Dissuasão - Coercitiva	1.006	1.695	1.299	1.998	2.545	4.124	4.823.868,62	4.489.405,21	75.003.567,61	64.416.649,51
Normas Sociais	1.011	1.697	1.287	2.030	2.469	4.126	4.020.856,53	5.446.159,13	72.946.085,35	72.283.957,66

Fonte: elaboração própria

O experimento foi realizado em duas rodadas distintas mantidas as condições em ambas, nos meses de dezembro de 2021 e abril de 2022 com a apuração dos resultados em janeiro e maio de 2022 respectivamente. Dessa forma, buscou-se trazer uma maior validade externa e interna, além de expandir o entendimento daquilo dito por Mascagni e Nell (2022) que de certa forma, os experimentos realizados em sua imensa maioria, tratam os efeitos imediatamente após o recebimento da mensagem. Ou seja, se na realização de uma nova rodada, em abril de 2022, os resultados convergiram.

## 2.2 | Estratégia empírica

### 2.2.1 | As mensagens

Mascagni e Nell (2022) afirmam que em consonância com as melhores práticas em economia comportamental (TEAM, 2012) e na literatura de experimentos tributários empíricos ((HALLSWORTH, 2017); (MASCAGNI, 2018)), as mensagens devem ser personalizadas e abordar os contribuintes pelo nome.

Assim, nesse experimento, a mensagem de dissuasão continha antes do nome, o termo “Senhor Contribuinte”,

sendo mais formal. Já a mensagem de normas sociais, além de conter somente o nome, era mais simples e concisa. Para tornar a ação desejada provável, todas as mensagens de ‘design’ comportamental continham o endereço na ‘internet’ da RFB.

#### 2.2.1.1 | Dissuasão/coercitivo

O experimento testou o efeito de dissuasão. A mensagem visava tornar explícitas as consequências do não pagamento das parcelas em dia, declarando expressamente as imposições da legislação em caso de rescisão (Figura 4). Alguns artigos destacam o tamanho da imposição das penalidades são, por exemplo, Bérgolo (2017); Castro e Scartascini (2015); Chirico, Inman e Loeffler (2019); Cranor (2020); Neve, Imbert e Spinnewijn (2021); GEMMELL e RATTO (2018); PEREZ-TRUGLIA e TROIANO (2018).

O objetivo desta mensagem era indicar o peso da legislação, buscando desencorajar a inadimplência.

**Figura 1 – Modelo de Comunicado de dissuasão**

<b>Assunto: Parcelas em atraso - Parcelamento Ordinário/Simplificado - Previdenciário</b>
Enviada em: 04/05/2022 Primeira leitura: 04/05/2022
<p>Senhor contribuinte [redacted]</p> <p>Em pesquisas aos nossos sistemas informatizados, identificamos que constam parcelas em aberto no <u>parcelamento ordinário/simplificado regidos pela Lei 10.522/2002, regulamentado pela Instrução Normativa nº 2.063/2022.</u></p> <p>A manutenção da inadimplência poderá implicar a rescisão do parcelamento, com as seguintes consequências:</p> <p>a) Inscrição automática do contribuinte no Cadastro de Inadimplentes (CADIN), que impedirá a tomada de empréstimos, entre outras;</p> <p>b) Envio do débito remanescente, à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança judicial;</p> <p>c) Caso conste do rol de débitos parcelados valores retidos na fonte, alertamos para o fato de que o NÃO recolhimento é infração legal (Lei 8.137/90, Art.2º, II e CP, Art.168-A), o que caracteriza a responsabilidade pessoal do sócio/administrador (CTN, Art.135, III) podendo ser instaurada Representação Fiscal para Fins Penais.</p> <p>Para manter o parcelamento ativo, evitando sua rescisão e as consequências indicadas acima, acesse o Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) no site da RFB na Internet (<a href="https://receita.economia.gov.br/">https://receita.economia.gov.br/</a>) para emissão das guias para regularização.</p> <p>Caso já tenha efetuado o pagamento ou o parcelamento já esteja rescindido, favor desconsiderar essa mensagem.</p> <p>O presente comunicado não exclui outros débitos ou parcelamentos em atraso.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Equipe de Parcelamento da Sétima Região Fiscal – RJ/ES</p>

Fonte: elaboração própria

### **2.2.1.2 | Normas sociais**

Baseado em Hallsworth (2017), em vez de enquadrar a norma injuntiva como sendo apoiada por uma “grande maioria” das pessoas, apresentamos o resultado exato em termos percentuais (norma decretiva): “95% dos parcelamentos permanecem regulares e não serão cancelados por falta de pagamento!”. Esta frase pretende corrigir quaisquer equívocos de que a conformidade fiscal é baixa, o que poderia servir como justificativa para o não pagamento porque “todo mundo está fazendo isso também” (Wenzel 2005). Esta norma pretendeu capturar um efeito de informação simples destinado a corrigir percepções errôneas.

Em relação à mensagem inspirada na teoria das normas sociais (Figura 5), a ideia era informar aos contribuintes que o cumprimento da norma social passava por fazer o pagamento das parcelas em atraso.

**“95% dos parcelamentos permanecem regulares e não serão cancelados por falta de pagamento!  
Regularize suas parcelas e faça parte do grupo dos contribuintes que estão em dia!”**

Segundo Kettle, M Hernandez e Ruda (2016), mensagens construídas assim visam aumentar o “benefício moral”

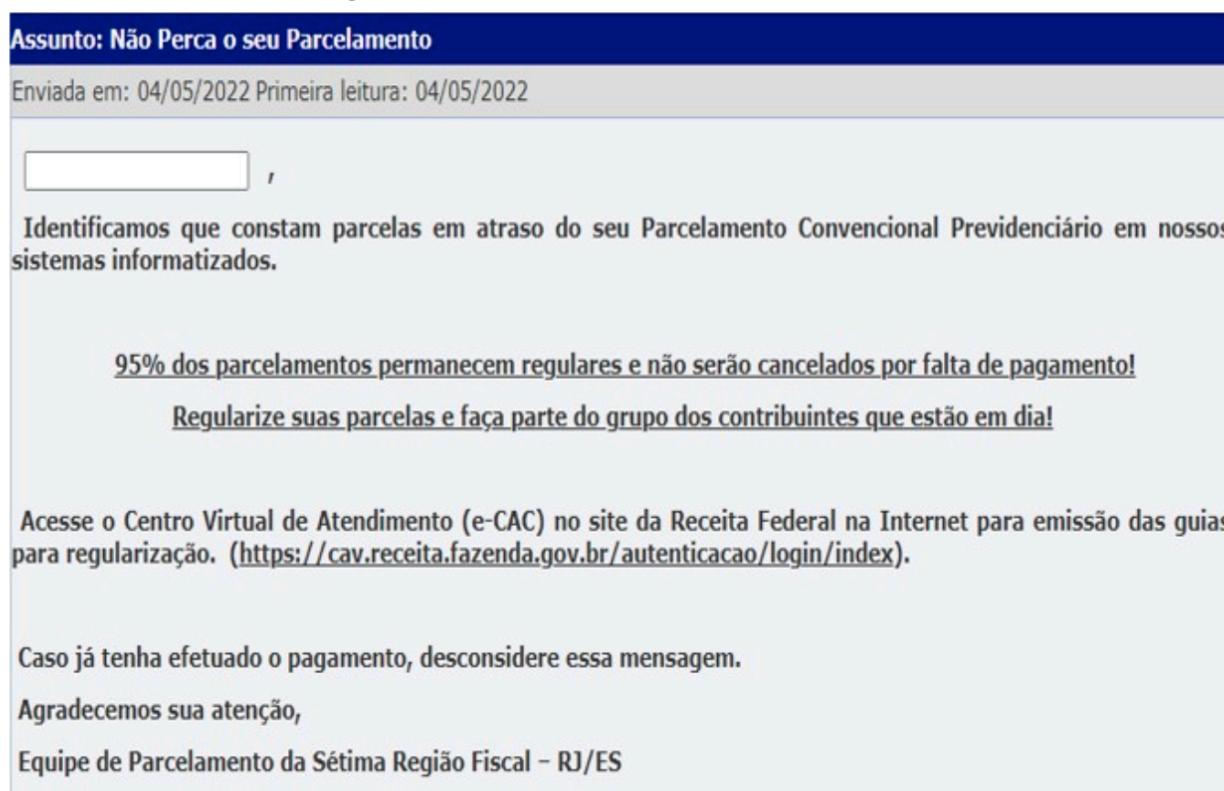
do compliance tributário. E, de acordo com Wenzel (2005), a mensagem da norma social é redigida para torná-la a mais específica possível para os contribuintes destinatários, referindo-se apenas aos devedores de parcelas.

A maioria da literatura usa a taxa exata de cumprimento da norma para informar os contribuintes. Vemos isso em Fellner e Sausgruber (2013), Castro e Scartascini (2015), Chirico, Inman e Loeffler (2019), Cranor (2020) e Neve, Imbert e Spinnewijn (2021). Assim, essa formulação pode ser especialmente útil quando o cumprimento fiscal é alto e fácil de calcular.

No nosso contexto, de acordo levantamento realizado nos sistemas de controle e arrecadação da RFB, o cumprimento é da ordem de 95%, podendo ser considerado uma norma social.

O objetivo desta mensagem consistiu em tornar a ação desejada mais saliente, para que os contribuintes pudessem entender a ação-chave exigida deles, em apenas uma breve leitura do comunicado. Textos não essenciais foram eliminados visando manter a mensagem o mais simples possível.

Figura 2 – Modelo de Comunicado de norma social



Fonte: elaboração própria

### 2.2.2 Implementação, modo de entrega e cronograma

O contribuinte foi comunicado de sua inadimplência através de mensagens encaminhadas eletronicamente para sua caixa postal de relacionamento no portal e-CAC no sítio web da Receita Federal (Caixa Postal RFB). Lá é possível consultar e gerenciar as mensagens, possibilitando uma comunicação de forma centralizada, segura e sigilosa com a Receita Federal, consolidando informações sobre diversos sistemas relacionados à interação fisco-contribuinte. Os únicos com acesso à Caixa Postal RFB são o próprio contribuinte ou seu procurador legalmente habilitado, devidamente autorizado no portal e-CAC. Cabe esclarecer que não se trata de correio eletrônico institucional.

Assim, introduziu-se um grau de inovação no design de pesquisa utilizando como meio de entrega das mensagens a Caixa Postal RFB – uma *interface web* especial que é normalmente usada pela autoridade fiscal para enviar comunicações aos contribuintes.

Trata-se de inovação, pois, na literatura a medição de entrega de mensagens aos contribuintes se dá, quase que exclusivamente, pelo método tradicional de Correios ou similares. Poucas exceções trouxeram elementos diferentes para análise tais como: Mascagni e

Nell (2022) trataram de um experimento que testou o encaminhamento de mensagens via correio eletrônico e SMS (*Short Message Service*), que apesar de serem formatos eletrônicos, diferem em sua essência da Caixa Postal RFB. Outros estudos exploraram métodos de entrega que não fossem somente pelos Correios, mas sim pessoalmente pela autoridade fiscal diretamente ao contribuinte na Eslovênia Doerrenberg e Schmitz (2005) e, também Ortega e Scartascini (2020), na Colômbia, que além de testar as entregas das mensagens pessoalmente, também o fizeram por meio de correio eletrônico.

Um dos produtos desse trabalho é a mensuração dos acessos eletrônicos a Caixa Postal RFB. Há uma série de vantagens da Caixa Postal RFB em relação ao encaminhamento via Correios:

- meio eletrônico;
- custo zero de encaminhamento dos comunicados;
- certeza da entrega; certificação da abertura da mensagem;
- rapidez na apuração do resultado;
- abrangência com abundância de devedores

Daqueles que abrem, é obrigatoriamente medida a leitura do comunicado. Esse procedimento é uma mudança cultural que vem sendo trabalhada ao longo dos últimos anos no sentido da sensibilização para uso de comunicação por meio eletrônico. Para fins desse estudo e delimitando um marco temporal de 30 dias, conseguimos em média 96,1% de abertura das mensagens eletrônicas encaminhadas para caixa postal no e-CAC. Para apuração dos resultados, foram consideradas somente as mensagens efetivamente entregues aos contribuintes, ou seja, aqueles que abriram as mensagens na Caixa Postal RFB. Essa abertura foi medida.

Em suma, foram enviadas mensagens na caixa postal dos contribuintes, todas nos mesmos dias, em 16/12/2021 e 14/04/2022, para dezembro 2021 e abril 2022, respectivamente. A apuração da regularização das parcelas ocorreu no dia 24/01/2022, com o corte da informação em 16/01/2022 para dezembro de 2021 e 25/05/2022 e 16/05/2022, respectivamente para abril de 2022. O procedimento para geração do arquivo contendo a identificação dos contribuintes para os quais foram encaminhadas as mensagens consistem na extração de

devedores, checagem da situação cadastral e preparação dos arquivos para encaminhamento à caixa postal. No mês seguinte, verifica-se a situação de cada parcelamento para o qual foram encaminhadas as mensagens de dissuasão, normas sociais e o grupo de controle. Apurados os pagamentos e regularização de parcelas após a data da leitura das mensagens.

### 2.2.3 | Variáveis de resultado

A variável Y é entendida como a redução da quantidade de parcelas em atraso final ( $P_{af}$ ) em relação à inicial ( $P_{ai}$ ), comparado no mês seguinte ao da intervenção. A parcela em atraso inicial pode assumir os valores de 0, 1, 2 e 3. A parcela em atraso final pode ser 0, 1, 2, 3 e 4. Assim, existindo diferença positiva entre elas, há sucesso na intervenção.

$$Y = P_{ai} - P_{af}$$

Se  $Y > 0$ , então  $Y = \text{sucesso}$

Figura 3 – Principais Variáveis de Resultado

Nome	Descrição
Y	diferença entre parcelas em atraso inicial e final
X1	variável dummy = 1 se recebeu notificação coercitiva
X2	variável dummy = 1 se recebeu notificação coercitiva e abriu email (confirmação de leitura)
X3	variável dummy = 1 se recebeu notificação norma social
X4	variável dummy = 1 se recebeu notificação norma social e abriu email (confirmação de leitura)
X5	variável dummy = 1 se recebeu notificação coercitiva ou norma social
X6	variável dummy = 1 se recebeu notificação coercitiva ou norma social e abriu o email (confirmação de leitura)
X7	variável dummy = 1 se dívida da parcela inicial for maior ou igual que 6 mil (um decil da distribuição)

Fonte: elaboração própria

## 3 | Resultados e discussão

### 3.1 | Acesso e recebimento das mensagens na caixa postal

A Tabela 2 retrata a quantidade de observações totais que foram realizadas na produção das duas rodadas do

experimento. Como o grupo de controle não recebeu mensagens, as de dissuasão e normas sociais foram programadas para processamento em 16/12/2021 e 14/04/2022 para dezembro 2021 e abril 2022 respectivamente. A aferição eletrônica da leitura da mensagem na caixa postal e regularização das parcelas em atraso ocorreu com datas de corte em 16/01/2022 e 16/05/2022 respectivamente.

Todos os contribuintes do estudo tiveram mensagens encaminhadas para suas Caixa Postal RFB. A quantidade de leitura destas mensagens foi na ordem de 97,02% e 95,94% na rodada de dezembro de 2021, e 96,28% e 95,17% na rodada de abril 2022, para os textos de dissuasão e normas sociais, respectivamente.

Como esse meio de encaminhamento de mensagens é exclusivo da Receita Federal no Brasil, não há referências na literatura para concluirmos se esses percentuais seriam determinantes para continuidade do experimento. No intuito de suprir essa lacuna, tracemos um paralelo de forma de comunicação com contribuintes, diferentemente de cartas físicas, com as pesquisas realizadas por Mascagni e Nell (2022), onde consideraram a taxa de entregas com sucesso das mensagens por SMS na ordem de 97%.

Logo, os percentuais de recebimento de mensagens por meio eletrônicos demonstram alcançar uma massa maior de contribuintes.

Partindo dos percentuais de taxa de entrega considerada com sucesso por Mascagni e Nell (2022), o experimento resultou em num percentual médio, não somente de entrega, mas também na certeza da abertura e leitura mensagem na ordem de 96,1% abarcando ambas as rodadas (Tabela 2). Logo, pode-se dizer que a taxa de sucesso da Caixa Postal RFB é bastante aceitável para o prosseguimento das análises dos resultados.

Os resultados de abertura e leitura da Caixa Postal RFB não é o objetivo central dessa pesquisa. Entretanto, seus

resultados são animadores quanto a essa forma de comunicação fisco-contribuinte. É bem verdade que poderia se dizer que há uma tendência de os contribuintes saberem que a RFB usaria essa forma de comunicação para os parcelamentos, por dois motivos centrais: primeiro, desde a Instrução Normativa nº 1.891/2019 (BRASIL, 2019) está previsto que o requerimento de parcelamento deveria ser formalizado pela internet no sítio da RFB. E, segundo, com a edição da Instrução Normativa nº 2.063/2022 (BRASIL, 2022) houve a manutenção de dispositivo similar ao anterior, acrescido ainda com o expresso consentimento do sujeito passivo, nos termos do § 5º do art. 23 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, (BRASIL, 1972) de que todas as comunicações e notificações relativas ao parcelamento a ele dirigidas serão enviadas por meio do Portal e-CAC e de que é responsabilidade dos contribuintes acompanhar periodicamente a situação do parcelamento. Esta segunda previsão é recente e, careceria de mais tempo para adaptação de todos os contribuintes a essa nova realidade.

Mesmo com essa previsão normativa, a mensuração dos contribuintes que acessam e leem as mensagens em sua Caixa Postal RFB é de extrema valia. Demostram que a informação está chegando ao seu destinatário, podendo ser tratado, então, o teor das mensagens que pudessem surtir mais efeitos junto aos contribuintes. A tendência é que essa forma de comunicação se popularize no Brasil e a interação com o Fisco passe a se realizar toda de forma eletrônica.

**Tabela 2 – Síntese do Experimento – Abertura da Caixa Postal RFB**

Tratamento	Quantidade de contribuintes		Quantidade Abertura Caixa postal		% Abertura Caixa Postal		Quantidade total de parcelamentos		Quantidade Inicial de parcelas em atraso		Quantidade final de parcelas devedoras	
	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22
Controle	1.007	1.711	0	0	0	0	1.310	2.084	2.555	4.364	2557	5.024
Dissuasão	1.006	1.695	976	1.632	97,02%	96,28%	1.269	1.934	2.545	4.124	2450	4.617
Norma Social	1.011	1.697	970	1.615	95,94%	95,17%	1.242	1.947	2.469	4.126	2372	4.605

Fonte: elaboração própria

### 3.2 | Conteúdo das mensagens – resultados gerais

A análise tem início considerando se os conteúdos dos dois tipos de mensagens (dissuasão e norma social) tiveram efeitos sobre o pagamento e regularização das parcelas em atraso. Bem como, investigando o que parece ser mais eficaz. Todos os efeitos do tratamento devem ser interpretados em relação ao grupo de controle e, partido em todos os casos, somente dos contribuintes que abriram e leram a mensagem na Caixa Postal RFB.

A Tabela 3 mostra a quantidade de parcelas devedoras inicial e final dos contribuintes que acessaram a caixa postal RFB e leram a mensagem para os meses das rodadas do experimento. Mesmo com aumento da quantidade de devedores em comparação com abril 2022 e dezembro de 2021, a diferença, ou seja, o sucesso quanto a regularização de pelo menos uma parcela em atraso, se mantém estatisticamente significativo.

Tabela 3 – Total de Parcelas Devedoras

	Total Parcelas Devedoras inicial		Total Parcelas Devedoras final		Diferença - Sucesso	
	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22	dez/21	abr/22
<b>Controle</b>	2.555	4.364	2.557	5.024	<b>2*</b>	<b>660***</b>
<b>Dissuasão</b>	2.545	4.124	2.450	4.617	<b>95*</b>	<b>493***</b>
<b>Norma Social</b>	2.469	4.126	2.372	4.605	<b>97*</b>	<b>479***</b>
<b>Diferença Controle- Dissuasão</b>	<b>-10</b>	<b>-240</b>	<b>-107</b>	<b>-407</b>	<b>-97</b>	<b>-167</b>
<b>Diferença Dissuasão - Norma Social</b>	<b>-76</b>	<b>2</b>	<b>-78</b>	<b>-12</b>	<b>-2</b>	<b>-14</b>
<b>Diferença Controle - Norma Social</b>	<b>-86</b>	<b>-238</b>	<b>-185</b>	<b>-419</b>	<b>-99</b>	<b>-181</b>

\*\*\*, \*\*, \* Significância estatística T respectivamente para os níveis de 0,01, 0,05 e 0,10

Fonte: elaboração própria

As análises são realizadas sob duas óticas, não tão distintas, mas que convergem para o resultado que interessa, qual sejam, a regularização da inadimplência.

A Tabela 4 mostra que as mensagens de dissuasão e norma social têm efeito positivo e significativo sobre a regularização das parcelas, tendo o grupo de controle como linha de base.

Para a rodada de dezembro de 2021, no total de parcelas regularizadas, tem-se um incremento de 12,01% em relação ao grupo de controle quando se trata de mensagens de dissuasão. E, 17,30%, quando o tratamento é a norma social. Considerando o total de parcelamentos, a situação se inverte. Verificam-se 13,88% de incremento em relação ao grupo de controle quando se trata de mensagens de dissuasão, e 10,15%, quando o tratamento é a norma social.

No entanto, para a rodada de abril de 2022, no total de parcelas regularizadas, tem-se um incremento de

41,78% em relação ao grupo de controle quando se trata de mensagens de dissuasão. E, 37,49%, quando o tratamento é a norma social. Considerando o total de parcelamentos, a situação se inverte. Verificam-se 30,70% de incremento em relação ao grupo de controle quando se trata de mensagens de dissuasão, e 31,86%, quando o tratamento é a norma social.

Apesar de o número absoluto de contribuintes devedores ser maior em abril de 2022 do que em dezembro de 2021 e as regularizações não acompanharem essa proporção absoluta, os percentuais de regularização são maiores em abril. A conclusão que pode se chegar é que ambos os tratamentos deram respostas positivas em relação ao grupo de controle.

Apesar de os valores absolutos em reais em ambas as rodadas guardarem uma similaridade, como a quantidade de contribuintes é maior na rodada de abril de 2022, a análise comparativa em valores fica prejudicada.

**Tabela 4 – Incrementos dos Tratamentos em Relação ao Grupo de Controle**

<b>Tratamento</b>	<b>Total parcelas regularizadas</b>		<b>Total parcelamentos regularizados</b>		<b>Valor Regularizado (R\$)</b>	
	<b>dez/21</b>	<b>abr/22</b>	<b>dez/21</b>	<b>abr/22</b>	<b>dez/21</b>	<b>abr/22</b>
<b>Dissuasão/Controle</b>	<b>112,01%</b>	<b>141,78%</b>	<b>113,88%</b>	<b>130,70%</b>	<b>111,37%</b>	<b>64,38%</b>
<b>Norma Social/Controle</b>	<b>117,30%</b>	<b>137,49%</b>	<b>110,15%</b>	<b>131,86%</b>	<b>111,09%</b>	<b>82,78%</b>
<b>Norma Social/Dissuasão</b>	<b>104,72%</b>	<b>96,98%</b>	<b>96,72%</b>	<b>100,88%</b>	<b>99,75%</b>	<b>128,58%</b>

Fonte: elaboração própria

Comparando esses resultados com a literatura, estudos realizados por Blumenthal, Christian e Slemrod (2001) encontraram um aumento de 12% no pagamento do imposto para contribuintes de renda média nos Estados Unidos que receberam uma carta de dissuasão relativamente forte. Uma mensagem de dissuasão mais suave, usada na Argentina, gerou um incremento de 5% no IPTU, conforme relatado por Castro e Scartascini (2015).

Nosso tamanho de efeito é geralmente maior do que esses exemplos e de outros encontrados em estudos de países de alta e média renda. Embora os estudos encontrados na literatura nem sempre sejam totalmente comparáveis, os métodos utilizados são consistentes. Constatou-se em Mascagni (2018), uma discussão detalhada sobre métodos e resultados na literatura de experimentos tributários.

Quando se trata de intervenções com apelo às normas sociais os resultados encontrados na literatura são mistos. Por exemplo, Carpio (2013) encontra impactos positivos e duradouros ao invocar normas sociais sobre o cumprimento da tributação das propriedades no Peru. Hallsworth (2017) constataram que as normas sociais e mensagens de serviços públicos, em cartas de lembrete oficiais, aumentaram as taxas de pagamento de impostos vencidos no Reino Unido. Bott et al. (2019) constatam que a inclusão de um apelo moral aumenta a declaração de renda estrangeira na Noruega.

No entanto, vários outros experimentos testando apelos normativos encontraram resultados nulos ou mesmo negativos como, por exemplo, Blumenthal, Christian e

Slemrod (2001), John e Blume (2017). Em particular, Cranor (2020) testam tratamentos de dissuasão e normas sociais no cumprimento por contribuintes atrasados no Colorado. Neve, Imbert e Spinnewijn (2021) concluem que as mensagens de moral fiscal são ineficazes para aumentar a conformidade fiscal na Bélgica. Eles descobriram que invocar normas sociais não tem efeitos de conformidade, ao passo que tornar a penalidade explícita tem.

Os resultados mistos encontrados na pesquisa poderiam indicar não haver conclusividade quanto a qual tratamento teria maior influência na decisão de regularização de parcelas. Pois, ora pode pender para dissuasão, ora para norma social. A análise das regressões lineares pode confrontar essas primeiras conclusões.

Entretanto, ainda assim, pode-se afirmar que independentemente do tipo de intervenção, ambas surtem efeitos em relação ao controle que não recebe nenhum tipo de mensagem.

### 3.3 | Análise das regressões

As quatro regressões realizadas foram no sentido de se analisar as hipóteses buscando testar os efeitos das mensagens de dissuasão, normas sociais, ambas em conjunto e com o valor da parcela devedora acima de seis mil reais. Para tanto, considerou-se as rodadas (dezembro 2021 e abril de 2022), com todos os 10.008 contribuintes devedores e, analisando todas as variáveis relacionadas na Figura 3.

### 3.3.1 | Efeito na notificação coercitiva

Partiu-se da hipótese que o efeito na notificação coercitiva, e que teve confirmação de leitura, não é diferente de quem recebeu notificação norma social e que teve confirmação de leitura.

Os resultados apresentados na Tabela 8 indicam que a variável Notificação coercitiva é estatisticamente significativa a 5% para rejeitar esta hipótese. A diferença encontrada, entre as intervenções, demonstra que se pode ir na direção da utilização de termos nas mensagens baseados em apelos de dissuasão, e ter o efeito esperado. Portanto, os contribuintes estariam mais inclinados a regularizar seus pagamentos, sob um viés de ameaça, coerção. Sob a imposição do poder que a Administração Tributária exerce, respaldada pela lei. Os resultados também repelem o procedimento padrão de não encaminhamento de qualquer tipo de comunicado aos contribuintes, visando resolver sua inadimplência. Valida-se assim, o sucesso da intervenção com encaminhamento de mensagens baseadas na dissuasão.

As demais variáveis são relacionadas a classificação das atividades econômicas das empresas participantes do experimento. Quando se analisam os resultados na Tabela 5, tem-se que foram significativas estatisticamente a 5%: Indústrias extractivas, Eletricidade e gás, Transporte, armazenagem e correio, Atividades profissionais, científicas e técnicas, Atividades administrativas e serviços complementares e Outras atividades de serviços.

Pode-se, então dizer, que essas atividades econômicas apresentam relação estatisticamente significante com às mensagens com teor de dissuasão. Estariam propensas a temer mais o rigor das penalidades que a lei impõe ou quem sabe, sofrer uma fiscalização. Outra hipótese para o sucesso, pode estar atrelado ao tipo que contribuição que está parcelada. A depender, por exemplo, se for de retenção de segurados empregados ou não, seu não recolhimento pode configurar crime de apropriação indébita o parcelamento, enquanto ativo, suspende a pretensão punitiva do Estado. Assim, há sucesso na intervenção de dissuasão para contribuintes dessas respectivas atividades econômicas.

Tabela 5 – Regressão Linear - Dissuasão/Coercitiva

Redução da quantidade de parcelas em atraso final em relação à inicial		Robust Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
Notificação coercitiva	Coeff.	0,0536108	0,0222807	2,41	0,016** 0,0099362 0,0972853
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura		0,326996	0,2511075	1,30	0,193 -0,1652253 0,8192173
Indústrias Extractivas		1,05113	0,1694108	6,20	0,000*** 0,7190512 1,38321
Indústrias de transformação		0,0204938	0,0451164	0,45	0,650 -0,0679434 0,108931
Eletricidade e gás		1,047717	0,0338503	30,95	0,000*** 0,9813632 1,11407
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação		0,0601363	0,1525109	0,39	0,693 -0,2388159 0,3590884
Construção		0,0588101	0,0520696	1,13	0,259 -0,0432568 0,1608769
Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas		-0,0041601	0,0354881	-0,12	0,907* -0,0737238 0,0664037
Transporte, armazenagem e correio		0,144026	0,0486961	2,96	0,003*** 0,0485718 0,2394801
Alojamento e alimentação		-0,052059	0,042988	-1,21	0,226 -0,1363241 0,0322062
Informação e comunicação		0,1220707	0,062764	1,94	0,052* -0,0009594 0,2451007
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados		0,0983466	0,1157648	0,85	0,396 -0,1285757 0,3252689
Atividades imobiliárias		0,0657462	0,1296632	0,51	0,612 -0,1884199 0,3199123
Atividades profissionais, científicas e técnicas		0,1358751	0,0446721	3,04	0,002*** 0,0483088 0,2234414
Atividades administrativas e serviços complementares		0,1531166	0,0445353	3,44	0,001*** 0,065819 0,2404143
Educação		0,0362099	0,0522487	0,69	0,488 -0,0662081 0,1386279
Saúde humana e serviços sociais		0,086831	0,0472169	1,84	0,066* -0,0057236 0,1793856
Artes, cultura, esporte e recreação		0,1634966	0,0973784	1,68	0,093* -0,0273846 0,3543778
Outras atividades de serviços		0,1840694	0,054586	3,37	0,001*** 0,0770699 0,2910689
Serviços domésticos		0	(omitted)		
Intervenção abril 2022		-0,3091913	0,0215247	-14,36	0,000*** -0,3513842 -0,2669985
Constante		-0,0477165	0,0338503	-1,41	0,159 -0,1140699 0,0186368

\*\*\*\* Significância estatística respectivamente para os níveis de 0,01, 0,05 e 0,10

### 3.3.2 | Efeito na notificação norma social

Buscando replicar parte dos achados de Hallsworth (2017) relativamente a aplicabilidade de mensagens baseadas na moral fiscal, adotou-se uma segunda hipótese tendo que o efeito na notificação norma social, e que teve confirmação de leitura, não é diferente de quem recebeu notificação coercitiva e que teve confirmação de leitura.

Analizando os dados da Tabela 6, os resultados indicam que a variável Notificação norma social é estatisticamente significativa a 5% para rejeitar a segunda hipótese. Analogamente a subseção anterior, além das notificações baseadas em mensagens com o viés coercitivo, os contribuintes também são suscetíveis aos textos relativos a normas sociais. Este achado pode ter uma forte conotação financeira. À medida que com um simples comunicado enviado para a caixa postal RFB (de baixo custo, se comparado com outras formas de cobrança e fiscalização) apelando à moral fiscal, houve pagamento de parcelas em atraso. Mesmo sem quantificar o custo que o Estado suporta para impor aos administrados os rigores da lei quanto ao seu não cumprimento, não se pode comparar com a simplicidade do encaminhamento desse tipo de cobrança. Desta feita, vislumbra-se que possa utilizar políticas públicas relacionadas a esse viés, trazendo uma gama de contribuintes para a conformidade fiscal. Considera-se que a situação dos demais é importante na tomada de decisão na regularização de seus pagamentos. Desta forma, conclui-se que a intervenção com encaminhamento de mensagens baseadas em normas sociais teve o efeito esperado para os contribuintes que fizeram parte do experimento.

Detalhando o resultado relativamente às atividades econômicas, a Tabela 6 mostra que as variáveis correspondentes a Indústrias extractivas, Eletricidade e gás, Transporte, armazenagem e correio, Atividades profissionais, científicas e técnicas, Atividades administrativas e serviços complementares e Outras atividades de serviços são significativas estatisticamente a 5%. Observa-se que essas atividades econômicas são as mesmas afetadas pelas mensagens com teor coercitivo. Em um primeiro momento, é importante destacar que independentemente do tipo de mensagem, se a coercitiva ou a de normas sociais, seus efeitos são significativos em relação ao grupo de controle. Conclui-se que encaminhar as mensagens é melhor que não encaminhar nenhuma (sendo este o procedimento padrão adotado pela RFB). Assim, essa pesquisa vai no sentido que a implantação da política de *nudges* surte o efeito esperado na regularização de parcelas em atraso para essa modalidade de parcelamento.

Ressalta-se que para a intervenção de normas sociais a variável Informação e comunicação também passa a ser estatisticamente significativa, enquanto na intervenção de dissuasão não era. Portanto, para essa atividade econômica caberiam ações calcadas no apelo a moral fiscal.

Confirma-se, portanto, que a intervenção com texto baseado em normas sociais alcançou seu objetivo para essas respectivas atividades econômicas.

Tabela 6 – Regressão Linear - Norma social

Redução da quantidade de parcelas em atraso final em relação à inicial	Robust					
	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
Notificação norma social	0,0595007	0,0220809	2,69	0,007***	0,0162177	0,1027836
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	0,3128868	0,251179	1,25	0,213	-0,1794747	0,8052484
Indústrias Extrativas	1,049647	0,1676181	6,26	0,000***	0,7210813	1,378212
Indústrias de transformação	0,0194852	0,0448036	0,43	0,664	-0,0683389	0,1073093
Eletricidade e gás	1,047063	0,033889	30,90	0,000***	0,980634	1,113492
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	0,0691025	0,1553375	0,44	0,656	-0,2353903	0,3735954
Construção	0,0568838	0,0516444	1,10	0,271	-0,0443496	0,1581171
Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas	-0,0058298	0,0354565	-0,16	0,869	-0,0753318	0,0636722
Transporte, armazenagem e correio	0,1333764	0,0492814	2,71	0,007***	0,0367749	0,2299779
Alojamento e alimentação	-0,0532793	0,0433102	-1,23	0,219	-0,138176	0,0316174
Informação e comunicação	0,1267354	0,0628111	2,02	0,044***	0,0036131	0,2498578
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	0,095759	0,1155575	0,83	0,407	-0,1307571	0,322275
Atividades imobiliárias	0,0680243	0,1269582	0,54	0,592	-0,1808393	0,3168879
Atividades profissionais, científicas e técnicas	0,1330868	0,0450946	2,95	0,003***	0,0446922	0,2214814
Atividades administrativas e serviços complementares	0,1500774	0,0444496	3,38	0,001***	0,0629473	0,2372075
Educação	0,0310072	0,05256	0,59	0,555	-0,072021	0,1340354
Saúde humana e serviços sociais	0,0842392	0,0476427	1,77	0,077*	-0,0091502	0,1776285
Artes, cultura, esporte e recreação	0,1665737	0,0968291	1,72	0,085*	-0,0232309	0,3563782
Outras atividades de serviços	0,1840563	0,0539264	3,41	0,001***	0,0783497	0,2897628
Serviços domésticos	0	(omitted)				
Intervenção abril 2022	-0,3099633	0,0215929	-14,35	0,000***	-0,3522899	-0,2676368
Constante	-0,0470632	0,033889	-1,39	0,165	-0,1134923	0,019366

\*\*\*, \*\*, \* Significância estatística respectivamente para os níveis de 0,01, 0,05 e 0,10

Fonte: elaboração própria

### 3.3.3 | O efeito na notificação coercitiva ou norma social

Essa regressão procurou analisar o efeito em termos de melhoria de pagamento, se foram melhores para quem recebeu mensagem coercitiva versus mensagem de norma social.

A Tabela 7 mostra que a variável notificação coercitiva ou norma social é estatisticamente significativa a 5%. Este resultado demonstra que as intervenções, na totalidade, alcançaram o esperado com encaminhamento de mensagens em relação ao grupo de controle. Houve mais regularização de parcelas em atraso.

Analizando os dados quanto a atividade econômica na Tabela 7, têm-se que as variáveis de Indústrias extractivas, Eletricidade e gás, Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas, Alojamento e alimentação e Outras atividades de serviços são estatisticamente significativas a 5% considerando as respectivas CNAE. Ressalta-se que as variáveis

Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas e Alojamento e alimentação passam a ser estatisticamente significativas. Desta forma, essas atividades econômicas respondem aos tratamentos realizados, comparativamente ao grupo de controle.

Tabela 7 – Regressão Linear - Coercitiva ou Norma Social

Redução da quantidade de parcelas em atraso final em relação à inicial	Robust					
	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
Notificação coercitiva ou norma social	0,1319423	0,022994	5,74	0,000***	0,0868694	0,1770152
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	0,2573704	0,2491932	1,03	0,302	-0,2310985	0,7458393
Indústrias Extrativas	1,001994	0,1676198	5,98	0,000***	0,6734259	1,330563
Indústrias de transformação	-0,0710001	0,0476771	-1,49	0,136	-0,1644569	0,0224566
Eletricidade e gás	1,034607	0,0339387	30,48	0,000***	0,9680808	1,101134
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	-0,0065736	0,1533685	-0,04	0,966	-0,3072067	0,2940595
Construção	-0,0313569	0,0545893	-0,57	0,566	-0,1383629	0,0756491
Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas	-0,0962155	0,0395955	-2,43	0,015**	-0,1738306	-0,0186003
Transporte, armazenagem e correio	0,0733942	0,0502984	1,46	0,145	-0,0252007	0,1719891
Alojamento e alimentação	-0,1260997	0,0449746	-2,80	0,005***	-0,2142589	-0,0379404
Informação e comunicação	0,0561262	0,0638279	0,88	0,379	-0,0689893	0,1812416
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	0,0324918	0,1159634	0,28	0,779	-0,1948199	0,2598035
Atividades imobiliárias	-0,0146008	0,1289169	-0,11	0,910	-0,2673039	0,2381023
Atividades profissionais, científicas e técnicas	0,0606736	0,046816	1,30	0,195	-0,0310951	0,1524424
Atividades administrativas e serviços complementares	0,0808788	0,0460456	1,76	0,079*	-0,0093798	0,1711375
Educação	-0,0386776	0,053604	-0,72	0,471	-0,1437523	0,066397
Saúde humana e serviços sociais	0,0133111	0,0495172	0,27	0,788	-0,0837527	0,1103748
Artes, cultura, esporte e recreação	0,0948639	0,0982356	0,97	0,334	-0,0976977	0,2874256
Outras atividades de serviços	0,1122992	0,0552671	2,03	0,042***	0,0039645	0,2206339
Serviços domésticos	0	(omitted)				
Intervenção abril 2022	-0,3225865	0,0216767	-14,88	0,000***	-0,3650772	-0,2800959
Constante	-0,0346074	0,0339387	-1,02	0,308	-0,101134	0,0319192

\*\*\*, \*\*, \* Significância estatística respectivamente para os níveis de 0,01, 0,05 e 0,10

Fonte: elaboração própria

### 3.3.4 | Análise comparativa do efeito do tipo de mensagem

A tabela 8 considera os resultados estatisticamente significativos. Pode-se concluir, com base nos coeficientes das regressões, aqueles que tiveram maiores efeitos uns sobre os outros.

Assim, pode-se afirmar que o efeito das mensagens com apelo de normas sociais é marginalmente maior do que as mensagens de dissuasão, em 11% (5,95% e 5,36% respectivamente). E, em conjunto, têm um efeito maior que o grupo de controle em 13,19%.

Quando a análise é realizada baseada nas CNAEs que tiveram efeitos significativos em todas as regressões, conclui-se que para as variáveis Indústrias extractivas, Eletricidade e gás e Outras atividades de serviços, quase não há diferença entre os resultados de dissuasão e normas sociais. Assim, para alcançar o objetivo de pagamento de parcelas em atraso, independe qual tipo de intervenção a ser empregada.

Quanto as atividades econômicas Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas e Alojamento e alimentação, não foram encontrados efeitos significativos a 5%, quando são analisadas individualmente relativamente à dissuasão e normas sociais. Entretanto, há efeito significativo a 5% quando analisadas em conjunto a variável Notificação coercitiva ou norma social. Conclui-se que o resultado da interação das variáveis Notificação coercitiva ou norma social e Dívida da parcela inicial for maior ou igual que 6 mil, é marginalmente maior do que sem a interação. Portanto, os contribuintes com valores de parcelas devedoras iniciais maiores que seis mil reais são mais suscetíveis aos efeitos dos tratamentos.

Já, nas atividades econômicas Transporte, armazenagem e correio, Atividades profissionais, científicas e técnicas, Atividades administrativas e serviços complementares, a mensagem de dissuasão é marginalmente maior que a de norma social em 7,9%.

A atividade econômica Informação e comunicação a mensagem de norma social é marginalmente maior que a de dissuasão em 3,8%.

Os resultados auferidos no estudo das regressões vão ao encontro daqueles descritos na seção 3.2. Descrevem os dados constantes nas Tabelas 3 e 4, quando utilizado somente o TEST T para comparação das médias de regularização (sucesso) na redução das parcelas em atraso. As regressões confirmam a tendência indicada nestas tabelas, que as mensagens de normas sociais tiveram melhores resultados. As regressões também demonstram que o mês de abril 2022 teve menos sucesso do que em dezembro 2021 e validam que a variável Intervenção abril 2022 está atrelada ao mês de ocorrência da intervenção. Seu resultado é estatisticamente significativo. Uma possível explicação para esse fato pode estar atrelado ao aspecto econômico. Mês de dezembro, final de ano, tendência de as empresas gerarem mais receitas; décimo terceiro salário injetado na economia; uma possível propensão para querer terminar o ano “regular”. Para que essas suposições possam ser comprovadas, há necessidade de mais rodadas desses experimentos, indicando continuidade nas pesquisas

A avaliação geral é que o efeito total das mensagens de normas sociais é marginalmente maior que o das mensagens de dissuasão. Entretanto, quando o resultado é escalonado por grupo de atividade econômica (CNAE), os efeitos podem ser maiores ora das mensagens de dissuasão, ora de norma social. Isto ocorre a depender da atividade econômica que a empresa se enquadre. Esse resultado abre um vasto campo de aplicação de política de *nudges* na medida que se pode querer atingir determinado seguimento empresarial com um tipo específico de viés na mensagem aplicada.

**Tabela 8 – Coeficientes das Regressões**

Redução da quantidade de parcelas em atraso final em relação à inicial	Notificação coercitiva	Notificação norma social	Notificação coercitiva ou norma social	Interação
	Coef.	Coef.	Coef.	Coef.
Notificação coercitiva	0,0536108**	---	---	---
Notificação norma social	---	0,0595007***	---	---
Notificação coercitiva ou norma social	---	---	0,1319423***	0,1239165***
Dívida da parcela inicial for maior ou igual que 6 mil reais	---	---	---	0,1366414***
Interação notificação coercitiva ou norma social e Dívida da parcela inicial for maior ou igual que 6 mil reais	---	---	---	0,0989672
Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura	0,326996	0,3128868	0,2573704	0,2598849
Indústrias Extrativas	1,05113***	1,049647***	1,001994***	0,9641299***
Indústrias de transformação	0,0204938	0,0194852*	-0,0710001	-0,0716791
Eletricidade e gás	1,047717***	1,047063***	1,034607***	1,047966***
Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação	0,0601363	0,0691025	-0,0065736	-0,0133083
Construção	0,0588101	0,0568838	-0,0313569*	-0,0396764
Comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas	-0,0041601*	-0,0058298	-0,0962155**	-0,0882739**
Transporte, armazenagem e correio	0,144026***	0,1333764***	0,0733942	0,0639208
Alojamento e alimentação	-0,052059	-0,0532793	-0,1260997***	-0,1194069***
Informação e comunicação	0,1220707*	0,1267354***	0,0561262	0,058329
Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados	0,0983466	0,095759	0,0324918	0,0258842
Atividades imobiliárias	0,0657462	0,0680243	-0,0146008	-0,0174014
Atividades profissionais, científicas e técnicas	0,1358751***	0,1330868***	0,0606736	0,0669756
Atividades administrativas e serviços complementares	0,1531166***	0,1500774***	0,0808788*	0,0674482
Educação	0,0362099	0,0310072	-0,0386776	-0,0413902
Saúde humana e serviços sociais	0,086831*	0,0842392*	0,0133111	-0,0004247
Artes, cultura, esporte e recreação	0,1634966*	0,1665737*	0,0948639*	0,0960942
Outras atividades de serviços	0,1840694***	0,1840563***	0,1122992***	0,1012508*
Serviços domésticos	0	0	0	0
Intervenção abril 2022	-0,3091913***	-0,3099633***	-0,3225865***	-0,3147111***
Constante	-0,0477165	-0,0470632	-0,0346074	-0,0479656

\*\*\*, \*\*, \* Significância estatística respectivamente para os níveis de 0,01, 0,05 e 0,10

Fonte: elaboração própria

## 4 | Conclusão

O pagamento de impostos é uma das atividades mais antigas e controversas da humanidade. Considerando as economias emergentes, desempenha um papel central no desenvolvimento dos Estados (BESLEY; PERSSON, 2014).

Por esse motivo há interesse recorrente em se aumentar a conformidade tributária. Ao longo da última década, houve uma onda de experimentos tentando entender os determinantes de evasão e o não pagamento dos impostos.

Nesta pesquisa, foi realizado um experimento controlado randomizado para estimar os efeitos da regularização de parcelamentos em atraso. Os dados extraídos foram restritos ao parcelamento convencional de débitos de origem previdenciária. Sendo estes os de contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Foram enviados dois tipos diferentes de mensagens para os contribuintes localizados nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, Brasil. Uma mensagem com texto de apelo de “dissuasão”, destacando as consequências legais em caso de rescisão do parcelamento. E, outra mensagem com texto de apelo de “normas sociais” informando aos contribuintes sobre o percentual de manutenção de regularidade dos outros.

O experimento ocorreu em duas rodadas realizadas nos meses de dezembro de 2021 e abril de 2022 com a apuração dos resultados em janeiro e maio de 2022 respectivamente. Os dados contêm os registros fiscais anônimos dos 8.127 participantes deste estudo, com 10.008 parcelamentos devedores, 20.710 parcelas devedoras, com o valor total de parcelas devedoras de R\$ 29.743.193,99.

Importante destacar que um resultado secundário deste trabalho, mas nem menos importante dos demais achados, é a introdução de um grau de inovação no design de pesquisa, utilizando como meio de entrega das mensagens a Caixa Postal RFB. A literatura sobre experimentos de conformidade fiscal trata quase exclusivamente de menagens entregues pelos Correios ou similares. Traz poucas exceções relativas à forma de entrega dos comunicados, tais como correio eletrônico e SMS (MASCAGNI; NELL, 2022). O ponto principal teve seu cerne na medição da quantidade de contribuintes que efetivamente leram a mensagem. Sendo, este, o

ponto de partida das análises dos resultados. Em média, houve 96,1% de leitura das mensagens de dissuasão e normas sociais encaminhadas.

Os resultados confirmam que as mensagens de dissuasão e normas sociais têm um efeito positivo e significativo no aumento dos pagamentos das parcelas em atraso. Indicam que o efeito das mensagens com apelo das normas sociais é marginalmente maior do que as mensagens de dissuasão em 11% (5,95% e 5,36% respectivamente). E, em conjunto tem um efeito maior que o grupo de controle em 13,19%. Entretanto, quando o resultado é escalonado por grupo de atividade econômica (CNAE), os efeitos podem ser maiores, ora das mensagens de dissuasão, ora de norma social. Isto ocorre a depender da atividade econômica que a empresa se enquadre. Considerando esses percentuais de regularização adicionais sobre o grupo de controle, houve uma arrecadação extra no montante de R\$ 9.979.697,26. Ou seja. 33,5% sobre o valor total de parcelas devedoras de R\$ 29.743.193,99.

Também trazem uma importante contribuição para a literatura, a despeito de diversos estudos não terem apresentados efeitos para intervenções com apelo à moral fiscal como por exemplo Castro e Scartascini (2015), Cranor (2020) , Ortega e Sanguinetti (2013), Pomeranz (2015), e Meiselman (2018). Além disso, o artigo de revisão com a meta-análise realizada por Antinyan e Asatryan (2019) indicam que as intervenções e dissuasão têm, em média, maior efeito que as de normas sociais. Por outro lado, esta pesquisa vai ao encontro dos achados de Carpio (2013), Hallsworth (2017), Bott et al. (2019), Fjeldstad e Semboja (2001) e Dwenger et al. (2016) encontrando maior efeito na intervenção de norma sociais.

Importante destacar que na mesma linha de Hallsworth (2017), este estudo foi medido em pagamento de impostos: regularização de parcelas. Sendo a primeira contribuição teórica no Brasil sobre o tema voltada para pessoa jurídica. Contribui para este campo das seguintes maneiras: permite informações precisas, ao invés de estimada sobre medições de não conformidade; fornece a primeira evidência do mundo real sobre o não pagamento de parcelas; tem poder suficiente para tornar sofisticadas as comparações dos efeitos comportamentais; e abre caminho para aplicação de política de *nudges* na medida que se pode querer atingir determinado seguimento empresarial com um tipo específico de viés na mensagem aplicada.

Esses resultados para o impacto dos *nudges* na conformidade do contribuinte fornecem um importante indicativo que contexto importa. *Nudges* que funcionam para um tipo de imposto, para pagamento atrasado, para determinadas declarações fiscais e para um governo podem não dar resultados em outras configurações. Fornecem um argumento convincente para a aplicação das ciências comportamentais às políticas públicas e para testes rigorosos de pequenas adaptações às comunicações escritas por formuladores de políticas ou administradores.

## Referências bibliográficas

ANTINYAN, A.; ASATRYAN, Z. Nudging for tax compliance: A meta-analysis. ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper, n. 19-055, 2019. Disponível em:

[https://papers:ssrn.com/sol3/papers:cfm?abstract\\_id=3500744](https://papers:ssrn.com/sol3/papers:cfm?abstract_id=3500744).

Acesso em: 20 jun. 2022.

BÉRGOLLO, M. L. et al. Tax audits as scarecrows: Evidence from a large-scale field experiment. National Bureau of Economic Research, 2017.

BESLEY, T.; PERSSON, T. Why do developing countries tax so little? v. 28, n. 4, p. 99 – 120, 9 2014.

Acesso em: 04 jul. 2022.

BLUMENTHAL, M.; CHRISTIAN, C.; SLEMROD, J. Do normative appeals affect tax compliance? Evidence from a controlled experiment in Minnesota. National Tax Journal, p. 125 – 136, 2001. Disponível em:

<https://www:journals:uchicago:edu/doi/abs/10:17310/ntj:2001:1:06>.

Acesso em: 27 jun. 2022.

BOTT, K. M. et al. You ve got mail: A randomized field experiment on tax evasion. v. 66, n. 7, p. 2801 – 2819, 7 2019.

Acesso em: 27 jun. 2022.

BRASIL. Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. Decreto, 03 1972. Disponível em:

[http://www:planalto:gov:br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons:htm](http://www:planalto:gov:br/ccivil_03/decreto/d70235cons:htm).

Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Instrução Normativa nº 2.063/2022. Instrução Normativa, 01 2022. Disponível em:

<http://normas:receita:fazenda:gov:br/sijut2consulta/link?action?idAto=122718>.

Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Instrução Normativa no 1.891/2019. Instrução Normativa, 05 2019. Disponível em:

<http://normas:receita:fazenda:gov:br/sijut2consulta/link?action?idAto=100768#:~:text=IN%20RFB%20n%C2%BA%201891%2F2019&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20parcelamento%20de%2019%20de%20julho%20de%2002>

002:

Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1996 - Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOU - Diário Oficial da União, Brasília, DF, outubro 1966. Disponível em:

[http://www:planalto:gov:br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www:planalto:gov:br/ccivil_03/leis/L5172.htm).

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, Lei Ordinária, julho 2002. Disponível em:

[http://www:planalto:gov:br/ccivil\\_03/leis/2002/l10522.htm](http://www:planalto:gov:br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm).

Acesso em: 07 out. 2022.

BRUHN, M.; MCKENZIE, D. In pursuit of balance: Randomization in practice in development field experiments. v. 1, n. 4, p. 200 – 232, 10 2009.

Acesso em: 29 jun. 2022.

CARPIO, L. D. Are the Neighbors Cheating? Evidence from a Social Norm Experiment on Property Taxes in Peru Job Market Paper. 2013. Disponível em:

<http://citeseerx:ist:psu:edu/viewdoc/download?doi=10:1:642:7115&rep=rep1&type=pdf>.

Acesso em: 29 nov. 2021.

CASTRO, L.; SCARTASCINI, C. Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. Journal of Economic Behavior & Organization, 2015. Disponível em:

<https://www:sciencedirect:com/science/article/pii/S0167268115001067>.

Acesso em: 26 jun. 2022.

CHIRICO, M.; INMAN, R.; LOEFFLER, C. Deterring property tax delinquency in philadelphia: An experimental evaluation of nudge strategies. National Tax Journal, 2019. Disponível em:

<https://www:journals:uchicago:edu/doi/abs/10:17310/ntj:2019:3:01>.

Acesso em: 20 jun. 2022.

CRANOR, T. et al. Communicating tax penalties to delinquent taxpayers: Evidence from a field experiment. National Tax Journal, v. 73, n. 2, p. 331 – 360, 2020.

CUSTOMS., G. H. R. Overview of HMRC's annual report and accounts 2018 to 2019. 2019. Disponível em: <https://www:gov:uk/government/publications/hmrc-annual-report-andaccounts-2018-to-2019/overview-of-hmrcs-annual-report-and-accounts-2018-to-2019>.

Acesso em: 07 out. 2022.

DEPARTMENT OF THE TREASURY INTERNAL REVENUE SERVICE. INTERNAL REVENUE SERVICE - DATA BOOK. 2016. Disponível em: <https://www:irs:gov/pub/irssoi/16databk:pdf>.

Acesso em: 07 out. 2022.

DOERRENBERG, P.; SCHMITZ, J. Tax compliance and information provision—A field experiment with small firms. ZEW-Centre for European Economic, 2005. Disponível em:

[https://papers:ssrn:com/sol3/papers:cfm?abstract\\_id=2608118](https://papers:ssrn:com/sol3/papers:cfm?abstract_id=2608118).

Acesso em: 03 jul. 2022.

DWENGER, N. et al. Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany. 2016. Disponível em:

<https://www:aeaweb:org/articles?id=10:1257/pol:2015-0083>.

Acesso em: 27 jun. 2022.

FELLNER, G.; SAUSGRUBER, R. Testing enforcement strategies in the field: Threat, moral appeal and social information. Journal of the European, 2013. Disponível em:

<https://academic:oup:com/jeea/article-abstract/11/3/634/2300356>.

Acesso em: 29 nov. 2021.

FJELDSTAD, O.; SEMBOJA, J. Why people pay taxes: The case of the development levy in Tanzania. World development, v. 29, n. 12, p. 2059 – 2074, 2001. Disponível em:

<https://www:sciencedirect:com/science/article/pii/S0305750X0100081X>.

Acesso em: 03 jul. 2022.

GEMMELL, N.; RATTO, M. The effects of penalty information on tax compliance: Evidence from a New Zealand field experiment. National Tax Journal, v. 71, n. 3, p. 547 – 588, 2018. GOV.UK. HM Revenue Customs. HM Revenue and Customs Annual Report and Accounts 2020 to 2021– For the period 1 April 2020 to 31

HALLSWORTH, M. et al. The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance. Journal of public economics, v. 184, p. 14 – 31, 2017. HARRISON, G.; LIST, J. Field experiments. Journal of Economic literature, p. 1009 – 1055, 2004. Disponível em:

<https://www:aeaweb:org/articles?id=10:1257/0022051043004577>.

Acesso em: 27 jun. 2022.

JOHN, P.; BLUME, T. Nudges That Promote Channel Shift: A Randomized Evaluation of Messages to Encourage Citizens to Renew Benefits Online. v. 9, n. 2, p. 168 – 183, 6 2017.

Acesso em: 28 jun. 2022.

KAHAN, B. C. et al. The risks and rewards of covariate adjustment in randomized trials: An assessment of 12 outcomes from 8 studies. v. 15, n. 1, 4 2014.

Acesso em: 29 jun. 2022.

KETTLE, S.; M HERNANDEZ; RUDA, S. Behavioral interventions in tax compliance: Evidence from Guatemala. World Bank Policy, 2016. Disponível em: [https://papers:ssrn:com/sol3/papers:cfm?abstract\\_id=2811337](https://papers:ssrn:com/sol3/papers:cfm?abstract_id=2811337).

Acesso em: 20 jun. 2022.

LEVITT, S.; LIST, J. What do laboratory experiments measuring social preferences reveal about the real world? Journal of Economic perspectives, 2007. Disponível em:

[https://www:aeaweb:org/articles?id=10:1257%2Fjep:21:2:153&source=post\\_page-----](https://www:aeaweb:org/articles?id=10:1257%2Fjep:21:2:153&source=post_page-----).

Acesso em: 27 jun. 2022.

LUCA, M.; BAZERMAN, M. H. The power of experiments: Decision making in a data-driven world. [S.l.]: Mit Press, 2021. MANOLI, D.; TURNER, N. Nudges and learning: Evidence from informational interventions for low-income taxpayers. 2014. Disponível em:

<https://www:nber:org/papers/w20718>.

Acesso em: 04 jul. 2022.

MASCAGNI, G. From the lab to the field: A review of tax experiments. *Journal of Economic Surveys*, v. 32, n. 2, p. 273 – 301, 4 2018. Disponível em:  
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/joes.12201>.  
Acesso em: 27 jun. 2022.

MASCAGNI, G.; MENGISTU, A.; BEHAVIOR, F. W. . J. of E. Can ICTs increase tax compliance? Evidence on taxpayer responses to technological innovation in Ethiopia. 2021. Disponível em:  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268121002407>.  
Acesso em: 30 jun. 2022.

MASCAGNI, G.; MONKAM, N.; NELL, C. Unlocking the potential of administrative data in Africa: Tax compliance and progressivity in Rwanda. 2016. Disponível em:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3120309](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3120309).  
Acesso em: 04 jul. 2022.

MASCAGNI, G.; NELL, C. Tax Compliance in Rwanda: Evidence from a Message Field Experiment. v. 70, n. 2, p. 587 – 623, 1 2022.  
Acesso em: 02 jul. 2022.

MCSMITH, A. First Obama, now Cameron embraces ‘nudge theory. *The Independent*, v. 12, 2010.

MEISELMAN, B. S. Ghostbusting in Detroit: Evidence on nonfilers from a controlled field experiment. *Journal of Public Economics*, v. 158, p. 180 – 193, 2018.

NEVE, J. D.; IMBERT, C.; SPINNEWIJN, J. How to improve tax compliance? Evidence from population-wide experiments in Belgium. *Journal of Political Philosophy*, 2021. Disponível em:  
<https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/713096>.  
Acesso em: 30 jun. 2022.

OCDE. The Changing Tax Compliance Environment. In: OECD (Ed.). *The Changing Tax Compliance Environment And Role of Audit*. PARIS: OECD, 2017. cap. 1, p. 21 – 21.

OECD. Behavioral Insights and Public Policy. Lessons from Around the World. OECD Publishing, Paris, 2017.

ORTEGA, D.; SANGUINETTI, P. Deterrence and reciprocity effects on tax compliance: experimental evidence from Venezuela. 2013. Disponível em:  
<http://scioteca:caf:com/ handle/123456789/253>.  
Acesso em: 29 nov. 2021.

ORTEGA, D.; SCARTASCINI, C. Don’t blame the messenger. The Delivery method of a message matters. *Journal of Economic Behavior & Organization*, v. 170, p. 286 – 300, 2020.

PEREZ-TRUGLIA, R.; TROIANO, U. Shaming tax delinquents. *Journal of Public Economics*, v. 167, p. 120 – 137, 2018.

POMERANZ, D. No taxation without information: Deterrence and self-enforcement in the value added tax. *American Economic Review*, p. 2539 – 2569, 2015. Disponível em:  
<https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.20130393>.  
Acesso em: 29 nov. 2021.

SHIMELES, A.; GURARA, D. Z.; WOLDEYES, F. Taxman’s dilemma: Coercion or persuasion? Evidence from a randomized field experiment in Ethiopia. v. 107, n. 5, p. 420 – 424, 5 2017.  
Acesso em: 04 jul. 2022.

SLEMROD, J.; BLUMENTHAL, M.; CHRISTIAN, C. Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of public economics*, 2001. Disponível em:  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272799001073>.

Acesso em: 28 jun. 2022.

TEAM, B. I. Fraud, error and debt: behavioural insights team paper. 02 2012. Disponível em:  
<https://www.bi:team/our-work-2/publications/?select-year%5B%5D=2012&hidden-s=&hidden-current-page=1#listing>.

THALER, R. H.; SUNSTEIN, C. R. Nudge: Improving decisions about health, wealth, and happiness. [s.n.], 2008. v. 19. Disponível em:  
<https://link.springer.com/article/10.1007/s10602-008-9056-2>.  
Acesso em: 29 nov. 2021.

WENZEL, M. Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention. *Journal of Economic Psychology*, 2005. Disponível em:  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167487005000115>.  
Acesso em: 27 jun. 2022.

# A evolução do comércio internacional e o papel das alfândegas no Brasil: desafios e perspectivas

## *The evolution of international trade and the role of customs in Brazil: challenges and perspectives*

**Alessandra Marcon Carioni**

Advogada. Professora das disciplinas de Direito Aduaneiro, Empresarial I e II, do Curso de Direito do UNICESUSC. Mestranda em Direito pela UFSC. *Master of Business Administration* com especialização em Auditoria, Controladoria e Gestão Financeira pela FGV/PR. Presidente da Comissão de Direito Aduaneiro e Diretora de Direito Aduaneiro da ESA da OAB/SC. Membro Consultor da Comissão Especial de Direito Aduaneiro do Conselho Federal da OAB.

**Marcia Amaro Marques de Almeida**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Mestranda em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Pós-graduada em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade Católica de Brasília (UCB).

### **RESUMO**

O trabalho analisa a evolução do comércio internacional e o papel das Alfândegas no Brasil, destacando desafios e perspectivas. Historicamente, o comércio exterior foi essencial para o desenvolvimento econômico, com marcos como a Revolução Industrial e a criação de instituições como o GATT e a OMC. No Brasil, as Alfândegas evoluíram desde o período colonial, com funções tributárias e proteção da economia nacional. Desde a abertura dos portos em 1808 até a industrialização do século XX, elas desempenharam papel importante na arrecadação e regulamentação do comércio exterior. Atualmente, as Alfândegas enfrentam desafios como a globalização e a necessidade de modernização tecnológica. O gerenciamento de riscos, essencial para equilibrar fiscalização e facilitação, é implementado com sistemas como o SISAM e o ANIITA, que utilizam inteligência artificial para melhorar a eficiência aduaneira. Além disso, iniciativas como o Portal Único de Comércio Exterior promovem a integração de dados e a simplificação de processos. A sustentabilidade ambiental também é destaque, com ações para combater o tráfico de fauna e flora e a adoção de práticas sustentáveis, alinhadas ao Green Customs Action Plan da Organização Mundial das Alfândegas. O documento conclui que a modernização tecnológica, a gestão de riscos e a cooperação internacional são cruciais para fortalecer as Alfândegas como pilares do desenvolvimento econômico e da segurança do comércio global, assegurando a competitividade do Brasil em um mercado globalizado.

**Palavras-chave:** Alfândega. Comércio Internacional. Tributação. Modernização Tecnológica.

### **ABSTRACT**

The study analyzes the evolution of international trade and the role of customs in Brazil, highlighting challenges and perspectives. Historically, foreign trade has been essential for economic development, with milestones such as the Industrial Revolution and the establishment of institutions like GATT and the WTO. In Brazil, customs have evolved since the colonial period, serving fiscal and economic protection functions. From the opening of ports in 1808 to the industrialization of the 20th century, customs played a significant role in revenue collection and foreign trade regulation. Currently, customs face challenges such as globalization and the need for technological modernization. Risk management, essential for balancing oversight and facilitation, is implemented through systems like SISAM and ANIITA, which leverage artificial intelligence to enhance customs efficiency. Moreover, initiatives like the Single Foreign Trade Portal promote data integration and process simplification. Environmental sustainability is also emphasized, with actions to combat wildlife trafficking and the adoption of sustainable practices aligned with the World Customs Organization's Green Customs Action Plan. The study concludes that technological modernization, risk management, and international cooperation are crucial to strengthening customs as pillars of economic development and global trade security, ensuring Brazil's competitiveness in a globalized market.

**Keywords:** Customs. International Trade. Taxation. Technological Modernization.

O comércio internacional é o motor da economia global, conectando mercados, promovendo o crescimento econômico e possibilitando o acesso a bens e serviços de diferentes partes do mundo. Nesse cenário, as Alfândegas de destacam como instituições-chaves, responsáveis tanto pelo controle das fronteiras quanto pela facilitação do comércio, garantindo a segurança e a eficiência das transações comerciais.

No caso do Brasil, país com uma extensa fronteira terrestre<sup>1</sup> e uma importante participação no comércio global<sup>2</sup>, o papel estratégico das Alfândegas torna-se ainda mais relevante, ao mesmo tempo em que refletem as exigências de um mundo cada vez mais interconectado e tecnológico.

As Alfândegas brasileiras enfrentam desafios substanciais diante da globalização e do avanço das novas tecnologias. Entre os principais questionamentos que emergem estão: como adaptar-se às rápidas mudanças no cenário do comércio internacional? Quais as estratégias podem ser implementadas para equilibrar o controle efetivo das fronteiras com a facilitação comercial e qual o papel da Alfândega nesse cenário?

O presente estudo busca analisar a evolução do comércio internacional e o papel desempenhado pelas Alfândegas no Brasil. O enfoque será dado às suas funções de controle, arrecadação e facilitação do comércio, destacando como essas atividades são impactadas pelo cenário global e pela necessidade de modernização. A pesquisa foi conduzida com base em uma abordagem bibliográfica, complementada por análises de documentos normativos. Essa combinação metodológica permite uma visão abrangente sobre os desafios e oportunidades enfrentados pelas Alfândegas brasileiras.

A escolha do tema se justifica pela crescente relevância do comércio internacional para o desenvolvimento econômico do país, que exige uma constante adaptação por parte das Alfândegas para acompanhar o dinamismo do setor. Além disso, a modernização dessas instituições é fundamental para garantir o equilíbrio entre o controle eficaz e a facilitação das trocas comerciais, contribuindo para a competitividade econômica do Brasil no cenário global.

O comércio exterior possui uma longa trajetória, com registros históricos que remontam a períodos anteriores a Cristo. Conforme Labatut<sup>3</sup> há evidências de produtos oriundos do Egito e do Chipre alcançando o Norte da Europa, indicando que essas mercadorias eram transportadas de forma progressiva por diferentes intermediários. Essa rede de trocas reflete a importância das relações comerciais como motor do desenvolvimento econômico e cultural das civilizações antigas.

No Egito, a movimentação de mercadorias era predominantemente interna, aproveitando-se do Nilo e de seus canais. Produtos agrícolas e industriais eram muito procurados pelos povos vizinhos, o que fomentava o comércio regional. Contudo, os egípcios raramente exploravam o mar, devido a tabus religiosos e à escassez de madeira para construir embarcações robustas<sup>4</sup>.

Com o crescimento populacional, o comércio se expandiu, promovendo a especialização das atividades econômicas e a diversificação dos produtos mercantis. Entre os gregos, o comércio e a indústria floresceram, transformando-os na maior potência mercantil da época. Eles mantiveram essa hegemonia até o declínio causado pela morte de Alexandre, o Grande, e pelas transformações econômicas subsequentes<sup>5</sup>.

Enquanto isso, os etruscos se destacaram na Itália ao estabelecerem praças comerciais e se conectar com os fenícios. Eles aproveitaram a abundância de minérios e argila para desenvolver indústrias metalúrgicas e cerâmicas de excelência. Essa prosperidade os tornou a terceira maior potência marítima, atrás apenas de fenícios e gregos, até serem subjugados pelos romanos por volta de 600 a.C. Nesse contexto, o baixo Nilo consolidou-se como um dos principais centros do comércio internacional da antiguidade<sup>6</sup>.

No início da Era Moderna, os holandeses ascenderam como protagonistas do comércio exterior. Beneficiados por portos naturais e uma cultura marítima avançada, fundaram a Companhia das Índias Orientais, um marco na globalização mercantil e na expansão colonial<sup>7</sup>.

A Revolução Industrial e os avanços tecnológicos do século XIX transformaram o comércio global. Inovações no transporte marítimo, como navios a vapor e rotas transoceânicas otimizadas, viabilizaram a criação de

atalhos estratégicos, como os canais de Suez (1869) e do Panamá (1914), reduzindo significativamente os tempos de viagem e ampliando o alcance das transações comerciais<sup>8</sup>.

No século XX, os Estados Unidos emergiram como uma potência comercial e industrial, passando de devedores em 1914 para credores globais em 1920. Essa ascensão foi impulsionada por investimentos na frota mercante, aumento das exportações e inovações industriais, como a linha de montagem de Henry Ford, que revolucionou a produção em massa. A Segunda Revolução Industrial solidificou a liderança americana e europeia na economia global. Entretanto, a crise de 1929 (The Great Depression) marcou um período de instabilidade, exacerbado pela precariedade econômica da Europa e pela ascensão da Alemanha, que, sob uma ideologia expansionista, contribuiu para o desencadeamento da Segunda Guerra Mundial<sup>9</sup>.

Após o conflito, o comércio exterior foi novamente transformado pela reconstrução econômica, pela criação de instituições internacionais como o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) e pela intensificação da globalização, marcando o início de uma nova era de integração econômica mundial.

Em 1936, a Câmara de Comércio Internacional (ICC) introduziu um marco significativo para o comércio global: a criação dos INCOTERMS. Esse conjunto de regras internacionais foi desenvolvido para padronizar os termos comerciais nos contratos de compra e venda internacionais, viabilizando uma interpretação precisa e uniforme. Essa padronização permanece fundamental para o comércio exterior, garantindo clareza nas responsabilidades das partes envolvidas nas transações. Vale destacar que a ICC é uma entidade privada, desempenhando papel relevante no cenário do comércio internacional.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, em 1944, realizou-se a Conferência de Bretton Woods, com o objetivo de reconstruir as economias devastadas pelo conflito. Esse encontro resultou na criação do Fundo Monetário Internacional (FMI), uma instituição projetada, segundo Hobsbawm, “para facilitar a expansão e o crescimento equilibrado do Comércio Internacional”.

Analizando o panorama histórico das relações econômicas internacionais, percebe-se que as mudanças nos fluxos comerciais e financeiros,

especialmente sob a ótica norte-americana, foram influenciadas pela desintegração econômica ocorrida entre as duas guerras mundiais. Essa desarticulação foi apontada como uma das principais causas da crise europeia e global. Nesse contexto, Judt observa que:

A menos que moedas fossem conversíveis e as nações pudessem se beneficiar mutuamente no incremento do comércio, nada poderia impedir a volta aos dias terríveis de setembro de 1931, quando ruiu o sistema monetário que sucedeu à Primeira Guerra Mundial. Liderados por Maynard Keynes – cujas ideias nortearam o encontro realizado em Bretton Woods, no Estado de New Hampshire, em julho de 1944 –, algo menos rígido e deflacionário do que o padrão-ouro, mas mais confiável e garantido do que o regime de flutuação cambial, foi estabelecido<sup>10</sup>.

Dessa forma, economistas e estadistas buscaram alternativas para criar um sistema financeiro internacional mais estável e funcional. Segundo Magnoli e Demétrio, o sistema de Bretton Woods forneceu a base institucional para o pleno desenvolvimento das tecnologias do pós-guerra. No contexto do mundo capitalista, a participação estratégica e militar dos Estados Unidos estabilizou o ambiente geopolítico, promovendo medidas que possibilitaram a reconstrução econômica da Europa Ocidental e do Japão<sup>11</sup>.

Contudo, no período imediato ao pós-guerra, como destacado por Magnoli e Demétrio<sup>12</sup>, Raymond Aron observou que o sistema de Bretton Woods enfrentou críticas, especialmente por parte dos europeus, como os franceses. Esses críticos argumentavam que o sistema favorecia os Estados Unidos, que detinham a prerrogativa de emitir a moeda internacional e gerenciar o dólar como se fosse uma moeda exclusivamente nacional. Aron reforça essa percepção ao afirmar que:

Inicialmente, ao serem negociados os estatutos de Bretton Woods, os Estados Unidos, saídos intactos de uma guerra e enriquecidos pela mobilização de seu parque industrial, desfrutavam de um superpoder econômico e financeiro. Eles se outorgaram uma autoridade quase ilimitada dentro do Fundo Monetário Internacional<sup>13</sup>.

Assim, embora o sistema de Bretton Woods tenha promovido avanços significativos na estabilização econômica global, ele também revelou tensões estruturais que marcaram as décadas seguintes.

Além do Fundo Monetário Internacional (FMI), uma forte proposta de cooperação política internacional surgiu com a criação das Nações Unidas (ONU), voltada à manutenção da paz e à colaboração multilateral em âmbito político<sup>14</sup>.

Outro marco relevante foi a concepção da Organização Mundial do Comércio (OMC), a mais importante instituição internacional no contexto do crescimento do comércio global. A OMC, formalmente criada pelo Tratado de Marrakesh em 1994, teve suas origens no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) de 1947, que inicialmente reuniu 23 países signatários. Esse primeiro acordo buscava estabelecer um marco jurídico para as relações comerciais multilaterais e reduzir barreiras tarifárias e não tarifárias ao comércio.

O GATT, segundo Souza "serviu como trave mestra à regulamentação do Comércio Internacional" até ser substituído pela OMC. O Brasil, um dos membros fundadores do GATT, também integrou a OMC desde sua fundação, utilizando as bases do acordo inicial para reforçar a estabilidade e a previsibilidade das transações comerciais internacionais<sup>15</sup>.

A OMC ampliou significativamente o alcance do GATT, incorporando novos setores como comércio de serviços, propriedade intelectual e questões relacionadas a práticas desleais de comércio. Ademais, conforme Judt, os signatários da OMC concordaram em implementar tarifas, concessões e procedimentos para lidar com disputas, promovendo mecanismos robustos de resolução de controvérsias<sup>16</sup>.

Esse avanço institucional possibilitou que o comércio mundial experimentasse uma expansão acelerada ao longo das décadas, fortalecendo economias e intensificando os fluxos comerciais globais. No entanto, políticas protecionistas ainda marcaram a história de alguns países, como o Brasil.

Desde a abertura dos portos brasileiros em 1808, o país vivenciou transformações marcantes em sua política comercial. Durante a Era Vargas, o nacional-desenvolvimentismo incentivou práticas protecionistas, que continuaram na ditadura militar (1964-1985) e influenciaram a política econômica nos anos subsequentes.

Nos anos 1990, com o governo Collor, o Brasil iniciou um processo de abertura econômica, flexibilizando regimes cambiais e promovendo a liberalização das importações.

Essa abertura foi acompanhada pela criação de instituições e normativas voltadas à modernização do Comércio Exterior, como o Código Antidumping, que visa proteger a produção nacional contra práticas desleais de comércio.

Apesar dos avanços, o Brasil ainda apresenta desafios para alcançar maior competitividade no cenário global. Em 2017, segundo os dados apresentados pela Câmara de Comércio Suíça Brasileira, representava apenas 1% do comércio mundial, evidenciando que políticas protecionistas podem limitar o potencial de inserção do país nos fluxos globais.

A trajetória histórica do Comércio Internacional, marcada por eventos como o GATT e a criação da OMC, demonstra o papel crucial da cooperação multilateral na expansão dos fluxos comerciais. No caso brasileiro, a transição de políticas protecionistas para uma maior liberalização econômica representa um desafio contínuo.

Por fim, destaca-se que a efetiva integração do Brasil ao mercado global requer não apenas modernização institucional, mas também o fortalecimento da competitividade nacional.

Feito este breve levantamento histórico, passa-se ao papel das Alfândegas no Comércio Internacional.

<sup>1</sup> O Brasil possui fronteiras com 10 dos 12 outros países da América do Sul, com extensão total de 16.885,7 km. <https://www.gov.br/funag/pt-br/tpri/arquivos-ipri/arquivos-estatisticas/fronteiras-terrestres-brasil-13052015.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2025.

<sup>2</sup> Em 2023, as exportações alcançaram US\$ 339,67 bilhões, resultado inédito para o país, superando em 1,7% os números de 2022. Já as importações tiveram queda de 11,7% e fecharam 2023 em US\$ 240,83 bi. A combinação desses dois movimentos levou a um saldo comercial de US\$ 98,8 bilhões – superando em 60,6% o recorde anterior, que era de 2022. 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: 05 jan. 2024.

<sup>3</sup> LABAUT, Énio Neves. *Teoria e Prática de Comércio Exterior*. Aduaneiras, 1979.

<sup>4</sup> LABAUT, Énio Neves. *Teoria e Prática de Comércio Exterior*. Aduaneiras, 1979, p. 171.

<sup>5</sup> OLIVEIRA, Carlos Tavares de. *Comércio Exterior e a Questão Portuária*. Edições Aduaneiras, 1992.

<sup>6</sup> LABAUT, Énio Neves. *Teoria e Prática de Comércio Exterior*. Aduaneiras, 1979, p. 178.

<sup>7</sup> LABAUT, Énio Neves. *Teoria e Prática de Comércio Exterior*. Aduaneiras, 1979, p. 178.

<sup>8</sup> OLIVEIRA, Carlos Tavares de. *Comércio Exterior e a Questão Portuária*. Edições Aduaneiras, 1992.

<sup>9</sup> LABAUT, Énio Neves. *Teoria e Prática de Comércio Exterior*. Aduaneiras, 1979, p. 182.

<sup>10</sup> HOBSBAWM, Eric J. *Pós-Guerra: Uma História da Europa Desde 1945*. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

<sup>11</sup> MAGNOLI, Demétrio. *Comércio Exterior e Negociações Internacionais*. Editora Saraiva, 2006. 9788502088386. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502088386/>. Acesso em: 10 nov 2024.

<sup>12</sup> MAGNOLI, Demétrio. *Comércio Exterior e Negociações Internacionais*. Editora Saraiva, 2006. 9788502088386. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502088386/>. Acesso em: 08 nov 2024.

<sup>13</sup> MAGNOLI, Demétrio. *Comércio Exterior e Negociações Internacionais*. Editora Saraiva, 2006. 9788502088386. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502088386/>. Acesso em: 08 nov 2024.

<sup>14</sup> AFRICANO, Ana Paula et al. *Comércio Internacional: teorias, políticas e casos práticos*. 1. Ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2018.

<sup>15</sup> SOUZA, José. Manuel Meireles. D. FUNDAMENTOS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL. Editora Saraiva, 2009. 9788502100961. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502100961/>. Acesso em: 12 nov 2024.

<sup>16</sup> HOBSBAWM, Eric J. *Pós-Guerra: Uma História da Europa Desde 1945*. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

## 2 | O papel das Alfândegas no Comércio Internacional

As Alfândegas desempenham um papel fundamental na facilitação do comércio internacional e na promoção do desenvolvimento econômico, simplificando os processos de fluxo de bens e mercadorias. Garantem, dessa forma, a conformidade e contribuem para o aumento da competitividade das empresas nacionais. Suas funções não apenas apoiam a movimentação eficiente de bens e mercadorias, mas também são fundamentais para a segurança nacional e o crescimento econômico.

O conceito de Alfândega se confunde com o de Aduana. Segundo Carlucci<sup>17</sup>, Aduana deve ser entendida como instituição enquanto Alfândega poderia significar repartição aduaneira. Já para Houaiss e Villar<sup>18</sup>, os termos seriam sinônimos e oferece como significado para ambos a repartição pública onde se inspecionam as mercadorias em trânsito e onde se cobram as taxas correspondentes de entrada e saída, bem como os edifícios em que funcionam essas repartições. Esse é o significado que se adota nesse trabalho.

Todo país possui nas suas fronteiras um órgão que controla e fiscaliza o fluxo internacional de bens, mercadorias e veículos. Esse órgão é chamado de Aduana ou Alfândega. Em nosso país, como veremos a seguir, é a Secretaria da Receita Federal do Brasil que exerce a Administração Aduaneira.

As Alfândegas possuem uma longa história associada ao controle de fronteiras e ao comércio exterior. Como já explicado, desde as primeiras civilizações, os Estados compreenderam a importância de regular o fluxo de mercadorias como forma de arrecadar receitas e proteger seus territórios. Este papel se manteve central ao longo dos séculos, evoluindo conforme as necessidades econômicas, políticas e sociais das nações.

No século XV, com o advento das grandes navegações, as Alfândegas passaram a desempenhar um papel estratégico no controle das trocas comerciais globais. Os impérios coloniais, como Portugal e Espanha, dependiam delas para monitorar o fluxo de riquezas provenientes das colônias e assegurar a arrecadação de tributos sobre mercadorias como ouro, prata e especiarias. Nessa época, o conceito de tarifa alfandegária foi consolidado como ferramenta essencial para proteger os mercados internos e regular o comércio externo.

Segundo Aliomar Baleiro, coube a Jean-Baptiste Colbert (1619-1683), em 1664, criar a primeira tarifa protecionista, ou seja, atribuir um caráter extrafiscal ao tributo aduaneiro, objetivando proteger a produção nacional francesa da concorrência internacional<sup>19</sup>. As Alfândegas ganham nova importância além da arrecadação de tributos: a proteção da economia nacional e a regulação do comércio exterior.

<sup>17</sup> CARLUCCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

<sup>18</sup> HOUAISS, Antonio & VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

<sup>19</sup> CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

## 2.1 | O cenário histórico das Alfândegas no Brasil

O papel na atualidade da Alfândega tem a ver com sua própria história e a do país ao qual serve. Para compreendermos a Alfândega brasileira é necessário entender que ela desempenhou um importante papel na história econômica e administrativa do país.

No Brasil, no período colonial, as Alfândegas surgiram refletindo a lógica mercantilista. Em 1532, são instituídas Alfândegas em cada capitania hereditária, que eram feudos concedidos a nobres, militares e burocratas pela Coroa portuguesa. As Alfândegas foram instrumentos fundamentais para garantir a arrecadação de tributos à Fazenda Real, que incluíam o quinto do ouro e os direitos de entrada e saída de mercadorias<sup>20</sup>.

A abertura dos portos, em 1808, após a vinda da família real portuguesa para o Brasil, inicia a integração do Brasil no comércio internacional<sup>21</sup>. Contudo, foi no período imperial que as Alfândegas ganharam maior relevância como fonte de receitas para o Estado brasileiro, impulsionadas pela exportação de café, cacau e outros produtos tropicais.

De acordo com Bordin e Lagemann<sup>22</sup>, até 1930, o sistema tributário brasileiro foi assentado em bases tributárias relacionadas ao comércio exterior, devido a sua orientação para o mercado externo. Daí a grande importância das Alfândegas na arrecadação desses tributos. Após esse período, quando o Brasil entrou em uma fase de industrialização e urbanização aceleradas, as Alfândegas passaram a exercer não apenas um papel arrecadador, mas também regulatório, protegendo a indústria nacional por meio de tarifas de importação. O tributo aduaneiro ganhou atributos extrafiscais e as Alfândegas ganharam outras responsabilidades além da arrecadação: regulação do comércio exterior e proteção da economia nacional.

Em 1968, a administração tributária da União era exercida pela Direção-Geral da Fazenda Nacional, que supervisionava os departamentos de Imposto de Renda, Rendas Internas, Rendas Aduaneiras e Arrecadação. A

cada departamento, com exceção do de Arrecadação, cabiam as funções de tributação e fiscalização.

Nos termos do Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968, a Direção-Geral da Fazenda Nacional passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal como órgão central de direção superior da administração tributária da União, diretamente subordinada ao Ministro da Fazenda.

Desta forma, a criação da Receita Federal em 1968 representou um marco na história das Alfândegas brasileiras. A partir daí as Alfândegas passaram a operar sob a coordenação da Receita Federal, que implementou sistemas informatizados e reorganizou os fluxos de trabalho. Essa modernização foi fundamental para lidar com o aumento do comércio exterior e para combater o contrabando e a sonegação fiscal<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> BORDIN, Luís Carlos Vitali e LAGEMANN, Eugenio. *Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária*. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006. p. 17.

<sup>21</sup> PRADO JÚNIOR, Caio. *Formação do Brasil Contemporâneo*. 23ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1986.

<sup>22</sup> BORDIN, Luís Carlos Vitali e LAGEMANN, Eugenio. *Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária*. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006. p. 49.

<sup>23</sup>

[www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ebooks/memoria-receita-federal/livro-historia-irpf-brasil.pdf](http://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ebooks/memoria-receita-federal/livro-historia-irpf-brasil.pdf). Acesso em: 10 dez. 2024.

## 2.2 | O papel contemporâneo das Alfândegas no Brasil

O papel e a importância das Alfândegas ou da Aduana estão dispostos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 237, que diz que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são essenciais aos interesses fazendários nacionais e serão exercidos pelo Ministério da Fazenda. Não havia nas Cartas anteriores à Constituição de 1988 disposição similar à veiculada pelo artigo 237.

De acordo com Canotilho<sup>24</sup>, os interesses fazendários defendidos pelas Alfândegas não correspondem estritamente ao objetivo de arrecadar tributos no controle do fluxo das transações comerciais internacionais, mas abrangem todo aspecto que seja

relevante para a economia nacional, como balanço de pagamentos, proteção de segmentos da economia nacional, medidas contra concorrência desleal no comércio exterior, entre outros.

Tradicionalmente, a arrecadação de tributos é uma das funções primordiais das Alfândegas. Tributos como imposto de importação, o imposto de exportação e taxas adicionais são cobrados com base no valor e na natureza das mercadorias. Essa arrecadação não apenas financia as atividades governamentais, mas também pode ser destinada para equilibrar a balança comercial e incentivar determinados setores econômicos. Contudo, a atuação contemporânea das Alfândegas extrapola a arrecadação dos tributos aduaneiros. Pode também ser percebida ao:

**a) Proteger a sociedade e a saúde pública.** As Alfândegas garantem que as mercadorias que entram ou saem do país estejam em conformidade com as legislações nacionais e internacionais. Isso inclui a verificação de documentos e o cumprimento de normas sanitárias e fitossanitárias. A fiscalização aduaneira apreende e destrói produtos proibidos que podem causar sérios danos à saúde da população, tais como medicamentos falsificados, alimentos contaminados e brinquedos sem as especificações técnicas de qualidade;

**b) Combater o tráfico internacional de armas e drogas.** Ao fiscalizar o fluxo internacional, as Alfândegas verificam se os produtos são de importação proibida, como drogas e armas. Caso a Receita Federal encontre em bagagens, cargas, veículos e até mesmo escondida com os próprios viajantes, armas e drogas são apreendidas e entregues ao Exército e à Polícia Federal;

**c) Proteger o meio ambiente e o patrimônio histórico e cultural.** Sempre que a fiscalização aduaneira identificar animais, plantas, sementes, obras de arte e fósseis em situação irregular ou que apresentem risco ambiental, ela reterá esses itens e os encaminhará às autoridades competentes. O tráfico ambiental é o terceiro comércio ilegal mais lucrativo do mundo, atrás apenas do tráfico de drogas e armas;

**d) Melhorar o ambiente de concorrência e a economia.** Outro papel das Alfândegas nas fronteiras terrestres, aéreas e marítimas é proteger o mercado nacional contra práticas comerciais desleais. Ao cobrar os tributos de importação e exportação e medidas de salvaguarda e defesa comercial, como fazem os demais países, as Alfândegas protegem a indústria nacional, preservando empregos e nossa economia;

**e) Combater a lavagem de dinheiro e a evasão de divisas.** Quem entrar no país com dinheiro em espécie, acima do valor determinado em lei, deve informar à Receita Federal, sob pena de apreensão;

**f) Facilitação do comércio internacional.** Com o crescimento do comércio global, as Alfândegas passaram a desempenhar crucial função na promoção de um comércio mais eficiente. Por meio da observância das disposições de acordos internacionais dos quais o Brasil é signatário, como o Acordo de Facilitação do Comércio (AFC) da Organização Mundial do Comércio (OMC) e da Convenção de Quioto Revisada (CQR) da Organização Mundial de Aduanas (OMA), as Alfândegas têm modernizado seus processos, adotando tecnologias como scanners, sistemas eletrônicos de declaração aduaneira e inteligência artificial com o intuito de reduzir burocracias e acelerar o fluxo de mercadorias para se adequarem às melhores práticas internacionais de comércio exterior. Após ressaltar a importância e o papel desempenhado pelas Alfândegas no Brasil, necessário entender quais os desafios que lhe são impostos e de que maneira as Alfândegas veem se preparando para superá-los.

### 3 | Desafios futuros das Alfândegas

O comércio exterior desempenha um papel fundamental no desenvolvimento da economia global, sendo primordial buscar o aprimoramento do intercâmbio comercial, por meio da redução das medidas burocráticas que oneram desnecessariamente os procedimentos aduaneiros realizados nas Alfândegas.

O desejo de melhorar a integração de mercados globais por meio da facilitação do comércio decorre da

percepção de que o comércio internacional é vocacionado a impulsionar a prosperidade econômica de um país. Neste contexto, ganha relevo a atuação das Alfândegas que, ao controlarem e administrarem o fluxo internacional de mercadorias, possuem importante papel para estimularem o desenvolvimento socioeconômico do país e proporcionarem maior segurança à cadeia logística mundial<sup>26</sup>.

A Convenção de Quioto Revisada preconiza, em seu apêndice I, a conciliação indispensável entre os benefícios da facilitação do comércio internacional e das normas que regem o controle aduaneiro, reconhecendo a necessidade da “adoção de técnicas modernas, tais como sistemas de gestão de risco e controles de auditoria com como a mais ampla utilização possível das tecnologias da informação”. Ainda, em seu Anexo Geral, Norma 6.9, enfatiza a CQR que as administrações aduaneiras deverão utilizar de forma mais ampla possível a tecnologia da informação e o comércio eletrônico para reforçar o controle aduaneiro.

No Brasil, onde enfrentam-se os desafios de um país continental, várias medidas com essa finalidade têm sido implementadas nas Alfândegas para que seja possível conciliar controle rigoroso no fluxo de mercadorias, modernização tecnológica e manter-se competitivo no cenário internacional, mitigando as burocracias desnecessárias. Esse é o maior dilema das Alfândegas: como contribuir para o fortalecimento do país no comércio exterior e, ao mesmo tempo, proteger a sociedade.

Sob o olhar dos desafios a serem enfrentados pelas Alfândegas brasileiras, percebem-se grandes avanços nos procedimentos por elas adotados para tornar os fluxos mais ágeis e seguros pelas internalizações dos acordos internacionais como o AFC/OMC e da CQR/OMA, incorporando no nosso ordenamento jurídico as diretrizes para uma Aduana moderna e voltada para a facilitação comercial.

Para entender alguns dos desafios enfrentados pelas Alfândegas, irão ser discutidos: (i) a gestão de riscos como forma de capacitação e modernização das Alfândegas para atender às demandas de um comércio internacional cada vez mais dinâmico, (ii) a necessidade de adaptações nas Alfândegas ao uso efetivo da tecnologia de informação e (iii) o papel das Alfândegas no controle de produtos ligados à sustentabilidade e proteção ambiental.

<sup>24</sup> CANOTILHO, J.J.Gomes et al. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ªed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018.

<sup>25</sup>

<https://igarape.org.br/wp-content/uploads/2023/04/AE60 SIGA-O-DINHEIRO.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

<sup>26</sup> ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS. OMA. *Marco de normas SAFE*, 2018. Disponível em: <http://wwwcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/facilitation/instruments--and--tools/tools/safepackage/safe--framework.PDF?la=en>. Acesso em: 04 dez. 2024.

<sup>27</sup>

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm). Acesso em: 04 dez. 2024.

### 3.1 | A gestão de riscos nas Alfândegas

A Receita Federal do Brasil (RFB) é o órgão que desempenha o papel de administração aduaneira, realizando o controle da entrada e da saída de mercadorias do território nacional, assegurando o regular cumprimento das leis e contribuindo para o fortalecimento do comércio exterior e para a proteção da sociedade.

Em um cenário ideal, toda e qualquer carga, entrando ou saindo do país, seria fiscalizada pela RFB. Isso pressuporia que existissem recursos praticamente ilimitados para realizar o controle de todas as mercadorias e que a fiscalização seria totalmente eficiente para encontrar todas as irregularidades. Por outro lado, outro cenário ideal seria aquele em que não fosse necessária nenhuma fiscalização aduaneira pelo órgão, pois todos os intervenientes, considerados aqueles que participam do comércio internacional, seriam idôneos e suas operações seriam corretamente declaradas, os tributos seriam sempre recolhidos na totalidade e as restrições administrativas adequadamente respeitadas. Diante da utopia de ambos os cenários, surge a necessidade de a RFB gerenciar os riscos aduaneiros, ou seja, escolher quais cargas estariam sujeitas a exame, qual tipo de fiscalização seria realizada, quando e onde seria feita, com o objetivo de evitar que as operações regulares fossem penalizadas por fiscalizações desnecessárias e que aquelas irregulares fossem submetidas a exames mais detalhados. Desta forma, o gerenciamento de riscos na área aduaneira objetiva mitigar o risco do não cumprimento das leis durante a entrada e a saída de mercadorias no país, interferindo o mínimo possível no bom andamento das operações de comércio exterior praticadas pelo Brasil.

Com relação à gestão de riscos, de acordo com os relatórios técnicos publicados pela OMA<sup>28</sup>, a aplicação dos princípios de gestão de riscos oferece os meios para alcançar o equilíbrio entre intervenção no controle sobre o movimento fronteiriço de mercadorias, pessoas e veículos e a sua facilitação, permitindo que as administrações aduaneiras passem de controles tradicionais do tipo “guarda de fronteira” para um modelo operacional baseado em riscos.

Nesse contexto, além da responsabilidade geral das Alfândegas de manter o controle sobre o fluxo de comércio exterior, elas têm o desafio de proporcionar um nível adequado de facilitação ao comércio e ao trânsito, necessitando, assim, manter um controle regulatório que favoreça uma intervenção mínima, incluindo o uso de tecnologias avançadas. Às vezes, a busca por esse equilíbrio entre intervenção e facilitação é vista como um jogo de soma zero<sup>29</sup>, onde um aumento em um aspecto implicaria necessariamente uma redução no outro. Na realidade, é importante entender que controle e facilitação não são metas mutuamente excludentes. Na verdade, são objetivos que se reforçam mutuamente, sendo possível alcançar níveis ideais de ambos.

A Receita Federal do Brasil, como autoridade aduaneira, tem desenvolvido mecanismos tecnológicos e de inteligência que auxiliam na fiscalização do fluxo internacional das mercadorias e das atividades dos operadores do comércio exterior. São adotados sistemas integrados de gerenciamento de riscos que servem como ferramentas basilares das Alfândegas para a detecção e análise de irregularidades ou possíveis infrações, o que possibilita maior agilidade e eficiência nos processos de fiscalização aduaneira frente a um comércio exterior cada vez mais dinâmico.

Como exemplo de sistemas de gerenciamento de riscos adotado pelas Alfândegas brasileiras, pode-se citar o Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizagem de Máquina (SISAM), ganhador de prêmio de criatividade e inovação na Receita Federal do Brasil<sup>30</sup>. O SISAM é um sistema de inteligência artificial (IA) desenvolvido pela Receita Federal do Brasil que analisa as declarações de importação a fim de detectar possíveis irregularidades, por meio de operações atípicas. O sistema aprende com as declarações de importação históricas e analisa as novas declarações, calculando a probabilidade de erros. Dentre os mais comuns, encontram-se os erros na classificação fiscal de mercadorias.

Vale lembrar que todas as mercadorias são enquadradas em uma tabela da Nomenclatura Comum do Mercosul<sup>31</sup> (NCM), com 10 mil posições. A NCM é uma nomenclatura regional para categorização de mercadorias adotada pelo Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai desde 1995, sendo utilizada em todas as operações de comércio exterior dos países do Mercosul. A NCM toma por base o Sistema Harmonizado (SH), que é uma expressão condensada de “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” mantido pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), que foi criado para melhorar e facilitar o comércio internacional e seu controle estatístico.

Esses códigos que classificam as mercadorias irão determinar as exigências administrativas de cada produto e os tributos incidentes na importação. A nomenclatura é um sistema ordenado que permite, pela aplicação de regras e procedimentos próprios, determinar um único código numérico para uma dada mercadoria. Esse código, uma vez conhecido, passa a representar a própria mercadoria.

Apesar de o erro mais comum verificado pelo SISAM ser da classificação de mercadorias, existem outros que o sistema também analisa. O erro na descrição da mercadoria é um deles. Esse tipo de erro influencia diretamente na classificação fiscal. Por esse motivo, esse sistema de IA verifica a classificação e a descrição ao mesmo tempo. Além disso, o SISAM apresenta os erros relativos ao país de origem. Essa informação é fundamental para delimitar quais acordos tarifários o importador tem direito.

As informações obtidas no sistema são utilizadas para que o SISAM avalie a probabilidade de risco de determinada carga, influenciando o grau de necessidade de uma inspeção física na mercadoria importada. É de grande valia a utilização de sistemas, como o SISAM, que auxiliem a fiscalização e a gestão dos riscos com recursos de inteligência artificial, tendo em vista o elevado número de declarações de importação registradas diariamente nas Alfândegas brasileiras e o reduzido número de funcionários nessas repartições.

Outro sistema de gerenciamento de riscos na área aduaneira que também auxilia o trabalho das Alfândegas é Analisador Inteligente e Integrado de Transações Aduaneiras (ANITA). Esse sistema gerenciador de riscos consiste numa ferramenta que possibilita otimizar o tempo da análise de risco, por meio de automatização de tarefas, uma vez que se

encarrega de realizar, em nome do usuário, todas as tarefas que não agregam valor a esta atividade, evitando que haja desperdício de tempo com elas, permitindo assim, que o usuário concentre seu valioso tempo no exame das informações. Resumindo, o ANIITA absorve as tarefas intermediárias (abrir sistemas, preencher formulários de consulta, realizar autenticações, formatar e consolidar dados de saída, entre outras), deixando para o usuário apenas aquelas que realmente necessitam de sua intervenção.

O sistema de gerenciamento de riscos ANIITA ainda suprime a necessidade de acessar diversos sistemas para que seja possível obter dados necessários a uma análise de declarações de importação. Por exemplo, sua integração com o sistema INDIRA (Sistema de Intercâmbio de Informações dos Registros Aduaneiros), que fornece aos países do Mercosul acesso eletrônico a dados de importações e exportações realizadas entre si, possibilita a troca de informações. O ANIITA possibilita, portanto, a identificação de inconsistências entre declarações de importação e exportação (DU-E), como por exemplo a divergência entre as NCM declaradas em ambas. Trata-se de um exemplo de implementação, pelo Brasil, do conceito de troca de informações entre aduanas.

Essa cooperação internacional, com a troca de informações entre as Alfândegas, é crucial para fortalecer as Alfândegas como pilares do desenvolvimento econômico e da segurança do comércio global, incentivado pela Organização Mundial das Aduanas. Diante do exposto, está evidente que o desafio das Alfândegas deve ser a busca pela maturidade e transparência no gerenciamento de riscos, em que a gestão seja parte incorporada na cultura dos agentes envolvidos no comércio exterior, possibilitando que os riscos sejam mitigados e assim seja possível equilibrar controle e facilitação destas operações de entrada e saída de mercadorias do país e atingir os níveis de eficiência e agilidade delas esperados.

### 3.2 | O uso massivo da tecnologia de informação

A Convenção de Quioto Revisada, acordo do qual o país é signatário e já internalizado no ordenamento jurídico brasileiro<sup>34</sup>, em seu Anexo Geral, Norma 6.9, determina que as administrações aduaneiras deverão utilizar de forma mais ampla possível a tecnologia da informação para reforçar o controle aduaneiro.

Nesse sentido, o Portal Único de Comércio Exterior (PUCOMEX), projeto<sup>35</sup> realizado em conjunto entre o Ministério da Fazenda e o Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, em cooperação com os demais órgãos públicos e entidades representativas do setor empresarial envolvidos nas operações de comércio exterior, pauta-se exatamente nos compromissos assumidos pelo Brasil por meio do Acordo sobre Facilitação do Comércio da OMC e da Convenção de Quioto Revisada da OMA, com o objetivo de reformular os processos de importação e exportação e centralizar todas as atividades relativas ao comércio exterior em um só sistema. Atualmente, várias funcionalidades do Portal Único já estão disponibilizadas.

O Novo Processo de Exportação já está totalmente implantado, como o uso da Declaração única de Exportação (DUE), que pode ser gerada a partir dos dados da nota fiscal eletrônica de exportação, minimizando erros de preenchimento. Com relação ao Novo Processo de Importação, a Declaração única de Importação (DUIMP) está em fase avançada de migração. Com a DUIMP, o registro da declaração poderá ser antecipado, o que permitirá a realização do gerenciamento de risco também antecipada, garantindo também maior segurança ao processo.

A ideia de uma Janela Única ou Portal Único é uma das melhores respostas aos desafios enfrentados pelas Alfândegas para incorporar de forma mais ampla possível a tecnologia de informação e ao mesmo tempo trazer maior segurança jurídica e previsibilidade aos envolvidos nas operações de comércio exterior. Unificar em um portal todo o controle aduaneiro, o envio de informações com a utilização de documentação digital, permitindo a verificação antecipada destas informações, otimizando o pagamento de tributos e viabilizando a inspeção única por todos os órgãos envolvidos gera uma resposta eficiente e necessária para o desafio das Alfândegas de controlar e facilitar o comércio exterior por meio do uso massivo da tecnologia da informação disponível.

34

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm). Acesso em: 04 dez. 2024.

35 Arts. 9º A, B e C do Decreto 660/1992 preveem o desenvolvimento do Portão único do Comércio Exterior. [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d0660.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0660.htm). Acesso em: 12 dez. 2024.

### 3.3 | Sustentabilidade e proteção ambiental: Alfândegas Verdes

Com o intuito de enfrentar os desafios ambientais contemporâneos, em 2022, a Organização Mundial das Aduanas lançou o Plano de Ação Alfândegas Verdes (Green Customs Action Plan)<sup>36</sup>. O plano envolve medidas que as administrações aduaneiras devem adotar ou desenvolver para: reduzir a sua própria pegada ambiental (“ser”), proteger o meio ambiente e facilitar o comércio sustentável (“fazer”) e testar ideias transformadoras em direção à excelência em sustentabilidade (“inovar”), promovendo, desta forma, o progresso relacionado aos objetivos de Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas<sup>37</sup>.

O bioma amazônico<sup>38</sup>, maior bioma do Brasil, ocupa cerca de 49% do território nacional. A Amazônia é um dos biomas mais importantes para o equilíbrio climático do planeta, além de ser um dos maiores abrigos de biodiversidade do mundo. Essa biodiversidade de fauna e flora está em constante ameaça<sup>39</sup> e um dos papéis das Alfândegas brasileiras é proteger o meio ambiente ao evitar o comércio internacional ilegal de plantas e animais, principalmente no contexto nacional em que possuímos um bioma tão importante para toda humanidade.

A Receita Federal do Brasil, alinhada às orientações da OMA com relação às Green Customs, em 2024, instituiu o Grupo Nacional de Combate ao Tráfico de Fauna e Flora (Grupo Curupira), que tem atuação em todo o território nacional e o objetivo de planejar, desenvolver e executar ações estratégicas de monitoramento, fiscalização e combate ao tráfico de fauna e flora no Brasil. Em uma de suas operações<sup>40</sup>, reforçando o compromisso das Alfândegas com a proteção ambiental, foram apreendidas cargas aéreas contendo barbatanas de tubarão-azul, espécie listada no Anexo II da Convenção sobre o Comércio Internacional das Espécies da Fauna e Flora Ameaçadas de Extinção (CITES). As cargas apreendidas não possuíam documentos que comprovassem sua legal exportação, infringindo normas ambientais vigentes.

Além do combate ao tráfico ilegal de plantas e animais, as Alfândegas brasileiras também colaboraram com programas de sustentabilidade ambiental, como a doação de materiais e equipamentos apreendidos pela Receita Federal do Brasil que são reaproveitados, como o caso das TV-Box apreendidos pela RFB, os famosos “sky gatos”, que foram adaptados para se tornarem

minicomputadores e serem utilizados em escolas da rede pública<sup>41</sup>, bem como o programa de destruição sustentável de mercadorias apreendidas pela RFB<sup>42</sup>, que por meio de um procedimento inovador, garante destinação adequada dos resíduos sólidos decorrentes da destruição dos artigos apreendidos que, por disposição legal, não podem ser doados, mas somente destruídos. Esses resíduos retornam ao ciclo produtivo em vez de serem descartados, em observância das diretrizes e objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela Lei nº 12.305/2010.

Diante das mudanças climáticas e necessidade de proteger o meio-ambiente, torna-se um desafio para as Alfândegas assumir o papel de promover sustentabilidade ambiental bem como combater o tráfico de fauna e flora do Brasil, garantindo um futuro seguro e sustentável para esta e as próximas gerações.

<sup>36</sup>

[wwwcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/green-customs/gcap-public.pdf?la=en](http://wwwcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/green-customs/gcap-public.pdf?la=en). Acesso em: 15 dez. 2024.

<sup>37</sup> [THE 17 GOALS | Sustainable Development](#) (Os 17 objetivos do desenvolvimento sustentável). Acesso em: 14 dez. 2024.

<sup>38</sup>

<https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/territorio/18307-biomas-brasileiros.html#:~:text=0%20Bioma%20Amaz%C3%A9nia%20ocupa%20cerca,da%20flora%20e%20da%20fauna>. Acesso em: 14 dez. 2024.

<sup>39</sup> O tráfico ambiental é o terceiro comércio ilegal mais lucrativo do mundo, atrás apenas do tráfico de drogas e armas. <https://igarape.org.br/wp-content/uploads/2023/04/AE60 SIGA-O-DINHEIRO.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

<sup>40</sup>

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/receita-federal-no-ceara-apreende-230-kg-de-barbatanas-de-tubarao-que-seriam-exportadas-ilegalmente-para-a-china>. Acesso em 15 dez. 2024.

<sup>41</sup>

<https://paranafazciencia.uvpr.pr.gov.br/projeto-transforma-equipamento-apreendido-em-computador/>. Acesso em: 20 dez. 2024.

<sup>42</sup>

<https://wwwjusbrasil.com.br/noticias/destruicao-sustentavel-de-mercadorias-apreendidas-e-destaque-na-tv-receita/237882364#:~:text=Com%20este%20procedimento%20inovador%2C%20garante%2Dse%20a%20destina%C3%A7%C3%A3o,Federal%20%C3%A9%20que%2C%20na%20destrui%C3%A7%C3%A3o%20das%20mercadorias>. Acesso em: 20 dez. 2024.

## 4 | Conclusão

Em conclusão, o comércio exterior tem sido, desde os tempos antigos, um dos pilares fundamentais do desenvolvimento das sociedades. As relações comerciais entre os povos não apenas facilitam a circulação de bens e recursos, mas também promovem o intercâmbio cultural e o fortalecimento dos laços internacionais.

Desde a antiguidade, as trocas comerciais foram essenciais para o crescimento das civilizações, impulsionando a economia e disseminando conhecimento, ideias e inovação. As Alfândegas, com sua função central na regulação do fluxo de mercadorias, desempenham um papel importante nesse processo, servindo como intermediárias entre o mercado global e as economias nacionais.

Com o passar dos séculos, a função das Alfândegas evoluiu para além da simples arrecadação de tributos. Durante o período das grandes navegações, no século XV, por exemplo, as Alfândegas passaram a assumir uma posição ainda mais estratégica, controlando o fluxo de riquezas dos impérios coloniais, como ouro e especiarias, e protegendo o mercado interno contra concorrência externa. Esse controle não era só fiscal, mas também uma forma de garantir a segurança nacional e a integridade do território. No Brasil, a Receita Federal, como órgão responsável pela administração aduaneira, tem agido de forma ainda mais aprimorada, adaptando-se às necessidades de um comércio exterior moderno e globalizado.

A implementação de tecnologias de ponta e a utilização de sistemas de gestão de riscos são elementos essenciais para modernizar a administração aduaneira. A Convenção de Quioto Revisada, por exemplo, preconiza a adoção de técnicas modernas, como o uso de tecnologias da informação e o comércio eletrônico, para otimizar os processos aduaneiros. Isso permite um controle mais eficiente, uma vez que os dados podem ser processados de forma mais ágil e precisa, e a fiscalização pode ser direcionada para os casos de maior risco. O gerenciamento de riscos nas Alfândegas, portanto, não busca uma fiscalização exaustiva e generalizada, mas sim uma abordagem mais inteligente, baseada em dados e análise de padrões, para garantir que as mercadorias que passam pela fronteira estejam em conformidade com as leis e regulamentos.

O desafio das Alfândegas, no Brasil e em outros países, é encontrar um equilíbrio entre a facilitação do comércio

e manutenção do controle rigoroso sobre o fluxo de mercadorias. A redução de burocracia e a simplificação dos processos são necessárias para a eficácia e agilidade do comércio internacional, sem comprometer a segurança e a proteção da sociedade.

A adoção de acordos internacionais, como AFC/OMC e a CQR/OMA, e a internalização dessas diretrizes no ordenamento jurídico brasileiro são passos importantes para tornar as Alfândegas mais modernas e adaptadas às exigências do comércio global.

Portanto, o papel das Alfândegas vai além da simples fiscalização e arrecadação de tributos. Elas são fundamentais para a construção de um comércio exterior mais eficiente, sustentável e seguro, alinhado com as necessidades do século XXI. A adaptação constante às mudanças do comércio internacional, o uso de tecnologias modernas, a gestão de riscos e a proteção do meio ambiente são aspectos essenciais para garantir que as Alfândegas cumpram sua função de forma eficaz, colaborando para o crescimento econômico, a segurança nacional e a proteção da sociedade.

## Referências bibliográficas

AFRICANO, Ana Paula et al. Comércio Internacional: teorias, políticas e casos práticos. 1. Ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constiticao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constiticao.htm).

Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d0660.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0660.htm).

Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/decreto/d10276.htm).

Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.305, de 02 de agosto de 2010. Disponível em:

Acesso em: 10 dez. 2024.

BORDIN, Luís Carlos Vitali e LAGEMANN, Eugenio. Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributária. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Sigfried Emanuel Heuser, 2006.

CANOTILHO. J.J.Gomes et al. Comentários à Constituição do Brasil. 2<sup>a</sup>.ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018.

CARLUCI, José Lence. Uma Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

HOBSBAWM, Eric J. Pós-Guerra: Uma História da Europa Desde 1945. Tradução de [Nome do tradutor, se disponível]. 1. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

HOUAISS, Antonio & VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JAMBEIRO FILHO, Jorge. Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina. Prêmio de Criatividade e Inovação da RFB, 2015.

LABAUT, Ênio Neves. Teoria e Prática de Comércio Exterior. Aduaneiras, 1979.

MAGNOLI, Demétrio. Comércio Exterior e Negociações Internacionais. Editora Saraiva, 2006. 9788502088386. Disponível em:  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502088386/>.

PRADO JÚNIOR, Caio. Formação do Brasil Contemporâneo. 23<sup>a</sup> ed. São Paulo: Brasiliense, 1986.

OLIVEIRA, Carlos Tavares de. Comércio Exterior e a Questão Portuária. Edições Aduaneiras, 1992.

SOUZA, José. Manuel Meireles. D. FUNDAMENTOS DO COMÉRCIO INTERNACIONAL. Editora Saraiva, 2009. 9788502100961. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502100961/>.

Acesso em: 12 nov 2024.

# Análise Algébrica de Transações Intragrupo e seus Efeitos Tributários

## *Algebraic Analysis of Intragroup Transactions and Their Tax Implications*

Marcelo Gonçalves Tenório

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), bacharel em Física pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e especialista em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP).

### RESUMO

A exigência da elaboração de demonstrações consolidadas a certos grupos econômicos visa, dentre outros objetivos, eliminar transações entre entidades do grupo, embora não neutralize os efeitos tributários delas decorrentes. Este artigo demonstra, por meio de modelagem algébrica, que, na presença de assimetrias que impõem ou possibilitam situações tributárias distintas entre empresas de um mesmo grupo, a tributação incidente sobre as transações intragrupo pode ser significativamente alterada, influenciando o resultado consolidado. Tais assimetrias podem ser exploradas, de forma lícita ou ilícita, pela adoção de estruturas societárias que posicionam empresas-chave em situações tributárias mais favoráveis, sobretudo quando controladoras detêm participações expressivas em suas controladas, de modo que a concentração negocial possibilita a centralização dos resultados líquidos das investidas por meio da contabilização de ganhos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial. Embora a formulação proposta seja aplicável a diferentes tributos, toma-se como campo exemplificativo as assimetrias recorrentes nas legislações do Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, cujas complexidades evidenciam a necessidade de um modelo matemático consistente para inteligir a dinâmica dos grupos econômicos – dos mais simples aos mais complexos – e oferecer suporte à doutrina contábil e tributária, à formulação de políticas públicas, à prevenção de ilícitos, à gestão lícita de planejamentos tributários e ao desenvolvimento de aplicações computacionais. Entre estas, destacam-se a detecção de assimetrias relevantes, a construção de matrizes de ganho tributário, a mensuração dos respectivos impactos, a realização de análises de sensibilidade e a comparação sistemática de cenários, de modo a conectar formalização matemática, prática contábil e análise tributária em um referencial útil tanto à fiscalização quanto à gestão empresarial.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário. Grupos Econômicos. Estrutura Societária. Assimetrias Tributárias. Conformidade Tributária.

### ABSTRACT

The requirement for certain corporate groups to prepare consolidated financial statements aims, among other objectives, to eliminate transactions between entities within the group, although it does not neutralize the resulting tax effects. This article demonstrates, through algebraic modeling, that in the presence of asymmetries that impose or allow distinct tax situations among companies of the same group, the taxation of intragroup transactions can be significantly altered, thereby affecting the consolidated result. Such asymmetries may be exploited, lawfully or unlawfully, through the adoption of corporate structures that place key companies in more favorable tax positions, especially when parent companies hold significant equity interests in their subsidiaries, enabling the centralization of net results from investees through the recognition of gains under the Equity Method of Accounting. Although the proposed formulation is applicable to different taxes, the analysis focuses on recurring asymmetries within the legislation of the Social Integration Program and the Contribution for the Financing of Social Security, whose complexities highlight the need for a consistent mathematical model to understand the dynamics of corporate groups—from the simplest to the most complex—and to provide support for accounting and tax doctrine, public policy design, prevention of illicit practices, lawful tax planning, and computational applications. These applications include the detection of relevant asymmetries, the construction of tax gain matrices, the measurement of their impacts, sensitivity analyses, and systematic scenario comparisons, thus connecting mathematical formalization, accounting practice, and tax analysis into a framework useful both for tax authorities and corporate management.

**Keywords:** Tax Planning. Corporate Groups. Corporate Structure. Tax Asymmetries. Tax Compliance.

## 1 | Introdução

Na prática contábil, existem procedimentos destinados a neutralizar os efeitos de relações entre empresas de um mesmo grupo, como a consolidação das demonstrações financeiras e o **Método de Equivalência Patrimonial (MEP)**. Esses mecanismos visam refletir a substância econômica subjacente, evitando dupla contagem.

Do ponto de vista tributário, contudo, tais neutralizações não impedem que subsistam efeitos relevantes quando empresas de um mesmo grupo se encontram submetidas a regimes distintos de tributação, configurando o que aqui será denominado **assimetria tributária**. É sobre esses efeitos persistentes que se debruça o presente estudo.

A abordagem é de **modelagem algébrica**, baseada na representação de fluxos — transações intragrupo, resultados avaliados pelo MEP e participações societárias — por meio de matrizes antissimétricas, cujas propriedades são clássicas na literatura de Álgebra Linear (BOLDRINI; COSTA; FIGUEIREDO, 1986). Optou-se por privilegiar a clareza e a aplicação em detrimento do formalismo matemático, empregando equações apenas no grau necessário para demonstrar os efeitos tributários relevantes.

A originalidade da modelagem proposta não impede, porém, correlações com outros campos do conhecimento. Medidas derivadas de autovalores e autovetores de matrizes antissimétricas — aqui sugeridas como reveladoras da estrutura de poder societário e da dinâmica financeira intragrupo — são também aplicadas em análises de poder em redes sociais (BONACICH, 1987) e no estudo da concentração de controle em estruturas comparativas globais (VITALI; GLATTFELDER; BATTISTON, 2011).

Para fins didáticos, a exploração de assimetrias tributárias é exemplificada a partir das legislações do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), cujas regras complexas frequentemente geram distorções significativas. Nada obstante, a modelagem aplica-se a quaisquer outros tributos.

A seguir, apresenta-se a metodologia desenvolvida.

## 2 | Metodologia

Primeiramente, serão introduzidos os conceitos, notações e definições necessários à compreensão da modelagem exposta neste artigo. Buscou-se prezar menos pelo rigor matemático do que pela exposição simplificada e ilustrada dos efeitos tributários das transações intragrupo. Ao fim desta seção, demonstra-se a persistência dos efeitos tributários no resultado operacional líquido consolidado do grupo econômico, e como é possível a exploração de melhores resultados (maiores lucros) através de estratégias de redução da tributação intragrupo.

### 2.1 | Base conceitual

Considere um grupo econômico composto de  $n$  empresas, denotadas por  $E_1, E_2, \dots, E_n$ .

Cada uma dessas empresas mantém relações comerciais com fornecedores e/ou clientes externos, tais como aquisição/venda de bens ou tomada/prestação de serviços a terceiros. Essas transações externas serão denotadas com uma “barra” acima da letra que lhes representa, do seguinte modo:

- $\bar{V}_i$ : custo incorrido com a aquisição de bens ou serviços prestados por fornecedores externos à -ésima empresa do grupo econômico;
- $\bar{V}_i$ : receita decorrente da venda de bens ou prestação de serviços a clientes externos, auferida pela -ésima empresa do grupo econômico.

Observação: o indexador  $i$  é um número natural entre 1 e  $n$  que serve para representar qualquer empresa  $E_i$  do grupo.

Além das operações externas supracitadas, considere que o grupo econômico realiza operações internas, aqui denominadas de **transações intragrupo** ou de **operações interdependentes**. Por exemplo,  $E_1$  compra bens de  $E_2$ ;  $E_3$  presta serviços a  $E_1$ ; e assim por diante.

A análise dessas transações intragrupo, e dos seus efeitos tributários, são as que mais interessam ao presente artigo. Como cada transação envolve duas

empresas do grupo – a que compra e a que vende –, a representação destas transações se dará com dois indexadores:  $i$  e  $j$ , do modo mostrado abaixo:

- $C_{ij}$ : custo incorrido pela empresa  $E_i$  com a aquisição de bens ou prestação de serviços de  $E_j$ ;
- $V_{ij}$ : receita auferida pela empresa  $E_i$  com a comercialização de bens ou prestação de serviços a  $E_j$ .

## 2.2 | Neutralidade das transações intragrupo

Nas transações intragrupo, a venda de um bem de  $E_i$  para  $E_j$  corresponde, simultaneamente, à compra desse bem por , no mesmo valor de venda. Por exemplo, se  $E_2$  compra bens de  $E_1$  por 100, então o custo de  $E_2$  nessa operação ( $C_{21}$ ) é 100, e a receita de  $E_1$  ( $V_{12}$ ) também é 100. De forma geral, o custo de  $E_i$  com  $E_j$  é igual à receita de  $E_j$  com  $E_i$ , ou seja:

$$C_{ij} = C_{ji}$$

Assim, quando somadas todas as operações intragrupo, o resultado é nulo:

$$\sum_{i,j=1}^n (V_{ij} - C_{ij}) = 0$$

Define-se a diferença entre as receitas e os custos intragrupo de cada  $E_i$  como sendo:

$$M_{ij} = V_{ij} - C_{ij} = V_{ij} - V_{ji}$$

A troca de  $i$  por  $j$  leva à propriedade característica das matrizes antissimétricas:

$$M_{ij} = -M_{ji}$$

Como cada  $M_{ij}$  tem sinal oposto ao respectivo  $M_{ji}$ , os elementos com  $i = j$  são sempre nulos:

$$M_{ii} = 0, \text{ para todo } i = 1, 2, \dots, n$$

Na modelagem adotada, os elementos  $M_{ij}$  formam a matriz de transações intragrupo,  $M = [M_{ij}]$ , que representa os fluxos operacionais interdependentes. Para  $n = 3$ , sua forma genérica é:

$$M = \begin{bmatrix} 0 & M_{12} & M_{13} \\ -M_{12} & 0 & M_{23} \\ -M_{13} & -M_{23} & 0 \end{bmatrix}$$

**Exemplo:** considere o grupo cuja matriz  $M$  é dada por:

$$\begin{bmatrix} 0 & +100 & +15 \\ -100 & 0 & +40 \\ -15 & -40 & 0 \end{bmatrix}$$

O valor  $M_{12} = +100$  indica que  $E_1$  auferiu receita de 100 na transação com  $E_2$ , enquanto  $M_{21} = -100$  representa o mesmo fluxo, mas do ponto de vista de  $E_2$ , que incorreu em custo de 100 com relação a  $E_1$ . De forma análoga,  $M_{23} = +40$  corresponde à receita de  $E_2$  frente ao custo de  $E_3$  ( $M_{32} = -40$ ).

Como a soma de todos os elementos de uma matriz antissimétrica é nula, tem-se:

$$\sum_{i,j=1}^n M_{ij} = 0$$

Ou, de forma equivalente, retomando a identidade inicial:

$$\sum_{i,j=1}^n (V_{ij} - C_{ij}) = 0$$

Essa identidade expressa a **neutralidade dos fluxos operacionais decorrentes das transações intragrupo**, que, no entanto, não implica irrelevância: seus efeitos podem persistir de forma indireta no resultado consolidado, conforme será visto adiante.

## 2.2.1 | Matrizes antissimétricas: fluxos e estrutura societária

Matrizes antissimétricas possuem propriedades peculiares bem documentadas em obras clássicas de Álgebra Linear (BOLDRINI; COSTA; FIGUEIREDO, 1986). Elas podem representar não apenas transações intragrupo, mas também relações de participação societária e resultados avaliados pelo MEP. Seu estudo por meio de autovalores e autovetores fornece informações relevantes sobre a **estrutura de poder societário** — permitindo identificar padrões como liderança única, compartilhada ou circular — e sobre a **dinâmica financeira intragrupo** resultante da redistribuição de lucros e prejuízos.

Pesquisas em outras áreas já demonstraram que medidas derivadas de autovalores e autovetores podem ser aplicadas para captar posições de poder em redes (BONACICH, 1987) e para compreender a concentração de controle em estruturas corporativas globais (VITALI; GLATTFELDER; BATTISTON, 2011). Embora a exploração detalhada das propriedades espetrais dessas matrizes ultrapasse o escopo do presente artigo, esse registro indica o potencial da abordagem algébrica aqui adotada, que pode ser aplicada tanto a análises tributárias quanto a estudos mais amplos sobre a organização e o funcionamento de grupos econômicos.

A seção a seguir dedica-se a preparar a análise detalhada da composição do resultado operacional líquido consolidado do grupo econômico, visando demonstrar os efeitos tributários inerentes às operações interdependentes.

## 2.3 | Análise dos reflexos tributários das transações intragrupo

A neutralidade das transações intragrupo, demonstrada anteriormente, assegura que receitas e despesas entre empresas do mesmo grupo se anulem do ponto de vista contábil. Contudo, essa neutralidade não se estende automaticamente à esfera tributária. Os tributos incidentes sobre operações internas podem gerar efeitos líquidos positivos ou negativos no resultado do grupo, sobretudo quando a legislação estabelece **desequilíbrios entre débitos e créditos** ou cria regimes diferenciados de apuração.

Neste tópico, analisam-se esses reflexos tributários a partir da decomposição do resultado operacional líquido de cada empresa. A abordagem distingue:

- os efeitos das operações externas ao grupo;
- os efeitos das transações intragrupo, acompanhados da respectiva carga tributária; e
- a redistribuição de lucros e prejuízos por meio do Método de Equivalência Patrimonial (MEP).

A formalização permitirá identificar em que medida a tributação sobre operações internas pode alterar o resultado consolidado do grupo econômico, mesmo quando os preços externos permanecem inalterados.

A seguir, define-se o resultado operacional líquido individual de cada empresa, antes da consideração dos resultados do MEP, destacando-se como as transações intragrupo e a tributação associada se conectam à apuração individual.

### 2.3.1 | Resultado operacional líquido (antes do MEP)

A atividade econômica do grupo – externa ou interna – visa ao lucro e está sujeita à tributação.

Define-se como **resultado operacional líquido** de cada empresa  $E_i$ , denotado por  $L_i$ , o lucro ou prejuízo contabilizado após as tributações devidas, porém antes da distribuição de eventuais resultados de participações societárias em outras empresas do grupo, avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Esses lucros/prejuízos são dados pela seguinte expressão matemática:

$$L_i = (\bar{V}_i - \bar{C}_i - \bar{T}_i) + \sum_{j=1}^n (V_{ij} - C_{ij}) - \sum_{j=1}^n T_{ij}, \text{ para todo } i$$

, onde:

- $(\bar{V}_i - \bar{C}_i)$  é a diferença entre a receita auferida e o custo incorrido por cada  $E_i$  nas operações externas ao grupo;

- $\bar{T}_i$  é a tributação devida sobre as operações externas;
- $\sum_{j=1}^n (V_{ij} - C_{ij})$  é a soma de todas as receitas intragrupo e custos intragrupo auferidas/incorridos por cada  $E_i$ ;
- $T_{ij}$  é o montante da tributação associada a cada operação  $i \rightarrow j$ . Pode ser positivo (débito), negativo (crédito) ou zero (ausência de operação ou completa desoneração tributária); e
- $\sum_{j=1}^n T_{ij}$  é a soma de toda a tributação intragrupo.

### 2.3.2 | Tributação intragrupo e assimetria tributária

Os montantes dos tributos incidentes sobre as operações intragrupo, denotados por  $T_{ij}$ , também podem ser dispostos numa matriz quadrada, denotada por  $T$ . Para um grupo de 3 empresas, essa matriz será, genericamente, dada por:

$$\mathbf{T} = \begin{bmatrix} 0 & T_{12} & T_{13} \\ T_{21} & 0 & T_{23} \\ T_{31} & T_{32} & 0 \end{bmatrix}$$

O significado de cada  $T_{ij}$  depende da operação comercial. Se  $E_1$  vende bens para  $E_2$  por 100, e paga 10 de tributo, então  $T_{12} = +10$  significa o débito tributário de  $E_1$  pertinente a essa transação. Por outro lado, se  $E_2$  puder se creditar do custo incorrido, então  $T_{21} = -10$  significa o crédito tributário a que  $E_2$  faz jus.

Note-se que, em condições ideais, i.e., que representem uma uniformidade tributária irrestrita, cada débito sobre a venda intragrupo corresponderá a um crédito – de mesmo valor – para a empresa que incorreu no custo. De modo que a soma de todos os tributos intragrupo resultará zero:

$$\sum_{i,j=1}^n T_{ij} = 0$$

Nesse caso, a matriz de tributação intragrupo  $T$  será também antissimétrica, como a matriz de transações intragrupo  $M$ :

$$\mathbf{T} = \begin{bmatrix} 0 & T_{12} & T_{13} \\ -T_{12} & 0 & T_{23} \\ -T_{13} & -T_{23} & 0 \end{bmatrix}$$

Todavia, na presença de **assimetrias tributárias**, a totalização da tributação sobre operações interdependentes poderá ser maior ou menor, a depender da complexidade da legislação e da situação tributária pertinente à cada empresa do grupo. Neste artigo, a assimetria tributária é matematicamente definida por:

$$\sum_{i,j=1}^n T_{ij} \neq 0$$

Segue abaixo a ilustração de uma matriz antissimétrica associada aos débitos/créditos tributários de um grupo de três empresas, numa situação ideal de uniformidade tributária irrestrita:

$$\mathbf{T} = \begin{bmatrix} 0 & +10 & +1,5 \\ -10 & 0 & +4 \\ -1,5 & -4 & 0 \end{bmatrix}$$

Note-se que essa matriz corresponde à aplicação de uma alíquota tributária de sobre cada elemento da matriz de transações intragrupo mostrada anteriormente. Os valores positivos correspondem aos débitos; e os negativos, aos créditos.

Ainda considerando a matriz mostrada acima, suponha, agora, que  $E_1$  vende bens para  $E_2$  por 100, e tributa +10; todavia,  $E_2$  não pode se creditar, por vedação imposta pela legislação vigente. Assim, temos:

$$\begin{bmatrix} 0 & +10 & +1,5 \\ 0 & 0 & +4 \\ -1,5 & -4 & 0 \end{bmatrix}$$

Essa simples alteração insere uma assimetria que, no caso, resulta em aumento de tributação para o grupo econômico:

$$\sum_{i,j=1}^3 T_{ij} = (+10 - 0) + (1,5 - 1,5) + (4 - 4) = + 10$$

Esse assunto será retomado quando da formulação do resultado líquido consolidado do grupo econômico. Passar-se-á agora à análise do resultado líquido contabilizado por cada empresa após a distribuição do resultado MEP.

### 2.3.3 | Resultado operacional líquido após distribuição MEP

Empresas de um grupo econômico podem ter percentuais de participação societária umas nas outras, ou, ao menos, em certas empresas-chave estratégicas. O ganho ou perda com a tributação intragrupo independe de haver ou não resultados avaliados pelo MEP, aqui denotados simplesmente por “Resultado MEP”. Todavia, estes resultados permitem uma maior concentração de recursos financeiros nas empresas-chave, pois possibilitam a redistribuição dos lucros/prejuízos das investidas em direção às investidoras.

Seja  $R_i$  a totalização dos resultados da participação societária de  $E_i$  em outras empresas  $E_j$  do grupo. E seja  $R_{ij}$  o resultado da participação de  $E_i$  em cada uma destas  $E_j$ . Matematicamente:

$$R_i = \sum_{j=1}^n R_{ij}, \quad \forall i$$

Aqui, também se deve formalizar a neutralidade dos resultados MEP, pois cada investida “perde o que lucrou” – ou “ganha com a perda” – quando distribui a proporção devida do seu resultado operacional líquido às suas investidoras.

**Exemplo:** suponha que  $E_1$  detém 80% de participação societária em  $E_2$ , com resultado dessa participação avaliado pelo MEP. Então, se  $E_2$  registra lucro operacional líquido de 100, irá “perder”  $80\% \times 100 = 80$  para sua investidora  $E_1$ . Nesse caso,  $R_{12} = + 80$  e  $R_{21} = - 80$ .

Em suma, na abordagem adotada, os resultados MEP são mutuamente excludentes. Logo, matematicamente,

para o conjunto de todas as empresas do grupo, a soma sempre resultará zero:

$$\sum_{i,j=1}^n R_{ij} = 0$$

Isso reforça o que antes foi dito: a tributação intragrupo pode ser maior ou menor a depender da assimetria tributária. A existência de resultados MEP apenas reforça a centralização do ganho ou da perda tributária por parte de empresas-chave.

Após contabilização dos resultados MEP, cada empresa  $E_1$  do grupo obterá o seguinte resultado operacional líquido (após MEP), denotado por  $L_i^{MEP}$ :

$$L_i^{MEP} = (\bar{V}_i - \bar{C}_i - \bar{T}_i) + \sum_{j=1}^n (V_{ij} - C_{ij}) - \sum_{j=1}^n T_{ij} + \sum_{j=1}^n R_{ij}$$

, onde:

- $(\bar{V}_i - \bar{C}_i - \bar{T}_i)$ : corresponde às receitas, custos e tributos pertinentes às operações externas;
- $\sum_{j=1}^n (V_{ij} - C_{ij})$ : corresponde às transações intragrupo, decompostas em compras e vendas;
- $\sum_{j=1}^n T_{ij}$ : corresponde à tributação intragrupo, decomposta em débitos e créditos tributários, quando a legislação permitir;
- $\sum_{j=1}^n R_{ij}$ : corresponde à totalidade dos resultados MEP já distribuídos e registrados por cada empresa do grupo.

### 2.3.4 | Resultado operacional líquido consolidado do grupo econômico

Define-se como resultado líquido consolidado do grupo econômico, denotado por  $L_G$ , a soma de todos os

resultados líquidos operacionais registrados após distribuição dos resultados MEP, ou seja:

$$L_G = \sum_{i=1}^n L_i^{MEP} = L_1^{MEP} + L_2^{MEP} + \dots + L_n^{MEP}$$

Devido à neutralidade das transações intragrupo e dos resultados MEP, essa equação fica simplesmente:

$$L_G = \sum_{i=1}^n (\bar{V}_i - \bar{C}_i - \bar{T}_i) - \sum_{i,j=1}^n T_{ij}$$

, onde:

$\sum_{j=1}^n (\bar{V}_1 - \bar{C}_1 - \bar{T}_1)$ : corresponde ao resultado operacional líquido do grupo econômico decorrente apenas das transações com fornecedores e clientes externos;

$\sum_{i,j=1}^n T_{ij}$ : corresponde à totalidade da tributação incidente sobre transações intragrupo, considerados os débitos e créditos envolvidos.

### 2.3.5 | Influência da variação da tributação intragrupo no resultado consolidado

O resultado operacional líquido consolidado, denotado por  $L_G$ , é influenciado:

- I. pelo resultado operacional líquido atrelado às operações externas; e
- II. pela totalidade da tributação incidente nas operações internas (intragrupo).

Caso haja uniformidade tributária irrestrita, isto é:

$$\sum_{i,j=1}^n T_{ij} = 0$$

, então o resultado líquido consolidado do grupo econômico decorrerá simplesmente do seu desempenho perante fornecedores/clientes externos:

$$L_G = \sum_{j=1}^n (\bar{V}_1 - \bar{C}_1 - \bar{T}_1)$$

Todavia, na presença de assimetrias tributárias expressivas, a tributação intragrupo será influente na composição do resultado consolidado, tornando-o maior ou menor.

**Exemplo:** suponha que um grupo econômico disponha licitamente uma ou mais empresas em posições estratégicas, de modo que estas se sujeitem a regimes tributários diferenciados, com alíquotas reduzidas ou mesmo possibilidade de isenção. Suponha ainda que essa disposição estratégica não resultará em mudança nos preços das operações externas do grupo, por simplificação matemática. Assim, representando a variação de cenários pelo símbolo “delta”, pode-se escrever:

$$\Delta L_G = \sum_{j=1}^n (\bar{V}_1 - \bar{C}_1 - \bar{T}_1) - \sum_{i,j=1}^n \Delta T_{ij}$$

E como, por hipótese, não haverá mudança de preços nos custos ou receitas decorrentes de operações com fornecedores/clientes externos, tem-se simplesmente:

$$\Delta L_G = - \sum_{i,j=1}^n \Delta T_{ij}$$

, onde:

- $\Delta L_G$  representa o aumento ou diminuição do resultado operacional líquido consolidado pelo grupo econômico;
- $\Delta T_{ij}$  representa o aumento ou diminuição da tributação incidente sobre cada operação  $i \rightarrow j$ .

**Em suma:** o lucro consolidado de um grupo econômico pode ser aumentado via estratégia tributária, ainda que se mantenham fixos os preços praticados no ambiente externo ao grupo. Esse ganho tributário, do ponto de vista do grupo, é tanto maior quanto mais bem explorada for a assimetria tributária existente.

## 3 | Resultados e discussões

Na seção anterior, evidenciou-se que, embora as transações intragrupo sejam neutralizadas na consolidação contábil (CPC 36, 2012, item B86c), sua

tributação pode alterar significativamente o resultado consolidado, a depender das assimetrias presentes.

Ademais, ainda que, sob certo ponto de vista, o recurso à equivalência patrimonial possa ser considerado como mero reflexo (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 89), Anderle e Melo (2023, p. 4) observam que muitas entidades empresariais adotam métodos de estrutura verticalizada como estratégia de organização do processo produtivo. Essa concentração operacional e negocial não apenas amplia as possibilidades de otimização de custos, mas também se reinventa por meio de reestruturações organizacionais capazes de, entre outros efeitos, “superar algumas fronteiras relativas ao aproveitamento de vantagens tributárias”.

Importa destacar que as estratégias societárias voltadas à exploração de assimetrias tributárias podem assumir caráter lícito ou ilícito. Como ressalta Machado (2024, p. 86), “todo contribuinte tem o direito de praticar, sem que o Fisco possa surpreendê-lo, com razão, formulando exigência de tributo, qualquer conduta que esteja situada no plano da licitude, e somente ter de pagar os tributos que decorram dessa conduta lícita, sem que nenhum dos atos praticados deva ser desconsiderado”. Assim, “por mais difícil que seja a identificação da fronteira entre o lícito e o ilícito, (...) este é o ponto decisivo para sabermos o que o contribuinte pode fazer sem ensejar reprimenda do Fisco”.

À luz desse contexto, a presente seção visa ilustrar os efeitos tributários das operações intragrupo em situações práticas, expondo como as assimetrias identificadas se relacionam com a exposição algébrica adotada. São apresentados exemplos extraídos da legislação do PIS e da Cofins, escolhidos em razão de sua reconhecida complexidade e da frequência com que geram assimetrias tributárias entre empresas de um mesmo grupo econômico.

Em seguida, exploram-se aplicações que envolvem a construção de matrizes de ganho tributário e a simulação de cenários, de modo a mostrar que a modelagem fornece instrumentos de mensuração e diagnóstico relevantes para auditoria, conformidade fiscal e planejamento societário lícito. O primeiro conjunto de exemplos é apresentado a seguir.

Cumpre destacar, por fim, que a extensão da metodologia adotada a outros tributos requer apenas a formulação de uma equação representativa da

respectiva alíquota efetiva, a ser incorporada no mesmo arcabouço matricial<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Nota técnica: na metodologia adotada, o tributo pode ser decomposto, por definição, na soma de produtos entre alíquotas efetivas e bases de cálculo efetivas. Considerando que as alíquotas são, em geral, números reais compreendidos no intervalo entre 0 e 1, basta identificar a equação representativa da alíquota efetiva para integrá-la ao modelo. Essa formulação é aplicável, por exemplo, à construção das matrizes de ganho relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

### 3.1 | Exemplos aplicados à tributação de PIS/Cofins

Após a demonstração algébrica dos efeitos persistentes da tributação intragrupo e de sua relação com as assimetrias tributárias e os resultados MEP, esta seção apresenta exemplos práticos extraídos da legislação do PIS e da Cofins. A escolha desses tributos decorre de sua reconhecida complexidade, que cria condições para a ocorrência de assimetrias tributárias, inclusive passíveis de serem articuladas com a potencial redução de outros tributos, como o IRPJ e a CSLL. No caso do PIS/Cofins, é possível que grupos econômicos explorem — de forma lícita ou ilícita — as assimetrias próprias da legislação setorial. Os subtópicos a seguir ilustram algumas dessas situações recorrentes.

#### 3.1.1 | Assimetrias decorrentes de regimes tributários

Algumas empresas ou grupos econômicos possuem receitas preponderantemente sujeitas ao regime cumulativo das contribuições. Em determinadas situações, expandem suas atividades para áreas que resultariam em maior carga tributária, em razão da vedação ao aproveitamento de créditos. Para contornar esse efeito, estruturaram participações societárias integrais ou quase integrais em outras empresas — já existentes ou criadas para esse fim — que, formalmente, se enquadram no regime não cumulativo.

Atualmente, porém, a intersecção entre cumulatividade e não cumulatividade tende a ser mais complexa, não se resumindo a relacionamentos societários tradicionais. No contexto do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), por exemplo, observa-se a crescente verticalização da colaboração entre a atuação de instituições financeiras (regime cumulativo) e facilitadoras de benefícios (regime não cumulativo), representando, entre outros, “uma forma de aumentar o

relacionamento com empresas — incluindo de pequeno porte — e potencializar as vendas cruzadas de produtos e serviços”, segundo notícia setorial publicada em Fusões & Aquisições (2025).

Para Anderle e Melo (2023), também existem ganhos tributários específicos em segmentos econômicos sujeitos à incidência monofásica de PIS/Cofins. Nesses casos, por força constitucional (CF, art. 149, § 4º), aplica-se alíquota única e majorada na primeira etapa da cadeia de circulação do produto (industrial/importador), com a finalidade de desonerar as etapas posteriores. Esse regime é típico de setores como farmacêutico, de perfumaria, de toucador, de higiene pessoal e de bebidas frias. Conforme relatam os autores:

Tomando como exemplo um estabelecimento industrial que explore a distribuição de produtos farmacêuticos e que opte por segregar parte das operações em um outro estabelecimento atacadista, a base de cálculo tributável nesta etapa será reduzida, tendo em vista que boa parte do valor do produto somente será agregado na operação subsequente, ou seja, na operação atacadista, cuja operação é desonerada de tais incidências tributárias. A mesma metodologia pode ser adotada para fins de incidência do IPI, afora os desdobramentos sutis acerca do cálculo do VTM frente às regras antielisivas. (ANDERLE; MELO, 2023, p. 5-6).

Todos esses exemplos apontam assimetrias tributárias relevantes cuja exploração – lícita ou ilícita – pode ser analisada do ponto de vista algébrico, através da modelagem proposta neste artigo. Essa modelagem fornece uma lente complementar às doutrinas contábil, tributária e econômica, permitindo identificar padrões, mensurar efeitos persistentes e oferecer instrumentos de análise para os desafios tributários contemporâneos.

### **3.1.2 | Assimetrias decorrentes do potencial de vedação de créditos**

De forma semelhante e complementar, há setores econômicos que, em razão das especificidades, enfrentam forte restrição à apuração de créditos de PIS/Cofins — como ocorre, por exemplo, na aquisição de produtos alimentícios sujeitos à alíquota zero destas contribuições ou na aquisição de serviços como publicidade e propaganda, os quais, eventualmente, suscitam controvérsias sobre o enquadramento ou não nos critérios de essencialidade e relevância consubstanciados no Parecer Normativo da

Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 5/2018 (BRASIL, 2018).

Segundo Anderle e Melo (2023), “a depender do método de composição do resultado e da relevância da prestação do serviço de publicidade e propaganda à viabilidade de existência no mercado da pessoa jurídica tomadora dos serviços optante pelo lucro real, é possível cogitar a tomada de crédito das contribuições para o PIS e para a COFINS (na alíquota de 9,25%, correspondente ao somatório das alíquotas no percentual de 1,65% e 7,6%, respectivamente) recolhidos sobre os valores pagos a essa prestação de serviço”, entendimento que encontra respaldo em julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão nº 3302-008.120, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Corintho Oliveira Machado, julgado em 29/01/2020.

Em cenários como esse, grupos econômicos podem vir a se estruturar de modo que a controladora (comercializadora) detenha participação majoritária em controladas especializadas na aquisição de bens ou serviços frequentemente desonerados de PIS/Cofins, permitindo, na prática, uma dupla recuperação aparente do custo tributário. Isso ocorre porque a base de cálculo do crédito considera, em regra, os valores constantes nas notas fiscais e/ou contratos que documentam as operações (neste caso, intragrupo) — já acrescidos da margem de lucro.

Aqui, portanto, a assimetria explorada decorre principalmente da barreira legal ao aproveitamento de créditos tributários (BRASIL, 2002; BRASIL, 2003), que pode — ou não — se conectar à assimetria de regimes tributários mencionada no tópico anterior.

A modelagem algébrica apresentada neste artigo possibilita não somente a construção de matrizes de ganho tributário, mas também o estudo do impacto do potencial de vedação a créditos, conforme será ilustrado na próxima seção. Trata-se de uma aplicação relevante, tanto do ponto de vista teórico (estimativa de uma proporção de vedação a créditos em determinados setores) quanto do ponto de vista prático (identificação da proporção exata de custos que não puderam ser considerados na apuração de créditos).

### **3.1.3 | Créditos presumidos x vedação de apuração de créditos**

A legislação do PIS/Cofins não cumulativo (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) veda, como regra geral,

o crédito sobre valores pagos a título de mão de obra de pessoa física. Contudo, o § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 estabelece exceção, permitindo que pessoas jurídicas que contratem Transporte Rodoviário de Cargas (TRC) — prestado por transportador autônomo ou por empresa optante pelo Simples Nacional — apurem créditos presumidos sobre esses pagamentos, aplicando-se percentual de 75% da alíquota básica (§20).

Antes da alteração promovida pela Lei nº 14.440/2022, essa possibilidade era restrita a empresas prestadoras do serviço de TRC; atualmente, alcança qualquer pessoa jurídica contratante.

Considerando o impacto da tributação sobre tais transportadoras, a baixa rentabilidade e a autorregulação de preços pelo mercado, “as empresas devem buscar outros meios de melhorar seu resultado e aumentar sua rentabilidade. Além da tentativa de redução dos custos – o que nem sempre é possível de se praticar – apresenta-se como alternativa o planejamento tributário” (SOBOCINSKI NETO, 2015, p. 7).

Embora estudos técnicos apontem que, em certos contextos, a utilização de frota própria pode se mostrar mais eficiente, a terceirização — e, em especial, a subcontratação de transporte rodoviário de cargas — apresenta vantagens operacionais que influenciam diretamente as decisões estratégicas de grupos econômicos. Nesse sentido, Péra e Caixeta-Filho (2016) destacam que a subcontratação confere flexibilidade operacional, redução de custos fixos e mitigação de riscos. Acrescente-se, do ponto de vista tributário, que tais arranjos também podem gerar benefícios fiscais, seja pela possibilidade de utilização de regimes de créditos presumidos, seja pela forma de apropriação dos encargos tributários pelas transportadoras contratadas.

É viável, pois, cogitar que grupos atuantes em setores distintos, tal como o alimentício, constituam — ou venham a constituir — empresas de transporte sob controle integral ou quase integral, as quais formalmente cumprem os requisitos da Lei nº 11.442/2007, embora, preponderantemente, subcontratem o serviço a outras empresas prestadoras de TRC. Assim, a controladora pode se beneficiar dos créditos presumidos, mesmo sem realizar diretamente o transporte, explorando, simultaneamente, a vedação de créditos sobre determinados insumos, quando prevista na legislação vigente.

### 3.1.4 | Segregação de atividades econômicas

Segundo Anderle e Melo (2023), a concentração operacional e negocial, no mais das vezes, não tem sido suficiente para enfrentar os atuais desafios trazidos com a intensificação da concorrência comercial, levando alguns empreendimentos empresariais a adotar uma nova opção de reestruturação organizacional, pautada na segregação das atividades econômicas.

A problemática desse modelo descentralizado consiste na aferição da validade do plano de estruturação de operações e organizações societárias realizadas, o que já suscitou recentes controvérsias e discussões entre o Fisco e os contribuintes. As vantagens podem atingir os tributos incidentes sobre o lucro, os tributos indiretos e, ainda, aqueles sobre a receita da empresa, como é o caso de PIS/Cofins.

Conforme destacam os autores:

Dentre as diversas questões que podem ser endereçadas ao tratar dos inúmeros benefícios decorrentes da segregação das atividades, os aspectos jurídicos e tributários decorrentes da atividade de cessão parcial de direitos para comercialização de softwares têm sido cada vez mais suscitados. No que toca à matéria, exsurgem constantes dúvidas quanto à natureza jurídica dos softwares: (i) standard, (ii) customized, (iii) por encomenda, ou ainda (iv) SaaS, e as divergências quanto à sua classificação são capazes de mudar consideravelmente a tributação da operação (grifos nossos, ANDERLE; MELO, 2023, p. 4).

Os exemplos apresentados ilustram a pertinência de uma abordagem matemática complementar que vislumbre detectar assimetrias normativas potencialmente exploráveis, bem como mensurar o ganho tributário envolvido. Tal abordagem mostra-se útil tanto para a prevenção de ilícitos quanto para a formulação de políticas públicas, auditoria digital e compliance tributário, fornecendo ferramentas aplicáveis à fiscalização e à gestão empresarial.

### 3.2 | Aplicações analíticas e computacionais

Com o objetivo de relacionar a modelagem à problemática evidenciada nos exemplos do tópico 3.1., os subtópicos seguintes exploram suas potencialidades

analíticas e computacionais, por meio da aplicação do método de comparação de cenários e da construção de matrizes de ganho tributário. Assinalam-se também potenciais desenvolvimentos futuros, voltados à automação e ao aprofundamento do conhecimento da dinâmica de grupos econômicos.

### 3.2.1 | Análise comparativa de cenários

No tópico 2.3.5. foi demonstrado que, mantidos constantes os custos e receitas externas, qualquer aumento no resultado líquido consolidado do grupo econômico pode decorrer exclusivamente da redução de tributos incidentes sobre operações intragrupo:

$$\Delta L_G = - \sum_{i,j=1}^n \Delta T_{ij}$$

, onde:

- $\Delta L_G$  = variação do resultado operacional líquido consolidado;
- $\Delta T_{ij}$  = variação da tributação incidente sobre a empresa  $E_i$  nas transações com  $E_j$ .

Essa relação possibilita comparações objetivas entre cenários, como por exemplo:

- I. Atividade concentrada em uma única empresa – real ou hipotética – que funcione como *empresa focal* do grupo;
- II. Reestruturações societárias (fusão, cisão, incorporação);
- III. Pejotização de atividades-meio, analisando a conveniência ou eventual irregularidade.

A noção de **empresa focal**, consagrada por Jarillo (1988) no campo da estratégia empresarial, descreve a entidade responsável por coordenar os fluxos e assegurar a coesão dentro de uma rede. Transposta ao contexto societário e tributário, tal noção permite compreender como a concentração de operações em uma sociedade do grupo pode não apenas orientar decisões gerenciais, mas também moldar a forma de incidência tributária. A centralidade estrutural de determinadas empresas, identificável inclusive por métodos algébricos baseados em autovalores e autovetores (BONACICH, 1987; VITALI;

GLATTFELDER; BATTISTON, 2011), reforça a pertinência de tratá-las como polos de referência para a simulação de cenários.

Definindo  $G_{ij}$  como o ganho tributário associado à cada operação  $i \rightarrow j$ , pode-se escrever:

$$\Delta L_G = \sum_{i,j=1}^n G_{ij} = - \sum_{i,j=1}^n \Delta T_{ij}$$

, onde:

$$\Delta T_{ij} = T_{ij} - T_F$$

, com,

- $T_{ij}$  = tributo incidente sobre em relação a no **Cenário interdependente (I)**;
- $T_F$  = tributo incidente no **Cenário Focal (F)**.

Essa formulação serve de base para simulações em planilhas ou sistemas, permitindo ajustar parâmetros e avaliar efeitos tributários de alterações estruturais no grupo.

### 3.2.2 | Matrizes de ganho e potencial de vedação a créditos tributários

Uma aplicação prática é a construção de **matrizes de ganho tributário**, capazes de expor assimetrias específicas da legislação.

**Exemplo:** suponha o caso de um grupo econômico formado por uma controladora  $E_1$  que detém 100% de participação societária nas empresas do grupo. Ademais:

- as subsidiárias integrais ( $E_2, E_3, \dots, E_n$ ) são as principais fornecedoras de bens para a controladora  $E_1$ ; e
- Existe apenas tributação de PIS/Cofins.

O órgão fiscalizador deseja identificar se há ganho tributário decorrente da estrutura societária (liderança

única e integral) comparada à atividade equivalente que, por hipótese, poderia ser exercida apenas pela controladora integral (empresa-chave ou empresa focal) sem fazer uso de operações interdependentes. Criam-se assim dois cenários:

- **Cenário I (atual ou interdependente):** Cenário em que o grupo econômico exerce a atividade econômica com sua atual estrutura societária, fazendo uso de operações interdependentes;
- **Cenário II (hipotético, focal ou independente):** Cenário hipotético, idealizado para comparação, no qual inexistem operações interdependentes. A empresa-chave ou focal deve ser capaz de obter o mesmo desempenho do grupo econômico.

A comparação entre estes cenários permite identificar as variações de créditos e de débitos de PIS/Cofins. Por simplificação, considere que o PIS e a Cofins podem ser tomados, matematicamente, como um único tributo, calculado pelo produto entre alíquotas efetivas (alíquota geral de PIS/Cofins) e bases de cálculo efetivas (diferença entre base de cálculo de débitos e de créditos).

Ademais, considere que:

- A controladora  $E_1$  está sempre sujeita à alíquota  $\tau_j$ , independentemente do Cenário considerado (I ou II).
- As subsidiárias integrais ( $E_2, E_3, \dots, E_n$ ) estão sujeitas às alíquotas  $\tau_j$  no Cenário I, com ( $j = 2, 3, \dots, n$ ). Frise-se que inexistem subsidiárias no Cenário II.
- No Cenário I, a controladora integral  $E_1$  apura créditos sobre **custos nominais**  $C_{1j}$  incorridos nas aquisições de bens de suas subsidiárias. Diz-se nominais porque a receita auferida pelas investidas nessas transações intragrupo serão 100% reapropriadas pela investidora quando da contabilização dos resultados MEP;
- No Cenário I, as subsidiárias  $E_j$  incorrem em **custos efetivos**  $\bar{C}_j$  com relação a

fornecedores externos, que serão aplicados às **vendas nominais**  $V_{j1}$  de bens para a controladora integral  $E_1$ . Diz-se custos efetivos porque esses valores são retornam para o grupo.

- No Cenário I, as subsidiárias  $E_j$  sofrem restrição  $\beta$  à apuração de créditos de PIS/Cofins sobre os custos efetivos  $\bar{C}_j$ , onde  $\beta$  é uma constante, denominada **proporção de vedação a créditos**, com ( $0 \leq \beta \leq 1$ ).
- No Cenário II, a empresa focal  $E_1$  incorre, por hipótese, nos mesmos custos externos  $\bar{C}_j$  então incorridos pelas subsidiárias no Cenário I, bem como aufera a mesma receita de venda a clientes externos.
- No Cenário II, a empresa focal  $E_1$  sofre a mesma restrição  $\beta$  à apuração de créditos sobre os custos efetivos  $\bar{C}_j$ , então incorridos pelas subsidiárias integrais.

A partir dessas informações, pode-se modelar a variação dos créditos de PIS/Cofins, denotada por  $\Delta Cred$ , como sendo:

$$\Delta Cred = \left[ \sum_{j=2}^n \tau_j(1-\beta) \bar{C}_j + \tau_1 C_{1j} \right] - \left[ \sum_{j=2}^n \tau_1(1-\beta) \bar{C}_j \right]$$

**Cenário I (atual ou interdependente)**

**Cenário II (focal ou sem interdependência)**

$$\therefore \Delta Cred = \sum_{j=2}^n (\tau_j - \tau_1)(1-\beta) \bar{C}_j + \tau_1 C_{1j}$$

De modo semelhante, a variação dos débitos de PIS/Cofins, denotada por  $\Delta Deb$ , será dada por:

$$\Delta Deb = \left( \sum_{j=2}^n \tau_j V_{j1} + \tau_1 \bar{V}_1 \right) - \tau_1 \bar{V}_1$$

E como a tributação das receitas externas foi mantida constante, tem-se simplesmente:

$$\Delta Deb = \sum_{j=2}^n \tau_j V_{j1}$$

Lembrando que  $V_{j1} = C_{1j}$ , pode-se escrever:

$$\Delta Deb = \sum_{j=2}^n \tau_j C_{1j}$$

A variação da tributação intragrupo, denotada por  $\Delta T$  será dada pela diferença entre a variação de débitos e de créditos, ou seja:

$$\begin{aligned} \Delta T &= \Delta Deb - \Delta Cred \\ \Rightarrow \Delta T &= \left[ \sum_{j=2}^n \tau_j C_{1j} \right] - \left[ \sum_{j=2}^n (\tau_j - \tau_1)(1 - \beta) \bar{C}_j + \tau_1 C_{1j} \right] \end{aligned}$$

Reorganizando os termos:

$$\Delta T = \sum_{j=2}^n (\tau_j - \tau_1) \cdot [C_{1j} - (1 - \beta) \bar{C}_j]$$

Por fim, para o exemplo dado, o ganho tributário, denotado por  $G_{PisCofins}$ , será de:

$$G_{PisCofins} = -\Delta T$$

$$\therefore G_{PisCofins} = \sum_{j=2}^n (\tau_1 - \tau_j) [C_{1j} - (1 - \beta) \bar{C}_j]$$

Essa equação leva às seguintes conclusões:

- O ganho tributário só ocorre se  $\tau_1 > \tau_j$ , o que tipicamente reflete a **diferença de regimes tributários** (cumulativo x não cumulativo, Lucro Real x Lucro Presumido etc.) associados à controladora  $E_1$  e suas controladas integrais  $E_j$ .
- Esse ganho cresce quando as aquisições de insumos ou de bens estão sujeitas a forte vedação de créditos ( $\beta \rightarrow 1$ ), pois as

operações interdependentes (Cenário I) possibilitam a “transferência” dos créditos sobre os custos externos  $\bar{C}_j$  para a controladora  $E_1$ , que passa a se creditar com base nos custos nominais ( $C_{1j} > \bar{C}_j$ ). Para tanto, em geral, a controladora deve se enquadrar no regime não cumulativo ( $\tau_j \geq \tau_j, \forall j$ ).

Para estruturar computacionalmente essa análise, pode-se ainda representar os ganhos tributários parciais  $G_{1j}$  em **matrizes de ganho** dadas por:

$$\mathbf{G}_{1j} = \begin{bmatrix} (\tau_1 - \tau_j) & (1 - \beta) \cdot \bar{C}_j \\ (\tau_1 - \tau_j) & C_{1j} \end{bmatrix}$$

Assim, o ganho total passa a ser dado por:

$$G_{PisCofins} = \sum_{j=2}^n \text{Det}(\mathbf{G}_{1j})$$

, onde  $\text{Det}(G_{1j})$  são os determinantes das matrizes de ganho  $G_{1j}$ .

Essa formulação matricial permite implementar **rotinas automatizadas** para cálculo e análise, alimentadas por dados fiscais e contábeis, com potencial de aplicação em:

- Fiscalização** – identificação de estruturas com ganho tributário potencialmente irregular;
- Planejamento** – estimativa de impactos e otimização de arranjos societários lícitos;
- Estudos setoriais** – mapeamento de riscos ou oportunidades por segmento econômico.

A formulação apresentada mostra que é possível organizar os efeitos tributários em matrizes de ganho, conferindo tratamento sistemático às operações intragrupo. Esse mesmo raciocínio pode ser estendido a estudos de sensibilidade, em que representações

voriais do resultado consolidado — eventualmente apoiadas em desenvolvimentos em série de Neumann, a exemplo do uso em sistemas interdependentes analisados por Klein (1965)<sup>2</sup> — permitiriam avaliar o impacto de variações nas participações societárias ou nas operações intragru po. Tais desdobramentos, embora relevantes, ultrapassam o escopo do presente artigo e são deixados como perspectivas para trabalhos futuros.

<sup>2</sup> Nota técnica: em macroeconomia (interdependência setorial), o multiplicador de insumo-produto  $(I - A)^{-1}$  é interpretado como o efeito total de choques, decomposto em impactos diretos ( $A$ ), indiretos ( $A^2$ ), e de ordem superior ( $A^3$ ); o que matematicamente corresponde a uma expansão em série de Neumann. Na análise de sensibilidade proposta, a expansão é dada por  $(I - P)^{-1} = I + P + P^2 + P^3 + \dots$ , em que  $P$  é a matriz antissimétrica de participações avaliadas pelo MEP, válida desde que o raio espectral de  $P$  seja inferior a 1 (condição de convergência).

#### 4 | Conclusão

O estudo demonstrou que as transações intragru po, embora neutralizadas na consolidação contábil, produzem efeitos tributários que persistem no resultado consolidado. A formulação algébrica desenvolvida evidenciou como diferenças de regimes e regras de aproveitamento de créditos criam assimetrias que afetam o grupo econômico como um todo, ainda que tais efeitos não transpareçam de imediato nas demonstrações contábeis tradicionais.

A aplicação a exemplos da legislação do PIS e da Cofins mostrou que tais assimetrias não são apenas abstrações teóricas, mas situações práticas recorrentes que alteram o custo tributário efetivo dos grupos. Ao mesmo tempo, a construção das matrizes de ganho tributário revelou um caminho sistemático para organizar e comparar esses efeitos, permitindo diagnósticos objetivos e a simulação de cenários alternativos.

Com isso, o artigo reforça a relevância de uma abordagem matemática no estudo de operações intragru po, sem pretender esgotar o tema. Os desdobramentos possíveis incluem análises de sensibilidade e aplicações computacionais, mas os resultados já apresentados fornecem elementos úteis tanto para a pesquisa acadêmica quanto para práticas de auditoria, conformidade fiscal e planejamento societário lícito.

#### Referências bibliográficas

ANDERLE, Ricardo; MELO, Naiara. Planejamento tributário na segregação de atividades. Florianópolis: IBET, 2023. Disponível em:

<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2023/06/Ricardo-Anderle-e-Naiara-Melo.pdf>.

Acesso em: 17 ago. 2025.

BONACICH, Phillip. Power and centrality: a family of measures. American Journal of Sociology, v. 92, n. 5, p. 1170-1182, mar. 1987.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constiticao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constiticao.htm).

Acesso em: 18 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a contribuição para o PIS/Pasep. Diário Oficial da União, seção 1, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Diário Oficial da União, seção 1, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

BRASIL. Lei nº 14.440, de 2 de setembro de 2022. Dispõe sobre alterações na legislação tributária federal. Diário Oficial da União, seção 1, Brasília, DF, 5 set. 2022.

BRASIL. Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007. Dispõe sobre o transporte rodoviário de cargas. Diário Oficial da União, seção 1, Brasília, DF, 8 jan. 2007.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3302-008.120. 3<sup>a</sup> Câmara, 2<sup>a</sup> Turma Ordinária. Relator: Corintho Oliveira Machado. Sessão de julgamento em 29 jan. 2020. Disponível em:

<https://carf.economia.gov.br/>.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018. Dispõe sobre a aplicação dos conceitos de essencialidade e relevância para fins de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 18 dez. 2018.

BOLDRINI, José Luiz; COSTA, Sueli I. Rodrigues; FIGUEIREDO, Vera Lúcia da Rocha Lopes. Álgebra linear. 3. ed. São Paulo: Harbra, 1986.

CPC 36 (R3). Demonstrações consolidadas. Brasília: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2012.

FUSÕES & AQUISIÇÕES. Bancos e fintechs apostam no setor de vale-refeição e alimentação. Disponível em:

<https://fusoesaquisicoes.com/acontece-no-setor/bancos-e-fintechs-apostam-no-setor-de-vale-refeicao-e-alimentacao/>.

Acesso em: 18 ago. 2025.

KLEIN, Lawrence R. Mathematical Methods and Models in Economics. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1965.

JARILLO, J. Carlos. On Strategic Networks. Strategic Management Journal, v. 9, n. 1, p. 31-41, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. 3. ed. Atualizada por Schubert de Farias Machado. São Paulo: IBDT/Juspodivm, 2024.

PÉRA, Thiago Guilherme; CAIXETA-FILHO, José Vicente. Análise comparativa entre o uso de frota própria e a terceirização do transporte rodoviário de cargas no Brasil. São Paulo: IBR, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da tributação direta da renda. São Paulo: IBDT, 2020.

SOBÓCINSKI NETO, Thadeo. Planejamento tributário em empresa transportadora rodoviária de cargas. 2015. Trabalho final de Especialização (Contabilidade e Finanças) — Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015. Disponível em:

<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/52868>.

Acesso em: 18 ago. 2025.

VITALI, Stefania; GLATTFELDER, James B.; BATTISTON, Stefano. The network of global corporate control. PLoS ONE, v. 6, n. 10, e25995, 2011.

DOI: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0025995>.

# A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal de crédito não tributário

## *The intercurrent statute of limitations in administrative proceedings on non-tax credits*

Francisco Carlos Portela Linhares

Analista Tributário da Receita Federal do Brasil – ATRFB. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Amazonas – UFAM. Integrante da Equipe de Informação em Mandado de Segurança da 2ª Região Fiscal (INFOMS-ECOJ-DEVAT-02).

### RESUMO

O objetivo do presente artigo que trata jurisprudência comentada foi o de verificar o alcance do julgamento do Tema 1293, pelo regime dos recursos repetitivos, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), sobre a incidência da prescrição intercorrente no julgamento de processo fiscal federal de crédito não tributário. O procedimento metodológico utilizado baseou-se na análise do RESP nº 2147583 e do RESP nº 2147578 (Tema 1293), com consulta à doutrina nacional, distinguindo o crédito fiscal de natureza tributária e o crédito fiscal de natureza não tributária (multa administrativa aduaneira). Concluiu-se que o entendimento fixado no Tema 1293 sobre a prescrição intercorrente é vinculante para os julgamentos dos processos fiscais de créditos não tributários (multa administrativa), a partir da identificação do regime jurídico do crédito, se é tributário ou não tributário, pois neste incide a prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de três anos; naquele não incidirá a prescrição intercorrente por falta de previsão legal. A análise do Tema 1293 relaciona-se à competência da Receita Federal referente ao julgamento de multa aduaneira (sanção administrativa) e com as atividades de prestação de informações em Mandado de Segurança cujo objeto é pedido de extinção de crédito tributário de multa administrativa aduaneira. Caberá à Receita Federal arcar com o ônus argumentativo de fazer a distinção (“distinguishing”) do caso concreto com a tese estabelecida no Tema 1293, nas análises dos pedidos administrativos, em prestação de informação em mandado de segurança ou prestação de subsídios em defesa da União à Procuradoria da Fazenda Nacional, e se adaptar para julgar os processos fiscais antes que ocorra a prescrição intercorrente.

**Palavras-chave:** Prescrição intercorrente. Multa administrativa. Crédito não tributário.

### ABSTRACT

This article analyzes the scope of the judgment in Theme 1293 by the Superior Court of Justice (STJ), under the system of repetitive appeals, regarding the incidence of intercurring prescription in federal tax proceedings involving non-tax credits. The methodological approach was based on the analysis of Special Appeals No. 2.147.583 and No. 2.147.578, in addition to national legal doctrine, distinguishing the legal treatment between tax and non-tax credits, especially customs administrative fines. The study found that the thesis established in Theme 1293 is binding for proceedings concerning non-tax credits, applying intercurring prescription when the case remains inactive for more than three years, whereas in tax credits such institute does not apply due to the absence of legal provision. The decision directly affects the competence of the Federal Revenue Service, which must substantiate the “distinguishing” in its administrative opinions, information provided in writs of mandamus, and in the defense of the Union before the National Treasury Attorney’s Office. It is concluded that the correct identification of the nature of the credit is essential for the proper application of intercurring prescription, imposing on the administration the need for celerity in the processing of fiscal proceedings.

**Keywords:** Intercurrent statute of limitations. Administrative fine. Non-tax credit.

## 1 | Introdução

O objetivo do presente artigo será verificar o alcance do julgamento do Tema 1293, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo, sobre a incidência da prescrição intercorrente no julgamento de processo fiscal federal de crédito não tributário, com a identificação da natureza jurídica do crédito. O estudo se justifica pela relevância do tema na extinção de créditos de natureza não tributária, a fim de evitar eventual perda de receita.

## 2 | Metodologia

A metodologia utilizada consistirá na análise do Tema 1293<sup>1</sup>, do STJ, com apoio na doutrina nacional, distinguindo o crédito fiscal de natureza tributária do crédito fiscal de natureza não tributária (multa administrativa, originada da prática de ato ilícito).

<sup>1</sup>Julgamento dos RESP nº 2147583 e RESP nº 2147578.

## 3 | Resultados e discussões

Ao julgar o RESP nº 2147578/SP e o RESP nº 2147583/SP, sobre multas aduaneiras, o STJ fixou as seguintes teses no Tema 1293<sup>2</sup>:

*"1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos. 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente 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. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquantu inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado." (grifamos)*

Durante algum tempo houve intenso debate quanto à possibilidade de ocorrer a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>3</sup> manifesta-se pela impossibilidade de tal prescrição pois “quando há impugnação ou recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do prazo prescricional”. Em sentido contrário, ou seja, pela possibilidade da ocorrência dessa modalidade de prescrição, Marco Aurélio Greco, com base no art. 173, parágrafo único, do CTN, assevera que “existe para o Fisco prazo para constituir o crédito tributário e não, apenas, para efetuar o lançamento, e que o lançamento deve ser encarado como um procedimento administrativo, sujeito à perempção<sup>4</sup>”. Tal posicionamento é rejeitado pela doutrina em virtude de que o dispositivo do CTN refere-se à decadência<sup>5,6</sup>.

No âmbito do Fisco Federal, a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal de crédito tributário não é admitida por força da Súmula nº 11<sup>7</sup>, do CARF<sup>8</sup> (“Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”). Esse entendimento afasta a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal de crédito tributário por falta de previsão em lei complementar, conforme estabelece o art. 146, inc. I, “b”, da Constituição.

O parágrafo 1º<sup>9</sup>, art. 1º, da Lei nº 9.873/1999, prevê a prescrição intercorrente nos processos administrativos. O art. 5º<sup>10</sup> dessa lei estabelece que tal prescrição não se aplica para as sanções de natureza funcional e para os processos e procedimentos de natureza tributária. Por outro lado, o Tema 1293 (tese 1) indicou a possibilidade de incidência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal de natureza não tributária, quando paralisado por mais de três anos. Portanto, para aplicar o Tema 1293 cumpre sempre identificar se o crédito lançado (art. 142<sup>11</sup>, do CTN) é de regime jurídico tributária ou não tributário, a fim de saber se será extinto pela prescrição intercorrente.

Segundo o Dicionário Aurélio<sup>12</sup>, “intercorrente” (do latim *intercurrente*) significa “que se mete de permeio” [no meio]. Assim, a prescrição intercorrente poderá acontecer no transcurso da fase litigiosa do processo administrativo fiscal<sup>13</sup>, e ocorrerá após a impugnação do lançamento ou a interposição de recurso até seu julgamento, caso o procedimento fique paralisado por mais de três anos sem que seja proferida a decisão do julgador e o crédito seja de natureza administrativa.

A essência da discussão que resultou na fixação das mencionadas teses pelo STJ, quando do julgamento do Tema 1293, está na identificação da natureza jurídica do crédito decorrente de sanção por infração à legislação aduaneira (tese 2<sup>14</sup>).

A natureza jurídica do crédito decorrente de prática de ilícito à legislação é administrativa, pois não possui finalidade de arrecadação ou de fiscalização de tributo sobre dado fato. O descumprimento de uma obrigação acessória (dever instrumental) é sancionado pela aplicação de multa “formal” ou “isolada”<sup>15</sup> (multa sem tributo), que origina o crédito não tributário, passível de ser extinto pela prescrição intercorrente.

Na área aduaneira existem hipóteses de infração à legislação em que sanções pecuniárias (multas) não estão vinculadas ao pagamento de tributo (obrigação tributária principal), mas à obrigação de fazer ou não fazer algo (obrigação acessória). A título de exemplo, citemos as multas tratadas no julgamento do Tema 1293: o art. 107, IV, “e”<sup>16</sup>, do Decreto-lei nº 37/1966, e parágrafo único<sup>17</sup>, art. 3º do Decreto-lei nº 399/1968.

Por fim, considerando que não há julgados no STJ que tenham analisados todas as multas administrativas, impõe-se ao agente operador da norma identificar o regime jurídico da sanção, a fim de aplicar o Tema 1293 ou afastar este precedente vinculante.

<sup>2</sup> FONTE:

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=1293&cod\\_tema\\_final=1293](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1293&cod_tema_final=1293). Acesso em 03/08/2025.

<sup>3</sup> SANTI, 2011, p. 169.

<sup>4</sup> BARSANI, 2010, p. 129.

<sup>5</sup> SANTI, *op. cit.* p. 169.

<sup>6</sup> BOTALLO, 2006, p. 148.

<sup>7</sup> Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.

<sup>8</sup> Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

<sup>9</sup> “§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte

interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.” (grifamos)

<sup>10</sup> Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

<sup>11</sup> Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifamos)

<sup>12</sup> FERREIRA, 1986, p. 957.

<sup>13</sup> Decreto nº 70.235/1972 - Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

<sup>14</sup> “2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente 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.”

<sup>15</sup> Art. 43, da LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

<sup>16</sup> Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

IV – de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):  
e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e

<sup>17</sup> Parágrafo único. Sem prejuízo da sanção penal referida neste artigo, será aplicada, além da pena de perdimento da respectiva mercadoria, a multa de R\$ 2,00 (dois reais) por maço de cigarro ou por unidade dos demais produtos apreendidos. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003).

## 4 | Conclusão

Caberá à Receita Federal observar o princípio da duração razoável do processo para evitar a paralisação indevida do procedimento fiscal, pois incumbe à Administração impulsionar os processos (princípio da oficialidade<sup>18</sup>) até sua conclusão, e arcar com o ônus argumentativo para fazer a distinção<sup>19</sup> (“distinguishing”) do caso concreto com as teses estabelecidas no Tema 1293, nas análises dos pedidos administrativos, em prestação de informação em mandado de segurança ou entrega de subsídios para defesa da União à Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), e se preparar para julgar os processos fiscais (não tributários) antes do prazo de três anos.

A priori, o Tema 1293 só se aplicará às multas administrativas aduaneiras, mas não custa lembrar o brocado latino “*Ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*”: “Onde está a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de Direito<sup>20</sup>”. Secundado por esse brocado, vislumbra-se que as teses do Tema 1293 poderão ser aplicadas aos créditos de multas administrativas da área dos tributos internos das Delegacias da Receita Federal.

Portanto, o Tema 1293, que reconheceu a prescrição intercorrente para os procedimentos administrativos, deverá ser observado pelas unidades da Receita Federal, Delegacias de Julgamento, CARF e PFN<sup>21</sup>, no julgamento dos processos administrativos fiscais, com créditos de natureza administrativa, paralisados por mais de três anos.

<sup>18</sup> Parágrafo único, inc. XII, art. 2º, da LEI Nº 9.784/1999.

<sup>19</sup> No voto do RESP nº 2147578, o Relator menciona a dificuldade de fixar uma tese jurídica no caso examinado “uma vez que não há julgados no STJ que tenham analisado, uma a uma, todas as muitas sanções (multas) estabelecidas por infração à legislação aduaneira, (...)”

<sup>20</sup> MAXIMILIANO, 1997, p. 245.

<sup>21</sup> art.19, VI, “a”, e art. 19-A, III, da Lei nº 10.522/2002.

## Referências bibliográficas

BARSANI, Margareth Gonçalves. Decadência e prescrição no direito tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Curso de processo administrativo tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário da língua portuguesa. 2ª ed. rev. e aum. 25ª reimpr. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.