



# DIREITO TRIBUTÁRIO EM QUESTÃO

REVISTA DIGITAL DA FESDT

Número 9

## **FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação - CIP

Direito tributário em questão: revista da FESDT [recurso eletrônico] /  
Fundação Escola Superior de Direito Tributário – n. 9, (2008)- Porto  
Alegre: FESDT, 2008-.

v.

Quadrimestral.

e-ISSN: XXXX XXXX

Descrição baseada em: n.9, jan./abr. 2019

1. Direito tributário - Periódico. 2. Tributos. I. Fundação Escola  
Superior de Direito Tributário.

CDU 336:34

Ficha catalográfica elaborada por Nariman M. Nemmen, CRB 10/1767

### **Conselho Editorial**

André Pedreira Ibañez	Luciane Amaral Corrêa Münch
Cassiano Menke	Melissa Guimarães Castello
Cezar Saldanha Souza Júnior	Paulo Antônio Caliendo
Cristiano Carvalho	Paulo de Barros Carvalho
Diego Galbinski	Rafael Pandolfo
Éderson Garin Porto	Robson Maia Lins
Heleno Taveira Torres	Rodrigo Dalcin Rodrigues
Hugo de Brito Machado	Roque Antônio Carrazza
Humberto Ávila	Rosane Beatriz J. Danilevicz
Igor Danilevicz	Sacha Calmon Navarro Coêlho
Juliana Ribas	

### **FESDT**

#### **Fundação Escola Superior de Direito Tributário**

Rua Mariante. 284 sala 704 – Bairro: Rio Branco – CEP: 90430-180

CNPJ: 04870072/0001-40 – Inscr. Estadual: Isenta – Inscr. Municipal: 1498758-2-7

Fone: (51) 3029.5307 – fesdt@fesdt.org.br – www.fesdt.org.br

# **Fundação Escola Superior de Direito Tributário**

## **Gestão 2017/2019**

### **CONSELHO ADMINISTRATIVO**

Fábio Raimundi – *Presidente*

Melissa Guimarães Castello – *Vice-Presidente*

Rodrigo Dalcin Rodrigues – *Diretor Técnico*

Ricardo Bernardes Machado – *Diretor Financeiro*

Mariana Porto Koch – *Diretora Administrativa*

### **CONSELHO DELIBERATIVO**

Antonio Ricardo Vasconcellos Schmitt – *Presidente*

Paulo Fernando Silveira de Castro – *Vice-Presidente*

Francisco José Moesch – *Conselheiro*

Abel Henrique Ferreira – *Conselheiro*

Maria Dionne de Araujo Felipe – *Conselheira*

Cassiano Menke – *Conselheiro*

Simone Anacleto – *Conselheira*

Fernando Mombelli – *1º Conselheiro Suplente*

Gilson César Borges de Almeida – *2º Conselheiro Suplente*

Jussandra Maria Hickmann Andraschko – *3ª Conselheira Suplente*

### **CONSELHO CURADOR**

José Umberto Braccini Bastos – *Presidente*

Ederson Garin Porto – *Vice-Presidente*

Alice Grecchi – *Conselheira*

Edmundo Cavalcanti Eichenberg – *1º Conselheiro Suplente*

Cristiane da Costa Nery – *2ª Conselheira Suplente*

Samuel Hickmann – *3º Conselheiro Suplente*

## Editorial

Caro Leitor,

Após uma pausa de sete anos, a Fundação Escola Superior de Direito Tributário, comprometida com as finalidades propostas em seu Estatuto, retoma a edição de periódicos relacionados à área de tributação para apresentar o nono número de sua *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*, agora em formato totalmente digital, com design atualizado e disponível online, de forma totalmente gratuita, adaptando-se ao conceito atual que nos permite acessar o conteúdo e desfrutar dos benefícios únicos do mundo conectado na internet, mantendo a qualidade conquistada desde o lançamento da primeira edição no ano de 2008.

Fiel à linha mestra que pauta os objetivos da FESDT, os artigos selecionados expõem opiniões técnico-científicas que visam enriquecer o diálogo entre os operadores do Direito Tributário, contribuir para o desenvolvimento da ciência jurídica e para o aprimoramento das atividades profissionais desenvolvidas no âmbito da advocacia privada, da advocacia pública, das fazendas, do poder judiciário e dos cidadãos, enquanto contribuintes. Para tanto, contamos e somos gratos ao corpo de membros oriundos de todos os setores da sociedade supracitados que formam a FESDT e, voluntariamente, dedicam seu precioso tempo à tão nobre causa, sem os quais nada seria possível.

Os artigos que ilustram esta edição, da lavra de renomados doutores com prestímosa vida acadêmica e carreiras que advêm da esfera pública e privada, desnudam temas de suma relevância e interesse social, fontes de reflexão e de lições oportuníssimas, tais como a necessária reforma tributária ora ensaiada no Congresso Nacional e de muito desejada pela sociedade, bem como toda sorte de desafios que devemos superar nesse novo mundo disruptivo, globalmente desigual e que anseia por soluções que nos permitam simplificar o sistema tributário, aumentar a eficiência do Estado, dar mais qualidade à arrecadação, ao orçamento e o gasto público e, principalmente, elevar a qualidade de vida de todos os cidadãos brasileiros.

Boa leitura!

Fábio Raimundi

Presidente

Rosane Danilevicz

Coordenadora da Revista

## Sumário

Dayana De Carvalho Uhdre	
<b>Internet das coisas e seus desafios tributários: ISS e/ou ICMS? Eis a questão.....</b>	<b>4</b>
Éderson Garin Porto	
<b>Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias.....</b>	<b>20</b>
Giovanni Padilha da Silva	
<b>“Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas?.....</b>	<b>47</b>
Hugo de Brito Machado	
<b>Segurança e certeza jurídico-tributária nos 30 anos da Constituição brasileira.....</b>	<b>64</b>
Max Möller	
<b>Meios alternativos de resolução de conflito do Direito Tributário.....</b>	<b>76</b>
Midyan Monticeli	
<b>A regressividade tributária: uma comparação do mínimo existencial do homem contemporâneo e o ônus de manter o Estado através dos tributos, especificamente os de consumo.....</b>	<b>92</b>
Rafael Pandolfo	
<b>Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira.....</b>	<b>112</b>
Rafaella Garcia Franklin Padilha	
<b>Desafios globais da tributação na era da informação: da presença física à digital...</b>	<b>133</b>

# Internet das coisas e seus desafios tributários: ISS e/ou ICMS? Eis a questão...

Dayana de Carvalho Uhdre\*

---

**Resumo:** O presente artigo objetiva trazer à tona discussão relativa aos desafios jurídico-tributários que os contratos de aplicativos IOT têm colocado aos operadores do direito. Em razão do avanço tecnológico exponencial, os negócios pactuados têm se tornado cada vez mais complexos. Isso ressoa no campo jurídico, dificultando, por exemplo, a compreensão de que “manifestações de riquezas” tributáveis se está a tratar. É dizer, buscar encaixar tais “relações jurídicas” nas categorias legais tributárias postas, tem se tornado verdadeiro desafio. E, nesse contexto, após se expor as dificuldades relativas a tais enquadramentos jurídico-tributários, questiona-se o que pode ser feito nesse momento.

**Palavras-chave:** Internet das coisas. ICMS comunicação. SVA – ICMS – ISS.

---

## Introdução

O desenvolvimento da economia digital, consequência direta das mudanças propiciadas pelo avanço tecnológico da Quarta Revolução Industrial (ou também chamada Terceira Onda de Industrialização), tem instaurado uma nova realidade econômica, representada pela mudança para uma concepção de mercado baseada na informação, bens e serviços intangíveis e novas formas de trabalho e organização institucional. É dizer, a economia digital inaugurou novas formas de consumo, produção e intermediação de negócios na economia globalizada ao viabilizar o uso de ferramentas ou utilidades para ampliar a produção, aumentar o conhecimento sobre os consumidores, além de permitir a realização de negócios multilaterais por meio da internet<sup>1</sup>.

Um dos grandes ferramentais aptos a propiciar maior eficiência econômica por meio de processamento de dados é o que chamamos de Internet das Coisas<sup>2</sup> (IOT). Trata-se, grosso modo, de uma rede de objetos físicos (“coisas”) que se conectam à internet e/ou entre si (por

---

\* Procuradora do Estado do Paraná, professora de Direito Tributário da Fapi – Faculdade de Direito de Pinhais, professora convidada no curso de pós-graduação em Direito Tributário da Academia de Direito Constitucional (Abdconst) e professora seminarista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Ibet). Doutoranda pela Universidade Católica de Lisboa, mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), pós-graduada pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Ibet) e graduada em Direito pela UFPR. Membro da Comissão de Direito Tributário e da Comissão de Inovação e Gestão da OAB-PR, além de coordenadora do Grupo de Discussão Permanente de Criptoativos da seccional. (dayana.uhdre@gmail.com).

<sup>1</sup> MACHADO NETO, Marcello Lavenère *et al.* **Matriz tributária**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/MatrizTributaria/112,MI279521,41046-Economia+digital+e+tributacao>. Acesso em: 16 jun. 2018.

<sup>2</sup> Também conhecida pela sigla IOT (*Internet of Things*).

outros meios, tais como *bluetooth*, radiofrequência etc.), e que detêm capacidade de recolher e trocar dados sem a intermediação humana<sup>3</sup>.

Não se trata, em realidade, de fenômeno recente. Há mais de uma década existem celulares e computadores, coisas, que coletam informações e se conectam entre si<sup>4</sup>. Ainda, pode-se pensar no exemplo das operações com cartões de créditos, em que a autorização de compra na ponta consumidora pressupõe o tráfego automático de dados entre os dispositivos pertencentes aos vários envolvidos (bancos, bandeiras, credenciados etc.).

O realmente inovador é a abrangência que o fenômeno vem alcançando, sendo concebidas utilizações de IOT em diversas e novas fronteiras mercadológicas. Ademais, ainda que acostumados com alguns dos dispositivos tecnológicos aptos a se comunicarem (computadores, celulares, *tablets* etc.), o fato é que a maioria deles, para o fazerem, necessitam de intervenção humana. Daí que “[...] é sobretudo em virtude da independência da intervenção do homem que o potencial de impacto da Internet das Coisas é mais recente”<sup>5</sup>.

Utensílios comuns podem se tornar inteligentes, por meio do acoplamento de *softwares* e/ou sensores. Relógios, geladeiras, escovas de dentes, vestuário, veículos, casas, prédios etc., podem transmitir dados entre si e a seus proprietários, bem como recebê-los, a fim de usá-los de forma a executar suas funções específicas de forma mais eficiente<sup>6</sup>.

O potencial de aplicação dessa rede de dados não passou despercebido pelo poder público brasileiro. Em final de 2017 foi publicado Relatório do Plano de Ação do Brasil para a Internet das Coisas. Trata-se de fruto de estudo realizado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), em parceria com o Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC).

Em referido relatório restara assente que, consoante estudo realizado pelo *McKinsey Global Institute*, estima-se como impacto de IOT na economia global algo em torno de 4% a

---

<sup>3</sup> PEYTON, Antigone. A Litigator’s Guide to the Internet of Things. **Richmond Journal of Law & Technology**, v. 22, n. 9, p. 1-20, 2016. p. 1; SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela *et al.* (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

<sup>4</sup> SCHOUERI; GALDINO, op. cit., p. 247.

<sup>5</sup> Ibid.

<sup>6</sup> Sobre interoperabilidade entre os dispositivos, vide: KOMINERS, Paul. Interoperability Case Study: Internet of Things (IOT). **Berkman Center Research Publication**, n. 2012-10, p. 2-19, abr. 2012. Sobre privacidade, vide: FEN, Hannah Lim Yee. The Data Protection Paradigm for the Torto of Privacy in the age of Big Data. **Singapore Academy of Law Journal**, v. 27, 2015, p. 789-821. Disponível em: <https://journalonline.academypublishing.org.sg/Journals/Singapore-Academy-of-Law-Journal-Special-Issue/e-Archive/ctl/eFirstSALPDFJournalView/mid/513/ArticleId/1071/Citation/JournalsOnlinePDF>. Acesso em: 20 jan. 2019.

11% do produto interno bruto global<sup>7</sup>. Até 40% disso será capturado por economias emergentes, sendo que, para o Brasil, estima-se impacto econômico da monta de 50 a 200 bilhões de dólares anuais, já em 2025<sup>8</sup>.

Convém destacar que, para além de benefícios econômicos, espera-se que a IOT gere melhorias sociais, posto ter o potencial, dentre outros, de promover o desenvolvimento sustentável, auxiliar na mobilidade urbana e funcionamento das cidades inteligentes, criar soluções para falta de água, energia ou alimentos, apresentar soluções para reduzir riscos de mudanças climáticas, facilitar o processo educacional e de saúde pública, estimular inovações<sup>9</sup>.

O Relatório do Plano de Ação propôs uma série de ações estruturantes, medidas e elementos catalisadores a fim de fomentar o desenvolvimento da IOT, no Brasil, em áreas reputadas estratégicas: saúde, cidades, indústria e rural<sup>10</sup>. No entanto, o pleno desenvolvimento da IOT pressupõe a compreensão e alterações na regulamentação de serviços de telecomunicações<sup>11</sup>, discussão e implementação de medidas visando garantir a segurança da informação, além de se garantir um ambiente tributário estável e previsível, mormente porque algumas aplicações de IOT custam muito pouco, e uma carga tributária elevada acabaria por inviabilizá-las.

Nesse interim, encontra-se em tramitação, na Câmara dos Deputados, o projeto de lei nº 7.656/2017, de autoria do Deputado Vitor Lippi<sup>12</sup>, que visa conceder isenção do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel) para estações móveis e fixas de sistemas de comunicação máquina a máquina (M2M). Tal benefício também abrange a taxa da Condecine e da Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública (CFRP).

No entanto, a desoneração apenas das taxas e contribuições inerentes ao serviço de telecomunicação não parece suficiente ao incentivo do desenvolvimento e ao fomento de ampla adesão às soluções de IOT. E, assim o é em razão, dentre outros, da complexidade do sistema tributário brasileiro.

---

<sup>7</sup> Algo em torno de 3,9 a 11,1 trilhões de dólares.

<sup>8</sup> BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. BNDES. **Produto 8**: Relatório do Plano de Ação. Versão 1.1. Nov. 2017. p. 5. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/wcm/connect/site/269bc780-8cdb-4b9b-a297-53955103d4c5/relatorio-final-plano-de-acao-produto-8-alterado.pdf?MOD=AJPERES&CVID=m0jDU>. Acesso em: 14 jan. 2019.

<sup>9</sup> Ibid., p. 6.

<sup>10</sup> Ibid., p. 7.

<sup>11</sup> Sobre o assunto, vide: BEPPU, Ana Claudia. Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 93-108.

<sup>12</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL 7656/2017**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2137811>. Acesso em: 14 jan. 2019.

Focando-se apenas na tributação indireta passível de incidir nos negócios realizados com esses dispositivos, a complexidade de nosso sistema manifesta-se na insegurança de se determinar qual, ou quais, tributo(s) incide(m) no caso concreto. E, tais incertezas são potencializadas pela guerra fiscal travada entre Estados e Municípios, relativamente à interpretação de serem os negócios jurídicos realizados verdadeiros (i) serviços de qualquer natureza, (ii) serviços de comunicação, e/ou (iii) operações de circulação de mercadoria, a chamar a competência de um ou de outro ente.

Tal realidade apenas agrava o custo indireto da tributação, isto é, o custo para se pagar tributo no Brasil<sup>13</sup>. Assim, para além da carga fiscal propriamente dita, a complexidade do sistema jurídico tributário gera um altíssimo custo indireto aos empreendedores, fato esse que não pode ser negligenciado pelos operadores jurídicos e por nossos políticos, na formulação das políticas de incentivo ao desenvolvimento de IOT.

E é justamente sobre os eventuais conflitos de competência inerentes à tributação indireta aplicável aos negócios com IOT que o presente artigo se foca. Busca-se analisar se seria caso de recolhimento de ISS, de ICMS-Mercadoria e/ou de ICMS-Comunicação.

## **1 Competência tributária e os eventuais conflitos entre âmbitos de incidência do ISS e ICMS: o sistema posto**

Importante esclarecer que a opção do legislador constituinte de 1988 fora o de atribuir a cada um dos entes federados âmbitos de competência legislativo-tributária próprios. Atribuíram-se, a cada um dos entes, tipos<sup>14</sup> identificadores de manifestações de riquezas passíveis de serem por eles tributados. Assim, por exemplo, a realização de operações de circulação de mercadorias é manifestação de riqueza apta a ser tributada pelos Estados-Membros (por meio do ICMS-Mercadoria). Já a prestação de serviços, exceto os de transporte intermunicipal, de comunicação e de serviços financeiros, está sob âmbito de competência municipal.

---

<sup>13</sup> Pesquisa realizada pelo Banco Mundial em 2017 (Relatório *Doing Business*), indica que o Brasil está em 125º lugar, no quesito facilidade para fazer negócios, de um total de 190 países analisados — muito atrás de vizinhos, como México (49º), Chile (55º) e Argentina (117º). O fator mais crítico é a política governamental relacionada aos tributos e à burocracia. Além da alta carga tributária, há a complexidade do sistema arrecadatório brasileiro. Ainda, segundo dados do Banco Mundial, uma sociedade limitada de médio porte paga, por ano, no Brasil, tributos correspondentes a 68% do seu lucro comercial, e precisa, em média, de 1958 horas para reunir a documentação e preparar as declarações necessárias ao recolhimento dos tributos.

<sup>14</sup> Consoante magistério de Luís Eduardo Schoueri, o constituinte se utilizou de tipos – e não conceitos – para apartar as realidades tributáveis de cada um dos entes federados. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 269.

O problema é que em razão da fluidez própria dos tipos escolhidos pelo constituinte, não só é possível que dois ou mais entes se intitulem competentes a tributar determinada situação, como o que atualmente se tem presenciado no território de tributação das novas tecnologias. De qualquer forma, o avanço nas discussões pressupõe compreender qual a estrutura atual do nosso sistema jurídico tributário. Afinal, a crítica só é possível se há conhecimento do objeto criticado.

Pois bem, estabelece o art. 155, II, da CF, que compete aos Estados instituírem imposto sobre a realização de operações de circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Já o art. 156, III, da Carta Política, atribui aos Municípios competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

Realizar operações de circulação de mercadoria consiste, consoante abalizada doutrina, em tabular negócios jurídicos cujo objeto consiste em transmitir a titularidade de bens na cadeia de consumo, portanto, obrigação de dar. Tributa-se, via ICMS-Mercadoria, as várias etapas do ciclo econômico de um bem, em direção a seu consumo final<sup>15</sup>. Insta esclarecer que não é sobre qualquer “bem”, objeto de transmissão, que o ICMS tem vocação para incidir. Apenas se tal bem for catalogado como “mercadorias”, isto é, encontrar-se à disposição do mercado. Daí ser relevante o exame desse aspecto da vontade em colocar o bem em comércio para fins de incidência do tributo estadual. Outrossim, há de se pontuar que os bens incorpóreos também são passíveis de sofrerem incidência desse tributo estadual. Diante da realidade virtual que se apresenta, em que tanto bens corpóreos, quanto incorpóreos, podem ser adquiridos através da internet, o Supremo Tribunal Federal já se manifestara no sentido de ser prescindível a existência de “suporte físico” (*corpus mechanicum*)<sup>16</sup>, daí se poder falar que

---

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela *et al.* (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

<sup>16</sup> A discussão está sendo travada no ambiente de tributação de *software*. Em um primeiro momento (RE 176.626-3/SP), nossa Corte Superior entendeu que o conceito de mercadoria exigiria corporalidade do bem. Influenciado pelo entendimento de que o conceito de mercadoria estaria vinculado àquele de Direito Privado, o STF entendeu que caberia ICMS sobre a venda de *softwares* “de prateleira” (*standard*) produzidos em série e comercializados no varejo, e não sobre *softwares* customizáveis aos interesses dos clientes. A *ratio decidendi* fora a existência, ou não, de suporte físico (*corpus mechanicum*). Posteriormente, em sede de cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, em que se tratou da possibilidade de lei estadual inserir no âmbito de incidência do ICMS “operações com programas de computador – software – ainda que realizada por transferência eletrônica de dados”, entendeu o STF não haver motivos para diferenciar uma compra de mercadoria pela internet, em que presente a circulação (virtual) da mesma, de uma compra de *software* em suporte físico (CD-ROM, disquete) que a contivesse (ADI-MC 1.945/MT).

o ICMS passou a incluir, dentro de seu âmbito de competência, operações de circulação de mercadorias tanto física quanto virtuais<sup>17</sup>.

Já “prestar serviços”, consoante entendimento sedimentado em doutrina, e baseado nos dispositivos do Código Civil Brasileiro<sup>18</sup>, consistiria em uma “obrigação de fazer” por parte do prestador, ou prepostos, em oposição a “obrigação de dar” (inerente à hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria)<sup>19</sup>. Mais especificamente, erigiu-se, em doutrina<sup>20</sup>, o entendimento de que o conceito de serviço tributável pelo ISS, consistente em uma obrigação de fazer, referir-se-ia a uma prestação de atividade a outrem, realizada com habitualidade, dirigida ao oferecimento de uma utilidade ou comodidade (material ou imaterial), num ambiente negocial marcado pela presença de conteúdo econômico, não submetida à relação empregatícia ou estatutária, regida pelo direito privado, e que esteja fora do âmbito de competência tributária dos Estados e DF<sup>21</sup>.

Tal entendimento fora inclusive acolhido pela jurisprudência pátria e consolidado no verbete de Súmula Vinculante 31 do STF. É dizer, o STF reconheceu que faltava à locação elementos que a caracterizassem como prestação de serviço, razão pela qual careceria ao legislador de normas gerais, bem como ao ordinário, competência para instituir tributação de ISS sobre tal atividade econômica.

No entanto, recentemente o STF acabou por adotar um conceito mais amplo de serviços. No julgamento do RE nº 651.703, em que se analisara a constitucionalidade da incidência do ISS sobre as atividades de administração de planos de saúde, restou consignado que o método interpretativo veiculado pelo art. 110 do CTN serviria para interpretar apenas conceitos tributários de estatura infraconstitucional. Entendeu, nossa E. Corte, que, ainda que os

---

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In*: FARIA, Renato Vilela *et al.* (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268. Sobre mutação do conceito de mercadoria, vide: BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

<sup>18</sup> Arts. 1216 e ss. do Código Civil/1916. Atualmente, o contrato de prestação de serviços está previsto nos arts. 593 e ss do Código Civil/2002.

<sup>19</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. *In*: FARIA, op. cit., p. 556-569.

<sup>20</sup> Vide, dentre outros: BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005; CARVALHO, Paulo de Barros. A natureza jurídica do ISS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 7, n. 23/24, p. 146-166, jan./jun. 1983; JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985; MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017; GRUPENMACHER, Betina Treiger. A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. *In*: MOREIRA, André Mendes *[et al.]*. **O direito tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 73-119.

<sup>21</sup> CINTRA, Carlos César Souza; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. ISS – tributação das atividades realizadas pelos data centers. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Racionalização do sistema tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses/IBET, 2017. p. 153-169.

conceitos de direito civil tenham importante papel na atividade de interpretação dos conceitos constitucionais tributários, é necessário que se reconheça a interação entre Direito e Economia, a fim de que princípios como igualdade, capacidade contributiva e solidariedade sejam prestigiados. Propôs-se, consoante essa linha de raciocínio, a adoção de um conceito econômico de serviço, relacionado ao oferecimento de uma utilidade (e não necessariamente ao fornecimento de trabalho), podendo estar conjugada, ou não, com a entrega de bens, inclusive imateriais.

Já a prestação de serviço de comunicação é materialidade que, anteriormente à Constituição de 1988, estava sob a esfera de tributação federal. Daí porque o art. 68, II, do CTN, recepcionado pela Carta Política vigente, já estabelecera no que consistiria o “fato gerador” desse tributo: “transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais”. Em que pese tal dispositivo, há quem<sup>22</sup> sustente inexistir definição legal do que consistiria “prestação de serviço de comunicação” em lei complementar. No entanto, mesmo entre esses autores, há certa convergência quanto ao entendimento da materialidade do ICMS-Comunicação: tratar-se-ia de imposto que incide sobre a prestação onerosa de um serviço de comunicação, isto é, sobre a disponibilização de meio para veiculação de uma mensagem, de um emissor a um receptor.

Questionamentos de três ordens são feitos nesse ponto: (i) se haveria real necessidade de entrega da mensagem para fins de incidência do tributo; (ii) se poderia haver indeterminação do receptor; e (iii) se há necessidade de a comunicação ser bidirecional, ou bilateral. Dado o diminuto escopo do presente artigo, não serão desenvolvidas as discussões<sup>23</sup>. Porém, com base no quanto disposto no art. 68, II, do CTN, esclarece-se nosso posicionamento dentre os que entendem haver a necessidade de efetiva entrega da mensagem, porém não ser necessário que o receptor seja determinado, tampouco que tenha participação ativa (bidirecionalidade).

Ainda relativamente ao ICMS-Comunicação, convém esclarecer que a prestação de serviço de comunicação difere da hipótese em que terceiro dela se utiliza para realizar um outro serviço. Exemplo<sup>24</sup> disso são os aplicativos pagos de jogos no celular: presta-se um serviço de entretenimento cuja infraestrutura pressupõe a prestação do serviço de

---

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 143, p. 116-134, ago. 2007; CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 218.

<sup>23</sup> Sobre o assunto, vide MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

<sup>24</sup> Sobre exemplos e suas polêmicas, vide MOREIRA, op. cit.

telecomunicação móvel. Trata-se do que a legislação brasileira denomina “serviço de valor adicionado” (SVA)<sup>25</sup>. Tais serviços, ainda que se valham da telecomunicação, são autônomos a ela<sup>26</sup>, razão pela qual estão sob o âmbito de incidência do ISS.

Esclarecido, ainda que de forma sintética, as materialidades dos impostos em foco, insta destacar o art. 146 da CF, que prevê caber à lei complementar, dentre outras coisas: (i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federados; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos “fatos geradores”, contribuintes e bases de cálculo dos impostos discriminados na própria Constituição. Sem adentrar a discussão relativa às funções da lei complementar em matéria tributária<sup>27</sup>, o fato é que indiscutivelmente fora dado à lei complementar o papel de, em matéria tributária, parametrizar de forma mais minudenciosa o âmbito de competência dos entes federados, a fim de se evitar conflitos de competência entre os mesmos.

---

<sup>25</sup> Consoante art. 61, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações):

“Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.”

<sup>26</sup> Inclusive, o art. 3º, III, do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações (Resolução 73/1998) da ANATEL, expressamente salienta que: “não constituem serviços de telecomunicações: [...] os serviços de valor adicionado, nos termos da Lei 9472 de 1997”.

<sup>27</sup> Basicamente, há uma disputa entre as chamadas teorias dicotômica e tricotômica. Apertada síntese, a teoria tricotômica acerca das funções da lei complementar no direito tributário parte da literalidade textual da Constituição. Assim, leitura do disposto no art. 146 da CF (anteriormente, art. 18, § 1º, da Constituição de 1967) demonstra serem três as funções da lei complementar tributária: dispor sobre conflito de competências entre os entes federativos, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A teoria dicotômica criticava tal postura dos adeptos da teoria tricotômica (leitura literal dos postulados constitucionais), salientando que tal entendimento redundaria em afronta ao princípio da Federação e Autonomia dos entes federados, posto ampliar em demasia a competência da União ao lhe possibilitar legislar amplamente a rubrica de “normas gerais”. Assim, para essa segunda corrente, os dispositivos constitucionais deveriam ser interpretados em cotejo com todo o ordenamento constitucional, evitando-se assim afronta àqueles princípios constitucionais. Entendiam que a lei complementar deteria, em verdade, apenas uma função: editar normas gerais. E, que tal lei complementar de normas gerais teria dois objetivos: dispor sobre conflito de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações ao poder de tributar. Vide: SOUZA, Hamilton Dias de. Lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva/CEU, 1982. p. 31 *apud* ARDELI, Ricardo. **O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Ricardo-Anderle.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 86; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 207 e ss; CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 800 e ss; UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária**. Incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Curitiba: Juruá, 2017. p. 79 e ss.

Não por outro motivo, tanto o art. 1º, §§ 2º, da LC nº 116/2003 (Lei Complementar de Normas Gerais do ISS), quanto o art. 2º, IV e V, da LC nº 87/96 (“Lei Kandir”, que dispõe sobre as normas gerais do ICMS) veiculam enunciados prescritivos que objetivam separar os âmbitos de incidência de um e outro tributo diante das chamadas operações mistas. Seguindo o mandamento constitucional, mais especificamente a parte final do art. 156, III, a Lei Complementar nº 116/2003 enumerou, de forma taxativa, em sua Lista Anexa, quais serviços estariam sujeitos à incidência do ISS. O art. 1º, § 2º, dessa Lei Complementar estatui que, salvo exceções previstas na própria Lista, os serviços nela enumerados não se encontram sujeitos ao ICMS, “[...] ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.

Já o art. 2º, IV e V, da Lei Kandir, estabeleceu ser hipótese de incidência do ICMS tanto o “[...] fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” quanto o “[...] fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços” quando a própria LC nº 116/2003 previr de modo expresse a exigência do ICMS. A divisão efetuada pelo legislador complementar visa apartar, de forma rígida, os campos de incidência de um ou outro imposto. Assim, ou se está diante de um *fornecimento de uma mercadoria com prestação de serviço* ou de *prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação*, sujeito ao ICMS, ou de uma *prestação de um serviço de qualquer natureza* (ainda que envolvendo um produto), sujeita ao ISS<sup>28</sup>.

Ocorre que tal raciocínio cartesiano encontra obstáculos quando diante de relações jurídicas complexas, em que mais de um contrato são firmados de forma coligada. E, é justamente esse o desafio que é imposto hodiernamente pelo desenvolvimento tecnológico: a interpretação jurídica das novas formas de fazer negócios com o ferramental antigo, que fora forjado para uma realidade que já não mais existe. E, como se já não bastasse, deve-se ainda trabalhar com as interpretações, em certa medida oscilantes, como rapidamente mencionado linhas atrás, dos institutos usados para delimitar as competências tributárias dos entes, levadas a efeito pelos Tribunais Superiores.

---

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela *et al.* (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

## 2 **A importância de se compreender o negócio, e de se o estruturar com vistas a se minorarem os riscos**

Como se verificou no tópico antecedente, não são diminutos os desafios postos atualmente aos operadores jurídicos que militam nas áreas de novas tecnologias, inclusive a de aplicações de IOT. Especificamente no ambiente tributário, o que se tem vivenciado é o acirramento entre Estados e Municípios quanto a suas pretensões em se tributar tais “novas” manifestações de riqueza. Fala-se em “novas”, entre aspas, porque, em última análise, o que se tem é a disputa, entre os entes federados, de se enquadrar as relações jurídicas formadas nesse ambiente tecnológico como “prestação de serviços de qualquer natureza” ou “realização de operações com circulação de mercadoria”, ou, ainda, “prestação de serviços de comunicação” ou “prestação de serviços de valor adicionado”.

Tal disputa é impulsionada muito em razão da própria complexidade dos negócios celebrados no âmbito de funcionalidades da IOT. É dizer, podem ser objeto de um mesmo contrato, ou de mais de um contrato, paralelamente celebrados, por exemplo, atividades de prestação de serviços de armazenamento e processamento de dados, venda de mercadorias, prestação de serviços de comunicações, serviços de valor adicionado, licenciamento de *software*. E é face a essa miríade de tabulações que devem ser identificados os impactos jurídicos tributários.

O fato, porém, é que não se tem uma resposta única, sendo casuísticas as discussões quanto à tributação a que sujeitos os negócios celebrados. Daí que desenvolver o raciocínio por meio de um exemplo mostra-se útil para avançar nas discussões. Imagine-se o seguinte exemplo: consumidor pretende que suas camisetas enviem regularmente informações sobre seus dados vitais para uma central de armazenamento e processamento de dados. Elemento necessário para que tal aplicação de IOT seja possível é a conectividade (serviço de telecomunicação), a qual pode ser integrada ao ecossistema de três formas possíveis.

Poderia o usuário da aplicação, no caso o consumidor, contratar o serviço de telecomunicação diretamente de uma prestadora outorgada pela ANATEL. Nesse caso, para além de adquirir a camiseta com solução que permita o envio regular de informações sobre sua saúde para uma central, o consumidor contrataria, paralelamente, serviço de telecomunicação de uma operadora atuante no mercado a fim de conectar os dispositivos das camisetas à internet.

Aqui não há dúvidas de que o Estado poderá cobrar o ICMS-Comunicação relativo à prestação de serviço de comunicação realizado pela operadora com outorga da ANATEL em favor do consumidor. Já a aquisição da vestimenta com o dispositivo de IOT acoplado, tratar-

se-ia de contrato misto de compra e venda de mercadoria (camiseta) com contratação de *Software as a Service* (Saas). Destarte, para além de vender bem no mercado consumidor, o provedor oferta ao usuário direito de acesso, por um dado período (renovável ou não), a um aplicativo de *software* que permite o armazenamento, processamento e acesso aos seus dados, por meio da internet (“na nuvem”).

Daí que esse segundo contrato (de natureza mista) parece congrega duas atividades distintas, sujeitas, *a priori*, a tributações igualmente distintas: (i) venda de mercadoria, sujeita ao ICMS-Mercadoria; e (ii) prestação de serviço de licenciamento de *software*, sujeito ao ISS. Utilizou-se o termo *a priori* em razão de remanescer discussão relativa à tributação de operações que envolvem a comercialização de *softwares*. De um lado, os entes municipais entendem pela incidência de ISS nos negócios jurídicos de licenciamento de *software* (com base no item 1.05 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 115/2003). De outro, os Estados, com base no Convênio nº 106/2017 e na decisão cautelar proferida na ADI nº 1945/MS, mencionada no tópico anterior, defendem que, caso se trate de *software* de prateleira, e independentemente da forma em que transacionado, é o ICMS- Mercadoria que deve incidir. Trata-se de mais um risco potencial que deve ser levado em conta pelos operadores jurídicos quando da estruturação dos contratos.

Uma segunda possibilidade seria a contratação, pelo usuário, de uma solução integral ofertada pelo provedor de IOT. Nesse caso, o consumidor adquiriria as camisetas com a solução de conectividade já presente, não detendo, para esse caso específico, qualquer relação com o prestador de serviço de telecomunicação. Aqui, seria o provedor da solução em IOT quem contrataria o serviço de telecomunicações de uma operadora, consistindo, essa prestação, em insumo de sua solução.

Nesse contexto, as atividades realizadas pelo fornecedor ao consumidor, usuário final, seriam as seguintes: (i) venda da mercadoria (camiseta), (ii) licenciamento de *software* (Saas), e (iii) disponibilização da conectividade, isto é, serviço de telecomunicação – prestado pela operadora de telecomunicação para o vendedor das camisetas. Relativamente à tributação das atividades (i) e (ii) remete-se ao quanto dito no parágrafo anterior, remanescendo a questão quanto à eventual incidência do ICMS-Comunicação. Esclareça-se, de proêmio, que a prestação de serviço de telecomunicações pressupõe concessão de outorga pela ANATEL, sendo vedada, pela legislação regulatória brasileira<sup>29</sup>, sua revenda. Daí que há quem

---

<sup>29</sup> BEPPU, Ana Claudia. Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 93-108. p. 106.

argumente que o fornecedor das camisetas (e também prestador das demais funcionalidades) não poderia ser considerado prestador ou revendedor do serviço de telecomunicação<sup>30</sup>. No entanto, consoante art. 118 do CTN, eventual prestação irregular do serviço de telecomunicações teria efeitos tributários semelhantes à prestação regular.

Parece, porém, que não se trata de prestação de serviço de telecomunicação entre prestador das funcionalidades e o consumidor, usuário final, em razão de que tal conectividade é mera atividade-meio à atividade final, que é o Saas. Mais especificamente, estar-se-ia diante de hipótese de Serviço de Valor Adicionado, isto é, de “[...] atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”, tal qual previsto no art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações<sup>31</sup>. Seria, em última análise, insumo à prestação do serviço de licenciamento de *software*, compondo, assim, o seu preço, e, por consequência, a base de cálculo do tributo a esse título devido.

Ainda, seria possível vislumbrar uma terceira possibilidade: a do provedor de aplicação IOT ter a sua própria rede de telecomunicações. Nesse caso, o fornecedor das camisetas ofereceria, com base em sua própria rede, a solução de conectividade. Pontue-se, porém, que a outorga concedida ao provedor de IOT pode ser de várias ordens<sup>32</sup>, a depender da solução de IOT a ser por ele ofertada: isto é, se tem mobilidade ou não, se essa mobilidade é plena ou restrita, se destinada ao público em geral ou a um grupo de usuários específicos.

Nessa última situação, a venda da camiseta estaria sob a incidência do ICMS-Mercadoria. Já a prestação de serviço de comunicação conjuntamente ao IOT pode, a depender da modalidade de conectividade que se está falando, ensejar várias interpretações. Defensável que, por ser o provedor de IOT prestador de serviço de comunicação, passível de

---

<sup>30</sup> LARA, Daniela Silveira. Tributação da internet das coisas. *In*: PISCITELLI, op. cit., p. 109-126.

<sup>31</sup> Dispositivo legal transcrito na nota de rodapé nº 26.

<sup>32</sup> Poderia ser uma outorga de Serviço Móvel Pessoal (“serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que possibilita a comunicação entre Estações Móveis e de Estações Móveis para outras estações” – art. 4º Resolução ANATEL 477/2007), de Serviço de Comunicação Multimídia (“serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime de direito privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço” – art. 3º da Resolução ANATEL 614/2013), ou de Serviço Limitado Privado (“serviço de telecomunicações, de interesse restrito, explorado em âmbito nacional e internacional, no regime de direito privado, destinado ao uso do próprio executante ou prestado a determinados grupos de usuários, selecionados pela prestadora mediante critérios por ela estabelecidos, e que abrange múltiplas aplicações, dentre elas comunicação de dados, de sinais de vídeo e áudio, de voz e de texto, bem como a captação e transmissão de Dados Científicos relacionados a Exploração da Terra por Satélite, Auxílio à Meteorologia, Meteorologia por Satélite, Operação Espacial e Pesquisa Espacial” – art. 3º da Resolução ANATEL 617/2013).

incidência o ICMS-Comunicação, relativamente a essa parte da prestação. Já a parcela da prestação de serviço relativa ao licenciamento do *software* estaria sujeita ao ISS<sup>33</sup>. Tal linha argumentativa mostra-se ainda mais robusta caso a prestação do serviço de comunicação não se restrinja à utilização do dispositivo de IOT, sendo disponibilizado acesso à internet. É que nesse caso, a prestação de serviço de comunicação seria também atividade principal do provedor das funcionalidades.

Por outro lado, caso a conectividade fornecida pelo prestador dos serviços de comunicação e licenciamento de *software* objective apenas possibilitar as funcionalidades inerentes a essa atividade, o serviço de comunicação passa a ser meramente instrumental. É dizer, tratar-se-ia de atividade-meio da atividade-fim, consistente em permitir o uso do *software*. Em tal situação, parece defensável que caso tal atividade-meio seja cobrada em conjunto com o serviço do aplicativo IOT, sendo essa última a atividade preponderante da contratação, a tributação de todo o valor se dê pelo ISS<sup>34</sup>.

### Conclusão

Demonstrada a relevância em se compreender a estrutura dos negócios celebrados, bem como os desafios em se pontuar quais seriam seus eventuais impactos jurídico-tributários, é de se questionar o que se pode fazer em tal cenário, em certa medida instável e inseguro? Parece que o que resta, nesse momento, é apenas buscar minorar os riscos tributários a que sujeitos os empreendedores. Para tanto, o advogado deve ter papel ativo já na estruturação do negócio. É dizer, deve-se buscar compreender qual o escopo do negócio, a fim de orientar os melhores enquadramentos jurídicos das situações intentadas.

Ademais, uma vez que se identifiquem múltiplos enquadramentos jurídicos, enquadramentos esses que terão repercussões tributárias, os contratos devem refletir de forma minuciosa tal situação. Isto é, especificar quais as (várias) relações jurídicas entabuladas: entrega de mercadoria, assinatura relativa à cessão de direito de uso de *software* etc. Ainda, é importante que se dimensionem os valores inerentes a cada uma dessas “atividades”, a fim de que, caso haja possível incidência de tributos, tanto estaduais quanto municipais, delimite-se de forma adequada o que cabe a cada um dos entes políticos.

---

<sup>33</sup> Não se esquecendo aqui da discussão relativa à comercialização dos chamados “*softwares* de prateleiras”, Convênio 106/2017 e decisão cautelar proferida na ADI 1945/MT.

<sup>34</sup> Reitere-se, tal afirmativa se fundamenta no quanto previsto no item 1.05, mas, não ignora a discussão relativa à comercialização dos chamados “*softwares* de prateleiras”.

## Referências

ARDELI, Ricardo. **O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Ricardo-Anderle.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 143, p. 116-134, ago. 2007.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

BEPPU, Ana Claudia. Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional. *In*: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 93-108.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL 7656/2017**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2137811>. Acesso em: 14 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. BNDES. **Produto 8: Relatório do Plano de Ação**. Versão 1.1. Nov. 2017. p. 5. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/wcm/connect/site/269bc780-8cdb-4b9b-a297-53955103d4c5/relatorio-final-plano-de-acao-produto-8-alterado.pdf?MOD=AJPERES&CVID=m0jDUok>. Acesso em: 14 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1945** Mato Grosso. Recorrente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro-PMDB. Advogado: Vania Kirzner e outros. Recorrido: Governador do Estado de Mato Grosso e Assembleia Legislativa do Estado. Relator: Ministro Octávio Gallotti. Plenário. Brasília, 26.05.2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 176.626-3** São Paulo. Recorrente: Estado De São Paulo Advogado: PGE-SP – Patrícia De Oliveira Garcia Recorrido: MUNPS Processamento De Dados Ltda Advogado: Aureo Sandoval Crespo E Outros. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Primeira Turma. Brasília, 10.11.1998.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. A natureza jurídica do ISS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 7, n. 23/24, p. 146-166, jan./jun. 1983.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CINTRA, Carlos César Souza; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. ISS – tributação das atividades realizadas pelos data centers. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Racionalização do sistema tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses/IBET, 2017. p. 153-169.

FEN, Hannah Lim Yee. The Data Protection Paradigm for the Tort of Privacy in the age of Big Data. **Singapore Academy of Law Journal**, v. 27, 2015, p. 789-821. Disponível em: <https://journalonline.academypublishing.org.sg/Journals/Singapore-Academy-of-Law-Journal-Special-Issue/e-Archive/ctl/eFirstSALPDFJournalView/mid/513/ArticleId/1071/Citation/JournalsOnlinePDF>. Acesso em: 20 jan. 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. *In*: MOREIRA, André Mendes [*et al.*]. **O direito tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 73-119.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KOMINERS, Paul. Interoperability Case Study: Internet of Things (IOT). **Berkman Center Research Publication**, n. 2012-10, p. 1-19, abr. 2012.

LARA, Daniela Silveira. Tributação da internet das coisas. *In*: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thompson Reuters, 2018. p. 109-126.

MACHADO NETO, Marcello Lavenère *et al.* **Matriz tributária**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/MatrizTributaria/112,MI279521,41046-Economia+digital+e+tributacao>. Acesso em: 16 jun. 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação da atividade de armazenamento digital de dados. *In*: FARIA, Renato Vilela *et al.* (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectiva. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 556-569.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva/CEU, 1982.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

PEYTON, Antigone. A Litigator's Guide to the Internet of Things. **Richmond Journal of Law & Technology**, v. 22, n. 9, p. 1-20, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In*:

FARIA, Renato Vilela *et al.* (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-248.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Competência tributária**. Incidência e limites de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Curitiba: Juruá, 2017.

# Ensaio sobre os custos de conformidade no Brasil: análise do peso das obrigações tributárias acessórias

Éderson Garin Porto\*

---

**Resumo:** O presente artigo aborda o tema das obrigações tributárias acessórias numa perspectiva comparatista com outros ordenamentos jurídicos, levando em consideração o custo necessário para atendê-las integralmente. A pesquisa aborda o custo de conformidade tributária, identificando o tamanho dos recursos alocados na atividade de dar cumprimento às obrigações tributárias acessórias. A investigação utiliza dados estatísticos para comparar o custo de conformidade do Brasil com outros países, visando demonstrar que é necessário realizar uma mudança profunda na exagerada lista de obrigações tributárias acessórias existentes.

**Palavras-chave:** Tributação. Obrigações acessórias. Custo de conformidade. Eficiência.

---

## Introdução

A discussão sobre o sistema tributário brasileiro normalmente é direcionada para o peso da tributação. Toma-se a incidência dos tributos e coteja-se com o Produto Interno Bruto (PIB) para se chegar à conclusão que o país possui uma elevada carga tributária. Não obstante a importância do tema e a imperiosa necessidade de enfrentar a constante elevação da incidência dos tributos sobre a geração de riqueza no país, este artigo buscará abordar um tema pouco debatido e talvez pouco conhecido da população: o custo de estar em conformidade com o sistema tributário nacional, chamado pela doutrina estrangeira como *tax compliance cost*<sup>1</sup>.

É possível dizer que se pode falar de três tipos de cargas decorrentes da tributação: (a) a carga tributária acima referida; (b) o custo de eficiência, que pode variar de acordo com o peso morto da tributação e o custo marginal, gerando distorções no mercado; e (c) os custos de operação do sistema tributário, que se subdividem em duas categorias: (c1) custo administrativo ou custo de arrecadação atribuído aos entes estatais encarregados de tributar e (c2) o custo despendido pelo contribuinte em cumprir suas obrigações tributárias<sup>2</sup>.

Os dois primeiros custos acima referidos possuem longo período de estudo e considerável bibliografia a respeito. Surpreendentemente, o terceiro custo tem despertado

---

\* Visiting Scholar UC Berkeley School of Law. Doutor e Mestre pela UFRGS. Professor do Mestrado Profissional em Direito das Empresas e dos Negócios Unisinos. Advogado. edersongp@unisinos.br | Fone: + 51 51 30616152 | Celular: + 55 51 991126676

<sup>1</sup> LANG, Michael; OBERMAIR, Christine; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; WENINGER, Patrick. **Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community**. Boston: Wolters Kluwer, 2008. p. 449.

<sup>2</sup> Ibid., p. 449.

interesse dos pesquisadores e especialmente das autoridades apenas nos últimos anos. É, no mínimo, paradoxal que a curiosidade recentemente despertada já tenha sido tratada por Adam Smith em sua obra clássica *Wealth of Nations* (1776)<sup>3</sup>. Dizia Adam Smith que a conveniência da tributação constituía uma das suas quatro máximas e que o Estado deveria sempre pautar a tributação para uma incidência no tempo e no modo que fosse mais conveniente para o contribuinte.

A mundialmente conhecida empresa de auditoria *Price, Waterhouse and Coopers LLC* desenvolveu interessante relatório comparando o ambiente de negócios em mais de 190 países, aproveitando a sua expertise em assessorar empresas nessas nações. O relatório chamado *Paying Taxes* elenca diversos dados para comparar quais os países com melhores condições de negócios e quais os piores<sup>4</sup>. Dentre os dados analisados, é evidente que a tributação recebe um espaço importante.

Como se poderá demonstrar a seguir, o tema encerra uma discussão essencial, pois está diretamente associada ao bom desenvolvimento econômico e prosperidade dos países. Num estudo comparativo importante, o Banco Mundial analisa as condições de realização de negócios e apresenta o relatório *Doing Business*. Nessa edição do relatório fica estampado com dados estatísticos que o melhor ambiente para a realização de negócios e constituição de empresas estão associados com a melhora na oportunidade de trabalho<sup>5</sup>:

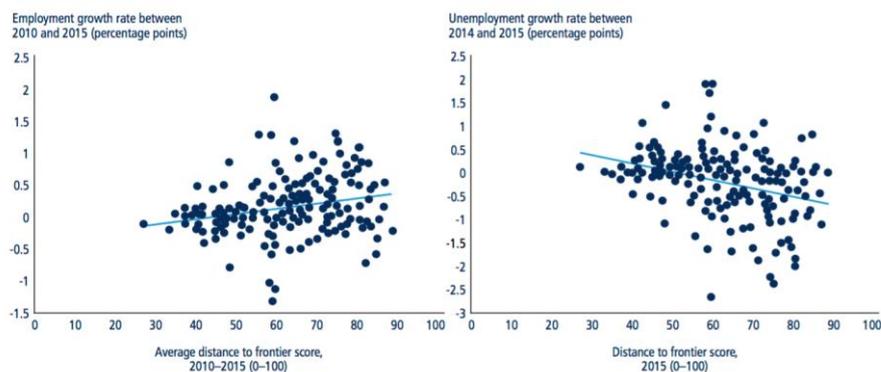
---

<sup>3</sup> Naquela obra clássica, Adam Smith identificava que a tributação deveria se orientar por quatro máximas: (i) os sujeitos devem contribuir com o Estado na proporção de sua capacidade, primando pela equidade da tributação; (ii) os tributos a serem exigidos dos contribuintes devem ser certos e não arbitrários; (iii) os tributos devem ser exigidos no tempo ou na forma que seja mais conveniente para o contribuinte; e (iv) a tributação deve retirar da sociedade o mínimo possível, exigindo somente aquilo que for necessário para a manutenção da estrutura estatal. SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Oxford: Clarendon Press, 1976. v. II. p. 825-826.

<sup>4</sup> WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2018-intro-pdf-button](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button). Acesso em: 10/01/2018

<sup>5</sup> Id. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 10/01/2018

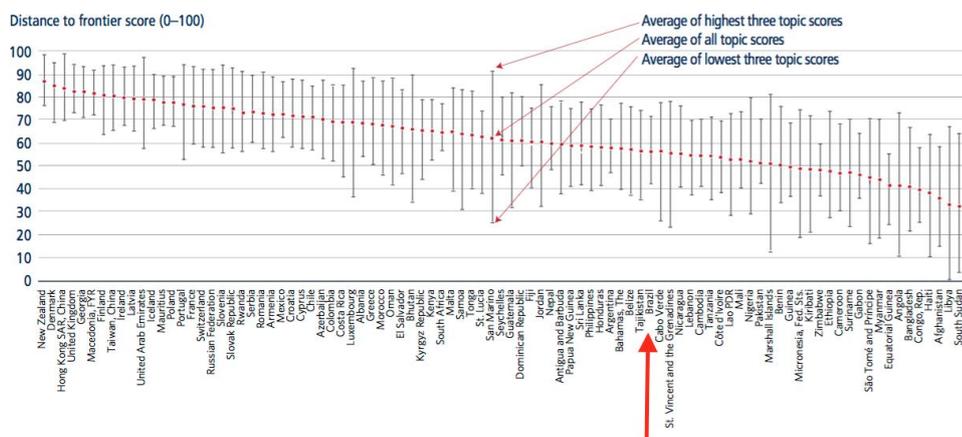
**FIGURE 1.5** Better business regulation is associated with employment growth and poorer regulation with higher unemployment



Sources: *Doing Business* database; International Labor Organization data (<http://www.ilo.org/flostat>).  
 Note: The relationships are significant at the 1% level after controlling for income per capita. The left-hand side relationship also holds when using employment growth rate and distance to frontier average score between 2010 and 2015.

Na comparação do Brasil com a amostra geral, o país ocupa a vexatória 125ª posição. No quadro abaixo fica demonstrada a distância do Brasil em termos comparativos com países com melhor regulação:

**FIGURE 2.1** An economy's regulatory environment may be more business-friendly in some areas than in others



O gráfico acima reproduzido demonstra, em termos comparativos, os melhores ambientes de negócios (países próximos do índice 100) e os países com as piores estruturas regulatórias (países próximos do índice 0). O Brasil ocupa posição vergonhosa, em grande medida justificada pelo péssimo sistema tributário, sobretudo no que diz respeito ao custo de conformidade.

No sentido de enfrentar o tema e demonstrar os problemas do sistema tributário brasileiro, a investigação será dividida em duas partes. A primeira parte será dedicada a explicar a origem do custo de conformidade e algumas explicações sobre as complexidades criadas. Na segunda parte, o texto adotará uma abordagem propositiva, na linha editorial proposta pela elogiável equipe organizadora deste trabalho.

## 1 Explicações sobre o elevado custo de conformidade tributária no Brasil

### 1.1 Definição das chamadas obrigações tributárias acessórias e o fenômeno da privatização da gestão tributária

O sistema tributário nacional incorporou categorias e institutos do Direito Civil para conformar seus próprios institutos. No que respeita ao presente estudo, o Código Tributário Nacional hauriu do Direito Civil o instituto das obrigações, disciplinando a sua própria forma os contornos na seara tributária.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional prevê a existência de duas categorias de obrigação: a principal e a acessória. No parágrafo segundo do mesmo artigo, a definição de obrigação acessória fica estampado do seguinte modo: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Na visão de Luciano Amaro<sup>6</sup>, por exemplo, a obrigação acessória referida pelo Código Tributário Nacional possui caráter formal ou instrumental, pois se constitui na forma ou instrumento para a verificação da obrigação principal. Logo, a expressão acessória pode gerar o equívoco de, em equiparando-a com o Direito Privado, considerá-la dependente da obrigação principal.

Em verdade, há sim relação de dependência entre a obrigação principal e a obrigação acessória, de modo que não se pode conceber uma obrigação tributária acessória totalmente desvinculada de qualquer tributo<sup>7</sup>. Ocorre que, por vezes, é possível identificar situações em que o contribuinte está dispensado do pagamento do tributo (imunidade, isenção, não incidência, alíquota zero, moratória etc.) e ainda assim esteja obrigado ao adimplemento de certas obrigações acessórias. No entanto, não significa dizer que a obrigação acessória que remanesce esteja absolutamente desvinculada do tributo que visa instrumentalizar.

A doutrina pátria vem adotando a expressão “deveres instrumentais” para se referir às exigências que são impostas ao contribuinte para possibilitar e assegurar o cumprimento da obrigação principal<sup>8</sup>. Nessa linha, a expressão “deveres instrumentais” vem se consolidando em sede doutrinária, na medida em que se alinha com a expressão utilizada pelo Código

---

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 250.

<sup>7</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade**. Exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 206.

<sup>8</sup> Como referido, Alberto Xavier já identifica a distinção em suas obras da década de 70. XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza do acto tributário**. Coimbra: Almedina, 1972. p. 83; Id. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1974. p. 103.

Tributário alemão de 1977 chamada de “relação de dever fiscal” (*Steuerpflichtverhältnis*)<sup>9</sup>. Não são poucos os autores que criticam a nomenclatura utilizada pelo Código Tributário Nacional. Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup>, por exemplo, critica duramente a utilização da expressão “obrigação acessória”, propugnando a sua abolição e, por consequência, adoção da expressão deveres instrumentais ou formais. Na mesma trilha, Luís Eduardo Schoueri<sup>11</sup> refuta os termos “obrigação” e “acessória” pelos mesmos motivos de Paulo de Barros Carvalho, agregando ainda a observação de que as obrigações, em geral, tendem a atingir uma finalidade que uma vez alcançada imporá o fim da obrigação. No entanto, segundo o autor, esse fim não se observa nas obrigações acessórias, pois o contribuinte permanecerá vinculado ao Estado mesmo que tenha cumprido sua obrigação.

Em tentativa conciliadora, Regina Helena Costa<sup>12</sup> segue orientação de José Souto Maior Borges e admite a existência de obrigação ainda que não exista o traço da patrimonialidade. Segundo os autores, a “obrigação” não é uma categoria lógico-jurídica, mas um instituto jurídico-positivo, incumbindo, portanto, ao direito positivo delinear os contornos do indigitado instituto<sup>13</sup>.

Esse tema já foi amplamente debatido em tese de doutoramento, onde se teve a oportunidade de justificar que a classificação merece revisão, devendo ser agregada uma terceira categoria às obrigações tributárias, denominada de deveres anexos<sup>14</sup>. Traçando-se um paralelo com as relações de consumo, parece óbvio que, nos contratos de adesão, o aderente é a parte hipossuficiente, de modo que aquele que formulou o contrato tem a obrigação de assessorar e colaborar com o aderente na compreensão do pacto<sup>15</sup>. *Mutatis mutandi*, a relação jurídica tributária é, via de regra, formatada pela Administração Pública. Ninguém conhece melhor os detalhes da tributação, assim como as obrigações acessórias, que a própria Administração Pública. Não raras vezes, o contribuinte se vê desorientado, desamparado. São tantas obrigações acessórias a serem cumpridas, cada qual de forma distinta e com

---

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 240.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 322-323; VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. v. I. p. 106; COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 84.

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 418.

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 173.

<sup>13</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. Uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 44-45. No mesmo sentido é a lição de Mizabel Derzi em suas notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 698-699.

<sup>14</sup> PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

<sup>15</sup> BENJAMIN, Antonio Hermann V.; MARQUES, Claudia Lima e BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de direito do consumidor**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 72-73.

peculiaridades próprias que ao cidadão comum se afigura impossível entendê-las, quanto mais cumpri-las. Daí se sustentar que assim como o contribuinte possui o dever de colaborar com o Fisco, esse tem o dever de colaborar com o cidadão. São deveres anexos ou paralelos aos deveres principais e acessórios.

Em trabalho original, Leandro Paulsen<sup>16</sup> identifica no princípio da capacidade colaborativa o “suporte, justificativa e medida” para a instituição de obrigações acessórias. Defende Leandro Paulsen que a capacidade colaborativa é critério de validade constitucional das obrigações acessórias, servindo de instrumento para o seu controle. Revela-se correto o raciocínio que defende a existência do dever de colaboração, mas, simultaneamente, propõe limites para a sua exigência. Nada mais adequado em tempos que as obrigações tributárias se proliferam sem qualquer medida.

De efeito, tem-se acompanhado um deslocamento das responsabilidades que historicamente eram do Fisco (instituir tributo, arrecadar, fiscalizar, realizar lançamento, cobrar) para, aos poucos, atribuí-las ao cidadão. Passou-se de um período em que a arrecadação era exclusivamente realizada pelo Estado, para uma fase em que as atividades de apuração dos tributos foram sendo transferidas para o contribuinte<sup>17</sup>. Resulta que, na prática fiscal hodierna, o contribuinte possui um número infindável de obrigações tributárias acessórias que pouco a pouco o Estado foi impondo.

A grande questão reside em saber se há algum limite para a criação e imposição dessas obrigações. Para Fabio Goldschmidt<sup>18</sup>, as obrigações acessórias representam evidentemente um custo, em que pese não detenham o atributo da patrimonialidade, de modo que esse custo não pode representar um sacrifício para o contribuinte, pois nesse caso configuraria excesso vedado pela Constituição. De forma diversa, acredita-se que o custo de conformidade pode ser sim mensurado e identificado, como se pretende adiante demonstrar.

De todo modo, parece evidente que o ordenamento jurídico deve apresentar algum critério de medida. Com efeito, o excesso na imposição de obrigações acessórias, ou até mesmo o exagero na cumulação de diversas obrigações distintas, deve e pode ser repelida. Se,

---

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 94.

<sup>17</sup> Esse termo foi cunhado por Jose Ferrero Lapatza. LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. **Civitas**, Revista española de derecho financiero, n. 37, p. 81-94, 1983. No mesmo sentido: NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011. p. 355-357.

<sup>18</sup> O autor defende que: “[...] a instituição de obrigações que, de tão difíceis ou caras de se cumprir, desestimulem ou causem entraves ao bom andamento da atividade produtiva (agredindo, via de consequência, às próprias máximas de Adam Smith de economicidade e conveniência na tributação)”. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 149.

de um lado, as obrigações acessórias podem ser instituídas e possuem como fundamento a lei que as institui, por outro não se pode admitir que a Administração tenha amplos poderes discricionários para a sua configuração. Nesse aspecto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que “[...] sanções não impostas por lei configuram violação ao texto da Constituição”<sup>19</sup>.

A instituição de obrigações acessórias nas mais variadas formas é, por vezes, justificada com fundamento no princípio da praticabilidade<sup>20</sup>. Significa dizer que, em nome de tornar a aplicação da lei mais simples, eficiente e econômica, admite-se a imposição de certas obrigações acessórias aos contribuintes<sup>21</sup>. No intuito de promover a chamada praticabilidade, impõe-se a emissão de declaração de venda de imóveis ou a prestação de movimentação de uso do cartão de crédito. Porém, não se pode tolerar a imposição desmesurada de obrigações acessórias apenas com fundamento na chamada praticabilidade. Como refere Roque Carrazza, “[...] em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos do contribuinte”<sup>22</sup>. Efetivamente, a imposição de certos deveres aos contribuintes em nome de tornar mais prática a tributação encontra limites nos seguintes preceitos elencados por Regina Helena Costa<sup>23</sup>: (a) os instrumentos de praticabilidade devem ser veiculados por lei; (b) observância do princípio da capacidade contributiva e da subsidiariedade; (c) transparência na adoção de técnicas presuntivas; (d) observância do princípio da razoabilidade; (e) justificção das normas de simplificação; (f) caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação ou padronização; (g) limitação do recurso às cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados; (h) equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária.

Sobre esse último requisito, de especial interesse ao presente estudo, a autora destaca que a delegação aos particulares de atos que, em princípio, competiriam à Administração

---

<sup>19</sup> “ICM - Regime especial. Sanções não impostas por lei e entregues ao exclusivo arbítrio da autoridade fiscal. Inaceitabilidade - Precedentes da Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 106759 SP**, Relator: Min. OSCAR CORRÊA, Data de Julgamento: 24/09/1985, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 18-10-1985 PP-18464 EMENT VOL-01396-05 PP-01024 RTJ VOL-00115-03 PP-01439. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14681377/recurso-extraordinario-re-106759-sp>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007; DERZI, Misabel. Tratado de direito tributário contemporâneo – dos princípios gerais do Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, 2002, n. 83, p. 67; Id. Princípio da praticabilidade no Direito Tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989; ZANELATO FILHO, Paulo José. Notas sobre as presunções no direito tributário: uma análise sobre o manto da transparência e praticabilidade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 451-478.

<sup>21</sup> COSTA, op. cit., p. 90.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 422.

<sup>23</sup> COSTA, op. cit., p. 219.

Tributária, deve ser efetuada com cautela e parcimônia, de modo a não caracterizar exigência demasiada que pudesse gerar complexidade excessiva, acarretando a “impraticabilidade”<sup>24</sup>. A transferência de tarefas com elevado grau de complexidade e que exigem *expertise* em matéria contábil e fiscal ao cidadão deve ser feita com moderação e, sobretudo, acompanhada da devida orientação e assistência.

Descurando da lição centenária de Adam Smith, a Administração Tributária brasileira elabora regras complexas, sistemas de declaração de tributos difíceis de se compreender e deixa o contribuinte jogado a sua própria sorte para que descubra a forma correta de apurar os seus tributos. Com alertado no início do texto, não se está discutindo o valor do tributo a ser pago e sim como chegar ao montante correto. Algumas dificuldades enfrentadas pelos contribuintes podem ser explicadas. A repartição das competências tributárias traz consigo a multiplicidade de órgãos de fiscalização e, como consequência, um número exagerado de obrigações acessórias criadas por cada ente da federação. Em poucas palavras, pode-se dizer que a Administração Tributária, quando elabora a plêiade de obrigações acessórias, leva em consideração apenas um fator: como ficará mais fácil o trabalho de fiscalizar, descuidando que o destinatário da norma, por regra, tem pouca ou nenhuma familiaridade com a matéria fiscal.

Reside nesse ponto a grande questão suscitada neste trabalho: a privatização da gestão tributária não está representando um ônus excessivo para a sociedade brasileira? Afinal, qual o verdadeiro custo de conformidade às normas tributárias que determinam inúmeras obrigações acessórias? Esse é o desafio a ser enfrentado.

## 1.2 Identificação do chamado custo de conformidade

Como já sinalado, a carga tributária brasileira é sempre o primeiro alvo de críticas que são atribuídas ao sistema tributário brasileiro. No entanto, há um custo pesado e quase silencioso correspondente aos gastos necessários para que os contribuintes atendam às exigências legais e notadamente cumpram com as obrigações acessórias<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 220. O estudo elaborado pela *Cour des Comptes* francesa sustenta também a limitação da carga material das obrigações tributárias. FRANCE. Cour des comptes. **Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises**. Rapport public thématique. Cour des comptes. Paris, 2012. p. 31. Disponível em <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/124000097/0000.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>25</sup> BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil**: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São

Esses custos correspondentes ao cumprimento da legislação tributária são chamados de custos de conformidade<sup>26</sup>. Envolve os custos do trabalho ou tempo despendido no cumprimento das obrigações tributárias, tais como o preenchimento de declarações, elaboração de planilhas e abastecimento de banco de dados, checagem e conferência de estoques, contagem de entradas e saída, registros contábeis, preenchimento de documentos, atendimento da fiscalização e dos *stakeholders*, contratação de assessoria, empresas de auditoria externa, remuneração de profissionais especializados dentro e fora da sociedade, além de treinamentos e cursos para buscar a atualização que é constante<sup>27</sup>.

A pesquisa sobre o tema não é recente, podendo-se encontrar artigos científicos que já se debruçavam sobre o problema desde a início do século passado. Segundo Cedric Sandford, Michael Godwin e Peter Hardwick, pode-se identificar três fases de evolução do estudo dos custos de conformidade. A primeira fase tem início com uma pesquisa empírica desenvolvida em 1935 por Haig, que enviou formulário a 1.500 grandes empresas nos Estados Unidos, buscando identificar os custos de conformidade. A segunda fase, denominada de europeia, tem como pesquisadores representativos os próprios Sandford, Godwin e Hardwick, em 1973, que realizou questionário por telefone, via postal, estudo de casos e documentos. A terceira fase ocorre na década de 1980, quando se intensificam os estudos e aumenta-se o rigorismo científico na apuração dos dados.

Nesse período surgiram os primeiros dados que comparavam o custo de conformidade com a receita das empresas e/ou cotejavam o custo com o produto interno bruto do país.

---

Paulo, 2005. p. 14. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-091616/pt-br.php>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>26</sup> SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. **Administrative and compliance costs of taxation**. Bath: Fiscal Publications, 1989. *Passim*.

<sup>27</sup> MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação**: um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado – FEAACS, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. p. 39. Disponível em: [http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo\\_Discente\\_-\\_Mestrado\\_Profissional/glavany\\_lima\\_maia\\_2007.pdf](http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo_Discente_-_Mestrado_Profissional/glavany_lima_maia_2007.pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

INCIDÊNCIA DE CUSTOS DE TRIBUTOS						
PAÍS	CUSTOS ADMINISTRATIVOS		CUSTOS DE CONFORMIDADE		CUSTOS DE TRIBUTOS	
	% RECEITA	% PIB	% RECEITA	% PIB	% RECEITA	% PIB
Reino Unido	1,2	0,5	2,5	1,0	3,7	1,5
Austrália	1,1	0,2	12,1	2,1	13,2	2,3
Nova Zelândia	ND	0,5	ND	2,5	ND	3,0
Holanda	ND	ND	4,0	1,5	ND	ND
Suécia	0,7	0,3	1,3	0,7	2,0	1,0
Estados Unidos (1)	ND	ND	3,2	ND	ND	ND
Espanha (2)	ND	ND	3,3	ND	ND	ND
Canadá (2)	1,3	ND	0,7	ND	2,0	ND
Alemanha	ND	0,6	ND	2,7	ND	3,3
Argentina	ND	ND	ND	1,3	ND	ND
França	ND	1,5	ND	ND	ND	ND
Israel	ND	0,5	ND	1,1	ND	1,6
Suíça	ND	0,7	ND	ND	ND	ND

(1) Só imposto de renda federal e estadual de pessoas jurídicas  
(2) Só imposto de renda pessoas físicas

Fonte: Bertolucci e Nascimento, 2002<sup>28</sup>

Num dos poucos estudos desenvolvidos no Brasil sobre o tema, foi possível apresentar os primeiros números sobre o custo de conformidade brasileiro:

CUSTOS DE CONFORMIDADE DAS COMPANHIAS ABERTAS					
Incidência sobre o PIB					
Descrição	Categorias de receita bruta (Milhões de reais)				
	Até 100	De 100 a 1.000	De 1.000 a 5.000	De 5.000 a 15.000	Todas as empresas
Receita Bruta total da categoria	154	3.736	19.631	24.610	48.131
Custos internos de conformidade	2,0	19,6	76,5	25,3	123,5
Custos externos de conformidade	0,5	5,7	18,3	8,3	32,9
Custos totais de conformidade	2,5	25,3	94,8	33,6	156,4
Economia prevista em caso de estabilidade de normas (%)	2,74%	9,27%	14,72%	27,28%	16,35%
Valor adicionado FIBGE	14.240	54.215	70.918	80.764	147.362
Valor da produção FIBGE	49.964	150.951	183.381	141.571	341.787
Relação valor da produção – Valor adicionado	3,51	2,78	2,59	1,75	2,32
Custos de Conformidade sobre receita bruta (%)	1,66%	0,68%	0,48%	0,14%	0,32%
Custos de Conformidade sobre o valor adicionado (PIB) (%)	5,82%	1,88%	1,25%	0,24%	0,75%
Parcela do PIB correspondente aos Custos de Conformidade	55.928.982	18.098.247	12.006.167	2.303.771	7.239.637

Fonte: Bertolucci e Nascimento, 2002<sup>29</sup>

Os dados apresentados remontam ao ano de 2001 e indicam que, em média, o custo de conformidade do Brasil pairava em torno de 0,75%. Naquela data, quando foram utilizados os dados de 1999, chegou-se ao valor de R\$ 7,2 bilhões gastos em conformidade.

É certo que esse custo aumentou significativamente nos últimos anos, especialmente com a criação de novos regimes de tributação e novas obrigações acessórias. De qualquer modo, admitindo o percentual apresentado em 2001 e aplicando sobre o produto interno bruto apurado em 2017 (correspondente a R\$ 1,595 trilhão), chega-se à espantosa cifra de

<sup>28</sup> BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo e NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002. p. 58.

<sup>29</sup> Ibid., p. 63.

R\$ 11.962.500.000,00. São R\$ 11,9 bilhões jogados no ralo, pois não servem para produzir absolutamente nada. É inconcebível que um país que almeje se tornar desenvolvido e pretenda oferecer melhores condições aos empreendedores e mais oportunidades de trabalho dê-se ao luxo de desperdiçar R\$ 11,9 bilhões em tarefas inúteis.

A crescente complexidade para se conformar à legislação tributária passou a ser estudada e mensurada pelos países desenvolvidos, de modo que as Administrações Tributárias ciosas de suas responsabilidades passaram a adotar medidas para simplificar o cumprimento das obrigações ou oferecer condições para que os contribuintes pudessem cumpri-las. Resulta desse contexto inadiável identificar o que os países desenvolvidos, e sobretudo aqueles que possuem um custo de conformidade mais baixo, têm feito para que o modelo possa ser estudado e aproveitado, guardadas as devidas adaptações ao sistema tributário pátrio.

### 1.3 Um estudo comparado do custo de conformidade tributária

Como forma de proceder ao estudo comparado, é necessário utilizar dados de referência para comparar sistemas tributários distintos, economias e culturas diferentes, sob pena de se fazer comparações inadequadas. Por esse motivo, adota-se para efeito de comparação dois estudos desenvolvidos por entidades respeitadas e que comungaram esforços para a elaboração de seus dados. São o relatório do Banco Mundial chamado *Doing Business* e o relatório da firma de auditoria *Pricewaterhousecoopers LLC (PWC)* denominado *Paying Taxes 2018*. Em ambos os estudos, são cotejados mais de 190 países e comparados a partir das mesmas premissas para que as amostras possam ser equiparadas.

No caso do Banco Mundial, o relatório *Doing Business*<sup>30</sup> teve início em 2002 e vem sendo reeditado ano após ano. O trabalho captura inúmeras importantes dimensões do ambiente regulatório que envolvem o custo de abertura de um negócio, habilitação para construir, obtenção de eletricidade, registro de propriedade, obtenção de crédito, proteção dos investidores minoritários, negociação além das fronteiras, garantia aos contratos, resolução de insolvência e, principalmente, o pagamento de tributos.

Nesse quesito, o relatório do Banco Mundial mede quanto em tributos uma empresa média deveria pagar ou reter em um determinado ano, assim como medir os custos administrativos para o pagamento dos tributos.

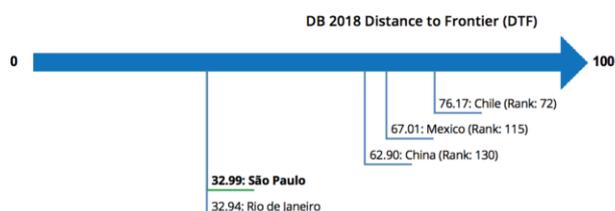
---

<sup>30</sup> WORLD BANK GROUP. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

A comparação do custo de conformidade tributária no Brasil é ilustrada pelo Relatório da seguinte forma:

Doing Business 2018		Brazil			
Paying Taxes - São Paulo					
Indicator	São Paulo	Latin America & Caribbean	OECD high income	Overall Best Performer	
Payments (number per year)	10	28.0	10.9	3 (Hong Kong SAR, China)	
Time (hours per year)	1958	332.1	160.7	55 (Luxembourg)	
Total tax and contribution rate (% of profit)	68.0	46.6	40.1	18.47 (32 Economies)	
Postfiling index (0-100)	7.80	47.50	83.45	99.38 (Estonia)	

Figure – Paying Taxes in Brazil and comparator economies – Ranking and DTF

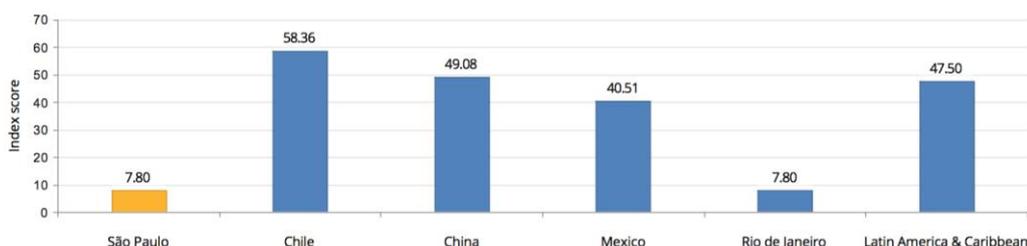


A figura mostra o número de pagamentos por ano, tempo despendido, percentual total de tributos recolhidos e a posição do país no quesito de preenchimento e envio de declaração. Em todos os quesitos o Brasil ocupa posição muito inferior a todos os países desenvolvidos.

Quando se mede a qualidade do pagamento dos tributos no Brasil, em comparação com outros países do mundo, o Brasil ocupa uma posição vexatória, inclusive em comparação com economias em desenvolvimento:

Doing Business 2018 Brazil

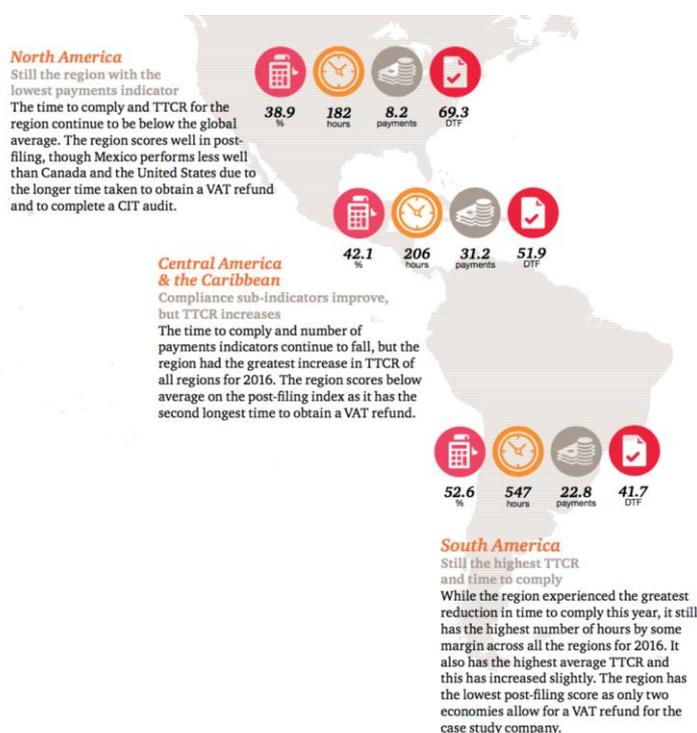
Figure – Paying Taxes in São Paulo and comparator economies – Measure of Quality



O Relatório destaca ainda o que os países que evoluíram nas estatísticas fizeram nos últimos anos para que fosse possível identificar medidas positivas a serem replicadas por outras nações.

Making it easier to pay taxes		
Introduced or enhanced electronic systems	Botswana; Brunei Darussalam; El Salvador; India; Indonesia; Kenya; Lithuania; Maldives; Morocco; New Zealand; Philippines; Rwanda; Saudi Arabia; Uruguay; Uzbekistan; Vietnam; Zambia	El Salvador mandated all business taxpayers to file their annual income tax return through one of the available electronic methods (DET software or online processing). The general online tax processing and payment system was also consolidated.
Reduced profit tax rate	Japan; Norway	Japan adopted the 2016 Tax Reform Bill on February 5, 2016, which reduced the corporate income tax rate at the national level from 25.5% to 23.9% for tax years beginning on or after April 1, 2015.
Reduced labor taxes and mandatory contributions	Belgium; France; Italy; Japan; Ukraine	Ukraine introduced in 2016 a flat rate of 22% for the Unified Social Contribution tax paid by employers, which replaced the previous differentiated rates ranging from 36.76% to 49.7%.
Reduce taxes other than profit and labor	The Bahamas; Indonesia; Thailand; Zambia	Indonesia reduced the statutory rate for capital gains tax from 5% to 2.5% in 2016.
Simplified tax compliance processes or decreased number of tax filings or payments	China; India; Italy; Nigeria; Mauritania; Palau; Ukraine	India introduced the Income Computation and Disclosure Standards (ICDS) in 2016 to standardize the methods of computing taxable income and other tax accounting standards. Data gathering became more automated in India due to the use of modern enterprise resource planning (ERP) software.
Introduced a risk-based tax audit selection system	El Salvador; Thailand	Thailand implemented a new automatic risk-based system for selecting companies for a tax audit in 2016. The system does not flag for a tax audit in cases of self-reporting an error or an underpayment of tax liability due.
Introduced time limits for processing VAT cash refunds	Senegal	Senegal mandated by law that value added tax refunds be paid within 90 days from the moment the tax authority receives the documents from the taxpayer and the request for value added tax credit refund must be taken into account by the administration within 30 days from the time the request has been submitted. These changes were applied in practice.

No relatório da PWC chamado *Paying Taxes*, o estudo apresentado pela renomada auditoria identifica o custo de conformidade por regiões do mundo:



Na comparação do continente americano, fica estampada a diferença dos dados obtidos na América do Norte em relação à América Central e do Sul. Na comparação com os demais continentes, é possível perceber que as médias encontradas são bem inferiores aos dados apurados no Brasil.



No relatório da PWC, é dado destaque para as iniciativas que fizeram a diferença no período examinado. Chama a atenção o caso de El Salvador, que passou a exigir de todas as empresas que submetessem seus pedidos de restituição de forma eletrônica e os pagamentos por meio eletrônico correspondem à maioria dos casos<sup>31</sup>.

Para se citar o impacto do uso da tecnologia, a Agência Tributária sueca divulgou o resultado da implantação da nota fiscal eletrônica em 2013, que resultou num incremento na arrecadação do IVA no patamar de EUR 300 milhões por ano<sup>32</sup>.

A *Her Majesty Revenue and Customs* (HMRC), administração tributária do Reino Unido, investiu o equivalente a £ 718 milhões em Tecnologia da Informação<sup>33</sup>. Uma das medidas destacáveis é o desenvolvimento de um programa para tornar as obrigações tributárias mais fáceis, rápidas e simples. Esse programa está ainda em desenvolvimento e a implantação completa está prevista para 2020; porém, transformar a HMRC numa administração tributária digital já está ajudando a reduzir o custo de conformidade para os

<sup>31</sup> WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2018-intro-pdf-button](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button). Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>32</sup> OCDE. **Tax Administration 2017: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies**. Paris: OCDE Publishing. p. 61. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en). Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>33</sup> GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

contribuintes<sup>34</sup>. Um aspecto importante a ser destacado é a disponibilização pública do API, de modo a possibilitar que contribuinte e terceiros possam desenvolver produtos integrados com o novo aplicativo da administração britânica<sup>35</sup>.

Num projeto piloto desenvolvido pela Nova Zelândia, em 2015, a *New Zealand Inland Revenue* experimentou integrar o sistema da administração com o de contabilidade de dois desenvolvedores que representavam 75% do mercado de *softwares*. A integração permitiu que diretamente do sistema de contabilidade fosse possível encaminhar as transmissões de declarações do imposto sobre bens e serviços (*Goods and Service Tax – GST*). Numa pesquisa entre os contribuintes que aderiram ao projeto, 64% dos participantes declararam que a integração promoveu uma redução de seus custos e 76% concordaram que o projeto tornou mais fácil e seguro o cumprimento das obrigações acessórias<sup>36</sup>.

Em 2016, a Suécia desenvolveu recursos para prevenir fraudes relacionadas com o pagamento de tributos. A ação foi desenvolvida para mapear, prevenir e suspender utilização indevida de pedidos de restituição e/ou compensação de tributos, integrando outras agências suecas além da *Swedish Tax Agency*<sup>37</sup>. A Austrália, de seu turno, desenvolveu um modelo analítico de avaliação dos riscos de conformidade dos contribuintes. Segundo a *Australian Tax Office* (ATO), o modelo *Nearest Neighbour* possibilitou à ATO comparar pedidos de deduções dos contribuintes com aqueles em condições similares e envolvendo valores semelhantes. Em essência, esse trabalho propiciou informações com o perfil de risco que autoriza a ATO a identificar os pedidos mais recorrentes e demandados, facilitando o trabalho da Administração Tributária australiana na atividade de esclarecimento e atendimento do contribuinte<sup>38</sup>.

Outro país referência no *ranking* elaborado pelo Banco Mundial é a Dinamarca. A Administração Tributária dinamarquesa (SKAT) possui um atendimento ao cidadão, às empresas e aos imigrantes muito amigável e de fácil compreensão<sup>39</sup>. A agência dinamarquesa

---

<sup>34</sup> GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>35</sup> OCDE. **Tax Administration 2017: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies**. Paris: OCDE Publishing. p. 73. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en). Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>36</sup> INLAND REVENUE. **Our corporate strategy – external collaboration**. Disponível em: <https://www.ird.govt.nz/resources/d/a/da83293b-e67e-404d-b7b8-d02f6776edf2/corp-strategy-external-collab.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>37</sup> OCDE, op. cit., p. 57.

<sup>38</sup> Ibid., p. 57.

<sup>39</sup> SKAT.DK. **Seus assuntos fiscais dinamarqueses**. Disponível em: [http://skat.dk/skat.aspx?oid=3099&lang=us&ik\\_navn=footer\\_da](http://skat.dk/skat.aspx?oid=3099&lang=us&ik_navn=footer_da). Acesso em: 10 jan. 2018.

possui um sistema chamado e-TAX (*SKAT self-service facility – TastSelv*). Trata-se de um sistema *on-line*, com o qual o próprio contribuinte pode contar para apurar o imposto a pagar. A característica fundamental é que a maior parte das informações são transmitidas automaticamente para a SKAT, de modo que, ao realizar o cadastro e obter o nome do usuário e senha, o contribuinte já sabe através do sistema qual o imposto que será pago<sup>40</sup>. Esse modelo de declaração está sendo, de certa forma, implantado pela Receita Federal do Brasil, quando oferece a chamada declaração pré-preenchida, também chamada de rascunho. No entanto, as informações oferecidas não são precisas, nem confiáveis. O contribuinte deve manter todos os seus documentos do ano-base, sob pena de ser autuado ainda que tenha se valido da declaração pré-preenchida, segundo informa a própria Receita Federal<sup>41</sup>.

Enquanto os países referidos oferecem estruturas aparelhadas e serviços confiáveis aos seus cidadãos, no Brasil o contribuinte é lançado a sua própria sorte e, caso não tenha realizado todas as obrigações acessórias corretamente, será severamente penalizado com a cominação de multa.

Para ilustrar a diferença da implantação da tecnologia da informação no Brasil é emblemático examinar o caso do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Instituído pelo Decreto nº 6.022, em 2007, o sistema foi concebido como um avanço tecnológico e um passo importante para a simplificação das obrigações tributárias acessórias. No entanto, a prática demonstra que a promessa não foi cumprida. Ao invés de unificar obrigações e declarações, a transição para a escrituração trouxe novas obrigações mais complexas e com o complicador da incomunicabilidade das tecnologias. Para ilustrar a complexidade, repare o rol de obrigações acessórias paralelas à escrituração digital e os módulos que precisam ser conciliados por um profissional experiente da área de informática:

---

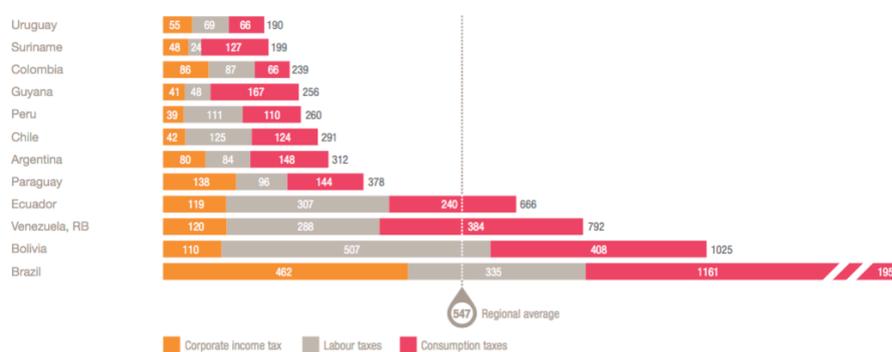
<sup>40</sup> SKAT.DK. **Tax information pay**. Disponível em: <http://skat.dk/getfile.aspx?id=130346>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>41</sup> Segundo declaração constante no site da Receita Federal: “É de inteira responsabilidade do contribuinte a verificação da correção de todos os dados pré-preenchidos na declaração, devendo realizar as alterações, inclusões e exclusões das informações necessárias, se for o caso”. BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Declaração pré-preenchida do imposto de renda da pessoa física**. Publicado em 22/05/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirpf/declaracao-pre-preenchida>. Acesso em: 10 jan. 2018.



O manual oferecido pela Receita Federal para a realização da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), editado através do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 84/2017, tem 575 páginas<sup>42</sup>. O manual da Escrituração Contábil Digital (ECD), divulgado por meio do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 34/2016, tem 446 páginas<sup>43</sup>. O resultado não poderia ser diferente. O tempo gasto com o cumprimento das obrigações tributárias na América do Sul tem o Brasil como o mais mal colocado entre todos os sul-americanos, alcançando a expressiva soma de 1.958 horas para atendimento de todas as obrigações acessórias:

Figure 59: Time to comply (hours) in South America



Source: Paying Taxes 2018 data

<sup>42</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute 4 da escrituração contábil fiscal** (ECF). Disponível em: [http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual\\_de\\_Orienta%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_ECF\\_Dezembro\\_2017\(\).pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECF_Dezembro_2017().pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>43</sup> Id. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital** (ECD). Disponível em: [http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual\\_de\\_Orienta%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_ECD\\_2016\\_Maio.pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

Esses dados demonstram a deterioração do sistema tributário brasileiro, que, além de regressivo e oneroso, possui um elemento que drena energia e recursos do brasileiro que é o tempo gasto para promover a conformidade tributária. Como fica estampado no gráfico acima, o Brasil consome 1.958 horas para dar cumprimento às obrigações tributárias, o que não encontra precedente em nenhum país desenvolvido, nem em países em desenvolvimento.

## 2 A proposta de um sistema tributário menos complexo

Segundo os dados ofertados pelo Pricewaterhousecoopers LLC, a média geral de tributos dentre os países comparados é de 41,6%, o tempo médio para cumprimento das obrigações tributárias é de 244 horas e o número médio de pagamentos no ano corresponde a 24,2<sup>44</sup>.

O Brasil, segundo dados apresentados pela mesma fonte, possui carga tributária de 68% sobre o resultado, impõe 1.958 horas para cumprimento das obrigações acessórias, exige a realização de 10 pagamentos ao longo do ano, o que atribui a nota de 7,8 de um total de 100 pontos para o quesito facilidade de lançamento e pedidos administrativos.

Esse cenário precisa ser revertido urgentemente, sob pena de se continuar secando gelo com medidas cosméticas como foram as adotadas até o momento pelas autoridades responsáveis.

### 2.1 Premissas básicas a serem observadas em eventual projeto de reforma

No estudo elaborado pela OCDE, denominado *Tax Administration 2017*, os principais desafios a serem enfrentados pelas Administrações Tributárias ao redor do mundo envolvem estarem preparadas para um mundo globalmente conectado, tecnologicamente habilitado, colaborativo e integrado, com informações e dados coordenados, gerência de conformidade e melhor orientação aos contribuintes. Por óbvio que tais premissas passam pela capacitação do quadro técnico de servidores<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2018-intro-pdf-button](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button). Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>45</sup> OCDE. **Tax Administration 2017**: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies. Paris: OCDE Publishing. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en). Acesso em: 10 jan. 2018.

Como refere o relatório da PWC, revisitando diretrizes lançadas há séculos por Adam Smith, um bom sistema tributário deve assegurar que os tributos sejam proporcionais e certos (não arbitrários) e que o método de pagamento seja conveniente para os contribuintes<sup>46</sup>.

O Sistema Tributário simples e com regras claras é a chave para buscar a melhor conformidade dos contribuintes, seja porque será fácil de compreender os tributos e mais difícil de se observar a deserção das obrigações acessórias. A simplicidade das obrigações acessórias evita a saída do contribuinte para a informalidade, atrai investidores e reduz o espaço para corrupção<sup>47</sup>.

Sobre a deserção, um interessante estudo empírico desenvolvido na Dinamarca apurou que um ponto fundamental para a tomada de decisão do contribuinte em declarar corretamente seus rendimentos está no cruzamento de dados com informações prestadas por terceiros<sup>48</sup>, o que conduz para a premissa de utilização de informações prestadas pelo responsável tributário que muitas vezes possui melhor capacidade colaborativa<sup>49</sup>.

Essa premissa conduz para a seguinte: um sistema tributário racional e simplificado passa pelo uso massivo da tecnologia da informação<sup>50</sup>. Desde o relatório do Banco Mundial de 2016 (*Doing Business*), a questão da utilização intensiva de tecnologia da informação no âmbito da tributação é considerada um ponto-chave para a superação de um entrave correspondente ao elevado custo de conformidade do Brasil.

O uso intensivo da tecnologia em prol de um relacionamento mais simplificado entre o contribuinte e o Fisco, além de diminuir custos, reduz o tempo despendido com o cumprimento da legislação tributária, como demonstra o relatório da PWC em relação aos países que adotaram medidas inovadoras no que diz respeito ao uso da tecnologia:

---

<sup>46</sup> WORLD BANK GROUP. **Paying taxes 2018**. Disponível em: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2018-intro-pdf-button](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button). Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>47</sup> Id. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>48</sup> KLEVEN, Henrik J.; KNUDSEN, Martin; KREINER, Klaus Thustrup; PEDERSEN, Soren; SAEZ, Emmanuel. **An experimental evaluation of tax evasion and tax enforcement in Denmark**. Disponível em: <https://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Henrik.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>49</sup> PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

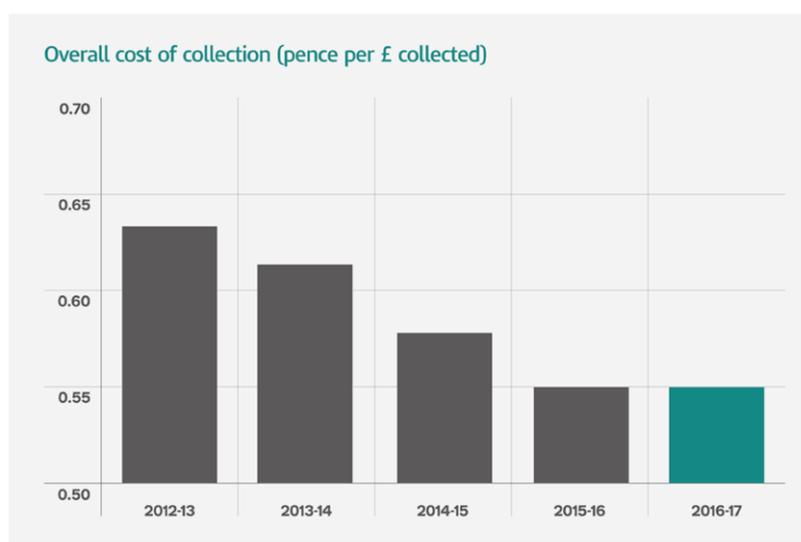
<sup>50</sup> JAMES, Sebastian. **A handbook for tax simplification**. Washington: International Finance Corporation, 2009. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/317341468335679099/pdf/588150WPOFIAS110BOX353820B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.



Seguindo a trilha é preciso falar de eficiência. Trata-se de conceito caro para a economia e que, numa perspectiva de reforma do sistema vigente, deveria se constituir em diretriz fundamental<sup>51</sup>. Perseguir a eficiência é um princípio básico da Administração Pública no Brasil, segundo prescreve o artigo 37, *caput*, da Constituição. No entanto, a eficiência dos serviços públicos é pouco medida ou, como é o caso da Administração Tributária brasileira, praticamente não possui mensuração alguma. Resultado parece óbvio: não há transparência da atividade de arrecadação e não se sabe quais os aspectos que poderiam ser aperfeiçoados.

Para que se tenha uma comparação, a *Her Majesty Revenue and Customs*, serviço de tributação britânico, divulga relatório anual sobre as atividades desenvolvidas, tornando público os dados disponíveis. Para o exame da eficiência, a HMRC apresenta um quadro que acompanha o desempenho dos últimos anos:

**Figure 10: Overall cost of collection (pence per £ collected)**



O quadro demonstra que o custo de coletar tributos no Reino Unido vem diminuindo e no último relatório divulgado está em 0,55 centavos de libras. Significa dizer que a cada £ 100 recolhidos, a Administração Tributária despendeu £ 0,55. A curva decrescente do custo de

<sup>51</sup> Para os economistas, atinge-se a eficiência em duas situações: (a) se não for possível produzir a mesma quantidade de produto final com menos insumo ou se não for possível produzir mais usando a mesma combinação de insumos. COOTER, Robert e ULEN, Thomas. **Law & economics**. 6. ed. Boston: Addison-Wesley, 2016. p. 12.

arrecadação é resultado da utilização de tecnologia essencial e a busca pela eficiência alocativa de recursos<sup>52</sup>.

A Receita Federal divulga em sua página oficial um Relatório de Prestação de Contas, onde demonstra os recursos administrados e algumas metas definidas pela administração. É emblemático que um objetivo estratégico denominado pela Receita Federal como “contribuir para a melhoria do ambiente de negócios e da competitividade do país” tenha sido deixada em branco, segundo informa o relatório da Receita Federal<sup>53</sup>. O objetivo estratégico de simplificar o sistema tributário brasileiro também ficou sem definição de meta por alegadas “dificuldades metodológicas”<sup>54</sup>. Dentre os mais variados índices de análise de desempenho criados pela própria Receita Federal, a maioria dos indicadores aponta o não cumprimento das metas, o que resulta no “semáforo indicar” vermelho<sup>55</sup>.

Dentre os dados impressionantes do Relatório da Receita Federal está o índice de insucesso na recuperação do crédito superior a R\$ 1.000,00. Segundo informação prestada pela Receita Federal em colaboração com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o índice de insucesso corresponde a 81,03%. Equivale a dizer que a cada R\$ 100,00 de crédito, R\$ 81,03 perdem-se na ineficiência da cobrança. Esse dado é alarmante.

Portanto, um projeto de reforma deve se pautar pela simplificação do sistema tributário, notadamente no âmbito das obrigações tributárias acessórias, focando todos os esforços no destinatário final das normas que é o contribuinte. A utilização dos recursos tecnológicos, de seu turno, deve ser intensificada e norteada pela simplificação, interface amigável e responsividade dos aplicativos, mirando, vale repetir, no cidadão brasileiro médio. Todas essas medidas e outras que possam ser avaliadas devem levar em conta o primado da eficiência, alocando o dinheiro do contribuinte da melhor forma possível no desenvolvimento de programas e medidas administrativas.

## 2.2 Sumário de propostas a serem avaliadas em futuro projeto de reforma tributária

De todo o esforço empreendido até aqui, pode-se resumir algumas medidas, de forma bastante objetiva, com o intuito de contribuir para a melhora do ambiente de negócios no

---

<sup>52</sup> GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>53</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Relatório de gestão**. Exercício de 2016. p. 228. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2016/rgrfb2016.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

<sup>54</sup> Ibid., p. 235.

<sup>55</sup> Ibid., p. 228-252.

Brasil. Dados os limites do ensaio, procurou-se identificar apenas e tão somente as obrigações acessórias.

Primeiramente, merece destacar o uso da tecnologia. De todas as experiências bem-sucedidas estudadas, o traço comum é a utilização produtiva de ferramentas tecnológicas em prol do contribuinte. Deve-se mudar completamente o enfoque do uso da tecnologia que hoje está a serviço apenas da praticidade tributária e não leva em consideração que o contribuinte brasileiro, em média, possui pouca instrução. O desenvolvimento de ferramentas e produtos de elevada capacidade tecnológica pode realizar em minutos o trabalho que algumas pessoas levariam dias. Isso representa economia nos custos da Administração Tributária e especialmente pode facilitar a atividade do contribuinte. Sugere-se ainda:

- nomear uma comissão encarregada de identificar todas as obrigações acessórias existentes, eventuais sobreamentos e retrabalhos impostos aos contribuintes para que seja remodelado por completo o regime de obrigações acessórias de forma coordenada e integrada com todos os entes da federação numa única plataforma;
- orientar a atividade da Administração Tributária com foco no contribuinte, desenvolvendo estrutura de atendimento, esclarecimento e orientação;
- campanhas de esclarecimento e educação sobre a tributação;
- utilização de ações de fiscalização educativas como forma de dar visibilidade ao trabalho da Administração Tributária e, ao mesmo tempo, educar o contribuinte;
- aprimorar os mecanismos de detecção de irregularidades e oferecer incentivos para a conformidade;
- simplificar as regras de conformidade e aumentar a orientação aos contribuintes;
- clarificar as obrigações dos contribuintes oferecendo suporte e orientações;
- dar extrema atenção para a facilitação da comunicação entre o contribuinte e a autoridade por meio de todo o tipo de comunicação;
- comunicação amigável e antecipada aos contribuintes, lembrando as datas e os compromissos que devem ser cumpridos;
- oferecer mecanismos e canais para que os problemas sejam corrigidos e as correções implementadas, incentivando a espontaneidade.

## Conclusão

Em matéria de custo de conformidade tributária e processamento de obrigações acessórias o Brasil é o campeão de exigências, alcançando a expressiva soma de 1.958 horas para satisfazer a legislação tributária.

Estima-se, segundo estudos pesquisados, que o Brasil desperdice 0,75% do PIB nacional com o cumprimento de obrigações acessórias. Esse volume imenso de recursos poderia estar sendo alocado em atividades produtivas, geradoras de renda e emprego, mas infelizmente tem sido inutilizada com obrigações irracionais e caprichos da burocracia estatal.

Sugere-se a inspiração em modelos estrangeiros que utilizaram com êxito ferramentas tecnológicas com foco no atendimento ao contribuinte e não simplesmente na facilitação do trabalho do fisco. É preciso liberar o contribuinte de atribuições burocráticas, inúteis e muitas vezes duplicadas.

Sugere-se, ainda, utilizar a ideia exitosa do regime do SIMPLES para todos os demais contribuintes no que diz respeito à unificação do recolhimento dos tributos. O regime do SIMPLES não extingue os tributos previstos na Constituição. O SIMPLES apenas concentra a apuração em um único procedimento em favor do contribuinte, transferindo para a autoridade estatal a tarefa de dividir os valores e distribuir entre os entes da federação. Nesse sentido, é possível criar um portal do contribuinte brasileiro, oferecendo-lhe a opção de informar poucos dados e todos de fácil identificação e a partir do uso da tecnologia concentrar a arrecadação em uma única guia, tal como atualmente se faz com a DAS.

Espera-se que a sociedade perceba o equívoco e corrija o rumo, pois, como já disse Albert Einstein, “Insanidade é continuar fazendo sempre a mesma coisa e esperar resultados diferentes”.

## Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FRANCE. Cour des Comptes. **Les relations de l’administration fiscale avec les particuliers et les entreprises**. Rapport public thématique. Cour des comptes. Paris, 2012. p. 31. Disponível em <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/124000097/0000.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BAUMOL, William. On Taxation and the control of externalities. *The American Economic Review*, Pittsburgh, v. 62, n. 3, p. 307-322, 1972.

BENJAMIN, Antonio Hermann V.; MARQUES, Claudia Lima e BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de direito do consumidor**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo e NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. **O custo de administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19012006-091616/pt-br.php>. Acesso em: 10 jan. 2018.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**. Uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Declaração pré-preenchida do imposto de renda da pessoa física**. Publicado em 22/05/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirpf/declaracao-pre-preenchida>. Acesso em: 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute 4 da escrituração contábil fiscal (ECF)**. Disponível em: [http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual\\_de\\_Orienta%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_ECF\\_Dezembro\\_2017\(\).pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/7B/63684826391255F372428944D7880A33D5BF0D/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECF_Dezembro_2017().pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Receita Federal. **Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (ECD)**. Disponível em: [http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual\\_de\\_Orienta%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_ECD\\_2016\\_Maio.pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Relatório de gestão**. Exercício de 2016. p. 228. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/prestacoes-de-contas/arquivos-e-imagens/2016/rgrfb2016.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COOTER, Robert e ULEN, Thomas. **Law & economics**. 6. ed. Boston: Addison-Wesley, 2016.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel. Princípio da praticabilidade no Direito Tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989.

EVANS, Chris. Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs. **Journal of Tax Research**, Australia, n. 64, 2003. Disponível em: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2003/4.html>. Acesso em: 10 jan. 2018.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 10 jan. 2018.

GUYTON, John; O'HARE, John F.; STRAVIANOS, Michael P.; TODER, Eric J. Estimating the compliance cost of the U.S Individual Income Tax. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. LVI, n. 3, p. 673-688, set. 2003.

INLAND REVENUE. **Our corporate strategy** – external collaboration. Disponível em: <https://www.ird.govt.nz/resources/d/a/da83293b-e67e-404d-b7b8-d02f6776edf2/corp-strategy-external-collab.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

JAMES, Sebastian. **A handbook for tax simplification**. Washington: International Finance Corporation, 2009. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/317341468335679099/pdf/588150WP0FIAS110B0X353820B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

JOHNSTON, Kenneth S. **Corporations' federal income tax compliance costs**. Ohio: Columbus, 1963.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Time-driving activity-based cost. **Harvard Business Review**, Brighton, Massachusetts, v. 82, n. 11, p. 131-138, nov. 2004.

KLEVEN, Henrik J.; KNUDSEN, Martin; KREINER, Klaus Thustrup; PEDERSEN, Soren; SAEZ, Emmanuel. **An experimental evaluation of tax evasion and tax enforcement in Denmark**. Disponível em: <https://www.bus.umich.edu/otpr/papers/Henrik.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

LANG, Michael; OBERMAIR, Christine; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; WENINGER, Patrick. **Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community**. Boston: Wolters Kluwer, 2008.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. **Civitas**, Revista española de derecho financiero, n. 37, p. 81-94, 1983.

MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação: um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento**. Dissertação (Mestrado em Mestrado Profissional em Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado – FEAACS), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em:

[http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo\\_Discente\\_-\\_Mestrado\\_Profissional/glavany\\_lima\\_maia\\_2007.pdf](http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo_Discente_-_Mestrado_Profissional/glavany_lima_maia_2007.pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

MANHIRE, J. T. Tax compliance as wicked system. **Florida Tax Review**, Gainesville, Florida, v. 18, n. 6, p. 235-274, 2016.

MARCUS, Rosemary *et al.* Income tax and compliance costs: how are they related? **National Tax Journal**, Washington, DC, v. LXVI, n. 4, p. 833-854, dez. 2103.

MICHAELSEN, Robert H. e MESSIER, William F. Expert system in taxation. **The Journal of American Taxation Association**, Lakewood Ranch, Florida, p. 7-21, 1987.

MILLS, Lillian F. Corporate tax compliance and finance report. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. XLIX, v. 3, p. 421.436, 1996.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011.

OCDE. **Tax Administration 2017**: Comparative information on OCDE and other advanced and emerging economies. Paris: OCDE Publishing. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en). Acesso em: 10 jan. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**. Princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

POPE, Jeff. **The administrative and compliance costs of international taxation**: an introduction for research students. Disponível em: [http://www.derecho.usmp.edu.pe/postgrado/maestrias/maestria\\_derecho\\_tributario/materiales/ciclo1/analisis\\_economico\\_impuestos/material/14\\_POPE\\_The\\_administration\\_and\\_compliance\\_costs\\_of\\_international\\_taxation.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/postgrado/maestrias/maestria_derecho_tributario/materiales/ciclo1/analisis_economico_impuestos/material/14_POPE_The_administration_and_compliance_costs_of_international_taxation.pdf). Acesso em: 10 jan. 2018.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

SANDFORD, Cedric; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. **Administrative and compliance costs of taxation**. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade**. Exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SHEPARD, Scott Andrew. A negative externality by any other name: using emissions caps as models for constraining dead-weight costs of regulation. **Administrative Law Review**, 66.2, p. 345-408, Spring 2014.

SKAT.DK. **Seus assuntos fiscais dinamarqueses**. Disponível em: [http://skat.dk/skat.aspx?oid=3099&lang=us&ik\\_navn=footer\\_da](http://skat.dk/skat.aspx?oid=3099&lang=us&ik_navn=footer_da). Acesso em: 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. **Tax information pay**. Disponível em: <http://skat.dk/getfile.aspx?id=130346>. Acesso em: 10 jan. 2018.

SLEMROD, Joel e SORUM, Nikki. The compliance cost of the U.S. individual income tax system. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. XXXVII, n. 4, p. 461-474, 1984.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Oxford: Clarendon Press, 1976. v. II.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TRAN-NAM, Binh; EVANS, Chris; WALPOLE, Michael; RITCHIE, Katherine. Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia. **National Tax Journal**, Washington, DC, v. LIII, n. 2, p. 229-252, 2000.

VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2000. v. I.

WORLD BANK GROUP. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. **Paying taxes 2018**. Disponível em: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2018-intro-pdf-button](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button). Acesso em: 10 jan. 2018.

XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza do acto tributário**. Coimbra: Almedina, 1972.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 1974.

ZANELLATO FILHO, Paulo José. Notas sobre as presunções no direito tributário: uma análise sobre o manto da transparência e praticabilidade. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 451-478.

# “Personalização” do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas?

Giovanni Padilha da Silva\*

---

**Resumo:** Este artigo trata da adoção, tanto no âmbito de uma reforma do Sistema Tributário Nacional, quanto de uma reforma restrita ao ICMS, da técnica de “personalização” dos impostos indiretos sobre o consumo. A “personalização” do IVA/ICMS consiste em isentar todo ou parte do imposto suportado por famílias que pertençam às parcelas mais pobres da sociedade, e pode estar associada a um IVA/ICMS homogêneo, ou seja, com poucas isenções e uma (idealmente) alíquota. A principal vantagem dessa solução é que permite introduzir um robusto mecanismo de redistribuição da renda, ao mesmo tempo em que maximiza os efeitos imputados à homogeneização impositiva, notadamente os relacionados à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto. Estudos recentes revelam que com a “personalização” o IVA/ICMS pode assumir, inclusive, caráter progressivo, e que os efeitos sobre a eficiência econômica são superiores aos obtidos com a diferenciação impositiva.

**Palavras-chave:** IVA. Progressividade tributária. Eficiência. Equidade. Redistribuição da renda.

---

## Introdução

Os Impostos sobre o Valor Adicionado (IVA) foram introduzidos na segunda metade do século passado, para substituir os impostos sobre o comércio exterior e os impostos sobre o consumo de caráter cumulativo. A adoção do IVA, graças à sua característica básica de admitir a compensação do gravame suportado a montante, permitiu, aos países pioneiros, aumentar a arrecadação, melhorar a forma de organização da produção e expandir notavelmente as exportações. Em função dessas virtudes, que não passaram despercebidas por outras economias, o IVA experimentou uma expansão extraordinária nos anos seguintes, sendo adotado em aproximadamente 150 países na atualidade.

Os primeiros IVAs eram simples e homogêneos, pois adotavam alíquota única e poucas isenções. Todavia, especialmente a partir dos anos 70, como resposta a seu caráter fortemente regressivo, difundiu-se uma técnica relativamente complexa de diferenciação da carga fiscal, cujo objetivo é gravar de forma mais branda o consumo de produtos com maior representatividade na estrutura de gastos das famílias mais pobres. Essa técnica, designada por alguns economistas de “solução universal”, entretanto, impõe custos elevados no que tange à simplicidade, à eficiência da economia e à eficácia do imposto. Esse contexto caracteriza o clássico *trade-off* entre eficiência e equidade, amplamente reconhecido no âmbito da literatura fazendária. Não obstante, o atual paradigma tecnológico da administração

---

\* Engenheiro Civil, Doutor em Economia Aplicada pela Universidad de Alcalá, Madri, Auditor Fiscal da Receita Estadual do Rio Grande do Sul.

pública e, em especial, da Administração Tributária, já permite superar o aludido dilema: é possível conceber um IVA cuja estrutura central se dedica aos objetivos de eficiência, *lato sensu*, enquanto mecanismos associados se preocupam exclusivamente com os aspectos éticos da imposição. Neste texto é apresentada uma destas soluções, a “personalização” do IVA, aplicada ao caso de um hipotético IVA brasileiro e ao ICMS.

A “personalização” do IVA consiste na adoção de mecanismos de ajuste na distribuição interpessoal do ônus fiscal, em contexto de homogeneidade impositiva.

Embora este artigo se dedique ao tema da “personalização” do IVA, faz-se necessário, antes, discorrer acerca da aludida “solução universal” para enfrentar a regressividade e demonstrar seus inconvenientes.

## 1 Solução universal: paradoxo do autofinanciamento

Um dos mais evidentes equívocos da “solução universal” decorre do fato de não diferenciar subjetivamente os consumidores, inviabilizando a concessão de benefícios fiscais exclusivamente às populações mais pobres. Ou seja, as renúncias fiscais beneficiam tanto os pobres quanto os ricos, bastando que realizem gastos em produtos com carga fiscal reduzida, por isenções ou alíquotas inferiores. Essa deficiência na focalização dos beneficiários faz com que os ricos – a parcela da população que mais consome em termos absolutos – se apropriem da maior parte das renúncias fiscais do Estado<sup>1</sup>. É interessante observar, ainda, que, para um dado patamar de ingressos tributários, as renúncias fiscais concedidas a determinados itens de consumo serão sempre “financiadas” com a elevação do gravame sobre outros itens. Assim, no caso das famílias mais pobres, uma parcela mais ou menos representativa dos benefícios fiscais que auferem será financiada com seus próprios recursos, tornando o “benefício líquido” pouco significativo. O caso das famílias que ocupam a parte superior da distribuição da renda é ainda mais exótico, pois o ônus do sobregravame supera o valor dos benefícios, o que significa que esses grupos “financiarão” integralmente os seus próprios benefícios.

Esse paradoxo do autofinanciamento faz com que a “solução universal” exerça efeitos pouco significativos sobre a distribuição interpessoal do ônus fiscal, explicando a baixa eficácia dessa política frente ao objetivo de mitigar a regressividade. Por outro lado, os custos da “solução universal”, no que concerne à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto, são expressivos, especialmente em decorrência dos efeitos negativos associados às abundantes isenções e à multiplicidade de alíquotas, como se verá a seguir.

---

<sup>1</sup> Vide item “Efeitos da ‘Solução Universal’ aplicada ao ICMS”.

### 1.1 Isenções: a volta ao passado

“As isenções são abomináveis, tanto para a lógica quanto para o funcionamento do IVA”. Essa expressão, utilizada por L. Ebrill *et al.*<sup>2</sup>, em *The Modern VAT*, pode parecer, à primeira vista, um tanto exagerada. Contudo, um breve exame dos efeitos negativos dessas desonerações sobre a eficiência econômica e sobre a própria racionalidade do imposto é suficiente para confirmá-la.

Antes de ingressar diretamente na análise, cabe esclarecer que aqui se designa “isenções” de forma restrita aos casos em que o imposto não é cobrado nas saídas e o valor pago nas aquisições não pode ser recuperado, total ou parcialmente<sup>3</sup>. Não se confunde, portanto, com outras desonerações frequentes, como os “créditos presumidos”, amplamente utilizados no âmbito da chamada “guerra fiscal do ICMS”. Do ponto de vista da lógica do IVA, o problema não se localiza na desoneração propriamente dita, mas na cumulatividade derivada da “não compensação”, total ou parcial, do imposto suportado a montante. É importante recordar que os IVAs foram concebidos justamente para superar disfunções econômicas atribuídas à cumulatividade, dentre elas, e de forma destacada, o estímulo à “verticalização”<sup>4</sup> da produção e a perda de competitividade da produção nacional.

A cumulatividade decorrente das isenções equivale a gravar os bens de capital e o consumo intermediário, fazendo com que o IVA incida, de fato, naquela parcela, sobre a produção e não sobre o consumo. A produção, diferentemente do que ocorre com o consumo, é uma base tributária com alta mobilidade. Produtos com custos líquidos superiores são facilmente substituídos em um contexto de economia aberta, fazendo com que itens produzidos em países que operam com um IVA com boas características no que tange à desoneração do imposto fiquem numa posição vantajosa em relação àqueles sujeitos à tributação cumulativa.

Por esses motivos, entre outros, o uso de isenções é amplamente desaconselhado pela literatura especializada. Essas desonerações só se justificam diante de conveniências para a administração do imposto, como é o caso dos serviços de aluguel, ou para materializar tratamentos tributários diferenciados, para grupos de contribuintes com características especiais, como as pequenas e médias empresas e os produtores rurais.

---

<sup>2</sup> EBRILL, L., KEEN, M., BODIN, J.P. e SUMMERS, V. **The Modern VAT**. International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

<sup>3</sup> Por exemplo: determinada indústria adquire insumos no valor de \$100, com \$10 de IVA, para produção do bem A, cuja saída está isenta do imposto. Em função desta isenção, a empresa não poderá recuperar o valor pago na aquisição dos insumos (\$10).

<sup>4</sup> A “verticalização” (quando a empresa produz desde seus próprios insumos até o produto final) é uma forma ineficiente de organização da produção, sempre que induzida ou estimulada pelo objetivo de reduzir o “custo tributário” das empresas.

## 1.2 Múltiplas alíquotas: prática em desuso

A multiplicidade de alíquotas é uma técnica que vem caindo em desuso em todo o mundo. O *International Tax Dialogue*<sup>5</sup> informa que 45% dos países que possuíam IVA em 2013 utilizavam uma única alíquota positiva, enquanto 25% optaram por utilizar duas; e apenas 8% utilizavam quatro ou mais. Também constatou que 80% dos IVAs instituídos ou reformados nos últimos 15 anos utilizavam alíquota única, confirmando que a multiplicidade de alíquotas é prática cada vez mais em desuso nos sistemas tributários de todo o mundo.

A multiplicidade de alíquotas, assim como as isenções, aumenta os custos de conformidade dos contribuintes para o cumprimento das obrigações com o imposto e os gastos da Administração Tributária em seu gerenciamento. Ebrill *et al.*<sup>6</sup> informam que o tempo consumido para auditar empresas quando o IVA possui múltiplas alíquotas é de 30% a 40% superior ao exigido no caso de alíquota única. Além disto, a complexidade que envolve a interpretação correta das normas tributárias, no caso de diferentes alíquotas, implica insegurança jurídica para os contribuintes e, conseqüentemente, impõe custos adicionais com litígios, serviços de consultoria e serviços especializados de gestão tributária. Esses custos de conformidade também geram efeitos indesejáveis desde a perspectiva ética, pois recaem de forma heterogênea sobre as empresas, favorecendo as de maior porte.

Por fim, sem ser exaustivo, cumpre lembrar que a complexidade também está diretamente relacionada à elisão fiscal, pois a diversidade de situações amplia o espectro de alternativas para as empresas configurarem seus negócios de forma a reduzir o custo tributário, bem como à evasão fiscal, em decorrência de erros acidentais ou de interpretação e por gerar um ambiente propício à sonegação, exigindo maiores esforços de fiscalização e controle.

## 2 Um “IVA Moderno” para o Brasil

Em que pese não ser o objetivo deste artigo tratar de forma ampla da adoção de um IVA para o Brasil, convém elencar alguns requisitos básicos, tidos, pela maior parte dos economistas, como indispensáveis para dotar esses impostos de boas características econômicas e de racionalidade operacional. A figura teórica que reúne essas características,

---

<sup>5</sup> INTERNATIONAL TAX DIALOGUE. **Key issues and debates in VAT, SME taxation and the tax treatment of the financial sector.** Naciones Unidas, Comisión Europea, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013

<sup>6</sup> EBRILL, L., KEEN, M., BODIN, J.P. e SUMMERS, V. **The Modern VAT.** International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

seguindo expressão cunhada por Ebrill *et al.*<sup>7</sup>, é o “IVA Moderno”, o qual, em resumo, é um imposto simples, com alto poder arrecadatório e que favorece o ambiente econômico.

O “IVA Moderno” adota poucas isenções e utiliza, idealmente, apenas uma alíquota positiva; incide sobre uma base ampla de produtos (bens e serviços), favorecendo a arrecadação e eliminando a cumulatividade “cruzada”<sup>8</sup>; utiliza regime de compensação baseado no critério “financeiro”<sup>9</sup>, segundo o qual todo o IVA suportado na aquisição de bens e serviços aplicados na atividade empresarial gera um “crédito” fiscal; prevê a devolução integral, ágil, e em prazo definido, dos “saldos credores” do imposto, especialmente para o caso de empresas com perfil preponderantemente exportador; e adota o princípio “do destino” para ajustamento de fronteira/divisa do imposto.

O “IVA Moderno” está, portanto, desenhado de forma a incidir efetivamente sobre o consumo<sup>10</sup> e a viabilizar a consecução dos princípios vinculados especialmente à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto, como neutralidade, simplicidade e potencialidade arrecadatória.

### 3 “Personalização” do IVA para o Brasil

A “personalização” do IVA consiste na desoneração, total ou parcial, do imposto associado ao consumo de determinados contribuintes, e se materializa com a concessão de benefícios fiscais diretamente às populações alvo, e não aos contribuintes de direito, como ocorre na “solução universal”. A “personalização” se dedica, de forma preponderante, mas não exclusiva<sup>11</sup>, ao afã de dotar o IVA e o sistema tributário como um todo, de caráter progressivo (ou menos regressivo).

Japão e Canadá foram os primeiros países a adotar políticas dessa natureza. Posteriormente, economistas do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID)<sup>12</sup> passaram

---

<sup>7</sup> EBRILL, L., KEEN, M., BODIN, J.P. e SUMMERS, V. **The Modern VAT**. International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

<sup>8</sup> Quando os bens e os serviços estão sujeitos a impostos distintos, os tributos se acumulam mutuamente, gerando efeitos deletérios ao ambiente econômico, idênticos aos decorrentes da cumulatividade simples.

<sup>9</sup> Na atualidade, entre os mais de 150 IVA existentes no mundo, apenas o Brasil e o Haiti utilizam critério diverso do “financeiro”. Nestes países, é utilizado o critério “físico”, segundo o qual, apenas pode ser compensado o imposto suportado na aquisição de bens de capital e de produtos “fisicamente” incorporados à produção (insumos), ou revendidos (mercadorias).

<sup>10</sup> Para incidir efetivamente sobre o consumo, o IVA deve gravar a produção, os impostos líquidos (sobre a produção) e as importações, excluindo de sua área de sujeição os bens de capital, o consumo intermediário (insumos e os chamados bens de uso e consumo) e as exportações.

<sup>11</sup> Por exemplo: é possível devolver ou reduzir o imposto incidente sobre medicamentos consumidos por indivíduos que necessitam de Medicação de Uso Contínuo (MUC). Neste caso, o objetivo não está relacionado com a progressividade, e sim com o nivelamento do bem-estar dos indivíduos.

<sup>12</sup> BARREIX, A.; BÈS, M. e ROCA, J. **Personalized VAT: Increasing Revenue Collection and Compensating the Poor**, Inter-American Development Bank, Washington, D.C., 2010.

a recomendar essa sistemática, especialmente para os países latino-americanos. Mais recentemente, a Receita Estadual do Estado do Rio Grande do Sul vem discutindo com especialistas, entidades e instituições vinculadas à área tributária e empresarial a instituição de um ICMS Personalizado (ICMS-P), com base em investigação e proposta do autor. Essa proposta será tratada com mais detalhes no item 04.

### 3.1 Elementos estruturais do mecanismo de “personalização” do IVA para o Brasil

Embora delimitadas por condições tecnológicas, políticas e econômicas específicas, é possível identificar traços comuns na estrutura básica dos mecanismos de “personalização” observados. O primeiro elemento comum consiste em identificar os grupos cuja política queira beneficiar (“focalização”). Esse procedimento é complexo e crucial para a eficácia e a confiabilidade do sistema. Desde 2003, o Brasil conta com o “Cadastro Único para Programas Sociais” (CadÚnico)<sup>13</sup>. Esse programa, ou melhor, esse “banco de dados” nacional, mantém o registro atualizado de famílias que percebem rendimentos mensais de até três salários mínimos. O CadÚnico se converteu no principal instrumento para seleção e inclusão de famílias em condição de vulnerabilidade em programas públicos dos governos central (“Bolsa Família”, “Tarifa Social de Energia Elétrica”, “Minha Casa Minha Vida”, “Bolsa Verde” e outros) e subnacionais. O segundo elemento crítico consiste em associar os beneficiários ao fato gerador e aos elementos de quantificação do imposto. Isso é possível, no Brasil, graças ao advento e uso disseminado dos “documentos fiscais eletrônicos”<sup>14</sup>, que permitem associar os contribuintes, pelo CPF, ao seu consumo, algo frequente nas Unidades Federativas que possuem programas orientados à redução da informalidade no varejo, como o “Nota Fiscal Gaúcha” e o “Nota Fiscal Paulista” etc. Por fim, é necessário criar um mecanismo financeiro para entrega ou restituição das reduções fiscais. No Brasil, famílias beneficiárias de programas públicos para transferência condicionada de renda já possuem contas correntes em bancos comerciais. Do exposto, depreende-se que o Brasil dispõe de todos os elementos

---

<sup>13</sup> O CadÚnico, gerenciado pela Caixa Econômica Federal, é sistema complexo, que requer elevados níveis tecnológicos e de *expertise* na área de estatística e de cruzamento de dados, capazes de dar suporte a um permanente processo de monitoramento e comprovação das informações da população beneficiada, eliminando ou minimizando os erros de inclusão de indivíduos que não atendem aos requisitos para enquadramento, e os erros de exclusão daqueles que preenchem tais condições.

<sup>14</sup> Os documentos fiscais eletrônicos são de uso obrigatório para acobertar as operações de venda ou de prestação de serviços gravados pelo ICMS, com destaque para a “Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e”. Além das informações de preenchimento obrigatório, como data da operação, dados do emitente/remente e valor da operação, os documentos fiscais utilizados nas operações para consumidor final também podem consignar eventuais informações complementares, incluindo o CPF do comprador.

necessários e indispensáveis para a viabilidade técnica da política de “personalização” do IVA.

Um fluxo operacional básico, apoiado nos elementos estruturais descritos, que pode ser aplicado ao processo de “personalização” do IVA-P para o Brasil, no caso de compras no comércio varejista, é o seguinte: (1) no ato da compra, o membro da família cadastrada no CadÚnico indica ao vendedor o número do seu CPF; (2) os vendedores registram o CPF indicado nos documentos fiscais eletrônicos; (3) essa transação é reconhecida em tempo real pela Administração Tributária. No final do período estipulado (por exemplo, um mês), considerando todas as compras internas tributadas pelo IVA-P realizadas por aquela família, a Administração Tributária calcula o valor das desonerações pertinentes, segundo os parâmetros específicos da política de desoneração, e deposita o valor correspondente em sua conta bancária; (4) por fim, a unidade bancária oferece o acesso aos valores creditados, mediante cartão eletrônico específico, como já ocorre com os programas de transferência condicionada de renda.

### 3.2 Critérios para a desoneração do IVA

A “personalização” do IVA pode ser informada por distintos critérios, normalmente definidos em função de condicionantes tecnológicas, ou pelo próprio alcance ou objetivos de tal política. Barreix *et al.*<sup>15</sup>, por exemplo, citam dois critérios que poderiam ser aplicados, especialmente, aos IVAs dos países latino-americanos: o “progressista” e o “regressivo”. O primeiro consiste na devolução, em forma de subvenção, de um valor fixo mensal equivalente ao imposto suportado por uma família que pertença à população beneficiada. De acordo com o critério “regressivo”, o valor da subvenção é uma porcentagem do consumo pago mediante “cartão” magnético. No caso do IVA-P para o Brasil, graças ao elevado patamar tecnológico da Administração Tributária, é possível, e recomendável, a adoção do critério “progressivo”, sugerido por Padilha<sup>16</sup>. Segundo esse critério, o gravame incidente sobre o consumo das famílias beneficiadas é reduzido por isenções subjetivas estabelecidas em razão inversa aos seus rendimentos brutos.

---

<sup>15</sup> BARREIX, A.; BÈS, M. e ROCA, J. **Personalized VAT: Increasing Revenue Collection and Compensating the Poor**, Inter-American Development Bank, Washington, D.C., 2010.

<sup>16</sup> PADILHA, G. **ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017

### 3.3 Efeitos econômico-financeiros do IVA-P para o Brasil

A “personalização” pode ser ajustada a qualquer desenho de IVA, ou seja, com independência da forma e da intensidade como são concebidos os elementos estruturais do imposto: alíquotas, isenções, regime de compensação, tratamento às pequenas empresas etc. Contudo, não há sentido em adotá-la em concomitância com um IVA heterogêneo, ineficiente, pois uma de suas justificativas é justamente a de viabilizar a adoção de um desenho que maximize a eficiência econômica e a eficácia operacional do imposto. O IVA Personalizado (IVA-P) deve harmonizar os dois atributos desejáveis para potencializar as características do imposto no tocante aos objetivos de eficiência e equidade, ou seja, a “modernização” e a “personalização”.

A “modernização”, de maneira resumida, refere-se a adotar as práticas atualmente recomendadas, dentre essas, uma alíquota e poucas isenções (“homogeneização”, comentada anteriormente), base ampla (bens e serviços), critério financeiro para compensação dos “créditos”, devolução integral e ágil dos “saldos credores” e princípio “do destino” para ajustamento de fronteira/divisa do imposto. Diversos efeitos econômicos positivos, amplamente reconhecidos na literatura especializada, podem ser imputados à “modernização” do IVA. Pode-se citar, por exemplo, que a homogeneidade do imposto e a generalização da base atuam a favor da desejável “neutralidade” da imposição, com incidência positiva sobre a eficiência da produção<sup>17</sup> e a equidade horizontal. Também merece destaque que a “modernização” do IVA, ao transladar em maior medida o princípio da simplicidade, *vis-à-vis* a heterogeneidade típica da “solução universal”, conduz à otimização dos recursos financeiros e humanos empregados, tanto na esfera privada quanto na pública, além de tornar mais transparente o imposto.

A “modernização” do IVA também incide positivamente sobre a potencialidade arrecadatória. Em primeiro lugar porque, ao ser restritiva no que tange à concessão de isenções objetivas, reduz as erosões na base de sujeição do IVA. Em segundo lugar, porque a redução dos “estornos”, o aumento da eficiência da produção e a redução dos custos na esfera privada favorecem a competitividade das empresas nacionais, tanto no mercado internacional quanto no doméstico, gerando efeitos positivos sobre a produção e, por conseguinte, sobre o consumo; por fim, sem ser exaustivo, porque a simplificação reduz a evasão fiscal.

---

<sup>17</sup> Conforme o “Teorema da Eficiência da Produção”, de Diamond y Mirrlees. DIAMOND, P. e MIRRLEES, J. Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. **American Economic Review**, Pittsburgh, a. 61, n. 1, 1997.

O mecanismo de “personalização” dos benefícios também exerce efeitos benéficos sobre a arrecadação, pois o efeito redistributivo aumenta a demanda agregada ao deslocar para o consumo interno parte da renda que seria poupada ou utilizada em gastos em outros países. Além disso, a ação das famílias diretamente beneficiadas, que passam a exigir a emissão dos documentos fiscais eletrônicos, estimula a formalização das operações de venda no varejo.

## **4 Progressividade e redistribuição**

### **4.1 Potencial redistributivo**

A progressividade de um imposto se refere à forma como a carga tributária é distribuída entre a população, e a redistribuição está relacionada com a diferença de desigualdade na distribuição de renda antes e após a incidência do(s) imposto(s). Portanto, embora revele o grau de equidade de um imposto, a progressividade é, do ponto de vista econômico, apenas um meio para a redistribuição da renda. O outro elemento determinante da potencialidade redistributiva de um imposto é a arrecadação. Esse aspecto é altamente relevante ao examinar-se a hipótese de um IVA-P para o Brasil. Imagine-se a introdução de um IVA-P que substitua alguns dos atuais impostos sobre o consumo e produção – IPI, ICMS e ISSQN –, que respondem por aproximadamente 26% da arrecadação nacional. Esse percentual é mais do que o dobro da participação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), de natureza progressiva, que é responsável por apenas 11% do total. É fácil perceber que um IVA-P, que substituísse, em termos arrecadatórios, o ICMS, o IPI e o ISSQN, mesmo diante da hipótese de ser menos progressivo que o IRPF, possuiria potencialidade redistributiva muito superior.

### **4.2 Caráter pessoal e capacidade contributiva**

Embora este artigo apoie suas reflexões sobretudo em fundamentos da ciência econômica, convém incorporar um aspecto relevante de natureza estritamente jurídica. Diz a nossa Carta Magna<sup>18</sup> que “[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Depreende-se do comando selecionado que o legislador constituinte reconhece e admite a possibilidade de o ordinário se defrontar com condicionantes, especialmente as de ordem técnica, impostas pelas características específicas de determinadas figuras impositivas, e que tais restrições tornariam inviável a aplicação da desejável “pessoalidade” da tributação. Essas restrições são típicas dos

---

<sup>18</sup> Constituição Federal, art. 145, §1º.

impostos indiretos sobre o consumo, como os IVAs convencionais. Não obstante, o legislador constituinte não deixa dúvidas em relação à sua preferência por impostos de caráter pessoal e progressivo.

Assim, em havendo alternativa viável e eficaz (*sempre que possível*), que permita distinguir subjetivamente os contribuintes de fato (*caráter pessoal*) e distribuir o ônus fiscal de acordo com a capacidade contributiva (*econômica*), essa deverá ser a escolhida pelo legislador infraconstitucional. O IVA-P pode ser essa alternativa, pois, como foi demonstrado neste artigo, é viável tecnicamente e permite ajustar a pressão fiscal às características pessoais dos consumidores.

Não se trata aqui, evidentemente, de desenvolver tese que conduza à ideia de que o legislador ordinário, frente às atuais disponibilidades tecnológicas, estaria obrigado a introduzir a “personalização” do IVA, raciocínio esse que, estendendo-se ao sistema tributário vigente, seria aplicável, inclusive, ao ICMS. Essa é, talvez, uma leitura extrema. Quer-se apenas destacar que o IVA-P, ao emprestar à incidência o desejável “caráter pessoal”, ao mesmo tempo em que torna a imposição progressiva, se conforma de maneira mais ajustada, em comparação aos IVAs convencionais, ao anseio de justiça fiscal da sociedade brasileira, plasmada na letra da “constituição cidadã”.

#### 4.3 Resolvendo o conflito das bases tributárias

Prepondera, entre os especialistas, o entendimento de que os impostos diretos sobre a renda e a riqueza são mais adequados para a tributação progressiva, dando guarida à ideia amplamente difundida de que países em desenvolvimento devem reduzir a participação dos impostos sobre o consumo, aproximando-se do perfil observado nos países mais desenvolvidos. Em sistemas tributários nos quais as competências do IVA e do IRPF são outorgadas ao governo central, como é o caso da maioria dos países, variações na participação relativa dessas bases, por óbvio, não incidem sobre a distribuição das competências tributárias entre os diversos níveis de governo. Esse não é o caso do Brasil, onde o “consumo” é explorado, preponderantemente, pelos Estados, e a “renda”, pela União. A ampliação da participação da base “renda”, em detrimento do “consumo”, é, portanto, solução complexa e pouco viável, desde a perspectiva política, pois altera a distribuição das competências tributárias e, por conseguinte, a distribuição das receitas próprias e o volume de transferências intergovernamentais verticais. O IVA-P, ao introduzir a tributação progressiva sobre a base “consumo”, neutraliza o citado conflito e permite que cada nível de governo institua

mecanismos e políticas de equidade e redistributivas de forma independente e mais ajustadas às suas respectivas realidades.

## 5 ICMS-Personalizado (ICMS-P)

Os especialistas coincidem ao avaliar que o sistema tributário brasileiro é caótico, injusto, ineficiente e ineficaz. É tudo o que um sistema dessa natureza não deve ser. Todavia, diagnósticos relativamente uniformes não têm sido capazes de conduzir a consensos nacionais significativos, no que diz respeito à superação de tais problemas. Além dos receios que sempre acompanham as reformas fiscais, especialmente em relação à arrecadação e aos efeitos sobre dimensões fundamentais do bem-estar social, no caso do Brasil, somam-se as incertezas e disputas relativas à autonomia dos Estados e à concentração geográfica da atividade industrial. Esse contexto, em combinação com a própria complexidade do federalismo fiscal brasileiro, está na base do insucesso da maior parte das propostas recentes de reestruturação do sistema tributário.

Os sucessivos fracassos das reformas concebidas a partir de uma perspectiva nacional indicam que é oportuno avaliar alternativas menos ambiciosas. Reformas pontuais, por óbvio, não tem o condão de corrigir boa parte das deficiências do sistema, sobretudo as de caráter estrutural, mas podem solucionar parte mais ou menos importante dos problemas atuais. Por esse motivo, a Receita Estadual do Rio Grande do Sul, com base em estudo do autor<sup>19</sup>, vem discutindo, com especialistas, entidades e instituições vinculadas à área tributária e empresarial, a introdução de uma reforma de caráter pontual do ICMS, o “ICMS Personalizado” (ICMS-P), cujo objetivo é introduzir algumas das características básicas de um “IVA Moderno”, em concomitância com mecanismo de “personalização” dos benefícios fiscais.

Em resumo, a proposta de ICMS Personalizado (ICMS-P) consiste na modernização parcial do ICMS, consubstanciada em alterações que podem ser empreendidas no âmbito normativo dos Estados (alterações autônomas), em concomitância com um mecanismo de “personalização” do imposto, e tem como premissas a baixa expectativa de uma reforma ampla do Sistema Tributário Nacional e a necessidade de aproximar o ICMS de um IVA com boas características econômicas.

Para propiciar uma compreensão simplificada dessa proposta, é exposto, a seguir, uma síntese dos efeitos da “solução universal” aplicada ao ICMS do Rio Grande do Sul, no que

---

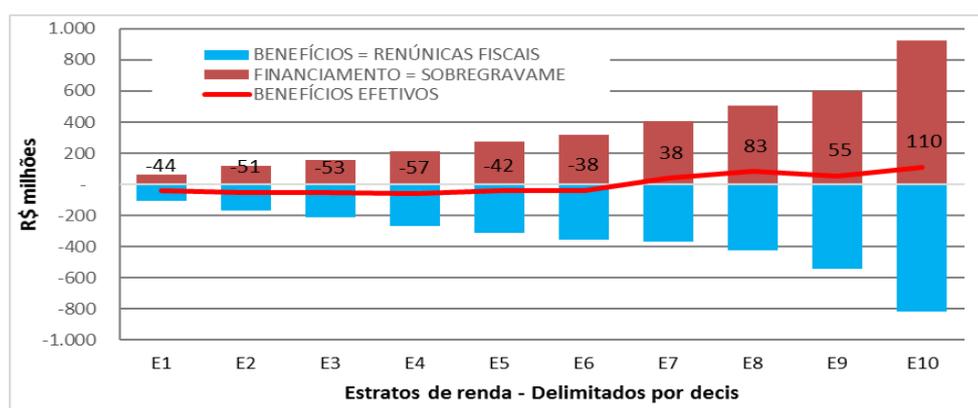
<sup>19</sup> PADILHA, G. **ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

concerne à focalização dos benefícios e à pressão fiscal; depois, é apresentado o cotejo entre o tributo estadual e o “IVA Moderno”, seguido de uma breve referência aos “caminhos” normativos necessários para aproximar essas duas figuras. Por fim, são reproduzidos alguns resultados empíricos observados na investigação do autor, para o caso da adoção do ICMS-P no Rio Grande do Sul.

### 5.1 Efeitos da “solução universal” aplicada ao ICMS

O comportamento observado no caso do ICMS do Rio Grande do Sul confirma, em linha com a expectativa teórica, que a “solução universal” concede reduções fiscais e impõe gravame adicional, para todos os estratos de renda. Isso é, as famílias gaúchas, independente do nível de renda, ao consumirem produtos “subgravados”, são favorecidas com as desonerações fiscais correspondentes e, ao consumirem produtos sobregravados, “financiam” tais benefícios. Assim, como revela a Figura 1<sup>20</sup>, para as famílias mais pobres, uma parcela mais ou menos representativa de seus benefícios será financiada com seus próprios recursos, tornando o “benefício líquido” pouco significativo. O caso das famílias mais ricas é ainda mais exótico, pois o ônus das compensações supera o valor dos benefícios, o que significa que esses grupos “financiarão” integralmente os seus próprios benefícios.

Figura 1 – BENEFÍCIOS EFETIVOS DO ICMS – RIO GRANDE DO SUL (2015)



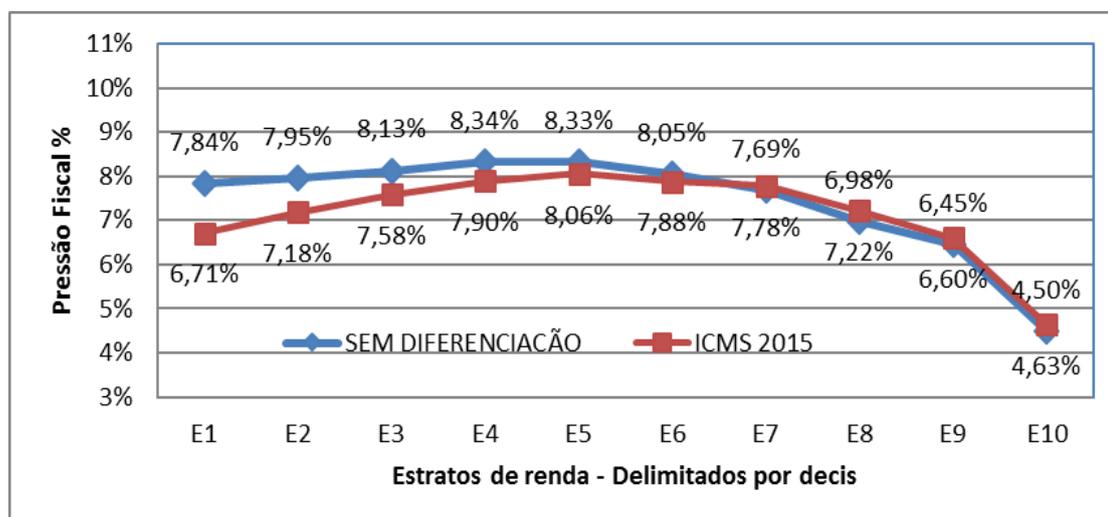
Fonte: Padilha, G. (2017).

O paradoxo do autofinanciamento, como destacado anteriormente, faz com que a “solução universal” exerça efeitos pouco significativos sobre a distribuição interpessoal do ônus fiscal, explicando a baixa eficácia dessa política frente ao objetivo de mitigar a regressividade. Isso pode ser mais bem avaliado quando se compara os efeitos, no que

<sup>20</sup> Os dados reproduzidos na tabela referem-se ao caso do ICMS do Rio Grande do Sul em 2015, refletindo uma combinação específica de isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas, incidentes sobre uma estrutura de consumo e distribuição de renda particular. Contudo, provavelmente, os efeitos redistributivos do ICMS das demais unidades federadas não são muito diferentes, por força do citado paradoxo da “solução universal”.

concerne à pressão fiscal, dessa solução com a situação de homogeneidade impositiva, como ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – PRESSÃO FISCAL DE ICMS – RIO GRANDE DO SUL (2015)



Fonte: Padilha, G. (2017).

O gráfico compara a hipótese de o Estado não fazer diferenciação alguma entre os produtos gravados pelo ICMS (SEM DIFERENCIAÇÃO) e a legislação vigente em 2015, que concede diversas isenções e reduções de base de cálculo e adota múltiplas alíquotas (ICMS 2015). As simulações confirmam que a “solução universal” tem efeitos pouco expressivos sobre a pressão fiscal. A redução é de pouco mais de um ponto percentual (7,84% para 6,71%) para o primeiro estrato de renda, e ainda inferior para os demais.

## 5.2 ICMS versus “IVA Moderno”

A referência teórica do ICMS-P é o “IVA Moderno”, descrito anteriormente. O Quadro 1 oferece um cotejo simplificado da forma como estão concebidos os elementos estruturais básicos desses dois desenhos, trazendo à evidência o distanciamento do ICMS às melhores práticas internacionais de IVA:

Quadro 1 – ESTRUTURA BÁSICA DO ICMS E DO IVA MODERNO

VARIÁVEL	ICMS	IVA MODERNO
Base de sujeição	Restrita	Ampla
Isenções	Abundantes	Poucas
Número de alíquotas positivas	Muitas	Uma (ideal)
Regime de compensação	Físico	Financeiro
Princípio de ajuste de fronteira	Misto “origem-destino”	Destino
Restituições saldos credores	Parcial e lenta	Integral e ágil
Limiar para pequenas empresas	Muito elevado	Baixo

Fonte: Elaborado pelo autor.

### 5.3 Alterações “autônomas” e reformas sistêmicas

As alterações no desenho do ICMS, necessárias para aproximá-lo de um “IVA Moderno”, podem ser classificadas em “autônomas” ou “sistêmicas”. Essas últimas constituem, na verdade, “reformas” do sistema tributário, e dependem de grandes acordos nacionais. Vale recordar que, neste ponto, se está descartando esse caminho, tendo como premissa a sua baixa expectativa de êxito. Resta avaliar os casos em que é possível reformar o ICMS mediante alterações de natureza “autônoma”, assim entendidas aquelas que podem ser executadas no âmbito normativo das Unidades Federativas, podendo exigir, eventualmente, pequenos acordos entre essas unidades. Esse caminho, em que pese não ser capaz de promover todas as alterações desejadas, oferece excelentes oportunidades para melhorar as características do ICMS, especialmente no que diz respeito aos elementos de quantificação do imposto, como revela o Quadro 2.

Quadro 2 – ALTERAÇÕES PARA APROXIMAR O ICMS AO “IVA MODERNO”

ALTERAÇÃO NECESSÁRIA	ALTERAÇÃO AUTÔNOMA	REFORMA SISTÊMICA
Incluir todos os serviços na base do imposto		X
Reduzir o número de isenções	X	
Reduzir o número de alíquotas	X	
Adotar critério “financeiro”	X	
Adotar princípio de “destino”		X
Restituição integral e ágil dos saldos credores	X	
Reduzir o limiar para pequenas empresas		X

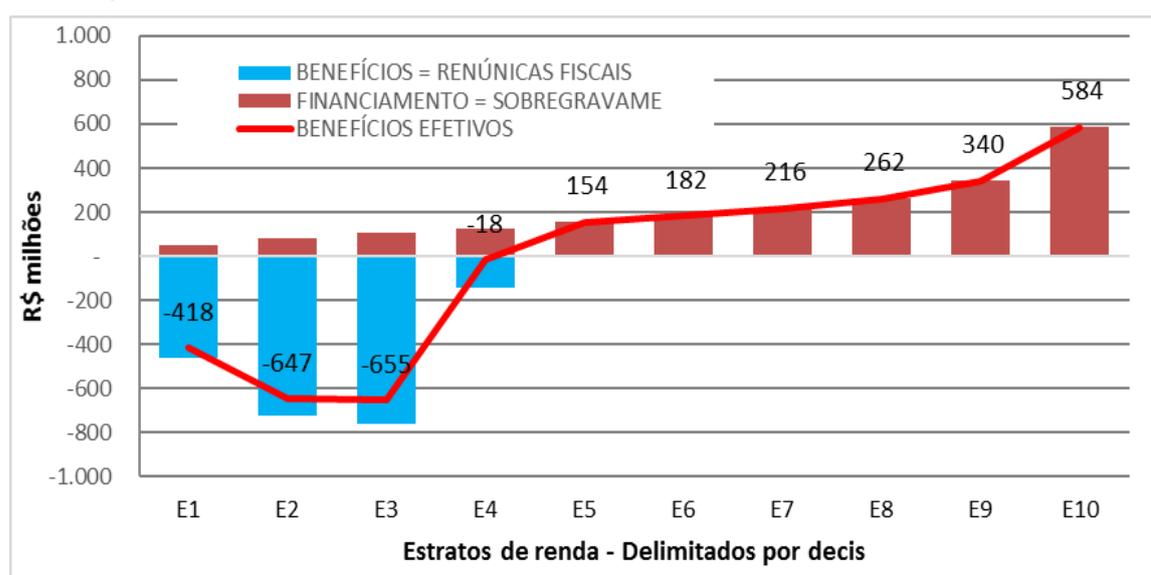
Fonte: Elaborado pelo autor.

#### 5.4 Efeitos socioeconômicos do ICMS-P

##### *Focalização dos benefícios com a adoção do ICMS-P*

A focalização dos benefícios fiscais, em contraposição ao “espalha-chumbo” fiscal que caracteriza a solução universal, é o traço mais marcante da política de “personalização” do IVA e esse efeito está bem caracterizado nos resultados obtidos por Padilha<sup>21</sup>. O autor confirmou esse comportamento, ao estimar a distribuição dos benefícios e dos financiamentos compensatórios para o caso fictício da “personalização” do ICMS (ICMS-P)<sup>22</sup>, como reproduzido na Figura 3.

Figura 3 – BENEFÍCIOS EFETIVOS DO ICMS-P – RIO GRANDE DO SUL (2015)



Fonte: Padilha, G. (2017).

Observa-se que as desonerações concedidas de forma focalizada fazem com que a redução do ônus fiscal se concentre nos estratos inferiores de renda, ao mesmo tempo em que o financiamento compensatório (sobregravame) atinge, preponderantemente, os mais ricos. De fato, 93% das renúncias fiscais favorecem exclusivamente as famílias situadas até o terceiro decil de renda (30%), e aproximadamente 60% do “custo” dessas renúncias recaem sobre os 30% mais ricos. Assim, os benefícios “líquidos” (linha intermediária) seguem uma trajetória praticamente idêntica à das renúncias. A formação desses polos está plenamente de acordo com uma política que visa à progressividade do IVA.

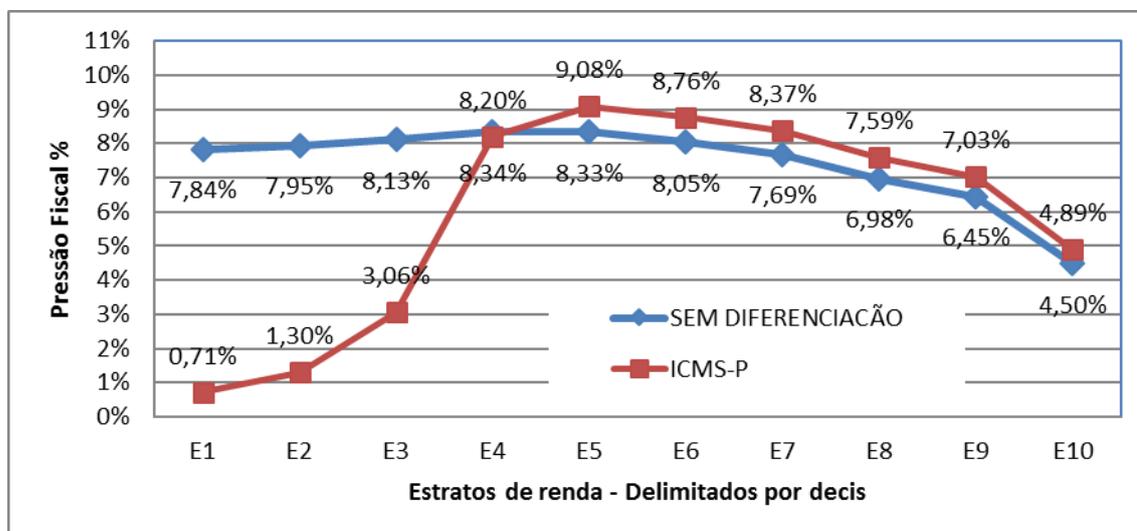
##### *Pressão fiscal*

<sup>21</sup> PADILHA, G. **ICMS Personalizado (ICMS-P):** un IVA moderno, eficiente y equitativo. Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

<sup>22</sup> Na investigação foi adotado o critério “progressivo”, com base nos seguintes parâmetros: famílias cadastradas no CadÚnico, que percebem até um salário mínimo mensal, são beneficiadas com a isenção integral do ICMS, e as que percebem entre um e três salários mínimos mensais são favorecidas com redução do imposto suportado (isenção parcial) de forma progressiva, de acordo com seus rendimentos, sendo que nenhuma suportará mais do que 50% do imposto repercutido em suas compras.

A “personalização” do IVA promove uma redução substancial do imposto suportado pelas famílias mais pobres, ao mesmo tempo em que impõe um incremento do ônus fiscal aos relativamente mais ricos.

Figura 4 – PRESSÃO FISCAL DO ICMS-P – RIO GRANDE DO SUL (2015)



Fonte: Padilha, G. (2017).

É interessante observar que, embora as reduções da pressão fiscal para os mais pobres sejam substanciais (média de 80% para os três primeiros estratos), o incremento dessa variável para os mais ricos é pouco significativo (média de 0,62% para os cinco estratos superiores). Isso se justifica pelo elevado grau de concentração da renda no Estado do Rio Grande do Sul.

#### *Progressividade e redistribuição*

As diferenças na pressão fiscal experimentada pelos distintos estratos de renda determinam o caráter progressivo ou regressivo dos impostos. Os resultados revelam que as variações na pressão fiscal, bem como sua amplitude<sup>23</sup>, são muito superiores quando se adota a “personalização” (ICMS-P), *vis-à-vis* a “solução universal”. O autor confirmou<sup>24</sup> que o ICMS é concentrador de renda, e que a incidência do ICMS-P é redistributiva. A “personalização” também demonstrou superioridade no que respeita à progressividade, convertendo o ICMS, da condição de regressivo, para progressivo. Esse aspecto merece ser destacado, pois se trata de um imposto indireto sobre o consumo, tido como inexoravelmente regressivo. Desse resultado pode-se depreender, ainda, que a “personalização” pode superar a “solução universal” também no que tange às suas pretensões, cujos objetivos não podem ser mais ambiciosos do que a simples mitigação da regressividade.

<sup>23</sup> Diferença entre os valores máximos e mínimos.

<sup>24</sup> PADILHA, G. **ICMS Personalizado (ICMS-P)**: un IVA moderno, eficiente y equitativo. Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

### Considerações finais

A “personalização” do IVA apresenta enormes vantagens em relação à prática recorrente de desoneração de certos produtos, geralmente em combinação com múltiplas alíquotas. Além de ser compatível com um desenho de IVA orientado pelos objetivos de eficiência econômica e eficácia operacional, pode gerar efeitos redistributivos importantes. O IVA-P é, potencialmente, um poderoso instrumento para enfrentar a inequidade que caracteriza o sistema tributário brasileiro e a distribuição da renda nacional. Não há exagero em afirmar que a adoção de um imposto sobre o consumo com características similares ao do IVA Personalizado apresentado neste artigo pode ser fundamental para alavancar o urgente processo de desenvolvimento econômico, com redução das desigualdades sociais, reclamado pela maior parte da sociedade brasileira.

### Referências

BARREIX, A.; BÈS, M. e ROCA, J. **Personalized VAT: Increasing Revenue Collection and Compensating the Poor**, Inter-American Development Bank, Washington, D.C., 2010.

DIAMOND, P. e MIRRLEES, J. Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. **American Economic Review**, Pittsburgh, a. 61, n. 1, 1997.

EBRILL, L., KEEN, M., BODIN, J.P. e SUMMERS, V. **The Modern VAT**. International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001.

INTERNATIONAL TAX DIALOGUE. **Key issues and debates in VAT, SME taxation and the tax treatment of the financial sector**. Naciones Unidas, Comisión Europea, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2013.

PADILHA, G. **ICMS Personalizado (ICMS-P): un IVA moderno, eficiente y equitativo**. Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017.

# Segurança e certeza jurídico-tributária nos 30 anos da Constituição brasileira

Hugo de Brito Machado\*

---

**Resumo:** O artigo aborda a segurança jurídica em matéria tributária, destacando a dificuldade na sua aplicação efetiva em virtude de problemas como a complexidade da legislação, frequentes alterações legislativas e incoerências jurisprudenciais. É salientado que alterações legislativas que visam ao aumento da arrecadação acabam por gerar efeito inverso, afastando investimentos em função da insegurança jurídica gerada. Enfatiza a relevância da irretroatividade das leis como forma de resguardar a segurança jurídica, e censura a aplicação retroativa de nova interpretação dada à lei em solução de divergência, sobretudo quando já existia outra solução de divergência oficialmente publicada. Nesse contexto, o artigo ingressa na identificação da conduta a ser adotada pelo contribuinte na hipótese de aplicação retroativa de novo entendimento pela Fazenda Pública, firmado em Solução de Divergência, em que é exigida a diferença de tributo e aplicada penalidade a quem vinha adotando o entendimento preconizado em solução de divergência ou em solução de consulta anterior. Conclui que, em face do princípio da irretroatividade, uma lei que agrava o ônus tributário não pode retroagir. Assim, eventual auto de infração que venha a ser lavrado contra o contribuinte que não se submeteu a esse efeito retroativo constituirá flagrante ilegalidade, capaz de ensejar a responsabilidade pessoal do agente fiscal que o lavrou, pelos prejuízos dele decorrentes. Ao final, enfatiza que a cobrança da indenização deve ser movida contra o agente público e não contra o Estado, de modo a evitar o regime de precatórios e a desestimular a prática do arbítrio pelo agente público.

**Palavras-chave:** Segurança jurídica. Irretroatividade. Solução de divergência.

---

## Introdução

Motivado pelos debates sobre Segurança e Certeza Jurídico-Tributária nos 30 anos da Constituição Brasileira, travados no Congresso realizado no final de junho e começo de julho de 2018, em Gramado, no Rio Grande do Sul, pela FESDT (Fundação Escola Superior de Direito Tributário), resolveu-se escrever sobre a irretroatividade das regras jurídicas, que se considera essencial para que exista segurança jurídica.

Começar-se-á estudando o Direito e os valores segurança e certeza, a serem por ele preservados, dando ênfase à segurança que em nosso país, infelizmente, tem sido prejudicada, tanto pela complexidade como pelas frequentes mudanças da legislação, e ainda pelas incoerências que podem ser vistas na jurisprudência. Após, estudar-se-á a solução de divergências e, finalmente, os meios dos quais se pode valer o contribuinte para reduzir o arbítrio do fisco.

---

\* Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Sabe-se que é muito importante o respeito que se deve ter pelas opiniões contrárias às nossas, porque é inevitável sua existência, como escreveu David Hume, no início dos anos mil e setecentos<sup>1</sup>. E o direito de ter opinião implica o dever de respeitar as opiniões dos outros.

Aliás, merece a maior atenção a advertência de José Souto Maior Borges, segundo o qual:

Quem é propenso a defender intolerantemente suas próprias teorias ou, num giro subjetivista, as suas convicções pessoais, as suas opiniões, já se demitiu, sem o saber, da comunidade científica. Porque se opõe, essa tendência conservadora, ao espírito aberto que ousadamente prefere o método de “tentativas e erros”, pela formulação de hipóteses testáveis independentemente.<sup>2</sup>

Por outro lado, não se pode deixar de considerar que existe o que se tem denominado certo para efeitos práticos, que é exatamente o que, em face das divergências suscitadas por quem sustenta opiniões diversas, é afirmado pelo órgão ao qual o sistema jurídico confere competência para decidir em última instância. Em síntese, o certo para efeitos práticos é o afirmado pelo Superior Tribunal de Justiça, apreciando divergências suscitadas em face das leis, e pelo Supremo Tribunal Federal, apreciando divergências suscitadas em face da Constituição Federal.

Infelizmente, porém, no tema que vai ser estudado neste pequeno artigo nem ao menos o certo para efeitos práticos pode-se encontrar, pois se constatam sérias incoerências em decisões do Supremo Tribunal Federal e também em decisões do Superior Tribunal de Justiça.

## 1 O Direito e os valores segurança e certeza

O Direito tem como objetivo fundamental a preservação de valores, entre os quais se destacam a Justiça e a *SEGURANÇA*.

Aliás, há quem afirme ser a *segurança* o valor fundamental do jurídico, superando o próprio valor *justiça*. Oscar Tenório, por exemplo, invoca a doutrina de Recasens Siches para afirmar que:

O direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à idéia de justiça.

Surgiu para fornecer *segurança e certeza* à vida social. Esta função do direito existe no regime

---

<sup>1</sup> HUME, David. **Tratado da natureza humana**. 2. ed. rev. e ampl. Tradução de Débora Donowski. São Paulo: UNESP, 2009. p. 19-20.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** – uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 86.

tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito.<sup>3</sup>

Já se escreveu vários textos tratando da segurança jurídica, um dos quais está na revista da FESDT nº 5, *Segurança Jurídica e a Questão da Hierarquia da Lei Complementar*, cujo item 1 destaca a segurança jurídica como valor a ser preservado pelo Direito.

Infelizmente, no Brasil, em matéria tributária, o valor “segurança” é prejudicado, tanto pela enorme complexidade da legislação como pelas frequentes alterações introduzidas na mesma a cada dia. E, ainda, pelas incoerências que podem ser vistas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pode-se registrar incoerências no que diz respeito ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

O art. 152 da Constituição Federal estabelece que “[...] é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” E o Supremo Tribunal Federal aplicou esse dispositivo para considerar inconstitucional a alíquota do IPVA incidente sobre automóveis importados. E disse claramente que “[...] o tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação”<sup>4</sup>.

Entretanto, em relação ao ICMS o STF admitiu a cobrança, pelo Estado do São Paulo, de ICMS sobre a importação mediante contrato de *leasing*, quando a Lei Complementar nº 87 exclui expressamente esse imposto das operações de *leasing*.

Também na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pode-se registrar incoerências que contribuem para a insegurança jurídica. Quanto ao depósito judicial, quanto ao PIS/COFINS importação e quanto à questão de saber quem é o contribuinte, se a pessoa jurídica ou o estabelecimento.

Quanto ao depósito judicial, já se decidiu que esse não é despesa. Nesse sentido, tem julgado afirmando que os valores depositados judicialmente com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o art. 151, inciso II, do CTN, não refogem ao âmbito patrimonial do contribuinte, inclusive no que diz respeito ao acréscimo obtido com correção monetária e juros, constituindo-se assim fato gerador do imposto de

---

<sup>3</sup> TENÓRIO, Oscar. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 193.

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE 367.785-3/RJ, Segunda Turma, rel. Min. Eros Grau, julgado em 09/05/2006. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais/ABDT, n. 69, jul./ago. 2006. p. 301.

renda e da contribuição social sobre o lucro líquido<sup>5</sup>. Entretanto, também já decidiu em sentido oposto, quando isso se fez necessário para favorecer a Fazenda Pública<sup>6</sup>. Quando essa quer tributar o rendimento produzido pelos depósitos, pode tributar porque esses pertencem ao contribuinte, mas quando o contribuinte pretende utilizar o valor depositado para fazer um pagamento com vantagem, como um parcelamento com redução de encargos, não pode fazer porque os depósitos não lhe pertencem.

Quanto ao PIS/COFINS importação, para afastar a isenção dada aos produtos aduaneiros decidiu que são produtos internos<sup>7</sup>. Entretanto, quando o produto interno passa a ser isento, e se pleiteia a isenção do PIS/COFINS para produtos oriundos do Mercosul, o Superior Tribunal de Justiça afirmou que PIS/COFINS importação são tributos aduaneiros que não podem ter o mesmo tratamento dado ao PIS/COFINS internos<sup>8</sup>.

E, ainda, quanto à questão de saber quem é o contribuinte, se a pessoa jurídica ou o estabelecimento, decidiu que a matriz não tem legitimidade ativa na ação de repetição do indébito de tributo pago pela filial<sup>9</sup>. Entretanto, em execução fiscal decidiu em sentido oposto, ao argumento de que matriz e filial são partes da mesma pessoa jurídica<sup>10</sup>.

Ressalta-se que, embora o objetivo visado com as frequentes alterações em nossa legislação tributária seja aumentar a arrecadação, como tais alterações geram insegurança, invertem esse objetivo. Muitos empresários não se estabelecem no Brasil por conta dessa insegurança.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 769.483/RJ**, Segunda Turma, rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/05/2008. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true). Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>6</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.251.513/PR**, Primeira Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10/08/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>7</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.002.069/CE**, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, julgado em 22/04/2008. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>8</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.437.172/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/04/2016. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201100484180&dt\\_publicacao=02/05/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201100484180&dt_publicacao=02/05/2016). Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>9</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.283.387/RS**, Decisão Monocrática, Min. Humberto Martins, julgado em 18/11/2011. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201102212043&dt\\_publicacao=22/11/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201102212043&dt_publicacao=22/11/2011). Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>10</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.355.812/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19/02/2013. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201202490963&dt\\_publicacao=22/02/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201202490963&dt_publicacao=22/02/2013). Acesso em: 10 abr. 2019.

## 2 Recente manifestação da Receita Federal sobre solução de divergência

Tem-se afirmado que o Estado, como o maior titular de poder no mundo, não se submete ao Direito, sendo um contumaz descumpridor das regras jurídicas. Evidente e indiscutível exemplo disso pode ser visto no art. 212 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

E em comentário a esse dispositivo do Código Tributário Nacional, destaca-se:

O descumprimento desse dever apenas confirma que o Estado é na verdade um contumaz violador da lei. É um exemplo inconfundível dessa conduta ilícita, que demonstra de modo eloquente e incontestável que temos razão quando, em diversas oportunidades, temos afirmado que o Poder Público geralmente não tem nenhum respeito pelos direitos do cidadão, atitude que se explica por ser o sistema normativo um sistema de limites, qual nenhum governante quer submeter-se.

A consolidação das leis de cada tributo em texto único é uma necessidade indiscutível. É o mínimo que o Poder Público fará para minimizar os efeitos negativos da inflação legislativa que a rigor impede o contribuinte de conhecer os seus deveres tributários.<sup>11</sup>

Essa atitude reprovável do Estado é a única explicação possível para o censurável efeito retroativo que dizem será dado à nova interpretação, adotada em uma solução de divergência que se deu 7 anos depois de uma outra solução de divergência.

A divergência entre agentes públicos na solução de consultas fiscais deixa evidente a complexidade de nossa legislação tributária, gerando insegurança para o contribuinte. Se mesmo os agentes fiscais, que têm na legislação tributária o objeto de suas atividades, não a conhecem e por isso mesmo divergem na sua interpretação, o contribuinte, para quem a legislação tributária é apenas uma entre várias outras das quais se ocupa em suas atividades, tem razões de sobra para se sentir inseguro no cumprimento da legislação tributária.

Entretanto, mesmo sendo extremamente difícil interpretar a legislação tributária, nada explica o efeito retroativo à solução de divergências, pois a irretroatividade das normas jurídicas em geral é indispensável à segurança jurídica. Neste sentido já se escreveu:

---

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. III. p. 921.

A irretroatividade das normas jurídicas em geral é da essência do Direito. É um instrumento absolutamente indispensável para a preservação da segurança, que é, sem dúvida alguma, um dos valores essenciais à idéia de Direito.

Em outras palavras, a segurança é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, é referida como os elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço.<sup>12</sup>

Assevera Radbruch: “Podemos resumir o nosso pensamento dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*.”<sup>13</sup>

No mesmo sentido, acrescenta-se:

Podemos dizer com toda certeza que a irretroatividade das normas jurídicas, como princípio, é o mínimo que se pode pretender em matéria de segurança. Se as normas jurídicas em geral pudessem retroagir, a insegurança seria absoluta. Insuportável. Por isso mesmo insistimos em afirmar que a irretroatividade das normas jurídicas como princípio faz parte da própria essência do Direito. Aliás, há quem assevere ser a segurança o valor fundamental do jurídico, superando o próprio valor *justiça*.<sup>14</sup>

Oscar Tenório, por exemplo, invoca a doutrina de Recasens Siches para ressaltar que o direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à ideia de justiça. Surgiu para fornecer *segurança* e *certeza* à vida social. Essa função do direito existe no regime tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito.<sup>15</sup>

O Direito corporifica e realiza os valores da humanidade, entre os quais se destaca o da segurança, indispensável mesmo para a realização de todos os demais; indispensável à própria ideia de Estado de Direito, sendo certo que a retroatividade da lei poderia ser encarada como contradição ao Estado consigo próprio, pois que, se de um lado ele faz repousar a estabilidade das relações e direitos sobre a garantia e proteção das leis que ele próprio emana, de outro lado ele mesmo não pode retirar essa estabilidade com a edição de leis retroativas.

Na primorosa lição de Recasens Siches, acolhida por José Luís Shaw, transcrita e traduzida por Maria Luíza Pessoa de Mendonça em sua excelente monografia sobre o tema:

---

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 57.

<sup>13</sup> RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. 5. ed. Tradução do Prof. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974. p. 162.

<sup>14</sup> MACHADO, op. cit., p. 58.

<sup>15</sup> TENÓRIO, Oscar. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 193.

Se nos perguntamos por que e para que os homens estabelecem o Direito e tratamos de descobrir o sentido germinal do Direito a fim de apreendermos a sua essência, dar-nos-emos conta de que a motivação radical que determinou a existência do Direito não deriva das altas regiões dos valores éticos superiores, senão de um valor de categoria inferior, a saber: da segurança na vida social. O Direito surge, precisamente, como instância determinante daquilo que o homem tem que se ater em suas relações com os demais: certeza, mas não só certeza teórica (saber o que deve fazer) senão também certeza prática, quer dizer, segurança, saber que isto tenderá forçosamente a ocorrer porque será imposto pela força, se preciso for, inexoravelmente.<sup>16</sup>

Cuida-se, aliás, de um princípio da mais fácil compreensão. Se o legislador pudesse editar leis retroativas, ninguém saberia mais como se comportar porque deixaria de confiar na lei, que a qualquer momento poderia ser alterada com reflexos nos fatos ocorridos, tornando-se dessa forma praticamente inexistente o padrão do certo e do errado. Pode-se, por isto mesmo, com Vicente Ráo, sustentar que o princípio da irretroatividade atende à necessidade essencial do próprio ser humano:

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não pudesse julgar seguro nem sequer quanto a sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.<sup>17</sup>

É por essa razão que os sistemas jurídicos dos países civilizados consagram o princípio da irretroatividade das leis. “As leis, como regra fundamental, não retroagem, porque só assim os direitos e situações gerados na vigência delas gozam de estabilidade e segurança.”<sup>18</sup>

Como forma de garantir a estabilidade das relações jurídicas, o princípio da irretroatividade há de ser universal. Editada uma lei, sem referência expressa à sua aplicação ao passado, certamente só ao futuro será aplicável. E se o legislador pretender disciplinar

---

<sup>16</sup> SHAW, José Luís *apud* MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. **O princípio constitucional da irretroatividade da lei**: a irretroatividade da Lei Tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 63.

<sup>17</sup> RÁO, Vicente. O direito e a vida dos direitos, *apud* BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 216.

<sup>18</sup> LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 28. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1986. p. 143.

fatos ocorridos, o que excepcionalmente pode fazer, terá de respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, porque no Brasil isso constitui expressa determinação constitucional

Seja como for, ninguém pode negar a importância da segurança na ideia de Direito, nem negar a importância da *irretroatividade* das normas jurídicas em geral como instrumento indispensável à segurança<sup>19</sup>

Assim, se a lei não pode retroagir, é evidente que uma nova interpretação dada a um dispositivo de lei também não retroage. Além disso, temos dispositivo expresso de lei vedando a aplicação retroativa de novo entendimento adotado em solução de divergência. A denominada Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro estabelece:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

É indiscutível, portanto, que não se pode admitir a aplicação retroativa de nova interpretação dada à lei em solução de divergência, sobretudo quando já existia outra solução de divergência, oficialmente publicada.

### 3 **Garantia da irretroatividade**

Insiste-se em afirmar que a irretroatividade das regras jurídicas em geral é da própria essência do Direito, posto que o valor segurança jurídica restaria inteiramente destruído. E

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 57-60.

especificamente quanto à irretroatividade de nova interpretação, tema especificamente estudado neste artigo, há muito já se escreveu:

É importante observarmos que a lei veda expressamente a aplicação retroativa de nova interpretação que a Administração Pública venha a adotar de qualquer norma administrativa cuja aplicação lhe caiba fazer. Essa diretriz hermenêutica com certeza aplica-se também às normas tributárias, mas em qualquer caso essa irretroatividade deve funcionar como proteção ao particular, seja o contribuinte, seja o cidadão particular em geral, pois o princípio da irretroatividade das leis, em que se fundamenta, é uma garantia constitucional instituída para a proteção do particular contra o arbítrio da autoridade.

Temos afirmado repetidas vezes que as autoridades da Administração Tributária, como quaisquer titulares de poder, buscam sempre contornar os limites que a ordem jurídica lhes impõe. E não raramente o legislador, em troca de favores do governo, curva-se aos desejos dessas autoridades, em detrimento do verdadeiro interesse público que consiste no respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos. A Lei Complementar nº 118/2005 nos oferece um interessante exemplo de situação na qual, com o apoio do legislador, autoridades da Administração Tributária pretenderam contornar limites postos pela jurisprudência no exercício do poder de tributar.

Estabeleceu interpretação para o art. 168 do Código Tributário Nacional, a dizer que no contexto desse dispositivo a extinção do crédito ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado. E determinou, quanto a essa interpretação, a observância da regra do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, vale dizer, determinou a sua aplicação retroativa. Ocorre que no caso já o dispositivo fora objeto de interpretação posta em jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, de sorte que, a rigor, não se pode falar de lei interpretativa. O que se tem, no caso, é uma alteração do disposto no art. 168 do Código Tributário Nacional, que passa a considerar como marco inicial do prazo nele referido o pagamento, em vez da extinção do crédito tributário. E sem qualquer possibilidade de aplicação retroativa.<sup>20</sup>

Admitir-se a retroatividade de qualquer lei que o legislador batize como expressamente interpretativa seria colocar nas mãos do legislador um instrumento para violar a garantia constitucional, que a rigor integra a própria essência do Direito, na medida em que preserva a segurança que, ao lado da justiça, cumpre ao Direito preservar como valores fundamentais da humanidade.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Veja-se sobre o assunto em: MACHADO, Hugo de Brito. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n 116, p. 52-68, maio 2005.

<sup>21</sup> Id. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. II. p. 130-131.

Como se vê, a irretroatividade é uma garantia fundamental do cidadão.

Resta-nos então saber o que pode o contribuinte fazer se vier a se confirmar a pretensão da Fazenda Pública de aplicar retroativamente o novo entendimento, firmado em Solução de Divergência, e assim exigir diferença de tributo e aplicar penalidade a quem vinha adotando o entendimento preconizado em solução de divergência ou em solução de consulta anterior.

#### 4 **O que o contribuinte poderá fazer**

Se o contribuinte vinha adotando o entendimento expresso em Solução de Divergência, ou em Solução de Consulta Fiscal, não poderá ser onerado com a exigência de diferença de tributo, muito menos com penalidades. Mesmo que não seja ele o consulente, pois estará amparado pela isonomia, que garante a todos tratamento igual.

Assim, a questão que se coloca consiste em saber o que poderá fazer o contribuinte, na hipótese de sofrer autuação cobrando diferença de tributo ou multa relativamente a período anterior à nova Solução de Divergência. Em outras palavras, a questão que se coloca consiste em saber se quem vinha cumprindo a legislação tributária segundo o entendimento adotado na Solução de Divergência anterior, agora, em face da nova Solução de Divergência, vai ter de pagar eventuais diferenças. E a nosso ver a resposta a essa questão só pode ser negativa, posto que em face do princípio da irretroatividade nem uma lei que agrava o ônus tributário pode retroagir.

Em sendo assim, um auto de infração que venha a ser lavrado contra o contribuinte que não se submeteu a esse efeito retroativo, constituirá flagrante ilegalidade, capaz de ensejar a responsabilidade pessoal do agente fiscal que o lavrou, pelos prejuízos dele decorrentes.

É certo que o agente fiscal pode se livrar dessa responsabilidade. Sobre o tema, aliás, já se escreveu:

Realmente, o agente fiscal de tributos pode livrar-se da responsabilidade pessoal na sua atuação, fazendo somente o que lhe é determinado ou autorizado por autoridades superiores. Assim, não se pode dizer que agiu com culpa ou dolo, pois simplesmente cumpriu as instruções de seus superiores.

Nos casos de dúvida a respeito do que deve fazer em determinada situação, o agente fiscal pode pedir orientação à autoridade superior, à qual esteja subordinado, e assim, agindo com fundamento na orientação recebida, não será pessoalmente responsável por eventual dano que venha a causar ao contribuinte. Essa responsabilidade será da autoridade que lhe deu a orientação, sem prejuízo, é claro, da responsabilidade da Administração Pública, que independe de dolo ou culpa.

Assim, se o agente fiscal, dispondo dos meios para livrar-se da responsabilidade, mesmo assim atua de forma a causar danos ao contribuinte, assume então a responsabilidade pessoal pelos danos que causar ao contribuinte e poderá, por isto, ter contra ele promovida ação cobrando a correspondente indenização.<sup>22</sup>

Não se deve cobrar a indenização do Estado, mas do agente público. Tanto a execução contra a Fazenda Pública é difícil, a depender do malsinado precatório, como porque a ação contra o Estado, mesmo julgada procedente, e mesmo que o contribuinte receba a indenização correspondente, não produzirá o efeito de desestimular o agente fiscal de praticar o arbítrio.

### Referências

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** – uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRASIL Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 769.483/RJ**, Segunda Turma, rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/05/2008. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true). Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.002.069/CE**, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, julgado em 22/04/2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.251.513/PR**, Primeira Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10/08/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.283.387/RS**, Decisão Monocrática, Min. Humberto Martins, julgado em 18/11/2011. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201102212043&dt\\_publicacao=22/11/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201102212043&dt_publicacao=22/11/2011). Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.355.812/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19/02/2013. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201202490963&dt\\_publicacao=22/02/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201202490963&dt_publicacao=22/02/2013). Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.437.172/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/04/2016. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201100484180&dt\\_publicacao=02/05/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201100484180&dt_publicacao=02/05/2016). Acesso em: 10 abr. 2019.

---

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte** (uma arma contra o arbítrio do fisco). São Paulo: Malheiros, 2017. p. 86.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE 367.785-3/RJ**, Segunda Turma, rel. Ministro Eros Grau, julgado em 09/05/2006. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais/ABDT, n. 69, jul./ago. 2006.

HUME, David. **Tratado da natureza humana**. 2. ed. rev. e ampl. Tradução de Débora Donowski. São Paulo: UNESP, 2009.

LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 28. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n 116, p. 52-68, maio 2005.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. III.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. II.

\_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte** (uma arma contra o arbítrio do fisco). São Paulo: Malheiros, 2017.

MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. **O princípio constitucional da irretroatividade da lei**: a irretroatividade da Lei Tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. 5. ed. Tradução do Prof. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974.

TENÓRIO, Oscar. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.

# Meios alternativos de resolução de conflito no Direito Tributário

Max Möller\*

---

**Resumo:** O presente artigo trata das possibilidades de utilização de meios alternativos no direito tributário. A origem legal da obrigação tributária tem levado à orientação de que tal ramo do direito estaria fora do alcance da composição. O presente texto foca na interpretação como modo de composição da obrigação tributária como espaço de atuação dos meios de resolução de conflitos. Outrossim, revisita temas como a indisponibilidade do interesse público.

**Palavras-chave:** Legalidade. Conciliação. Interesse público. Obrigação tributária. Meios alternativos de resolução de conflitos. Indisponibilidade.

---

## Introdução

Com o advento do Novo Código de Processo Civil brasileiro restou inaugurada uma nova lógica acerca da postura processual das partes em relação aos litígios. Há uma evidente preocupação do legislador processual – que traduz o sentimento da comunidade jurídica – no foco à prevenção de conflitos. De um lado, através de soluções que incluam a adesão das partes à solução das lides, erigindo institutos como mediação, arbitragem e conciliação como meios importantes de resolução de conflitos. De outro, através de um necessário aumento dos custos do processo, buscando frear a cultura da demanda, ao mesmo tempo em que se incentiva a composição. Conforme Luis Guilherme Bondioli:

O legislador conferiu papel de destaque a duas técnicas de solução de controvérsia, quais sejam, a conciliação e a mediação, com o escopo de estimular o fim mais célere do litígio e consequentemente do processo.<sup>1</sup>

À parte disso, há uma perceptível perda de confiança dos jurisdicionados em relação à demora e à qualidade das decisões judiciais, o que gera um alto grau de insatisfação com a espera pela solução – muitas vezes incerta e oscilante – do pronunciamento judicial. No direito tributário, onde frequentemente envolvidas matérias técnicas e altamente complexas, não é raro que o exíguo debate processual proporcionado pelas vias ordinárias do processo não gere, em um bom número de casos, a solução mais adequada. Por fim, a oscilação das

---

\* Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, Doutor em Direito pela Universidade de Burgos – Espanha.

<sup>1</sup> BONDIOLI, Luis Guilherme Aidar. Do processo de conhecimento de do cumprimento de sentença. *In*: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (Coord.). **Breves comentários ao novo Código de Processo Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 812-832.

decisões e critérios nem sempre coerentes acabam gerando confusão e um aumento no número de demandas, com critérios nem sempre isonômicos aos contribuintes.

Caso clássico de aplicação de tais critérios indeterminados e inesperados tem-se, por exemplo, o recente julgamento do RE 593.849/MG. No referido julgado, que alterou interpretação consolidada no Supremo Tribunal Federal sobre o direito ao ressarcimento das operações com saída à menor que o preço estimado na substituição tributária, restou assentado que o novo entendimento “[...] equivale a uma norma jurídica nova e, portanto, somente deverá atingir fatos geradores ocorridos após a presente decisão, ressalvadas os processos judiciais pendentes”<sup>2</sup>. Sendo assim, o Tribunal, diante de alteração de posicionamento, premiou unicamente àqueles que não acatavam suas decisões, privando os contribuintes que resolveram seguir a orientação do Supremo do direito ao ressarcimento.

Diante desse cenário e com inúmeros exemplos envolvendo a aplicação de critérios de coerência altamente questionáveis nas decisões – as quais repercutem diretamente nas relações de concorrência – parece que o âmbito tributário seria campo fértil para a solução de conflitos através de meios alternativos à jurisdição. Corpos técnicos qualificados por parte das administrações tributárias e a alta qualidade de doutrina e advocacia na matéria permitiriam discussões altamente qualificadas. Outrossim, o sistema fechado e coerente, com critérios de incidência baseados exclusivamente em regras, ao menos em tese poderia permitir uma maior determinabilidade sobre o conteúdo da norma, não tornando o direito tributário sujeito às infinitas possibilidades interpretativas oriundas da inclusão de princípios – nem sempre com a melhor técnica, diga-se – na formação das interpretações ou relações de validade entre normas.

Entretanto, ao se analisar a prática, verifica-se exatamente o contrário. Ainda que se possa contar com grandes avanços em relação às possibilidades de mediação, arbitragem e conciliação envolvendo a Administração Pública, é possível observar que o grande impasse no complemento desses projetos ocorre exatamente na área tributária. E o fenômeno, diga-se, não se restringe a projetos implementados, mas também alcança o âmbito doutrinário.

Ainda pior que isso, a implementação dos novos métodos de solução de conflitos pelo Código de Processo Civil ainda não permeou a cultura de antagonismo consolidada no processo administrativo tributário, seja no âmbito da constituição inicial do crédito tributário, seja em momento futuro, nos julgamentos pelos tribunais de recursos fiscais. Tais foros –

---

<sup>2</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22295243/recurso-extraordinario-re-593849-mg-stf>. Acesso em: 15 abr. 2018.

extremamente úteis na redução de litígios e na qualificação do complexo processo de interpretação tributária –, parecem não estarem servindo para tal fim, mas como mero foro de desconstituição formal de autos de lançamento. No que se refere à qualificação da interpretação, garantidores de coerência ou mesmo de momentos de qualificação da prova (que poderia ser adiantada ao judicial, eis que produzida sob ente com fé pública) há um profundo desagrado em relação a esses importantes órgãos da administração tributária. Exemplo clássico desse isolamento entre as instâncias de discussão e da falta de oxigenação da interpretação da Fazenda Pública – ou falta de atualização – é que muitos desses órgãos sequer contam com representantes da Advocacia Pública responsável pela revisão, defesa e cobrança judicial dos mesmos créditos quando judicializados. Há, ao contrário, resistência à presença de tais órgãos, que poderiam ao mínimo auxiliar a reduzir o conflito porquanto em permanente contato com as decisões judiciais envolvendo as matérias.

Isso, de certa forma, parece explicar a resistência ao diálogo em prol da constituição de uma melhor interpretação a partir de fatores “culturais”. Mesmo os administrativistas que ousam incorporar as inovações do Código de Processo Civil no sentido da solução alternativa de conflitos envolvendo a Administração Pública talvez se sintam ainda intimidados pela ritualística e formalidade do direito tributário.

De outro lado, a indisponibilidade do crédito tributário também é utilizada como forte argumento contra a utilização de conciliação, porquanto as partes envolvidas não teriam possibilidades de se manifestar sobre o crédito, cabendo apenas à lei fazê-lo.

Outra dificuldade apontada para a transação está no fato de a lei encontrar barreiras semânticas, não conseguindo alcançar as situações específicas e pormenorizadas que envolvem as negociações em processos de conciliação. Daí a pouquíssima utilização da transação em matéria tributária e a preferência de, ao invés da solução partir do caso concreto, ser aplicada de maneira geral através de benefícios fiscais como anistias acompanhadas de moratórias. Assim, resolve-se a discussão: sem enfrentá-la de frente.

Pois parece mais que chegada a hora de enfrentar o argumento de impossibilidade de juízos de conciliação em matéria tributária por envolverem necessariamente juízos de disponibilidade contrários à formação da referida obrigação. Conforme se entende, esse constitui um mito que deve ser trazido à luz, a fim de que possa ser analisado com maior detalhamento.

## 1 Novo CPC – nova perspectiva

Quando se trata de medidas alternativas de solução de conflitos, não se pode jamais deixar de ter em conta as profundas inovações e reflexões trazidas pelo Código de Processo Civil. Muito embora alguns ainda pareçam oferecer certa resistência à necessidade de reformulação de todo o contencioso administrativo para adaptá-lo à nova lógica do CPC em vigor, não se pode negar ao menos a influência da norma processual civil no direito tributário. Afinal, toda a discussão judicial envolvendo matéria tributária passa, necessariamente, pela regulação do Código de Processo Civil.

Esse novo modelo, já em seu início, deixa bastante claro que os meios alternativos de solução de conflitos deixam talvez de ser “alternativos”, pois passam a ser obrigatórios. Ao menos constitui dever das partes a submissão aos procedimentos de solução de conflitos, seja pela conciliação, mediação ou arbitragem. Essas são portas pelas quais as partes necessariamente terão que passar, conforme norma cogente prevista no artigo 334 do CPC.

Se se transporta essa nova lógica para o âmbito tributário, observa-se que o Fisco, em sua condição de Estado, deve duplamente observar uma maior capacidade de ouvir as razões do contribuinte para que, se for o caso, possa adequar sua pretensão inicialmente firmada. Vê-se que o Estado não se sujeita ao CPC apenas na condição de parte, mas também na condição de promotor da solução de conflitos através de meios alternativos. Nesse sentido disposição expressa no parágrafo 2º do artigo 3º do CPC, o qual determina que “[...] o Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.”

Tem-se o entendimento de que não há como negar aplicação a tal determinação, inclusive no âmbito administrativo. Afinal, não parece aceitável que o Estado possa exigir dos cidadãos, mas não aplicar a si próprio as diretrizes legais.

A nova forma de gestão de conflitos trazida pelo CPC constitui uma nova forma de conceber a solução judicial de conflitos, uma vez que permite às partes, inclusive, definir o que será ou não objeto de apreciação pelo Magistrado. Possível, por exemplo, acordarem sobre a utilização e suficiência da prova já produzida em processo administrativo para apreciação judicial, acordar parcialmente sobre os pontos controvertidos da lide etc. Enfim, observa-se que o acordo – ou ao menos a abertura à exposição das razões das partes – permite ganhos expressivos em tempo processual, bem como possibilita eliminar questões acessórias e objetivar os pontos controversos. Afinal, atualmente – e principalmente no âmbito tributário –, não é raro encontrar decisões que acabam gerando o caos, não beneficiando nem o Fisco nem o contribuinte, geradas exatamente pela falta de compreensão da questão posta em discussão.

Outrossim, destacam-se os importantes incentivos trazidos pelo Código de Processo Civil ao papel das partes, as quais adquirem dever de colaboração, boa-fé processual fixada a partir de pontos objetivos de condutas, privilegiando a validade dos pontos pré-acordados. Há claramente um estímulo a que as partes encontrem uma solução, principalmente através da oitiva e da análise das razões da outra parte. Se tal norma é impositiva ao âmbito privado, que dizer da submissão da Administração, que tem como dever constitucional dar ouvidos – não apenas formal, mas materialmente – às razões do cidadão. E não parece haver qualquer razão para que tal lógica não seja aplicada ao direito tributário. Ao contrário, ante a complexidade do sistema tributário e da grande quantidade de atribuições transferidas ao contribuinte a partir de modelos de tributação por homologação, parece ser ainda mais premente esse canal de diálogo nos processos administrativos e judiciais em matéria fiscal.

## 2 Conciliação na Administração Pública – a indisponibilidade do interesse público

Quando se trata de medidas alternativas de solução de conflitos em matéria tributária, principalmente se invocados os termos transação, conciliação ou arbitragem em matéria fiscal, verifica-se uma enorme resistência doutrinária assim como de setores importantes dentro da administração tributária. E a grande barreira invocada consiste no apelo à quase sagrada “indisponibilidade do interesse público”. Entretanto, parece que se consolidou culturalmente a lógica de que indisponibilidade do interesse público quando se trata de matéria fiscal consiste na inalterabilidade do conteúdo econômico da dívida tributária.

Conforme esclarecem Danilo Garnica Simini, Lucas Pereira Araújo e Diego da Mata Borges:

Grande parte da doutrina e a também da jurisprudência dos Egrégios Tribunais pátrios, tradicionalmente, são resistentes no sentido de admitir a conciliação/transação em matéria tributária, pois a possibilidade de a Administração Pública transacionar em Juízo historicamente enfrentou barreiras quase que intransponíveis alicerçadas especialmente no princípio da indisponibilidade do interesse público.<sup>3</sup>

A questão é: no que consiste, efetivamente, o interesse público? Sua proteção poderia ser confundida ou reduzida à mera indisponibilidade? Quando se depara com parâmetros irrisórios de cobrança judicial<sup>4</sup>, seria de interesse público a manutenção de montanhas de

---

<sup>3</sup> SIMINI, Danilo Garnica, ARAÚJO, Lucas Pereira, BORGES, Diego da Mata. Análise da conciliação em matéria tributária à luz da indisponibilidade do interesse público. *NUCLEUS*, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 241-252, abr. 2015. p. 248.

<sup>4</sup> Que fique claro, cuja explicação é algo bem mais complexo que a simples atribuição às equipes de cobrança,

créditos tributários não pagos, inclusive classificados como cobrança inviável? Não seria do interesse público a criação de medidas alternativas visando receber parte de créditos considerados inviáveis, ainda que em valores inferiores, diante de sua classificação em escalas de viabilidade de cobrança?

Parece que, efetivamente, é mais do que tempo de se adotar posturas mais realistas e menos formais no que se refere ao crédito tributário em cobrança, admitindo que sua classificação de viabilidade possa ter efeitos econômicos. Do mesmo modo, absorver no direito tributário as novas formas de solução de conflitos que trabalham com a lógica de que as partes podem possuir parcial razão em seus litígios, os quais podem ser eliminados através de acordos. Em suma, assumir as patologias do crédito tributário e incluir a eficácia da cobrança em juízos claros e transparentes de viabilidade. E que, sim, esses podem importar, por razões técnicas, em alteração de valores de cobrança, conforme o nível de patologia do crédito. Da mesma forma, a consideração da possibilidade de que o contribuinte pode ter razão – parcial ou total – deve ser verificada para evitar a perpetuação de demandas e o estímulo ao cumprimento voluntário da obrigação. Nenhum desses casos, parece, violaria o interesse público.

Se for observado o ordenamento jurídico, pode-se verificar que a questão da forma de interpretação da indisponibilidade do interesse público é muito mais cultural que propriamente jurídica. Conforme esclarece Heleno Taveira Torres, em artigo referência sobre o tema, “[...] são muitos obstáculos teóricos e culturais a superar, tendo em vista valores que merecem novos sopesamentos [...]”<sup>5</sup>.

A questão envolvendo a indisponibilidade do interesse público não pode implicar interpretação simplista no sentido de inalterabilidade eterna do crédito tributário. Não há, no ordenamento, vedação expressa a tal, sendo plenamente possível ao legislador estabelecer critérios legais visando a cobrança baseada em critérios próprios de viabilidade, inclusive conforme o princípio constitucional da eficiência. Conforme Torres:

No Brasil, onde a Constituição Federal discrimina competências prévias, prescrevendo os tributos que cada pessoa pode criar, isso permitiria vislumbrar uma indisponibilidade absoluta da competência tributária; mas não do “crédito tributário” – previsto em lei – que pode ser disponível para a Administração, segundo os limites estabelecidos pela própria lei, atendendo a

---

uma vez que o problema tem causas bem mais profundas que esta, já que se trata de crédito com patologia gravíssima.

<sup>5</sup> TORRES, Heleno. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 12 abr. 2017.

critérios de interesse coletivo, ao isolar (a lei) os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, bem como de resolução de conflitos, guardados os princípios fundamentais, mui especialmente aqueles da igualdade, da generalidade e da definição de capacidade contributiva.<sup>6</sup>

Se for analisado o ordenamento jurídico, especificamente no âmbito tributário, pode-se verificar que se convive com uma série de conceitos jurídicos que remetem à técnica a definição de seu conteúdo, sem que isso possa violar a indisponibilidade do interesse público. Convive-se, por exemplo, com critérios técnicos como de “valor venal”, “preço de mercado”, “valor de terra nua”, “seletividade”, “essencialidade”, que muito bem podem servir para interpretações técnicas sem que seja necessário afrontar a indisponibilidade do interesse público. Se assim for feito, por que não fazer o mesmo em relação a conceitos técnico-jurídicos como os de “crédito viável e inviável” ou de “justo receio de sucumbência ante a orientação dos tribunais”.

Parece mais do que tempo de se permitir que o ordenamento tributário absorva critérios que acolham a prevenção e solução de conflitos e, na parte da cobrança da dívida ativa, propiciem negociações que considerem a viabilidade dos créditos em execução. Evidentemente, com critérios definidos em lei, mas a partir de análises de casos concretos. Essas, diga-se, bem mais de acordo com a indisponibilidade do interesse público que as generosas anistias de caráter geral, sem qualquer critério, frequentemente concedidas sob o argumento de incremento de arrecadação.

### 3 A conciliação em matéria tributária

Mesmo ante todo o incentivo trazido pelo CPC e após práticas exitosas no âmbito da utilização da conciliação na própria administração pública, verifica-se ainda uma forte resistência com a utilização do instituto da conciliação no direito tributário. Tanta que não são poucos a sustentarem a incompatibilidade do modelo de conciliação com a matéria fiscal. Entretanto, parece não haver local mais próprio a juízos de conciliação dentro da Administração Pública que o direito tributário, conforme se passará a demonstrar.

Inicialmente, deve ser considerado que desde sua vigência, de mais de 50 anos, o Código Tributário Nacional prevê, no seu artigo 171, instituto similar à conciliação, qual seja o instituto da transação, como forma de extinção do crédito tributário. No modelo do CTN há

---

<sup>6</sup> TORRES, Heleno. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 12 abr. 2017.

previsão para que a lei faculte casos onde se possa pôr termo a litígios tributários através de transação, a qual implica concessões mútuas entre Administração e contribuinte.

Se analisada a prática jurídica, é possível observar que o instituto nunca teve grande utilização porquanto haveria a necessidade de a lei fixar exatamente os termos em que a Administração poderia ceder, ante o crédito tributário definitivamente constituído. Ademais, da previsão da particularidade, algo difícil em termos de legislação geral, obviamente deveria ser respeitada a isonomia. Mais que isso, geralmente os problemas de litígio eram diagnosticados em um período bem anterior ao da previsão geral pela legislação. E, por mais moroso que fosse o Poder Judiciário, ainda restava difícil que a solução legislativa viesse antes da coisa julgada ou do estabelecimento de um precedente: o que tornava desinteressante o acordo para a parte beneficiada pela decisão judicial.

Entretanto, temos que há necessidade de verificação de importantes variáveis que nunca fizeram parte das práticas de transação. Essas variáveis fazem parte tanto da atualização jurídica (CPC) e remodelação dos processos de autocomposição, quanto podem estar relacionadas à incorporação de critérios de eficiência na cobrança da dívida ativa ou no estabelecimento de uma forma mais cooperativa e de entendimento nas relações entre Fisco e contribuinte. Essa última, com grande destaque ao momento do lançamento e fixação do entendimento administrativo, que pode, por fatores externos, sofrer alterações.

Sendo assim, dividem-se em duas as possibilidades de conciliação em matéria tributária, que partem de pressupostos distintos, as quais passamos a expor.

### 3.1 A conciliação na execução

Se considerado o modelo atual de cobrança na execução fiscal, observa-se um sistema que beira a falência. Possui-se uma norma regulamentar que se propõe a garantir um processo célere de cobrança dos créditos fiscais editada em 1980, enquanto o processo de execução comum é regulado pelo Código de 2015.

O sistema de execuções fiscais possui índices de recuperação que, no caso da União, por exemplo, não alcança 1% do passivo em cobrança. De outro lado, os processos de cobrança fiscal federal representam 53,6% dos processos em trâmite na Justiça Federal<sup>7</sup>. Se considerada

---

<sup>7</sup> QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada.** Estudo técnico, Câmara dos Deputados, Distrito Federal, 2016. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet). Acesso em: 12 abr. 2017.

a Justiça Estadual, utilizando como exemplo o Estado de São Paulo, os executivos fiscais representam 37% dos processos em curso.

Outrossim, revelam baixíssimos índices de recuperação, motivados principalmente pelo longo decurso temporal entre o fato gerador e a efetiva cobrança judicial do tributo, normalmente intermediada por um processo frustrado de cobrança administrativa. Os créditos objeto de execuções fiscais novas, portanto, já sofreram de dupla inadimplência prévia. Na análise de Jules Michelet: “A distância temporal entre o lançamento e execução favorece o desfazimento do patrimônio do devedor, reduzindo substancialmente as chances de sucesso na execução”<sup>8</sup>.

Entretanto, o grande problema envolvendo as execuções fiscais talvez esteja num outro indicador, que afeta consideravelmente os índices de recuperação, embora não esteja diretamente ligado à arrecadação. Trata-se do chamado “índice de congestionamento”. Esse índice refere-se ao número de processos extintos em relação ao número de novas execuções. No Brasil, consideradas Justiça Federal e Estadual, gira em torno de 90%. Isso significa que a cada 10 novas execuções fiscais apenas uma é extinta no mesmo período. Indica, portanto, que o problema está longe de acabar. Ao contrário.

Mas se consideradas as execuções fiscais em curso, observa-se que apenas 15% alcançam a penhora, somente 2,6% realizam leilão e apenas 0,2% são satisfeitas pelo produto da arrematação.

Logo, ademais de um sério problema de contingenciamento, o qual evita que bons processos sejam julgados, também não se verifica um sucesso na vida útil desses processos que tramitam em média por 10 anos.

Não é raro, outrossim, que todos os processos de execução fiscal tenham tratamento similar, sem a adoção de prioridades e utilização de modelos adequados e planejados de cobrança. Apenas atualmente tem se verificado planejamento e cortes no ajuizamento, com a utilização de medidas alternativas de cobrança. Apenas para exemplificar, no âmbito federal, apenas 0,93% dos devedores, os quais constituem o grupo classificado como “Grandes Devedores”, são responsáveis por 75% do passivo tributário em cobrança.

Assim, uma série de esforços vem sendo empreendidos no caminho da desjudicialização da execução fiscal, tal como o protesto de CDA, incrementando fortemente a cobrança

---

<sup>8</sup> QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal**: eficiência e experiência comparada. Estudo técnico, Câmara dos Deputados, Distrito Federal, 2016. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet). Acesso em: 12 abr. 2017.

administrativa ou o PL 2412/2012, que trata efetivamente da desjudicialização da execução fiscal, adotando um modelo similar ao adotado pelo Chile, onde apenas o contencioso seria judicializado.

Ocorre que grande parte desse passivo, conforme visto, sofreu fortemente pela ação do tempo, possuindo uma constatada ineficácia na cobrança do crédito. Aliás, o tempo constitui um poderoso agente na ineficácia das execuções fiscais, porquanto o devedor que movimentou a economia fazendo incidir a norma tributária pelo fato gerador geralmente não é mais o mesmo quando do momento da expropriação. Não possui mais o patrimônio, as condições econômicas e tampouco a intimidação de uma falta de certidão. Isso quando ainda existe. Prova disso é que o percentual de extinção de execuções por prescrição e decadência (36,8%) supera consideravelmente o por pagamento (25,8%).

Dessa forma, há que se ter em mente a viabilidade da cobrança não apenas para fins de gestão das prioridades do Fisco, mas para o trato dos processos de execução fiscal, visando ao menos contemporizar os índices de congestionamento, os quais já atingem patamares alarmantes.

Há algumas atitudes isoladas nesse sentido, tal como se pode destacar a extinção de execuções por inviabilidade de cobrança utilizada no Estado do Rio Grande do Sul. Tal possibilidade, instituída pela Lei Estadual nº 13.591/10, permite que os Procuradores do Estado desistam de execuções fiscais consideradas inviáveis, através de conceitos estabelecidos em lei e complementadas por normativa interna. Logo, não havendo possibilidade de êxito, é possível desistir da ação judicial de expropriação de bens. Nada mais óbvio, diga-se, uma vez que carece de efetividade manter-se a pretensão executória integral quando não há bens a expropriar.

Ocorre que, embora se verifique a possibilidade de desistir da cobrança ante a ineficácia aferida pela análise fática combinada com critério temporal, não se verificam no ordenamento políticas de redução do débito – a fim de viabilizar acordos – fundadas na análise de ineficácia da cobrança.

Tem-se tanto apreço à indisponibilidade do interesse público que se admite cobrar nada, mas jamais cobrar alguma coisa. Nessa linha, verifica-se um amplo espaço para o desenvolvimento de políticas de gestão dos passivos tributários fundados na combinação das variáveis tempo e viabilidade de cobrança.

Políticas de redução de débitos e incentivos ao pagamento fundadas em tais critérios, quais sejam, análise de qualificação do crédito, revelam-se muito mais justas e efetivas que os tradicionais planos de recuperações fiscais fundados em anistias indiscriminadas, onde não se

considera a capacidade do devedor, sendo indiscriminadamente concedidas. No modelo da prática atual, permitem que aqueles que possuem capacidade econômica de ser expropriado paguem quantias com anistia, mantendo apenas os processos de cobrança inviável nas cartelas de cobrança.

Entende-se que a mudança para um critério técnico, o qual leve em conta a classificação do crédito em cobrança, permite atingir resultados bem mais interessantes economicamente, com resultados importantes na redução do contingenciamento. Mais que isso, serve para construir uma cultura de recuperação fiscal com critérios mais direcionados à viabilidade, bem como economicamente mais justos.

### 3.2 A conciliação na incidência

Outra aplicação da conciliação em matéria tributária – certamente mais polêmica e complexa – é a relativa à forma de fixação da “vontade” administrativa nas relações de incidência.

Inicialmente, deve-se considerar que, efetivamente, a obrigação tributária depende exclusivamente de lei. Ou seja, somente a lei poderá, dentro dos limites de competência, estabelecer os critérios de incidência nas situações fato, definindo as situações tributáveis. Logo, a definição da incidência constitui opção política sobre a qual somente o legislador poderá dispor.

Esse é, portanto, o processo de formação da obrigação tributária, adotada pelo Código Tributário Nacional. Isso, frise-se, em nada é alterado pela conciliação, ou seja, não é possível dispor sobre a hipótese de incidência através da conciliação.

Ocorre que a lei, por mais simples ou clara que seja, estará sempre sujeita à interpretação realizada pela autoridade autorizada para tal. E essa interpretação, diga-se, não se confunde com a essência da lei, mas a lei interpretada pelo agente fiscal, pelo Tribunal administrativo, pelo advogado público quando de defesa e ajuizamento. Essa mesma lei terá sua interpretação realizada pelo contribuinte. Somente no momento em que essas interpretações – de Fisco e contribuinte – não forem compatíveis, haverá o litígio. Pode-se dizer, portanto, que a lei estará à mesma distância, tanto para interpretação de Fisco como do contribuinte. O grande problema é que essas interpretações ocorrem por atos isolados, e raramente por construções conjuntas, onde ambas as partes previamente escutam e refletem sobre os argumentos da outra. E uma vez consolidada a interpretação da Administração tributária, dificilmente é alterada; salvo por decisão judicial.

E aqui talvez o grande espaço para atuação do procedimento de conciliação, com benefícios para ambas as partes. Vê-se que tal como consolidado na doutrina e no Código Tributário Nacional, o nascimento da obrigação tributária é algo automático e ideal. Depende, outrossim, de previsão expressa de lei, a qual não está sob o alcance de processos de conciliação. Entretanto, a constituição do crédito tributário necessita de ato humano, dependendo de interpretação do Fisco e/ou do contribuinte. Há, portanto, diante da mesma obrigação tributária, ou melhor, da mesma situação legal, a possibilidade de interpretações distintas que levam a situações diversas. Esse o processo de constituição do crédito tributário, inclusive regulado distintamente no Código Tributário Nacional.

E essas interpretações, diga-se, estão vinculadas à legalidade, mas não são indisponíveis. São mutáveis, tal como sói acontecer com a revisão de auto de lançamento por um tribunal administrativo ou pela devolução de uma Certidão de Dívida Ativa quando de seu exame antes do ajuizamento.

A grande questão é que não se verifica uma participação do contribuinte no espaço de constituição do crédito tributário nos casos de lançamento de ofício ou mesmo uma disponibilização de apoio para os casos de lançamento por homologação. Mais que isso, após realizada a primeira interpretação pelo Fisco formalizada no auto de lançamento, dificilmente há uma discussão ampla com possibilidade de acolhimento – seja nos Tribunais Administrativos, seja no momento prévio ao ajuizamento pelas Procuradorias – das razões que eventualmente o contribuinte poderia aportar para a discussão.

Aqui ponto extremamente relevante para demonstrar a necessidade de incorporação de mecanismos de decisão arejada e discutida sobre as relações de incidência. Certamente ninguém domina melhor a matéria técnica e econômica que o próprio contribuinte em seu ramo de atuação. Em razão disso, esse certamente poderia enriquecer e aclarar boa parte das dúvidas sobre a incidência em exame. Ademais, certamente é conceito assente para ambas as partes que – salvo raras exceções – os órgãos especializados da Fazenda e advocacia públicos e assessorias jurídicas dos contribuintes conseguem estabelecer um padrão de profundidade de discussão muito mais qualificada que no atual modelo judiciário.

Necessário, portanto, o fomento a um ambiente que permita a consolidação de uma prática de participação do contribuinte na constituição do crédito, bem como que confira tranquilidade ao agente público para tomar decisão que não seja “a mais dura possível”, protegendo-o de interpretações distintas por parte de órgãos de fiscalização, que também atuam de forma distante e desconexa do processo.

Vê-se que o Novo CPC, através dos critérios claros de fixação de precedentes, vem exatamente nesse sentido, o de conferir um mínimo de segurança jurídica ao intérprete. Ainda que não observados tais critérios pelos Tribunais, ao menos a norma que autorize a conciliação pode fazer menção expressa aos critérios legais, de modo a garantir ao agente público a possibilidade de conciliar obedecendo entendimentos consolidados que eventualmente sejam destoantes da interpretação conferida no auto de lançamento, sem o receio de que a interpretação seja alterada no futuro.

De outro lado, ademais da qualificação técnica e discussão mais aprofundada que pode ser trazida pelos contribuintes em seu respectivo setor, há a vantagem de que a participação do contribuinte no processo de construção da interpretação aumenta a chance de adesão à norma para cumprimento voluntário da obrigação tributária. Tal fator contribui para um dos maiores problemas existentes na tributação nacional, qual seja, o baixo índice de cumprimento voluntário comparado a outros países.

Evidente, outrossim, que a eventual interpretação alterada a partir de processos de conciliação realizados no âmbito da Administração tributária deve ser universalizável, ou seja, constituir parâmetro de aplicação para o entendimento do Fisco, em razão de critérios de **isonomia, neutralidade e transparência** aos quais está vinculado. Nessa linha, deve-se ter sempre como guia a nova lógica do CPC em relação ao processo, que já não constitui direito individual, mas ato público, porquanto servirá para a formação de precedentes. Assim, eventual procedimento de conciliação nesses moldes deve prever a possibilidade de intervenção de terceiros que demonstrem “pertinência temática”, visando sua colaboração na formação da interpretação da norma. Como exemplo, tem-se discussão real envolvendo matéria referente à tributação diferenciada por benefício concedido ao produto “bolo”. Nesse, a matéria em litígio se resumia à possibilidade de o produto “torta” poder ou não ser considerado como “bolo” para fins de tributação. Nessa discussão, que tramitou por vários anos no Poder Judiciário, poderia, por exemplo, ter tramitação administrativa, com a inclusão de determinado agente do ramo, aliado ao chamamento de representante do setor envolvendo panificadoras.

Ao invés de transferir ao Magistrado – que certamente possui menos conhecimento técnico do setor que os agentes envolvidos –, seria louvável alternativa a abertura ao diálogo – na fase judicial ou administrativa – na busca por conciliação entre as interpretações de Fisco e contribuinte. Bem-sucedida ou não, certamente haveria construção de conhecimento bastante útil no processo. Esse enriquecimento da discussão favorece e legitima a decisão administrativa final, inclusive prevendo e reunindo elementos para eventual ação judicial

posterior. Haveria, para o Fisco, por exemplo, o acréscimo de que em demanda rediscutindo o tema, ademais de todo o conhecimento técnico agregado nas discussões, o argumento de que a interpretação tomada poderia estar apoiada por representantes do setor, o que fortalece bastante a decisão tomada. Algo, diga-se, bem distinto do modelo de se lançarem todos em suas naus às incertezas de uma jornada pelas águas intranquilas das decisões judiciais.

Entende-se, portanto, que a criação de um ambiente adequado à qualificação da interpretação administrativa – seja na fase administrativa ou judicial – em nada afeta a indisponibilidade do interesse público. Ao contrário, contribui para uma cultura mais atual de Administração Pública, pautada muito mais nos argumentos do que na autoridade. Necessário, entretanto, que a política para conciliação preveja critérios para tomada de decisão, permitindo segurança aos agentes públicos que ali atuam, nos mesmos moldes previstos pelo Novo CPC. Tal modelo, entende-se, possui vantagens não apenas na satisfação das partes, mas na qualificação da interpretação, com a consequente redução da litigiosidade e maior adesão das partes ao cumprimento voluntário da decisão.

### **Conclusão**

A crise vivenciada pelo modelo de resolução judicial de conflitos atualmente parece somente ser superada pela crise que assola os índices de efetividade na cobrança da dívida ativa. Tais índices são intensamente contaminados pelas graves patologias que assolam o crédito tributário remetido à cobrança judicial, onde se verifica um longo lapso entre o fato gerador e as medidas expropriatórias da execução fiscal. Entretanto, também contribui decisivamente para os baixos índices de desempenho das cobranças os absurdos montantes acumulados de dívida tributária inviável. É premente a necessidade de depuração de tais estoques para organização da cobrança tributária, procedimentos que finalmente iniciou na União e alguns Estados.

Essa classificação dos créditos – diferenciando viáveis e inviáveis – tem chamado atenção para a questão da eficiência e a possibilidade de lhes conferir tratamento diferenciado conforme a viabilidade de cobrança. Esse novo modelo abre importantes possibilidades para reformulação de políticas de recuperação fiscal, mais pautadas em análises técnicas de viabilidade, em substituição aos modelos de anistia indiscriminada.

Mais que isso, permite diferenciar procedimentos de cobrança de acordo com o montante e a viabilidade, permitindo uma gestão mais adequada dos passivos tributários. Nessa linha, vem se destacando o uso dos meios alternativos de cobrança, visando permitir

uma qualificação da cobrança de créditos viáveis, tratando distintamente créditos e contribuintes em situações distintas.

De outro lado, surge, a partir do novo Código de Processo Civil, uma nova linha de atuação dos agentes do processo, exigindo-se das partes uma maior capacidade de diálogo, de forma a que busquem entender as demandas do outro e, se possível, repensar soluções pré-aprovadas. Esse processo, que parece irreversível, deve ser amplamente aplicado à Administração Pública e, com maior razão, à Administração tributária.

Questões sobre indefinições de interpretação ou mesmo de revisão de posição administrativas em nada implicam em afronta à indisponibilidade do interesse público. Ao contrário, são políticas fundamentais no cumprimento da legalidade, na prevenção de litígios e na obtenção de forma mais segura, cuidadosa e eficiente de solução de conflito. Utilizados com critério, o instrumental e a nova cultura trazidos pelo novo CPC podem constituir importantes aliados na solução dos litígios tributários, bem como na qualificação das discussões em matéria fiscal.

Há uma premente necessidade de incorporação de meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário, principalmente no que se refere à conciliação e na elaboração de políticas de recuperação fiscal pautadas na viabilidade, evoluindo e atualizando a legislação e a doutrina para um caminho de mais diálogo e, principalmente, superando uma noção demasiado simplista de indisponibilidade do interesse público condicionada pela inalterabilidade absoluta na pretensão do Fisco em relação ao crédito tributário constituído.

### Referências

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BONDIOLI, Luis Guilherme Aidar. Do processo de conhecimento de do cumprimento de sentença. *In*: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (Coord.). **Breves comentários ao novo Código de Processo Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 812-832.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849/MG**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22295243/recurso-extraordinario-re-593849-mg-stf>. Acesso em: 15 abr. 2018.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

FIUSA, C. **Teoria geral da arbitragem**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

GAZDA, E. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. **Direito Federal**: Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil, São Paulo, v. 23, n. 83, p. 131-158, jan./mar. 2006.

GUIMARÃES, D.T. **Dicionário técnico jurídico**. 10. ed. São Paulo: Rideel, 2010.

MARTINS FILHO, L. D.; ADAMS, L. I. L. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

OLIVEIRA JR, E. R. de. Acesso à justiça e as vias alternativas para solução de controvérsias: mediação, conciliação e arbitragem. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 16, n. 3069, 26 nov. 2011. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/20517>. Acesso em: 16 fev. 2014.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal**: eficiência e experiência comparada. Estudo técnico, Câmara dos Deputados, Distrito Federal, 2016. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet). Acesso em: 12 abr. 2017.

SIMINI, Danilo Garnica, ARAÚJO, Lucas Pereira, BORGES, Diego da Mata. Análise da conciliação em matéria tributária à luz da indisponibilidade do interesse público. **NUCLEUS**, São Paulo, v. 12, n. 1, p. 241-252, abr. 2015.

SOUSA, L. A. A utilização da mediação de conflitos no processo judicial. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 10, n. 568, 26 jan. 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/6199>. Acesso em: 17 fev. 2014.

TORRES, Heleno. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em: 12 abr. 2017.

# **A regressividade tributária: uma comparação do mínimo existencial do homem contemporâneo e o ônus de manter o Estado através dos tributos, especificamente os de consumo**

Midyan Monticeli\*

---

**Resumo:** O artigo refere-se à disparidade da tributação do consumo brasileiro quando observada a capacidade econômica do contribuinte. Realizado por meio de pesquisa documental, diante de uma abordagem hipotético-dedutiva, por procedimento comparativo, o conteúdo busca garantir a visão extensiva dos direitos. De forma sistemática, foram analisadas características, princípios e doutrinas. O texto visa buscar um fundamento mais propício para atingir o princípio da igualdade na cobrança do tributo do consumo, permitindo uma melhor subsistência do contribuinte de baixa renda. O argumento central do artigo é aplicar a tributação do consumo de acordo com a essencialidade dos produtos, sendo esses identificados pela seletividade, visando garantir mínimo existencial e dividindo proporcionalmente o ônus de manter o Estado. O tema é de grande debate e importância jurídicos, mas de pouco recurso normativo, pois não há uma norma específica, como pode ser compreendido a seguir. **Palavras-chave:** Mínimo existencial. Essencialidade. Igualdade. Seletividade.

---

## **Introdução**

O presente artigo tem como tema a Regressividade Tributária, sob o aspecto de comparação entre o mínimo existencial do homem contemporâneo e o ônus de manter o Estado através dos tributos do consumo, apresentando diversas possibilidades teóricas a respeito desses fatores e instigando o debate sobre o tema. O enfoque do texto está no Direito Tributário, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), com o auxílio da Constituição Federal de 1988 (CF/88). O questionamento que se faz é se seria possível que a diminuição da regressividade tributária, nos impostos do consumo brasileiro, seja inserida no contexto social do homem contemporâneo, dividindo progressivamente o ônus de manter o Estado, sem que se reduza a arrecadação de tributos.

O artigo protagoniza uma comparação e esclarecimento no que se referir à prática das garantias fundamentais pelo Estado e ao conhecimento do contribuinte sobre a carga tributária. Este texto também traz o esclarecimento do que seria o mínimo existencial a ser garantido pelo Estado e a promoção desse direito mediante a utilização da seletividade em função da essencialidade no consumo brasileiro.

O tema é atual e possui relevância científica para o conhecimento específico da área jurídico-administrativa, trazendo o esclarecimento quanto à aplicabilidade da Norma

---

\* Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Metodista – IPA e Técnica em Administração pelo Instituto Pró-Universidade Canoense – IPUC.

Constitucional Tributária, tendo em vista que alguns princípios básicos aplicáveis ao Direito Tributário estão inseridos na atual Constituição Federal brasileira, como, por exemplo, o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva. Pode-se destacar, também, a importância econômica de delimitar o sentido e o alcance da regressividade tributária, pois traz à tona um tema para debate jurídico-econômico, o qual foi discutido sob diversos aspectos e perspectivas, com a intenção de se verificarem as melhores aplicabilidades práticas no dia a dia do contribuinte.

No decorrer do artigo verifica-se a incerteza de como praticar a igualdade na tributação do consumo, bem como a falta de respaldo na lei quanto aos quesitos analisados nos impostos dessa classe tributária. Realizam-se as comparações com base nos entendimentos do princípio da essencialidade e seletividade tributárias do consumo e se essa aplicação poderá garantir a progressividade tributária, bem como se a seletividade entrelaçada com o princípio da essencialidade pode definir um grupo de itens que serão considerados mínimos para a sobrevivência e dignidade humana, garantindo-se condições dignas de vida, tornando a arrecadação do tributo de igual proporção. Desse modo, o argumento central do artigo é aplicar a tributação do consumo de acordo com a essencialidade dos produtos, sendo esses identificados pela seletividade, visando garantir mínimo existencial e dividindo proporcionalmente o ônus de manter o Estado.

Todas as considerações apresentadas no decorrer do texto remetem à igualdade. É possível identificar que o núcleo do pensamento constitucional permeia a possibilidade de aplicação, sempre que possível, do tributo conforme a capacidade contributiva do contribuinte, assim como traz uma garantia de limite ao poder de tributar do Estado.

A pesquisa realizada favorece os entendimentos acerca do assunto, colabora com o estudo para possível mudança na forma de tributação do consumo e instiga o contribuinte a entender de forma mais detalhada os tributos, as garantias fundamentais e os investimentos que devem ser realizados pelo Estado.

Para que se possa estar ciente do que é o mínimo existencial e entender que os profissionais jurídicos possibilitam, sempre que possível, a forma mais efetiva da utilização das leis, entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para garantir os direitos fundamentais que os impostos do consumo devem viabilizar, se faz necessária um entendimento geral preliminar do assunto, conforme se pretende a seguir.

## 2 Aspectos gerais preliminares

### 2.1 Conceito de regressividade tributária

Diante dos mais variados conceitos que podem ser identificados da regressividade tributária, cabe aqui o entendimento de Leal (2012, p. 30), o qual explica que é quando “[...] em geral, os pobres pagam um percentual maior da sua renda, a título de tributos, quando comparado como percentual da renda desembolsado pelos mais ricos para o mesmo fim”, ou seja, conclui-se que o ideal para se gerar uma situação de igualdade entre os contribuintes é tributar de forma mais pesada o contribuinte bem-sucedido economicamente, gerando uma situação de igualdade ao contribuinte de baixa economia.

Segundo o estudo de Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 214), “[...] o atual sistema tributário brasileiro, ao onerar aqueles que menos deveriam contribuir, colabora para a formação de uma sociedade menos justa, aprofundando, assim, o abismo social”, ou seja, sobrecarregar aquele contribuinte que já possui uma disposição econômica reduzida aumenta as possibilidades de endividamento desse provedor perante o Estado. Ainda nesse aspecto, no ponto de vista de Cardoso (2004, p. 172), a regressividade tributária é “[...] uma inversão nas regras de tributação, recolhendo maior carga daqueles que possuam menor potencial contributivo”. Quando se fala nesses preceitos, diz diretamente do dever fundamental de pagar tributos.

Contribuindo nesse aspecto tem-se Nabais (2004, p. 15), o qual sinaliza que “[...] o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea”, ou seja, fala-se muito em direitos e garantias fundamentais, deixando-se de lado que todo ente possuidor de direitos também carrega paralelamente os deveres perante a sociedade, consigo e com o Estado. Extrai-se dessa relação jurídica o entendimento de “direito” e “dever” que ambos os entes – contribuinte e Estado – possuem um papel importante nessa relação, que Canazaro (2015, p. 48) diz ser “[...] a busca de um ideal de equivalência, [...] de um lado, o cidadão com o dever de pagar o tributo, e de outro o Estado com o dever de promover, as necessidades fundamentais das pessoas”.

Danilevicz sustenta que o Estado brasileiro se constitui em um Estado Democrático de Direito, que tem por fundamento, entre outros, a dignidade da pessoa humana. Também identifica que “[...] os encargos públicos são repartidos entre os membros da coletividade, de modo que o pagamento de tributos é um dever fundamental” (DANILEVICZ, 2008, p. 175).

Os tributos são fonte de valor para o Estado; logo, possuem uma natureza financeira acerca da garantia de direitos. Essa natureza financeira do tributo pode ser identificada no art.

9º da Lei de Normas Gerais de Direito Financeiro<sup>1</sup>, a qual diz que o tributo “[...] é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, [...] nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades [...] exercidas por essas entidades”.

Diante o significado de tributo, que possui um vasto repertório de entendimentos, há um ponto comum a todos, que, nas palavras do professor Canazaro (2012, p. 146-147), é “[...] meio para atingir-se um fim. É um dever fundamental materializado por meio de uma prestação pecuniária [...], com vistas à promoção dos direitos fundamentais”. Em se tratando de direitos fundamentais, para Alexy (2015, p. 217), “[...] são posições do particular que, do ponto de vista do direito constitucional, são tão importantes que sua concessão ou não [...], não pode ser deixada a cargo da maioria parlamentar ordinária”.

Diante do caráter permanente que o Estado impõe ao tributo, tem-se uma fonte de custeio fixa para os mais diversos direitos e garantias do contribuinte. É possível identificar quem fica com o ônus de manter o Estado – o contribuinte. Quando se olha para o plano das incidências, é possível identificar que os tributos relacionados ao consumo são os de maior ocorrência, como nos mostra o estudo de Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 215): “[...] das bases de incidência dos tributos, patrimônio, renda e consumo, esta última responde no Brasil pela maior parte do produto da arrecadação tributária”.

A regressividade tributária é uma característica da tributação do consumo no Brasil que deve ser estudada com base nos mais diversos textos normativos e doutrinários, os quais, quando reunidos, deve-se considerar como um sistema interdependente, conforme se explica no tópico seguinte.

## 2.2 Sistema constitucional tributário

O direito, diante de sua vasta positividade normativa e tendo em vista uma melhor promoção de justiça, é interpretado sistematicamente. Cada tipo de matéria e até mesmo cada objeto se correlaciona com outras circunstâncias e normas propostas pelas mais diversas áreas do conhecimento jurídico. No que se refere ao Sistema Tributário, para Melo (2012, p. 427), é um “[...] conjunto de princípios e normas relativas à matéria tributária. [...]. Conjunto ordenado e sistemático de normas, constituído em torno de princípios coerentes e harmônicos em função de objetivos”. Já no estudo de Machado (2011, p. 211), o Sistema Tributário em

---

<sup>1</sup> **Lei nº 4.320/64**, a qual estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

âmbito nacional é um “[...] conjunto ordenado de tributos existentes em toda a nação, abrangendo assim os tributos federais, os estaduais e os municipais”.

Sobre análise sistemática, no entendimento de Cardoso (2004, p. 173), significa que “[...] analisar uma regra de forma isolada é como analisar a parte sem se levar em conta ao todo que pertence. Seria como realizar uma intervenção cirúrgica em um órgão do corpo humano sem observar as demais peculiaridades do organismo”. Mais do que simplesmente se olhar para a norma, um dos benefícios da visão sistêmica é que essa contempla a consideração de diversos fatores, como complementa Cardoso (2004, p. 173), que “[...] esta visão sistêmica, estrutural e ordenada é que faz com que se realizem os princípios de direito constitucional tributário”.

O Sistema Constitucional Tributário é um conjunto de normas, regras e princípios que regulamentam uma matéria específica, ou, como diz Cardoso (2004, p. 172), é “[...] um conjunto harmônico e hierárquico de regras e pode ser, ainda, considerado um subsistema ou uma parte do Sistema Constitucional, pois este também não pode ser analisado de forma individualizada”. Bastos (1999, p. 104), coloca que “[...] dá-se o nome de sistema tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. [...] o sistema constitucional tributário isola as regras atinentes ao tributo”. Para Resende (2016, p. 151), “[...] um sistema tributário é o conjunto de tributos, bem como normas e legislações existentes em um ordenamento jurídico, que tem por objetivo regular o poder de tributação do Estado e de ingerência no patrimônio privado”.

Uma análise sistemática traz benefícios para o resultado esperado, como, por exemplo: a segurança jurídica, a amplitude da norma e a interpretação mais benéfica. Conforme o estudo de Cardoso (2004, p. 173), “[...] o risco de se cometer injustiças é reduzido quando se analisa a verdadeira intenção de uma regra de direito em conformidade com o universo em que está inserida e com a conjunção das demais regras que lhe deem efetividade”, ou seja, a interpretação da norma de forma sistemática acaba por trazer mais benefícios na aplicação, trazendo maiores garantias ao contribuinte e ao próprio Estado.

Há de fato uma relação entre o Sistema Tributário com o Sistema Constitucional, como, por exemplo, o art. 150, § 5º, da CF/88, o qual diz que a “[...] lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. No entanto, boa parte desse elo enfrenta uma problemática quanto à eficácia dessa norma, pois refere que lei especial deverá ser instituída, mas nenhuma norma específica foi editada, deixando a lei aberta para diversas interpretações, abrindo precedentes para os mais diversos entendimentos doutrinários e do judiciário.

Nos argumentos de Bastos (1999, p. 105), “[...] o sistema tributário decorreu, [...], do crescimento do País, de sua evolução econômica [...], mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte”, ou seja, por mais complexo que o Direito Tributário possa se tornar a cada dia – com a criação de novos impostos, por exemplo – não significa que o contribuinte deva arcar de forma desproporcional e confiscatória a fim de sanar as necessidades desse Estado em constante evolução.

Um dos formatos mais coerentes de se entender o Sistema Constitucional Tributário é, acompanhando o pensamento de Nabais (2004, p. 244), com base na definição do Sistema Fiscal, o qual “[...] visa à repartição mais justa dos rendimentos e da riqueza, assim se constituindo o legislador fiscal na incumbência de utilizar os impostos com objetivos orientadores ou reguladores”.

É importante destacar que considerar uma análise abrangente desse sistema é relevante para garantir a melhor aplicação da norma aos fatos. Isso porque cada fato possui a sua peculiaridade e, segundo Canazaro (2015, p. 84), o sistema não exige que todos os sujeitos das relações jurídicas sejam sempre tratados de forma idêntica, independentemente de qualquer finalidade ou característica. Tratamentos díspares podem ocorrer se, dentro dos fatos analisados e objetivos traçados, forem justificados para a promoção da igualdade e estejam em conformidade com a Constituição Federal.

Dentro desse tratamento, igual é importante que o Estado não ultrapasse o limite da capacidade contributiva de cada contribuinte, assim como o próprio contribuinte tenha consciência para quem e como contribui, conforme se explica a seguir.

### 2.3 Capacidade contributiva e consciência do contribuinte

Segundo Machado (2011, p. 49-50), é contribuinte todo o sujeito passivo da obrigação tributária, sendo o “de direito” aquele que tem o dever de pagar o tributo porque a lei assim o define e o “de fato” aquele que suporta o ônus do tributo embutido no preço das mercadorias e serviços consumidos.

Retomando o disposto no art. 150, §5º, da CF/88, há intenção de uma transparência referente ao tributo sobre o consumo; no entanto, há também um silêncio em como se dará essa transparência, deixando a cargo de lei especial as definições pertinentes. Ocorre que, enquanto a lei não é editada, os conflitos que envolvem a temática acabam gerando dúvidas ao contribuinte. No entendimento de Catão (2007, p. 172-173), pode-se perceber a “[...] relevância do legislador em [...] proporcionar, no âmbito das relações de consumo, uma maior

transparência fiscal. Suscita-se, contudo, uma dúvida acerca dos efeitos decorrentes da norma”, ou seja, o contribuinte não consegue ter a clareza do que realmente paga e até mesmo o impossibilita de identificar como o tributo sobre o consumo é calculado e cobrado diante da dificuldade de interpretação e correlação das áreas do direito.

Segundo o estudo de Catão (2007, p. 174), a inércia do legislador compromete o direito do consumidor de ser informado acerca dos tributos que paga sobre as mercadorias e serviços, visto que a norma que dispõe sobre esse direito não tem aplicação imediata. Além do mais, a impossibilidade de auto execução do dispositivo esbarraria no estabelecimento dos parâmetros desejados pelo legislador quanto à forma e sobre quais circunstâncias deveriam os tributos serem informados a cada consumidor. Logo, sem a devida regulamentação do plano da norma, não se pode impor aos agentes a obrigatoriedade de discriminar nos documentos de venda a exata dimensão dos tributos incidentes sobre o consumo, devido à ausência de determinação legal.

O contribuinte paga o imposto e, por vezes, não possui conhecimento do que está efetivamente contido no tributo, isso porque, quando se trata desse tipo de imposto, as alíquotas acabam incorporando o preço do item, passando despercebido o acréscimo de valor por conta do repasse de imposto. Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 226), explicam que os impostos sobre o consumo “[...] acabam sendo repercutidos na cadeia produtiva e incorporados ao preço final dos bens ou serviços, sem que os consumidores, [...] tenham noção da carga embutida. [...] esses tipos de impostos acabam anestesiando o indivíduo acerca do que é arrecadado”.

O respeito à capacidade contributiva que o Estado deve manter está previsto no art. 145, §1º, da CF/88<sup>2</sup>. Num debate para conseguir extrair um melhor entendimento desse texto legal, Danilevicz (2008, p. 176), articula o quão importante é que “[...] as incidências não sejam excessivas [...] resguardando o mínimo existencial e obrigando o sistema de tributação a respeitar a capacidade econômica dos contribuintes”, ou seja, tributar até um ponto que não interfira na condição de vida minimamente digna do contribuinte – mínimo existencial – o que será estudado mais à frente.

Para o excesso de tributação, tem-se a norma vigente que proíbe os tributos com efeito de confisco no art. 150, inciso IV, da CF/88<sup>3</sup>. A definição de confisco, segundo Machado (2011, p. 42), é o “[...] ato pelo qual o fisco assume a propriedade de bens do contribuinte sem

---

<sup>2</sup> **Art. 145, §1º, CF/88:** “[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”

<sup>3</sup> **Art. 150, inciso IV, da CF/88:** “[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

pagar a indenização correspondente”. Em oportuna reflexão de Difini (2006, p. 34), em relação a essa vedação dos tributos com efeito confiscatório, “[...] seu âmbito de incidência será determinado por ponderação entre diversos princípios que correspondem a direitos fundamentais, tais como liberdade de trabalho, de desenvolvimento, de ação”, ou seja, o que caracterizará o efeito confiscatório do tributo será a análise de um conjunto de fatores característicos daquele contribuinte, do imposto e da necessidade de arrecadação de fundos do Estado.

A capacidade contributiva é um princípio tributário que, segundo Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 220), “[...] o legislador apresenta, de forma explícita, como será apurada a possibilidade de contribuição de cada [...] contribuinte, permitindo que o [...] financiamento do Estado seja compatível com sua capacidade econômica”. Já Danilevicz (2008, p. 177), sobre esse mesmo princípio, diz que “[...] através dele é possível realizar a igualdade que somente tem sentido quando é possível crer que as pessoas com rendas diferentes possam ser tributadas de modo diferente”. Complementa Resende (2016, p. 161), ainda sobre a definição da capacidade contributiva, que “[...] quando mencionamos capacidade, estamos fazendo referência à aptidão de alguém para algo. A capacidade contributiva, portanto, nada mais é do que a aptidão do contribuinte para contribuir com as despesas estatais”.

Além de o contribuinte não ter clareza referente à cobrança dos tributos do consumo, há uma falta de uniformização na cobrança, que, nas palavras de Catão (2007, p. 165), essas faltas de padronização “[...] levam a uma consequência inevitável: o total desconhecimento por parte da sociedade da carga tributária inerente ao consumo”.

Para Catão (2007, p. 167), o art. 150, §5º, da CF/88<sup>4</sup>, “[...] estabelece expressamente que os consumidores têm o direito de serem esclarecidos acerca dos tributos que pagam sobre mercadorias e serviços. [...], o qual podemos denominar de transparência fiscal”. Complementa, quando diz que “[...] transparência fiscal significa a consciência reflexiva do montante de tributos a se pagar, os motivos que levaram à sua criação e o respectivo papel de financiar as despesas públicas” (CATÃO, 2007, p. 174-175).

A capacidade contributiva do contribuinte brasileiro teve a sua primeira aparição na Constituição de 1946 e sobre essa aparição comenta Canazaro (2015, p. 83), que há “[...] previsão expressa de personalização dos impostos e de sua graduação em atenção à capacidade contributiva”, estando esse princípio alocado, segundo Difini (2006, p. 58), “[...] no art. 202 da Constituição de 1946, o qual dizia que ‘os tributos terão caráter pessoal sempre

---

<sup>4</sup> Onde diz que “[...] a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, ou seja, a intenção constitucional de se organizar uma tributação que interfira o mínimo possível na economia do contribuinte já era consagrada. Logo, a capacidade contributiva é, conforme Machado (2011, p. 32-33), “a aptidão para contribuir”, ou seja, a disposição que o contribuinte tem para pagar tributos e difere-se de capacidade econômica, pois essa é, ainda no entendimento de Machado, “uma condição para a existência da capacidade contributiva”.

É de se compreender que, enquanto não existir uma lei especial que defina como a transparência fiscal dos impostos relacionados ao consumo deva ser aplicada e praticada para se conseguir a almejada progressividade, dever-se-á buscar outros meios de garantias ao contribuinte, como a aplicação do mínimo existencial, garantindo que, mesmo não sendo transparente a composição do imposto arrecadado, o contribuinte, independente da sua capacidade econômica, arcará com a carga tributária de forma equilibrada no item que irá consumir, desde que seja minimamente essencial para a sua condição de vida.

### **3 Aspectos da tributação do consumo**

#### **3.1 O investimento do tributo arrecadado**

A tributação realizada pelo Estado não pode permitir o retrocesso social. Segundo Siqueira (2009, p. 125), nessa proibição “[...] o Estado se furta dos deveres de concretizar o mínimo existencial, [...] sob pena de a sociedade vir a experimentar uma imensa limitação no exercício de todos os seus direitos fundamentais”. Ainda no entendimento de Siqueira (2009, p. 118), sobre a definição de tributo contida na lei, “[...] não esclarece qual o destino dessa verba pecuniária arrecadada”, fazendo com que o investimento desse valor arrecadado pelo Estado possa ser difundido em áreas que não sejam prioridade ou que não tragam a garantia fundamental ao contribuinte.

No que tange a esse concurso econômico de todos para as despesas do Estado e, conseqüentemente, o fornecimento das garantias fundamentais constitucionais, pode-se considerar de fácil entendimento que todos terão participação igual nesse custeio – financiamento de direitos –, visto que se é parte integrante de um Estado Social Democrático de Direito. Segundo Cruz (1996, p. 35), esse tipo de estado é “[...] a consagração [...] do exercício limitado e democrático da competência tributária, entendida esta como a faculdade deferida ao Estado para instituir tributos, dentro dos limites das garantias sociais e individuais”.

Nas palavras de Pessoa (2006, p. 158), “[...] o ônus de manter os serviços essenciais do Estado é suportado, desproporcionalmente, pelos mais pobres, que expõe ao consumo de

subsistência a integralidade de seus rendimentos”. Há, ainda, o entendimento que o Estado investe pouco em benefícios para a categoria. Diz Machado (2013, p. 30), que o Estado “[...] gasta muito, e, ao fazê-lo, privilegia uns poucos, [...], pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais carece, [...] posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos”. A principal missão do Estado, segundo Pessoa (2006, p. 155), é “[...] estabelecer a garantia mínima de subsistência digna do ser humano, abstendo-se de afetar [...] as condições mínimas”, ou seja, garantir o mínimo sem tributar esse direito do contribuinte.

De fato, qualquer garantia que o Estado praticar para os seus contribuintes irá requerer um investimento monetário, pois garantias – como saúde e educação – custam dinheiro. O abastecimento estatal é dado pelos próprios contribuintes, remetendo à ideia de financiamento de direitos, pois, para Siqueira (2009, p. 112), “[...] todos os direitos, para serem realizados e exercidos, custam dinheiro e [...] os cofres públicos são abastecidos através do pagamento de tributos, ou seja, deve-se ao pagamento de tributos e [...] o custeio dos direitos fundamentais”.

Deve, então, o Estado garantir condições mínimas aos contribuintes, mas, em contrapartida, realizar o recolhimento dos impostos para financiar o pagamento dessas mesmas garantias. É de importante destaque o estudo de Pessoa (2006, p. 155), quando fala que “[...] não deve ser permitido nem ao Estado, nem a qualquer ente que seja, a possibilidade de reduzir o homem à condição de [...] ‘coisa’ do Estado ou de terceiros”, ou seja, apenas instituir tributos pensando-se na coisa a ser consumida e não no custeio que o contribuinte arcará é a própria coisificação do tributado, sendo o contribuinte apenas um meio financeiro para um fim estatal.

A gestão dos valores arrecadados por vezes possui uma má administração e distribuição, sofrendo, inclusive, os reflexos da corrupção. Sobre a má gestão, concorda-se com Machado (2013, p. 53), quando diz que, na prática, o gasto público geralmente é objeto de péssima gestão, “[...] quase sempre desatenta à solidariedade social, verificando-se com enorme frequência o desperdício e a corrupção, de tal sorte que, por maior que seja a arrecadação, os recursos públicos serão sempre insuficientes”. Assim, entra-se num círculo vicioso, exemplificado também por Siqueira (2009, p. 117), onde “[...] a realização de certos direitos depende de algumas prestações estatais, que, por sua vez, dependem, pelo menos em parte, do cumprimento de deveres pelos indivíduos, especificamente do dever de pagar tributos”.

Nem todo imposto pago terá uma contrapartida, como bem explica Bastos (1999, p. 96), “[...] o tributo é, pois, o dever dos contribuintes de pagarem certa quantia em dinheiro ao Estado independente de o Poder Público lhes ter prestado algum favor ou serviço”. O investimento proveniente desse valor financiado por meio do dever de pagar tributos é, no

entendimento de Siqueira (2009, p. 113-114), “[...] necessário para o financiamento das ações prestacionais estatais cujo objeto é a efetivação dos direitos sociais, que devem ser satisfeitos para o melhor aproveitamento das liberdades, individuais e coletivas”.

Assim como se concorda com o pensamento de Pessoa (2006, p. 162), “[...] que a sociedade deve prover o Estado de recursos, para que este cumpra a sua missão gerando benefícios para o todo social, é de razoável consenso”, é plausível, também, o entendimento de Machado (2011, p. 141), o qual define a limitação ao poder de tributar como “[...] qualquer regra jurídica que estabeleça o modo de ser da relação de tributação”.

Aprova-se o entendimento de Difini (2006, p. 143), quando diz que “[...] o Estado Social e Democrático de Direito, por visar atender inúmeros direitos sociais, [...], é um Estado caro. [...], tem, entre seus objetivos, fomentar uma maior aproximação à igualdade social, [...] pelo uso da tributação com fins distributivos de renda”. Então, além de o Estado dever levar em consideração as normas positivadas, precisa manter zelo perante os princípios jurídicos, já que o direito não é baseado somente em regras. Complementando o raciocínio e levando-se em consideração o entendimento de Nabais (2004, p. 192), o Estado Social Democrático de Direito é um Estado caro e é um Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

A tributação do mínimo existencial acarreta a depreciação do patrimônio do contribuinte. Tal hipótese acaba prejudicando a efetividade de quem paga o imposto e, conforme bem explicado por Nabais (2004, p. 198), “[...] um estado que, através de [...] impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como Estado Fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, [...] a sua própria capacidade financeira”, consoante ao que será explicado a seguir.

### 3.2 O mínimo existencial

Diante do apresentado até o momento, o adequado seria estipular o “mínimo tributável” do contribuinte. Mas, para falar nesse modelo e, mais do que isso, para aplicá-lo, devem-se averiguar diversos critérios que mudam conforme o contribuinte, a localidade, a cultura, ou, como diz Pessoa (2006, p. 156), “[...] as definições quanto ao mínimo tributável dependeriam das necessidades básicas culturalmente estabelecidas”. Para Barcellos (2002, p. 194), o mínimo existencial seriam “condições elementares necessárias à existência humana”. Toda ação que o Estado praticar em relação ao seu contribuinte deve levar em consideração a dignidade humana desse ser, mesmo diante do grau de abstração desse mesmo princípio,

corroborando com o estudo de Danilevicz (2008, p. 187), onde diz que “[...] o direito ao mínimo existencial deriva do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana”.

Um ponto importante de relação entre o mínimo existencial e a capacidade contributiva é que, na ponderação de Danilevicz (2008, p. 182-183), “[...] enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”. O princípio da capacidade contributiva ratifica a importância da presença de um mínimo existencial para o contribuinte, onde até o limite desse mínimo não poderia incidir uma intervenção estatal, ou seja, o tributo não poderia ser recolhido por meio de impostos aplicados nos itens considerados como de primeira necessidade para uma condição básica e digna de existência humana.

Conforme Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 221), “[...] entendemos por mínimo existencial a parcela mínima de direitos constitucionais básicos para a sobrevivência digna do cidadão e de sua família, que se configura como um espaço do contribuinte intributável pelo Estado”. Complementa Siqueira (2009, p. 121), falando que “[...] tem-se que o mínimo é formado por direitos e deveres”. Logo, por mais que as definições sejam diferentes, todas são claras que o principal propósito do mínimo existencial são os direitos a uma vida minimamente digna, garantindo as necessidades básicas do contribuinte.

Sobre as necessidades básicas estabelecidas, é correto afirmar que, culturalmente, variam no tempo. Em reflexão oportuna sobre esse contexto, Bonavides (2004) explica que:

O Homem, que antes dominava um largo espaço existencial autônomo, com sua casa, a sua granja, a sua horta, o seu estábulo, a sua economia doméstica, organizada e independente, [...], é, em nossos dias, um resignatário de toda essa esfera material subjetiva, [...] a crer em suas próprias energias pessoais e assumir perante o Estado uma atitude de firmeza, independência e altivez. Esse Homem tranquilo desapareceu quando o crescimento das populações, as dificuldades econômicas e sociais, as guerras, a expansão do poder estatal, determinaram a perda efetiva daquele espaço autônomo. [...] o Homem de nossos dias não tem reservas para enfrentar, [...], a hora das crises, e, como dispõe apenas de um espaço existencial mínimo, [...], o faz inquilino de um quarto sublocado, prestacionista de bens que o conforto tecnológico sedutoramente lhe oferece, [...] move-se com insegurança num círculo de interesses que estreitam e acentuam cada vez mais a sua dependência em face do Estado. (BONAVIDES, 2004, p. 201).

A identificação do mínimo existencial é complexa, tendo em vista que envolve diversos fatores, como as problemáticas apresentadas anteriormente – variação por cultura e localidade. Começa-se, então, questionar o que de fato é considerado um mínimo existencial do contribuinte. Quanto a essa delimitação, introduz-se o conceito de Barcellos (2002, p. 197-198).

198), o qual refere que o Estado deve garantir a existência humana, “[...] existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também a espiritual e intelectual, aspectos fundamentais de um Estado”.

Historicamente, na Constituição Federal de 1946, na redação original do art. 15, §1º, tinha-se como “[...] isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. De fato, o mínimo existencial não está expresso na Constituição Federal de 1988. No entanto, no art. 3º, inciso III, da CF/88<sup>5</sup>, há dizeres referentes à erradicação da pobreza e à marginalização, assim como reduzir as desigualdades sociais e regionais, citando o já debatido princípio da dignidade da pessoa humana. Diante disso, é possível ao menos vislumbrar que a garantia do mínimo existencial é uma intenção e sanção do Estado.

Supondo que o mínimo existencial esteja sendo estabelecido para um determinado Estado, quais são os fundamentos que devem ser observados para a construção dessa garantia ao contribuinte? Apresentando uma razoável hipótese de utilização, tem-se o entendimento de Siqueira (2009, p. 121), onde diz que esses fundamentos devem, além de objetivos, ser genéricos e “[...] permitirem satisfazer qualquer plano de vida, independente da condição socioeconômica dos indivíduos [...] como [...] dizendo: olha, se nós não alcançarmos uma melhor situação de vida, isso aqui é o mínimo para sobrevivermos”.

A definição de um mínimo existencial intributável – ou de baixa tributação – não é de um todo ruim para o Estado e, conforme o estudo de Gassen, D’Araújo e Paulino (2013, p. 229), sobre os benefícios da implantação do mínimo existencial para os contribuintes, entende-se que “[...] longe de apresentar uma perda na arrecadação do Estado, a redução [...] pode significar um estímulo ao consumo. [...] mesmo diminuindo a alíquota, poderíamos observar um aumento geral na arrecadação”.

O mínimo existencial é, de acordo com a definição de Pessoa (2006, p. 151), “[...] aquele conjunto de aspirações básicas que, se não supridas, tornariam inviável a realização do princípio constitucional da dignidade humana” e que, ainda nesse raciocínio de Pessoa (2006, p. 157), caracteriza-se “[...] pela inexistência de conteúdo específico. É culturalmente determinado, inalienável por ser indispensável à viabilidade da condição humana, no que concerne à manutenção da dignidade”.

---

<sup>5</sup> **Art. 3º, inciso III, da CF/88:** “[...] constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.”

Segundo Sarlet e Zockun (2016, p. 126), “[...] o direito a um mínimo existencial independe de expressa previsão no texto constitucional para poder ser reconhecido, visto que decorrente já da proteção da vida e da dignidade da pessoa humana”. Complementam os autores, dizendo que “[...] a noção de um mínimo existencial [...] opera como relevante critério material [...] para a interpretação dos direitos sociais, bem como para a decisão” (SARLET; ZOCKUN, 2016, p. 128), ou seja, por mais que se encontrem divergências acerca do tema, tem-se considerado tal ponto na análise da aplicação do direito do contribuinte nos tribunais, assegurando-se, ainda que timidamente, o mínimo existencial.

Uma das críticas à estipulação dessa garantia, segundo Pessoa (2006, p. 155), é que “[...] definir-se o que pode garantir a existência material mínima apresenta dificuldades em razão do grau de dependência imposto ao ser humano pela ‘vida moderna’”. Definir o mínimo existencial é algo totalmente íntimo e que, segundo Nabais (2004, p. 562), “[...] varia de época para época, de país para país e até de família para família ou de pessoa para pessoa na mesma época e no mesmo país”. O ideal, então, seria identificar qual o mínimo comum a todos, independentemente do juízo crítico aplicado. O mais próximo que se chegou da forma mais adequada de aplicação desse juízo foi pela seleção de itens essenciais à condição minimamente saudável de vida, a qual será estudada a seguir.

### 3.3 A essencialidade e seletividade tributárias

A essencialidade é, segundo Machado (2011, p. 77), “[...] a qualidade daqueles produtos, ou mercadorias, que são essenciais para o consumidor. Que atendem às suas necessidades básicas”. Para Melo (2012, p. 356), “[...] os bens essenciais à população somente devem ser tributados com valores insignificantes, ao passo que as alíquotas mais elevadas devem ser reservadas aos bens supérfluos”. Conforme Canazaro (2012, p. 147-149), há necessidade de um critério de comparação destinado à promoção da igualdade, ou seja, a comparação entre bens, mercadorias e serviços deverá ocorrer com base em algum critério, que, nesse caso, o mais apto a orientar tal comparação seria a essencialidade. No entanto, trata-se de um princípio que não tem sua eficácia reconhecida, oportunidade que Canazaro (2012, p. 11), chega a relatar que “[...] o legislativo [...] chega a aprovar leis que gravam com alíquotas maiores ao que é mais essencial frente a outras mercadorias que se revelam completamente supérfluas”.

De fato, a essencialidade tributária é uma forma de distribuição da igualdade, ou, como diz Canazaro (2012, p. 151), “[...] a essencialidade tributária é princípio. É norma que orienta o intérprete na promoção da igualdade, no que tange à distribuição do ônus nos impostos

sobre o consumo”, ou seja, a definição e consideração da essencialidade na análise da alíquota do imposto é fundamental para se garantir a promoção da progressividade tributária brasileira. Ainda de acordo com Canazaro (2015, p. 113), é preciso que se defina toda a sua estrutura, seu modo de realização e seus destinatários, a fim de garantir a efetividade da tributação sobre o consumo, onde a regra geral de incidência dos tributos dessa classe deva ter seu critério fiscal quantitativo mensurado em razão do grau da essencialidade das mercadorias ou serviços, em razão da interpretação sistemática voltada à realização dos direitos fundamentais e à promoção do princípio da igualdade, sendo a essencialidade um critério norteador ao legislador.

A essencialidade por si só não garantiria uma tributação com condições estruturais igualitárias. Seguindo o entendimento de Canazaro (2015, p. 66-67), se faz necessária a figura da igualdade, não somente entre o contribuinte, mas também perante o imposto do consumo, o qual não se basta pela aplicação de uma lei de forma igual, mas, sim, estabelecendo idêntico regime fiscal para mercadorias e serviços iguais e tratamento distinto para mercadorias e serviços distintos, introduzindo a importância da seleção destas mercadorias e serviços com a devida especificação da essencialidade de cada item a ser consumido.

A seletividade é um princípio que onera de forma diferente os bens sobre os quais incide, selecionados em razão de certos critérios (MACHADO, 2011, p. 210). Difere-se em relação à essencialidade, conforme a reflexão de Canazaro (2015, p. 103), quando diz que “[...] não está exclusivamente vinculada à aferição do grau de essencialidade das mercadorias consumidas”. Para Danilevicz (2008, p. 180), “[...] a seletividade consiste na forma que o constituinte estabeleceu para minimizar as consequências da transferência do ônus tributário e aplicar [...] o princípio da capacidade contributiva àqueles que acabam pagando o tributo”, ou seja, a seletividade é uma forma de escolha, definição essa que pode ser complementada pelo estudo de Canazaro (2012, p. 150), onde diz que a seletividade “[...] pressupõe separação ou a seleção com base em características ou qualidades pré-definidas pelo sistema para fins de incidência de tributo”. [...] é um meio de separação de diferentes sujeitos (grupos de pessoas, mercadorias, serviços)”.

A construção da eficácia entre a relação da essencialidade com a seletividade se dá de forma simples. Segundo Canazaro (2012, p. 150), “[...] para que se atribua eficácia à essencialidade, o mais importante não é definir o que é essencial, mas sim realizar o exercício de comparação entre grupos de mercadorias e serviços em razão de seu grau de essencialidade”, ou seja, considerando o mínimo existencial a uma condição de vida minimamente digna, primeiramente elencar-se-iam quais são esses itens, após, separa-se esses

em grupos por peculiares afins (alimentos, vestuário, saúde etc.) e, em seguida, dá-se o grau de essencialidade a cada grupo. Concordando com o raciocínio de Cardoso (2004, p. 184), “[...] a política de tributação de bens visa [...] onerar os produtos e as mercadorias finais que sejam considerados menos essenciais conforme as necessidades básicas dos indivíduos”, ou seja, tributar-se-iam os bens, mercadorias e serviços supérfluos em contrapartida aos essenciais.

Concordando com Canazaro (2012, p. 146-150), essencialidade e seletividade não são sinônimas, mas, sim, termos e exercícios diferentes que se complementam através dos seus empregos em sintonia, garantindo a vaga presença até mesmo se aplicados de forma individualizada. Seguindo esse raciocínio, a seletividade não se encontra vinculada exclusivamente à essencialidade ou à identificação do grau de essencialidade das mercadorias e dos serviços ou vice-versa.

Aplicando o conceito de mínimo existencial com os princípios da essencialidade e seletividade, tem-se, no entendimento de Danilevicz (2008, p. 187), que “[...] quanto mais essencial for o produto para a coletividade, menor deverá ser a sua alíquota, bem como quanto menos essencial for o produto, maior deverá ser a alíquota aplicável”.

Diante dos juízos expostos, entende-se que o princípio da essencialidade é um meio de se obter a progressividade tributária na forma mais constitucional possível, pois visa tributar a mercadoria ou o serviço conforme a indispensabilidade desse item para uma condição minimamente digna e humana. Esse princípio pode ser mais firmado quando associado aos empregos de seletividade dos grupos, pois auxilia na construção de quais mercadorias ou serviços que poderão sofrer essa diferenciação na alíquota, considerando-os, então, itens de primeira necessidade e tributando o consumo de forma mais justa, preservando a igualdade diante da necessidade do contribuinte, mantendo o idêntico regime fiscal.

### **Conclusão**

Ficou claro, ao longo da exposição deste artigo, que o assunto é de grande abrangência jurídica, onde se constata que, por diversas vezes, que o legislador silenciou, abrindo espaço para debate, não sendo possível prever a segurança jurídica da aplicação de uma metodologia que raramente é igualmente aplicada a todas as situações.

Referente ao conhecimento da carga tributária, as duas principais normas, a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional, praticamente não dão recursos suficientes ao contribuinte para que, por si próprio, entenda o que está sendo cobrando, necessitando sempre de um entendimento do órgão judiciário. Identificou-se que a

consciência do contribuinte sobre a cobrança do tributo relacionado ao consumo é precária, levando-se em consideração que a carga tributária suportada por ele não é de fácil compreensão por pessoas leigas ao estudo do direito.

O investimento que deve ser realizado pelo Estado com o recurso fiscal do tributo arrecadado é deficiente, mesmo estando o Estado em posição de garantidor dos direitos fundamentais e das condições mínimas de sobrevivência do seu cidadão. Constatou-se, também, que, além desse investimento defeituoso, há a corrupção dos representantes do povo, com o desvio de verbas e conseqüente aumento dos tributos, visando uma ampliação no recolhimento por meio dos impostos, o que gera um círculo vicioso.

Quanto à pesquisa, pode-se concluir que é possível a diminuição da regressividade tributária do consumo brasileiro, tendo como resultado a divisão do ônus de manter o Estado de acordo com a seletividade em função da essencialidade do que está sendo consumido, sem reduzir a arrecadação de tributos, tendo em vista que o valor do item considerado essencial pode sofrer uma redução de preço, possibilitando que quem antes não consumia passe então a consumir, gerando um forma mais frequente nesse mesmo consumo.

A principal diferença entre a essencialidade e a seletividade, no âmbito do Direito Tributário, é que a primeira expressa a qualidade que o item a ser consumido possui e a característica da segunda é a forma com que serão escolhidos esses itens, qual o critério que será utilizado nessa escolha.

O mínimo existencial e capacidade contributiva são expressões de significados diversos. Enquanto o mínimo existencial está num patamar de consumo minimamente digno, que deve possuir um baixo índice de tributação, a capacidade contributiva surge a partir de onde termina o mínimo existencial, ou seja, se considera capacidade contributiva aquilo que for excedente ao mínimo existencial para a sobrevivência do contribuinte. Logo, será tributado a partir da capacidade contributiva, não o mínimo existencial.

Uma das principais críticas à progressividade do imposto pela essencialidade em razão da seletividade é que possa haver uma redução no recolhimento dos impostos, prejudicando o recolhimento fiscal do Estado e interferindo nos seus investimentos. No entanto, essa hipótese é desconstruída, tendo em vista que a aplicação adequada de um imposto de acordo com a essencialidade que ele representa se adapta às mais diversas classes sociais, possibilitando que, aquele que antes era prejudicado pelos altos impostos, possa agora consumir e contribuir com o Estado, ou seja, é possível que o recolhimento se mantenha ou até mesmo aumente.

A essencialidade pela seletividade mostrou-se eficaz quando propôs que o imposto deveria ser menor para o grupo de itens selecionados como essenciais para uma condição

minimamente digna de sobrevivência do contribuinte. No entanto, mostrou-se atualmente inaplicável, tendo em vista ser de grande complexibilidade poder selecionar itens para um vasto público de contribuinte, já que a essencialidade varia de acordo com a cultura, faixa etária, geografia e costumes da população.

Diante do exposto na pesquisa, a atual forma de tributação do consumo prevê, mas não garante, a progressividade. Isso porque o legislador se preocupa em criar o tributo, focado na arrecadação que esse trará ao Estado, mas não observa o atual cenário e contexto em que esse tributo está sendo instituído, menos ainda no que ele implicará no montante de obrigações de quem contribui ao Estado, facilitando que o item não seja consumido por ter um alto valor final.

### Referências

ALEXY, Robert. **Direito, razão, discurso**: estudos para a filosofia do direito. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. **Constituição de 1946**. Documento eletrônico. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 23 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição de 1988**. Documento eletrônico. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 18 out. de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.320/64**. Documento eletrônico. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm). Acesso em: 27 maio 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172/66**. Documento eletrônico. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 18 out. 2017.

CANAZARO, Fábio. **A essencialidade tributária**: norma de promoção da igualdade nos impostos sobre o consumo. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Porto Alegre, 2012.

\_\_\_\_\_. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARDOSO, Laís Vieira. A essencialidade constitucional e a real regressividade. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 171-186, mar. 2004.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Tributação sobre o consumo e transparência fiscal: o art. 150, § 5.º da CF/88. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 15, n. 75, p. 164-176, jul./ago. 2007.

CRUZ, Vera Carla Nelson de Oliveira. O poder do fisco X as garantias do cidadão contribuinte. **Revista Tribunal Regional Federal da Primeira Região**, Brasília, v. 8, n. 4, p. 35-39, out. 1996.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. A tributação e o mínimo existencial. **Direito Tributário em Questão**: Revista da FESDT, Porto Alegre, v. 1, n. 2, p. 175-188, jul./dez. 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 34, n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In) Justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n. 196, p. 7-32, jan. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**: material e processual. São Paulo: Saraiva, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Teses de Doutorado. Coimbra: Almedina, 2004.

PESSOA, Geraldo Paes. Imunidade do mínimo existencial. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 47, p. 151-162, jan. 2006.

RESENDE, Henrique Andrade Fontes de. Justiça distributiva fiscal e capacidade contributiva: uma análise da regressividade do sistema tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 24, n. 128, p. 149-181, maio/jun. 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang; ZOCKUN, Carolina Zancaner. Notas sobre o mínimo existencial e sua interpretação pelo STF no âmbito do controle judicial das políticas públicas com base nos direitos sociais. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 115-141, maio/ago. 2016.

SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. **Constituição, Economia e Desenvolvimento**: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, n. 1, p. 111-133, ago./dez. 2009.

# Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira

Rafael Pandolfo\*

---

**Resumo:** O presente artigo tem como objetivo a identificação e a análise dos eixos temáticos que devem ser enfrentados por qualquer proposta de reforma tributária comprometida com o desenvolvimento de um ambiente economicamente fértil no Brasil. Para cumprir esse desiderato, o artigo foi dividido em cinco tópicos, focados na análise do atual modelo brasileiro de tributação, suas vicissitudes e principais problemas, bem como nas vantagens trazidas pela adoção de um modelo mais simples de tributação do valor agregado. A abordagem busca contextualizar as variáveis que atingem cada eixo.

**Palavras-chave:** Reforma tributária brasileira. Desafios. Modelos. Desenvolvimento.

---

## Introdução

A análise de um tema denso e palpitante, como a reforma do sistema tributário brasileiro, é sempre desafiadora. Após muita reflexão, entende-se que a melhor maneira de iniciar a abordagem é identificar os principais eixos tributários que atravancam nossa economia e precisam ser enfrentados por qualquer proposta de reforma comprometida com o desenvolvimento de um ambiente economicamente fértil, gerador de empregos e desenvolvimento.

Assim, o presente artigo está dividido em cinco tópicos que, de maneira alguma, exaurem os problemas encontrados em nosso sistema tributário. Nesse sentido, ainda que toda seleção seja arbitrária, considera-se, na eleição dos eixos, não apenas sua amplitude, como também sua relevância para as empresas, para o fisco e para as entidades empresariais das quais se participa.

O primeiro tópico analisa o modelo atual de tributação de bens e serviços no Brasil e suas vicissitudes, bem como as vantagens de um modelo mais simples de tributação do valor agregado. Já o segundo enfrenta o vultoso estoque de dívida ativa, seu baixo índice de realização e a necessidade de adoção de novos instrumentos (como a transação) já utilizados noutros países. O terceiro, por sua vez, aborda a insegurança jurídica decorrente das divergentes interpretações atribuídas à legislação tributária pelos órgãos aplicadores (administrativos e judiciais). O quarto analisa as virtudes e as vicissitudes dos três grandes modelos correntes de tributação (da renda, do patrimônio e do consumo) e sua maior ou

---

\* Advogado. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários no Rio Grande do Sul (IBET/RS). Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB-RS. Consultor da FECOMÉRCIO-RS. Integrante do Conselho de Assuntos Técnicos, Tributários e Legais (CONTEC) da FIERGS. E-mail: pandolfo@rpandolfo.adv.br

menor afinidade com o estágio atual da economia brasileira. Por fim, o quinto tópico repisa o excessivo número de obrigações instrumentais (acessórias) no Brasil.

Compreender os problemas do sistema vigente é fundamental para que se possa vislumbrar as consequências que cada opção futuramente adotada pelo legislador poderá desencadear. Afinal, toda jogada é errada quando não se entende o significado das cartas na mesa.

## 1 Tributação do valor agregado

O valor agregado, ou EVA (*Economic Value Added*), pode ser definido como o proveito gerado por uma empresa depois de subtraídos os custos inerentes ao seu funcionamento e os do capital nela investido<sup>1</sup>. Noutros termos, é o valor incorporado aos bens e serviços por um agente econômico ao longo dos respectivos ciclos econômicos<sup>2</sup>.

A tributação do valor agregado, por sua vez, equivale à instituição de tributos sobre as diversas etapas do processo econômico (produção, distribuição e venda ao consumidor final) na proporção em que cada uma dessas etapas incorpora, agrega ou adiciona valor aos bens e serviços<sup>3</sup>. Esse modelo de tributação é, em geral, caracterizado por um regime não cumulativo do tipo financeiro, no qual os créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo redimensionam o valor devido pelo contribuinte<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Cf. SOARES, Ana Catarina Pereira. **EVA (Economic Value Added) VS indicadores financeiros tradicionais**. 2014. 54f. Relatório de Estágio (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/27357/1/O%20EVAEconomic%20Value%20Added.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2018.

<sup>2</sup> Cf. PEREIRA, João Arami Martins. **Um estudo sobre valor adicionado e suas dificuldades de acompanhamento no Município** – o Caso de Ijuí/RS. Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: [http://www.ijui.rs.gov.br/downloads/perfil\\_do\\_municipio\\_r3h2l.pdf](http://www.ijui.rs.gov.br/downloads/perfil_do_municipio_r3h2l.pdf). Acesso em: 04 mar. 2018.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Sequência**: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62-71, dez. 1995. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/49618177\\_A\\_necessidade\\_da\\_instituicao\\_do\\_IVA\\_no\\_sistema\\_constitucional\\_tributario\\_brasileiro](https://www.researchgate.net/publication/49618177_A_necessidade_da_instituicao_do_IVA_no_sistema_constitucional_tributario_brasileiro). Acesso em: 04 mar. 2018.

<sup>4</sup> Destaque-se que, embora o imposto sobre vendas no varejo (*Retail Sales Tax*) também corresponda a um tributo sobre o consumo, sua sistemática apresenta grandes diferenças em face da tributação sobre o valor agregado. Em linhas gerais, trata-se de um tributo cuja base de cálculo é o preço de venda do produto, cobrado em etapa única, ou seja, nas vendas no varejo. Tendo em vista que nem todas as vendas no varejo são destinadas ao consumidor final, a sistemática desses tributos gera efeitos cumulativos, o que permite a ocorrência de distorções econômicas. Cf. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the U.S. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 1, p. 28-47, jan./jun. 2006. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4458/2773>. Acesso em: 04 mar. 2018; CABALTICA, Benedict C. **Comparing the value-added tax to de retail sales tax**. The Tax adviser. 01 set. 2008. Disponível em: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2008/sep/comparingthevalue-addedtaxtotheretailsalestax.html>. Acesso em: 04 mar. 2018.

Conforme destaca Misabel Abreu Machado Derzi<sup>5</sup>, parte da doutrina internacional entende a tributação do valor agregado como uma tributação sobre o consumo, tendo em vista que essa oneração não incide sobre a força econômica dos agentes produtores, mas sobre a força econômica do consumidor, quem de fato suporta o tributo.

A tributação do consumo de bens e serviços no Brasil está sujeita a diversos tributos, a saber: o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS. Ao contrário do IVA, as sistemáticas de apuração desses tributos são destituídas de neutralidade por não aplicarem uma não cumulatividade ampla do tipo financeiro. A legislação infraconstitucional brasileira impõe diversas restrições ao aproveitamento de créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo, o que acaba liberando resíduos tributários ao longo da cadeia<sup>6</sup>.

A tributação sobre bens e serviços representou, em 2016, 40% do total de tributos recolhidos aos cofres públicos<sup>7</sup>. O peso evidenciado pela arrecadação incidente sobre a circulação e o consumo de bens e serviços é proporcional à complexidade dos regimes jurídicos tributários a eles aplicados, instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios<sup>8</sup>.

Além de impor um excesso de obrigações acessórias e mascarar a alíquota efetiva sobre o consumo, a pluritributação – característica do atual modelo brasileiro – gera conflitos de competência entre os diversos entes federativos. Afinal, num contexto em que se admite a tributação de bens e serviços pelas diferentes pessoas políticas que compõem a Federação, não é difícil imaginar a invasão, por um desses atores, da área constitucionalmente destinada à outra.

Um exemplo recente dos problemas gerados pela pluritributação diz respeito à chamada “industrialização por encomenda”. Trata-se de operação na qual um estabelecimento remete insumos para que outro realize a industrialização por conta e ordem do encomendante. No

---

<sup>5</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Sequência**: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62-71, dez. 1995. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/49618177\\_A\\_necessidade\\_da\\_instituicao\\_do\\_IVA\\_no\\_sistema\\_constitucional\\_tributario\\_brasileiro](https://www.researchgate.net/publication/49618177_A_necessidade_da_instituicao_do_IVA_no_sistema_constitucional_tributario_brasileiro). Acesso em: 04 mar. 2018.

<sup>6</sup> Ibid., p. 64.

<sup>7</sup> WATANABE, Marta. Carga tributária sobe e atinge 33,6% do PIB. **Valor Econômico**, São Paulo, p. A3, 10, 11, 12 mar. 2018.

<sup>8</sup> No presente tópico não se ignora a existência de críticas quanto ao caráter regressivo do atual modelo de tributação adotado no Brasil, sobre o consumo. Contudo, em face da afinidade da questão com outros temas a serem abordados, optou-se por tratar dessa regressividade junto ao quarto tópico deste artigo.

juízo do REsp nº 1.092.206/SP<sup>9</sup>, em sede de recurso repetitivo, a Primeira Seção do STJ consolidou o entendimento de que a tributação da prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, é de competência dos Municípios e estaria sujeita à incidência do ISS. Contudo, em 2011, ao apreciar o mesmo tema na ADI 4389 MC<sup>10</sup>, o STF reconheceu que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

A eterna disputa entre os Estados de origem e os de destino pela arrecadação nas operações estaduais; a concessão de questionáveis benefícios pelos Estados justamente nessas operações (guerra fiscal); a coexistência de diversos regimes de apuração do mesmo tributo (monofásico, *ad rem*, cumulativo, não cumulativo); as discussões acerca da complementação do imposto ou sua restituição, nos casos de substituição tributária; e a existência de desonerações que acabam não atingindo os menos afortunados constituem elementos que, somados à pluritributação, complementam um cenário que clama por um regime de tributação do consumo mais simples, racional, previsível, leve e justo. Esse modelo parece ser a tributação do valor agregado.

Em substituição aos diversos tributos que se sobrepõem ao longo das etapas da cadeia de consumo, um novo imposto sobre o valor agregado (IVA), não cumulativo, concentraria, em apenas um ou dois tributos, toda a arrecadação sobre circulação/venda de bens e serviços. Além de reduzir o atual excesso de obrigações acessórias, esse novo modelo resolveria as tortuosas questões que envolvem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados e os Municípios. Consequentemente, a instituição do IVA culminaria na diminuição do número de demandas administrativas e judiciais, na medida em que reduziria as áreas de tensão e incerteza hoje existentes.

O Brasil não seria pioneiro nessa implementação. Conforme publicado no *International VAT/GST Guidelines* (OCDE), em 2016, o imposto sobre o IVA era adotado por 165 países, entre os quais se incluíam não só grandes economias do mundo – como Alemanha, China e Reino Unido –, mas também países do MERCOSUL (Argentina e Uruguai, por exemplo).

Diferentemente do que possa parecer até aqui, a instituição de um modelo de tributação do valor agregado não corresponde a um bloco normativo, cuja adoção ocorreria por adesão. Embora compartilhem elementos em comum, cada uma das economias mencionadas

---

<sup>9</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.092.206**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de março de 2009.

<sup>10</sup> Id. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de abril de 2011

anteriormente possui um sistema de tributação distinto, fruto do processo político de cada país. No Brasil, não poderia ser diferente.

Diversas propostas de reformulação do modelo de tributação de bens e serviços vigente têm sido ventiladas no âmbito político brasileiro. Dentre elas destacam-se a defendida pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PEC n.º 31/2007) e a apresentada pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF. Ainda que ambas contenham a instituição de um tributo nos moldes do IVA, observam-se, entre elas, sensíveis diferenças, principalmente quanto à configuração das competências dos entes tributantes, tema de suma relevância.

De maneira bem simplificada e no que diz respeito ao ponto ora abordado, a proposta de reforma tributária defendida pelo Deputado Hauly propõe a extinção do IPI, IOF, CSLL, PIS, COFINS, Salário-Educação, todos de competência da União; do ICMS, de competência dos Estados; e do ISS, de competência dos Municípios. Em substituição a esses tributos, propõe a criação da Contribuição Social sobre Operações e Movimentações Financeiras, do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e do Imposto Seletivo. Ainda segundo a proposta defendida por Hauly, o IVA seria não cumulativo, com concessão de crédito financeiro, ou seja, tudo que a empresa adquirisse geraria crédito. Para solucionar as questões envolvendo conflitos de competência, estabelece que a arrecadação do IVA fique a cargo de um “Superfisco”, órgão que agregaria todos os Fiscos Estaduais, cuja competência seria partilhada entre Estados e Distrito Federal.

O cerne da proposta formulada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)<sup>11</sup> consiste na substituição do PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esse tributo seria caracterizado pela não cumulatividade ampla – regime de crédito financeiro –, isto é, o imposto incidente em etapas anteriores sobre os bens e serviços geraria crédito. A sua principal novidade estaria no padrão de transição, tanto para as empresas (substituição progressiva dos cinco tributos atuais pelo IBS ao longo de dez anos), como para a distribuição federativa da receita do IBS (transição em cinquenta anos). Tal modelo de transição, além de não afetar a carga tributária, permitiria minimizar muitas das resistências encontradas em projetos anteriores de reforma.

Como se observa, a relevância do tópico intencionalmente escolhido para abrir o presente artigo faz com que ele deva estar na pauta de qualquer reforma tributária. Há boas propostas na mesa. O modelo ao final adotado precisará enfrentar e solucionar todos os

---

<sup>11</sup> CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Nota técnica n. 1. São Paulo: CCiF, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2018.

entraves e problemas aqui apontados, que há tempos fustigam os agentes econômicos no Brasil.

## 2 O problema da realização do crédito tributário

O aumento vertiginoso do estoque de dívida ativa está ligado a vários fatores, por exemplo, os processos recessivos recorrentes da economia brasileira; as altas taxas de juros (decorrentes da instabilidade antes referida) aplicadas sobre os tributos não recolhidos tempestivamente; a instabilidade interpretativa da legislação tributária; e a penalização exacerbada aplicada pela Administração mesmo em casos de mera divergência interpretativa (multas de ofício que variam de 75% a 225%).

Metaforicamente, é como se o contribuinte estivesse, ao lado dos demais, permanentemente nadando contra uma correnteza forte. Quando se nada no limite, uma parada de alguns minutos faz com que se fique definitivamente atrás da linha da “regularidade”, na qual todos se encontram. Agora, imaginem se esse mesmo nadador (ou contribuinte), que não conseguiu acompanhar os demais em virtude do seu atraso, tivesse que continuar os próximos 1.000 metros com um peso de 5 kg amarrado a sua cintura. A metáfora explica grande parte dos problemas ligados à constituição do estoque atual de dívida ativa.

Não fosse isso suficiente, a utilização quase exclusiva da execução fiscal como ferramenta de realização do crédito tributário dificulta o escoamento precisamente desse estoque de crédito, que resulta no esqueleto hoje existente.

Nesse contexto, a utilização de institutos como a transação tributária soa como novidade, embora a ferramenta esteja presente em nosso Código Tributário Nacional desde 1966. Vigente há 52 anos, a transação foi pouco ou nunca utilizada. Segundo o artigo 156, inciso III, do CTN, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária podem, nas condições legalmente estabelecidas, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Até hoje não existe lei federal que regule a transação<sup>12</sup>.

A transação tributária encontra oposição em parte da doutrina. Entre outras críticas, uma parcela da comunidade acadêmica entende que, por se tratar de atividade administrativa

---

<sup>12</sup> O PL 5.082/09 pretende regulamentar a matéria no âmbito federal. Há, por outro lado, leis estaduais e municipais que já autorizam Estados e Municípios a realizarem transações de débitos tributários de suas respectivas competências. A título de exemplo, cabe mencionar a Lei nº 12.218/11 do Estado da Bahia (RMS 40.536/BA) e a Lei Complementar Municipal nº 31/03 do Município de Jauru/MT. As transações previstas em ambas as legislações foram discutidas no âmbito do STJ no curso dos RMS 40.536/BA e REsp nº 929.121/MT, respectivamente. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 40536**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 09 de dezembro de 13. Id. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 929121**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 de maio de 2008.

plenamente vinculada (artigo 3º do CTN), o direito ao crédito tributário é indisponível, razão pela qual não poderia ser objeto de transação. Alinham-se a essa corrente Eurico de Santi<sup>13</sup> e Eduardo Marcial Jardim<sup>14</sup>. Por outro lado, há doutrinadores que sustentam a aplicabilidade do instituto da transação em matéria tributária em face do princípio da eficiência administrativa, em oposição à ineficiência e aos altos custos dos procedimentos de execução fiscal. Essa é a posição, dentre outros, de Hugo de Brito Machado<sup>15</sup> e de Heleno Taveira Torres<sup>16</sup>.

O debate em torno da regulamentação da transação em matéria tributária foi recentemente reaceso com a entrada em vigor do Código de Processo Civil, de 2015. Conforme dispõe o artigo 3º, parágrafo 2º, do novo diploma processual, é dever do Estado, sempre que possível, promover a solução consensual dos conflitos de modo a priorizar a autocomposição entre as partes. Não fosse suficiente, o tema ganhou renovada relevância em meio ao cenário recessivo experimentado pela economia brasileira nos últimos anos. Em face das quedas consecutivas de arrecadação observadas entre 2014 e 2017<sup>17</sup>, os pífios resultados de arrecadação obtidos por meio dos procedimentos administrativos e judiciais, bem como seus altos custos para os cofres públicos, trouxeram à tona a grave deficiência dos atuais métodos adotados pela União para realização de sua dívida ativa.

Para ilustrar, verifica-se essa ineficiência de forma mais clara a partir dos dados da arrecadação. Em 2017, do total de autuações efetuadas pelo Fisco, apenas 14,06% foram pagas ou parceladas. O montante arrecadado por meio das autuações realizadas correspondeu a apenas 0,47% do total de créditos lançados no mesmo ano. Esses números retratam o fracasso da política de autuação como forma de compelir os contribuintes ao cumprimento das obrigações tributárias<sup>18</sup>.

---

<sup>13</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 29, set. 2007. Disponível em: <https://www.transparencia.org.br/docs/desanti.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2018.

<sup>14</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenação de Ives Gandra Martins. São Paulo: Saraiva, 2006.

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, jul. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>

<sup>16</sup> TORRES, Heleno Taveira. É urgente a reforma do modelo de cobrança de crédito tributário. **Consultor Jurídico**, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario>. Acesso em: 18 fev. 2018.

<sup>17</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Arrecadação das receitas administradas pela RFB**. Período: 1995 a 2017. ReceitaData. Brasília, 2018. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 18 fev. 2018.

<sup>18</sup> BRASL. Secretaria da Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: [http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf). Acesso em: 05 mar. 2018.

As execuções fiscais ajuizadas para realização desses créditos estocados também apresentam números alarmantes. Segundo estudos promovidos pelo IPEA, o custo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal brasileira, em 2011, era de R\$ 5.606,67, ou seja, R\$ 8.123,31 em valores atualizados (IPCA)<sup>19</sup>. Contudo, do total de execuções fiscais analisadas na Justiça Federal, em apenas 15% se verificou a ocorrência de penhora de bens. Em 2,6% alcançou-se a fase de leilão e, por fim, em apenas 0,2% do total das execuções se obteve a satisfação do crédito perseguido<sup>20</sup>.

Além da alta taxa de juros<sup>21</sup>, o crescimento exponencial do crédito fazendário é fruto das altas penalidades aplicadas pela fiscalização, estimuladas por políticas como a do “bônus de eficiência”, calculado sobre multas aplicadas aos contribuintes<sup>22</sup>. Segundo o balanço da Receita Federal, o valor total das multas lançadas contra pessoas jurídicas no primeiro semestre de 2016 atingiu 85,5 milhões de reais. Já no primeiro semestre de 2017, após a entrada em vigor do “bônus de eficiência”, o valor saltou para 185,5 milhões de reais, ou seja, um acréscimo de 116,9%<sup>23</sup>.

A consequência do crescimento vertiginoso dos créditos tributários devidos pelos contribuintes é o surgimento da “cultura dos parcelamentos”. Para compensar o aumento desproporcional dos débitos fiscais frente à capacidade de pagamento dos agentes, a União promove programas especiais de parcelamento – nos últimos 16 anos, foram criados aproximadamente trinta deles, segundo dados da Receita Federal<sup>24</sup>. Em outras palavras, o que se observa é a adoção de medidas extraordinárias para corrigir o excesso.

Esse cenário de ineficiência dos instrumentos de realização da dívida ativa e de distorções dos seus critérios de apuração traz à tona a discussão sobre a utilização de medidas alternativas à resolução de litígios em matéria tributária. A introdução de tais medidas não é inédita na experiência tributária brasileira. Recentemente, por meio da Portaria nº 32/2018, o

---

<sup>19</sup> IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Comunicado IPEA n.º 127. Brasília, 2012. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf). Acesso em: 19 fev. 2018.

<sup>20</sup> Id. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2011. p. 33. Disponível em: [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009\\_relatorio\\_custounitario\\_justicafederal.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf). Acesso em: 18 fev. 2018. 2018.

<sup>21</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília, 2017. p. 10. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2018.

<sup>22</sup> Trata-se da Medida Provisória nº 765, posteriormente convertida na Lei nº 13.464/17.

<sup>23</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Balanço da Fiscalização 2017**. 1º Semestre. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/arquivos-e-imagens/resultado-da-fiscalizacao-1o-semester-2017.pdf/view>. Acesso em: 25 fev. 2018.

<sup>24</sup> Id. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Op. cit., p. 01.

Fisco regulamentou a dação em pagamento de imóvel para quitar dívida fiscal com a União, forma de extinção do crédito tributário instituída pela Lei Complementar nº 104/2001 e pela Lei nº 13.259/2016. Trata-se de um mecanismo alternativo de solução de conflitos que visa reduzir o volume de recursos administrativos e execuções fiscais no âmbito dos Tribunais Administrativos e do Poder Judiciário.

Assim como a mencionada dação em pagamento, a transação tributária também se apresenta como um instituto capaz de contribuir para a superação desses entraves à arrecadação, pois, além de já prevista no ordenamento brasileiro, segue um caminho trilhado com sucesso noutros países.

Na Itália, existem registros de transação tributária entre a Fazenda Pública e os contribuintes desde 1907. Embora tais mecanismos tenham sido praticamente abolidos na década de 1970, houve paulatino aumento da participação dos contribuintes na resolução de litígios tributários a partir das reformas tributárias iniciadas em 1994<sup>25</sup>. Atualmente, *L'Agenzia delle Entrate* prevê diversos instrumentos administrativos de composição de conflitos entre o Fisco e os contribuintes<sup>26</sup>. Ao analisar a experiência italiana nessa matéria, a PGFN expediu o Ofício nº 624/PGFN-PG, demonstrando que, no ano de 2005, 40% das ações judiciais na Itália foram extintas por decorrência de alguma das espécies de transação tributária<sup>27</sup>.

Segundo relatório anual elaborado, em 2016, pelo *Taxpayer advocate service (TAS)*, as medidas alternativas de resolução de conflito em matéria tributária (*alternative dispute resolution – ADR*) são adotadas por autoridades fiscais de diversos países, como Hong Kong, Austrália e Reino Unido. Dados do Reino Unido indicam que a resolução de demandas por meio de medidas alternativas é sete vezes mais rápida que as realizadas por meio de decisões tradicionais e que 58% por cento dos casos em que se utilizaram tais medidas foram totalmente resolvidos<sup>28</sup>. Apesar de seu inequívoco potencial para mitigar as ineficiências

---

<sup>25</sup> PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil**: perspectivas da análise econômica do direito. 2017. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. p. 89. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/178711/347917.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 19 fev. 2018.

<sup>26</sup> ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Contenzioso e strumenti deflativi**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Accertamenti/Contenzioso+e+strumenti+deflativi/?page=accertregolarizzazioniint>. Acesso em: 19 fev. 2018.

<sup>27</sup> BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício nº 624/PGFN-PG**. 14 de março de 2007 Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 19 fev. 2018.

<sup>28</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal revenue service. National taxpayer advocate. **2016 Annual report to Congress**. Washington, 2016, v. 3. p. 146. Disponível em: [https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16\\_Volume3.pdf](https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16_Volume3.pdf). Acesso em: 19 fev. 2018.

arrecadatórias expostas até aqui, a implementação da transação e de outras ferramentas alternativas à vetusta, cara e ineficiente execução fiscal demandará a fixação de parâmetros interpretativos objetivos e transparentes. Essa condição é inarredável para que sejam respeitadas a isonomia, a transparência e a moralidade.

### 3 A aplicação da lei tributária e a insegurança jurídica

O crescimento econômico, caracterizado pelo aumento da riqueza do país e pela melhoria dos índices de desenvolvimento humano de seus cidadãos, é o resultado de um conjunto de fatores sociais, políticos, jurídicos e econômicos. Um desses fatores é a segurança jurídica estendida aos agentes econômicos e aos cidadãos no desenvolvimento dos seus projetos de vida e empresariais. A decisão de investimento ou de abertura de novos negócios é frontalmente afetada pela existência de regras claras, estáveis, cujo sentido comum é respeitado.

A segurança jurídica corresponde à proteção da confiança depositada na ordem estabelecida<sup>29</sup>. Além de ser pressuposto inerente ao Estado de Direito, é pedra de toque para o normal funcionamento da economia. A confiança dela decorrente está diretamente ligada à racionalidade comunicativa, definida por Jürgen Habermas<sup>30</sup> como a capacidade unificadora do discurso direcionado a um entendimento que garanta aos interlocutores um universo intersubjetivamente compartilhado, possibilitando um horizonte objetivo ao qual todos possam se referir. Nesse sentido, na lição de Napoleão Nunes Maia Filho<sup>31</sup>, a função judicial no macrosistema estatal destina-se a preservar a estabilidade das relações jurídico-sociais, tornando previsíveis as soluções de conflitos. Logo, a racionalidade na edição e na aplicação das normas pelo Estado é pré-requisito para a segurança jurídica, sem a qual a compreensão das obrigações e das regras do jogo fica comprometida.

O atual contexto brasileiro, infelizmente, não pode ser identificado como ambiente juridicamente seguro, regado por comandos tributários, cujo conteúdo é compartilhado pelos agentes econômicos e pelos órgãos aplicadores do direito. As antinomias e incoerências decorrentes da atribuição, por esses órgãos, de sentido aos enunciados normativos dificultam o estabelecimento de unidade e coerência ao ordenamento tributário.

---

<sup>29</sup> PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativos e judiciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 89-90.

<sup>30</sup> HABERMAS, Jürgen. **Teoria da racionalidade e teoria da linguagem**. Obras escolhidas de Jürgen Habermas. Tradução de Lumir Nahodil. Lisboa: Edições 70, 2010. v. 2. p. 101.

<sup>31</sup> MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio**: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas. Fortaleza: Imprece, 2015. p. 233.

Em outras palavras, poder-se-ia dizer que a interpretação dos enunciados tributários vigentes acabou gerando, no plano federal, a coexistência de três sistemas tributários distintos, a saber: i) o erigido pela Receita Federal (RFB) através dos seus atos normativos e autos de infração; ii) o definido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); e iii) o fixado pelo Poder Judiciário (item que poderia ainda ser dividido em STJ e STF)<sup>32</sup>.

Relatório elaborado pelo CARF<sup>33</sup> referente às decisões proferidas de janeiro a dezembro de 2016 revela que foram julgados 7.821 recursos nesse período, dos quais o contribuinte restou favorecido em 52,4% das decisões. Em outras palavras, mais da metade dos autos de infração lavrados pela Fazenda foram reformados, em algum ponto, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

As incoerências não ocorrem apenas entre os órgãos da Administração. Verificam-se também divergências de interpretação da norma tributária entre a Administração e o Poder Judiciário. Apenas para exemplificar, destaca-se a discordância relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado aos trabalhadores. A Receita Federal expediu, em 11/10/2013, a Solução de Consulta COSIT nº 15, através da qual determinou a inclusão do aviso prévio indenizado na base de cálculo da contribuição. No julgamento do Resp nº 1.230.957/RS (Recurso Repetitivo), ocorrido em fevereiro de 2014, entretanto, o STJ determinou a exclusão do aviso prévio da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Indiferente ao posicionamento adotado pelo STJ, em 04/04/2014, a Receita Federal proferiu a Solução de Consulta DISIT/SRRF01 nº 1004, através da qual reafirmou o entendimento de que é devida a sua inclusão na base de cálculo.

Da mesma forma, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (março de 2017), o STF definiu que o ICMS não integra a receita bruta das empresas e, conseqüentemente, a base de cálculo do PIS e da COFINS. A RFB, por sua vez, mesmo após o julgamento acima referido, expediu as Soluções de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6.012 e 6.032<sup>34</sup>, através das quais esclareceu que continuaria a exigir a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas

---

<sup>32</sup> PANDOLFO, Rafael. Revoguem a legalidade tributária: a sonegação e a legalidade-ameaça formam as duas faces da mesma perversa moeda. **Jota**, 10 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/revoguem-a-legalidade-tributaria-10102017>. Acesso em: 06 mar. 2018.

<sup>33</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF divulga Relatório das Decisões proferidas de janeiro a dezembro de 2016**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/carf-divulga-relatorio-das-decisoes-proferidas-de-janeiro-a-dezembro-de-2016>. Acesso em: 25 fev. 2018.

<sup>34</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.012**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivo Binario=43618>. Acesso em: 09 mar. 2018; Id. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.032**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivo Binario=38090>. Acesso em: 09 mar. 2018.

exações. Nesse contexto, o CARF segue também não aplicando o *precedente* julgado pelo STF<sup>35</sup>.

Esperava-se que, a partir da entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, as questões envolvendo divergências interpretativas entre o Judiciário e a Administração fossem dissipadas. O novo diploma processual instituiu não apenas o dever de uniformização da jurisprudência (artigo 926), como ampliou a eficácia normativa dos precedentes judiciais (artigo 927). As inovações processuais, ao que parece, não foram capazes de evitar nova divergência jurisprudencial em matéria tributária entre o STF, a RFB e o CARF.

A volatilidade de alguns posicionamentos no próprio Judiciário também compromete a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes. A oscilação do STF quanto ao direito de créditos de IPI pela aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero é a demonstração clara desse quadro. Tendo decidido favoravelmente ao contribuinte em 2002<sup>36</sup>, o STF, num intervalo de apenas cinco anos, reverteu seu posicionamento ao enfrentar os embargos declaratórios opostos pela Fazenda<sup>37</sup>. O Pleno da Corte ainda rejeitou, por maioria, a proposta de modulação de efeitos da decisão. A guinada interpretativa agravada pela ausência de modulação de efeitos frustrou a expectativa de inúmeros contribuintes que, com base no entendimento do próprio tribunal, faziam uso dos referidos créditos de IPI alíquota zero<sup>38</sup>.

As alterações promovidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei nº 13.655/18 revelam um novo e alvissareiro horizonte. O artigo 24 da LINDB estabelece que a revisão, nas esferas administrativas ou judicial, dos atos praticados pelos contribuintes deve levar em consideração as *orientações gerais da época*, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, seja o ato declarado inválido.

---

<sup>35</sup> Cf. Acórdãos CARF n.º 3201-003.375 (08/03/2018); n.º 3302-004.909 (21/02/2018); n.º 3201-003.404 (07/03/2018).

<sup>36</sup> No Supremo Tribunal Federal, são as decisões: RE n.º 350.446/PR; 353.668/PR; 357.277/RS e 358.493/SC.

<sup>37</sup> No Supremo Tribunal Federal, são os embargos: RE n.º 370.682/SC; e 353.657/PR.

<sup>38</sup> No que toca ao julgamento referente ao crédito de IPI sobre produtos sujeitos à alíquota zero, algumas peculiaridades do caso merecem nota. Por decorrência de sucessivos embargos declaratórios interpostos pela Fazenda Nacional, o acórdão favorável aos contribuintes proferido em 2002 no âmbito dos Recursos Extraordinários n.º 350.446, n.º 353.668-1, n.º 357.277-6 e n.º 358.493-6 não havia transitado em julgado na ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 353.657 e n.º 370.682. Por essa razão, a maioria dos ministros entendeu que a ausência de coisa julgada das decisões favoráveis aos contribuintes não representaria violação da segurança jurídica capaz de ensejar a modulação dos efeitos da decisão. Contudo, a controvérsia maior consistiu no fato de os embargos declaratórios – sobretudo em matéria exclusivamente jurídica analisada pelo Plenário do STF, sobre a qual não se pode falar em equívoco de premissa de fato – serem destituídos de efeitos infringentes, de modo que havia a confiança dos contribuintes na estabilidade da primeira decisão proferida. Nessa perspectiva, a mudança de posicionamento do STF frustrou de forma inequívoca a confiança dos contribuintes na decisão proferida pela Corte. Cf. PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativos e judiciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 223-224.

O dispositivo acima referido coíbe a desconstituição de situações jurídicas já consolidadas quando houver posterior alteração de orientação jurisprudencial ou administrativa, de modo a privilegiar a confiança dos cidadãos depositada na interpretação dominante à época da constituição dos atos jurídicos.

O parágrafo único do artigo 24 esclarece que a proteção se aplica aos casos em que havia *jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*, legitimando o ato praticado pelos contribuintes. Da mesma forma, o dispositivo confere guarida à conduta do contribuinte, tutelada por práticas administrativas reiteradas e de amplo conhecimento público.

Como visto, a segurança jurídica dos agentes econômicos figura como um dos elementos indispensáveis à retomada do crescimento, pois promove a confiança necessária ao planejamento e execução das diversas etapas da atividade econômica. A coexistência de diferentes compreensões sobre o alcance dos comandos tributários e, sobretudo, a inflexibilidade dos órgãos da Administração ao posicionamento consagrado nos precedentes proferidos pelas Cortes Superiores desestabilizam o próprio sistema.

Talvez esse seja um dos maiores desafios na construção de um novo sistema tributário. Além de mudar as regras de tributação, a coerência interna dos órgãos de interpretação precisará ser aperfeiçoada. O direito tributário não pode mais ser aplicado por diferentes ilhas interpretativas, mas precisa constituir um único arquipélago.

#### 4 **Tributação da renda, do patrimônio e do consumo: qual o caminho?**

Outro grande desafio a ser enfrentado pelas propostas de reforma tributária é a escolha da base econômica – renda, patrimônio ou consumo – que servirá de matriz da arrecadação fiscal brasileira. Não se trata, evidentemente, de excluir do sistema tributário qualquer uma das referidas grandezas econômicas, mas, sim, ponderar cada um dos elementos que constituem a equação fiscal-arrecadatória nacional. Na busca pelo melhor arranjo, os países, em geral, embora utilizem as três bases econômicas há pouco referidas, elegem uma delas como a matriz da arrecadação tributária.

Para ilustrar como algumas economias estruturam seu modelo arrecadatório, basta observar o levantamento realizado pela OCDE<sup>39</sup> referente ao ano de 2016. Nessa pesquisa, apurou-se que, nos Estados Unidos da América, a arrecadação global correspondeu a 26% do PIB, preponderando, com 48% do total arrecadado, a tributação sobre a renda. Já na

---

<sup>39</sup> OECD. **Revenue statistics: 1965-2016**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

Alemanha, o valor arrecadado, em relação ao PIB, foi de 37,60%, sendo 37,50% desse montante decorrente de contribuições para a seguridade social.

A tributação sobre bens e serviços no Brasil, em 2015, alcançou o total de 41,25% do total arrecadado. Diferentemente da receita fiscal nos Estados Unidos e na Alemanha, o modelo brasileiro é caracterizado pela prevalência da tributação sobre o consumo<sup>40</sup>. A predominância desse tipo de tributo na composição total de receitas fiscais não é uma particularidade brasileira e está presente também noutros países da América do Sul. Em 2015, 47,35% do total da arrecadação fiscal argentina e 55,86% da paraguaia foram oriundas da tributação sobre bens e serviços<sup>41</sup>. No Chile, por sua vez, em 2016, 54,41% de sua receita fiscal decorreu da mesma modalidade de tributação<sup>42</sup>.

As maiores críticas ao atual modelo adotado no Brasil decorrem do seu caráter regressivo, que impõe uma distribuição desigual da carga tributária entre as diversas classes sociais. Conforme dados levantados pelo IPEA<sup>43</sup> referentes ao ano de 2004, enquanto uma pessoa que ganhava dois salários-mínimos comprometia 48,8% de sua renda com pagamento de tributos, as famílias com renda superior a 30 salários-mínimos comprometiam 26,3%. Entre os anos de 1996 e 2003, a carga tributária total aumentou em 20,6% para as famílias com renda até dois salários-mínimos, enquanto que para as famílias com renda superior a 30 salários-mínimos o aumento foi de 8,4%<sup>44</sup>.

Uma das propostas para mitigar o caráter regressivo da tributação sobre o consumo é redução dos impostos sobre alimentos, tendo em vista que as famílias de baixa renda destinam uma maior parcela de seu orçamento doméstico para o consumo de bens e serviços de primeira necessidade<sup>45</sup>. Em outras palavras, trata-se de uma medida que visa reduzir as distorções da tributação sobre o consumo a partir de instrumentos de seletividade em observância do princípio da capacidade contributiva dos agentes. Contudo, tais mecanismos de redistribuição da carga tributária sofrem diversas críticas, pois, além do instrumento da seletividade já estar previsto na Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, e artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, ambos da CF), a redução geral dos impostos sobre bens de

---

<sup>40</sup> OECD. **Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 2015**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/americas-latino-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

<sup>41</sup> Ibidem, s/p.

<sup>42</sup> Id. **Revenue statistics**: 1965-2016, op. cit.

<sup>43</sup> IPEA. **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009. Organização de Jorge Abraão de Castro, Cláudio Hamilton Matos dos Santos, José Aparecido Carlos Ribeiro. Brasília: IPEA, 2010.

<sup>44</sup> Ibid., p. 137-138.

<sup>45</sup> PAYERAS-PINTOS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico – PPE**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, ago. 2010. p. 176.

primeira necessidade sem a verificação dos efeitos desejados não eliminaria a iniquidade tributária na distribuição da carga, já que tais produtos também são consumidos pelas demais classes sociais.

Outro estudo elaborado pelo IPEA propõe uma reforma tributária que contemple duas dimensões: por um lado, elimine isenções sobre dividendos distribuídos a pessoas físicas e, por outro, reduza a taxaço sobre o lucro das empresas e sobre bens e serviços<sup>46</sup>. A proposta reduziria a participação dos tributos sobre o consumo e aumentaria a carga tributária sobre o rendimento.

Embora seja um modelo adotado em alguns países desenvolvidos<sup>47</sup>, essa proposta não é imune a críticas, pois não considera os efeitos negativos que a tributação dos dividendos pode causar nos países em desenvolvimento, dentre os quais se destacam: i) o aumento da informalidade devido à oneração excessiva dos dividendos distribuídos pelas pequenas e médias empresas, optantes pelo Simples ou pelo lucro presumido; ii) a queda imediata da arrecadação como corolário da informalidade; iii) a incompatibilidade da proposta frente às limitações à dedutibilidade das despesas suportadas pelos contribuintes (IRPF); e iv) os efeitos sobre o mercado acionário brasileiro, em virtude da diminuição do retorno recebido pelo investidor no creditamento dos dividendos pagos por ações.

A proposta de reforma tributária defendida pelo Deputado Haully segue a mesma linha das conclusões elaboradas na pesquisa do IPEA. O texto da PEC nº 31/2007<sup>48</sup> propõe uma aproximação do sistema brasileiro ao europeu, de modo a aumentar o peso da tributação sobre a renda na composição da receita fiscal e reduzir a alíquota do futuro “IVA” para valores compatíveis com a média de países desenvolvidos.

É pertinente ainda trazer ao debate outra proposta elaborada com o intuito de mitigar o efeito da regressividade dos modelos de tributação sobre o consumo. Trata-se da tributação personalizada do consumo, instrumento já experimentado em países como Canadá e Japão<sup>49</sup>. Diferentemente da primeira proposta aqui exposta, cujo cerne consistia em reduzir a

---

<sup>46</sup> GOBERRI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária**: a agenda negligenciada. Texto para discussão 2190. Rio de Janeiro: Ipea, 2016. p. 29.

<sup>47</sup> OECD. **Revenue statistics**: 1965-2016. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

<sup>48</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Brasília, s/d. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-haully>. Acesso em: 28 fev. 2018.

<sup>49</sup> BARREIX, Alberto; BÈS, Matín; ROCA, Jerónimo. **El IVA personalizado**: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF), 2010. p. 23-25. Disponível em: [https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto\\_barreix\\_El\\_IVA\\_Personalizado\\_BID\\_Eurosocia\\_l\\_IEF\\_2010\\_doc.pdf](https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto_barreix_El_IVA_Personalizado_BID_Eurosocia_l_IEF_2010_doc.pdf). Acesso em: 28 fev. 2018.

tributação sobre os bens de primeira necessidade, a tributação personalizada do consumo estaria centrada nos consumidores socialmente menos favorecidos que, devidamente cadastrados, não se sujeitariam à tributação. Os principais obstáculos à proposta estão ligados às dificuldades de implementação, na medida em que seriam necessários grandes aportes tecnológicos para operacionalizar com eficiência esse novo instrumento de arrecadação<sup>50</sup>.

## 5 Obrigações acessórias no Brasil e em outros países

A velocidade do crescimento econômico está também ligada à eliminação dos entraves burocráticos que condicionam o regular exercício da livre iniciativa. Nessa perspectiva, a ideia contida na expressão “custo Brasil” remete a toda a ordem de encargos que uma empresa deve arcar para realizar negócios no país. Para os fins de quantificação desses ônus, consideram-se, entre outros, gastos com infraestrutura de transportes, mão de obra, regime regulatório e sistema tributário.

Estudos da FIESP<sup>51</sup> relacionados à competitividade da política industrial brasileira implementada pelo poder público analisaram o custo na indústria de transformação nacional a partir dos seguintes critérios: i) custos de serviços *non tradables*; ii) custos extras de serviços a funcionários; iii) custos da infraestrutura logística; iv) custos de energia e matérias-primas; v) custos de capital de giro; e vi) custos com tributação (carga e burocracia).

Quando comparados esses seis componentes com os dos principais parceiros comerciais do Brasil no ano de 2013, verifica-se que os entraves brasileiros geraram um acréscimo médio aos preços de produtos da indústria de transformação de 23,4% em relação aos importados<sup>52</sup>. Segundo esse levantamento<sup>53</sup>, a maior parte do custo Brasil decorreu das despesas com a burocracia e a carga tributária. Os encargos tributários, em particular, representaram 13,8% do dito acréscimo ao preço dos produtos, ou seja, 58,97% (dos 23,4%) do custo Brasil sobre a indústria de transformação em 2013 decorreram da carga e burocracia tributária.

Segundo o *ranking* elaborado pelo Banco Mundial, que analisa, entre outros critérios, o tempo e as despesas totais gastos para que uma empresa siga todos os regulamentos

---

<sup>50</sup> Ibidem. p. 44-45.

<sup>51</sup> FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). **Pesquisa custo Brasil e a taxa de câmbio na indústria de transformação**. São Paulo, 2013. p. 24. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/pesquisa-custo-brasil-e-a-taxa-de-cambio-na-industria-de-transformacao-2013/>. Acesso em: 01 mar. 2018.

<sup>52</sup> FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). **Pesquisa custo Brasil e a taxa de câmbio na indústria de transformação**. São Paulo, 2013. p. 50. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/pesquisa-custo-brasil-e-a-taxa-de-cambio-na-industria-de-transformacao-2013/>. Acesso em: 01 mar. 2018.

<sup>53</sup> Ibid., p. 73.

tributários, o Brasil ocupa a 184ª posição de um universo de 190 países analisados. Enquanto no Qatar, o primeiro colocado, as empresas gastam 41 horas por ano para observar essas exigências tributárias, no Brasil, se gasta em média 1.958 horas por ano para atender ao Fisco<sup>54</sup>. Segundo o relatório *Paying taxes 2018* do Banco Mundial<sup>55</sup>, o tempo gasto por empresas no Brasil para cumprir essas obrigações é 8,2 vezes maior que a média mundial e 3,57 vezes maior que a média regional<sup>56</sup>, quando comparado com países da América do Sul

Quando se trata de eficiência do sistema tributário, o Brasil supera apenas seis países: República do Congo (185ª), Bolívia (186ª), República da África Central (187ª), Chade (188ª), Venezuela (189ª) e Somália (190ª)<sup>57</sup>. Contudo, segundo os dados analisados, não há nenhum país no mundo que exceda o Brasil no tempo exigido para o cumprimento da legislação tributária.

Aqui, os deveres instrumentais variam quanto à periodicidade e quanto à amplitude (declaração por empresa ou declaração por estabelecimento). Os principais deveres são os seguintes: ECF (Escrituração Contábil Fiscal), anual e única por empresa; ECD (Escrituração Contábil Digital), anual e única por empresa; DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte), anual e única por empresa; EFD Contribuições (Escrituração Fiscal Digital de Contribuições), mensal e única por empresa; EFD ICMS/IPI (Escrituração Digital de ICMS e IPI), mensal e por estabelecimento; e-Social, mensal e por estabelecimento; GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social), mensal e por estabelecimento (substituída pela DCTFweb); DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais), mensal e por empresa; declarações estaduais (ICMS) e declarações municipais (ISS).

Uma proposta de reforma do sistema de obrigações acessórias deve levar em conta invariavelmente a alocação de investimentos. O Reino Unido, por exemplo, através de relatório divulgado pela *Her Majesty Revenue and Customs*, o serviço de tributação britânico, informou que, só no ano de 2016, investiu o equivalente a 718 milhões de libras em Tecnologia da Informação, com o foco principal no desenvolvimento de um programa voltado à agilidade no atendimento das obrigações acessórias<sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> BANCO MUNDIAL. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Washington, 2018. p. 149 e 187. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2018.

<sup>55</sup> Id. **Paying taxes 2018**. Washington, 2018. p. 10. Disponível em: [https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2018-intro-pdf-button](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button). Acesso em: 02 mar. 2018.

<sup>56</sup> Ibid., p. 82.

<sup>57</sup> Ibid., p. 92.

<sup>58</sup> O programa está previsto para ser concluído em 2020. O relatório completo da *Her Majesty Revenue and Customs* encontra-se no site oficial. GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em:

A adoção de uma proposta de tributação do valor agregado, conforme referido no primeiro tópico, tende a diminuir o peso das obrigações acessórias. Menos tributos, menos deveres instrumentais. Essa, pelo menos, parece ser a lógica, mas não será suficiente. Será preciso ainda concentrar e reduzir o número de deveres instrumentais que representam um significativo custo para as empresas brasileiras.

### Conclusão

O estudo em tela traz à luz alguns dos principais problemas relativos ao modelo de tributação brasileiro, dentre os quais, elencam-se: i) uma tributação focada na taxação do consumo, com alto índice de regressividade; ii) a baixa eficiência dos atuais instrumentos de realização da dívida ativa, ao lado das distorções dos seus critérios de apuração; iii) um contexto jurídico permeado de incertezas quanto ao conteúdo das normas que instituem obrigações tributárias, o que proporciona um elevado grau de litigiosidade; e iv) alto “custo Brasil” relativo a toda a ordem de encargos/obrigações acessórias que uma empresa deve arcar para realizar negócios no país.

A saída para esse complexo cenário parece estar relacionada: i) à adoção de um modelo de tributação do valor agregado que simplifique e racionalize o modelo atual; ii) à redução do número de obrigações acessórias; iii) à garantia de um contexto normativo de maior certeza quanto ao conteúdo das obrigações tributárias; e iv) implementação de mecanismos de uniformização de jurisprudência, semelhantes aos contidos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei nº 13.655/18.

### Referências

BANCO MUNDIAL. **Doing business 2018**. Reforming to create jobs. Washington, 2018.

Disponível em:

[http://www.doingbusiness.org/~/\\_media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf](http://www.doingbusiness.org/~/_media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf). Acesso em: 01 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. **Paying taxes 2018**. Washington, 2018. Disponível em:

[https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc\\_paying\\_taxes\\_2018\\_full\\_report.pdf?WT.mc\\_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN\\_payingtaxes-2018-intro-pdf-button](https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button). Acesso em: 02 mar. 2018.

BARREIX, Alberto; BÈS, Matín; ROCA, Jerónimo. **El IVA personalizado: aumentando la recaudación y compensando a los más pobres**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF), 2010. Disponível em:

---

<https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to-2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary>. Acesso em: 02 mar. 2018.

[https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto\\_barreix\\_El\\_IVA\\_Personalizado\\_BID\\_Eurosocial\\_IEF\\_2010\\_doc.pdf](https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto_barreix_El_IVA_Personalizado_BID_Eurosocial_IEF_2010_doc.pdf). Acesso em: 28 fev. 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Principais linhas da proposta de reforma tributária**. Brasília, s/d. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>. Acesso em: 28 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF divulga Relatório das Decisões proferidas de janeiro a dezembro de 2016**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/carf-divulga-relatorio-das-decisoes-proferidas-de-janeiro-a-dezembro-de-2016>. Acesso em: 25 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício nº 624/PGFN-PG**. 14 de março de 2007 Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 19 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Arrecadação das receitas administradas pela RFB**. Período: 1995 a 2017. ReceitaData. Brasília, 2018. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 18 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Balanco da Fiscalização 2017**. 1º Semestre. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/arquivos-e-imagens/resultado-da-fiscalizacao-1o-semester-2017.pdf/view>. Acesso em: 25 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.012**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=43618>. Acesso em: 09 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **DISIT/SRRF06 nº 6.032**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=38090>. Acesso em: 09 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. **Plano Anual da Fiscalização 2018**. Brasília, 2018. Disponível em: [http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018\\_02\\_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao\\_c.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf). Acesso em: 05 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 40536**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 09 de dezembro de 13.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.092.206**. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de março de 2009.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 929121**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 de maio de 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal de Justiça. **REsp 1092206/SP 2008/0220511-9**, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, data de julgamento: 11 mar. 2009, S1 - Primeira Seção, data de publicação: 20090323 DJe 23 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4389**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de abril de 2011

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4389 MC**, Relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, data de julgamento: 13 abr. 2011, Tribunal Pleno, Processo Eletrônico DJe-098. data de divulgação: 24 mai. 2011, data de publicação: 25 mai. 2011. RDDT n. 191, 2011, p. 196-206; RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505.

CABALTICA, Benedict C. **Comparing the value-added tax to de retail sales tax**. The Tax adviser. 01 set. 2008. Disponível em: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2008/sep/comparingthevalue-addedtaxtotheretailsalestax.html>. Acesso em: 04 mar. 2018.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Nota técnica n. 1. São Paulo: CCiF, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2018.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 29, set. 2007. Disponível em: <https://www.transparencia.org.br/docs/desanti.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62-71, dez. 1995. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/49618177\\_A\\_necessidade\\_da\\_instituicao\\_do\\_IVA\\_no\\_sistema\\_constitucional\\_tributario\\_brasileiro](https://www.researchgate.net/publication/49618177_A_necessidade_da_instituicao_do_IVA_no_sistema_constitucional_tributario_brasileiro). Acesso em: 04 mar. 2018.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal revenue service. National taxpayer advocate. **2016 Annual report to Congress**. Washington, 2016, v. 3. p. 146. Disponível em: [https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16\\_Volume3.pdf](https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16_Volume3.pdf). Acesso em: 19 fev. 2018.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP). **Pesquisa custo Brasil e a taxa de câmbio na indústria de transformação**. São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/pesquisa-custo-brasil-e-a-taxa-de-cambio-na-industria-de-transformacao-2013/>. Acesso em: 01 mar. 2018.

GOBERRI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade tributária: a agenda negligenciada**. Texto para discussão 2190. Rio de Janeiro: Ipea, 2016.

GOV.UK. HM Revenue & Customs. **Relatório e contas anuais HMRC 2016-17-resumo executivo**. Publicado em 13 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-to->

2017/hmrc-annual-report-and-accounts-2016-17-executive-summary. Acesso em: 02 mar. 2018

HABERMAS, Jürgen. **Teoria da racionalidade e teoria da linguagem**. Obras escolhidas de Jürgen Habermas. Tradução de Lumir Nahodil. Lisboa: Edições 70, 2010. v. 2.

IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Comunicado IPEA n.º 127. Brasília, 2012. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf). Acesso em: 19 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2011. Disponível em: [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009\\_relatorio\\_custounitario\\_justicafederal.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_custounitario_justicafederal.pdf). Acesso em: 18 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009. Organização de Jorge Abraão de Castro, Cláudio Hamilton Matos dos Santos, José Aparecido Carlos Ribeiro. Brasília: IPEA, 2010.

ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Contenzioso e strumenti deflativi**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Accertamenti/Contenzioso+e+strumenti+deflativi/?page=accertregolarizzazioniint>. Acesso em: 19 fev. 2018.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Coordenação de Ives Gandra Martins. São Paulo: Saraiva, 2006.

LIENBACHER, Georg. **Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer**. Band 71. Berlin: Walter de Gruyter, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 5, n. 28, jul. 2007. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29434>

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio**: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas. Fortaleza: Impreca, 2015.

OECD. **Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 2015**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. **Revenue statistics: 1965-2016**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>. Acesso em: 28 fev. 2018.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativos e judiciais. São Paulo: Noeses, 2012.

\_\_\_\_\_. Revoguem a legalidade tributária: a sonegação e a legalidade-ameaça formam as duas faces da mesma perversa moeda. **Jota**, 10 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/revoguem-a-legalidade-tributaria-10102017>. Acesso em: 06 mar. 2018.

PAYERAS-PINTOS, José Adrian. Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira. **Pesquisa e Planejamento Econômico – PPE**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, ago. 2010.

PEREIRA, João Arami Martins. **Um estudo sobre valor adicionado e suas dificuldades de acompanhamento no Município** – o Caso de Ijuí/RS. Publicado no site da Prefeitura de Ijuí/RS. Disponível em: [http://www.ijui.rs.gov.br/downloads/perfil\\_do\\_municipio\\_r3h2l.pdf](http://www.ijui.rs.gov.br/downloads/perfil_do_municipio_r3h2l.pdf)>. Acesso em: 04 mar. 2018.

PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil: perspectivas da análise econômica do direito**. 2017. Dissertação. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/178711/347917.pdf?seque=nce=1&isAllowed=y>. Acesso em: 19 fev. 2018.

SOARES, Ana Catarina Pereira. **EVA (Economic Value Added) VS indicadores financeiros tradicionais**. 2014. 54f. Relatório de Estágio (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014. Disponível em: [https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/27357/1/O%20EVAEconomic%20Value%20Aded.pdf](https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/27357/1/O%20EVAEconomic%20Value%20Added.pdf). Acesso em: 04 mar. 2018.

TORRES, Heleno Taveira. É urgente a reforma do modelo de cobrança de crédito tributário. **Consultor Jurídico**, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario>. Acesso em: 18 fev. 2018.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Value Added Tax (VAT) and Retail Sales Tax (RST): A Comparative Analysis on the Two Tax Methodologies in the U.S. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 1, n. 1, p. 28-47, jan./jun. 2006. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4458/2773>. Acesso em: 04 mar. 2018.

WATANABE, Marta. Carga tributária sobe e atinge 33,6% do PIB. **Valor Econômico**, p. A3, 10, 11, 12 mar. 2018.

# Desafios globais da tributação na era da informação: da presença física à digital

Rafaella Garcia Franklin Padilha\*

---

**Resumo:** Uma análise interpretativa dos tradicionais institutos do Direito Tributário Internacional não se apresenta suficiente numa era marcada pela mobilidade. A postura conservadora da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, ao subestimar a presença digital, é preocupante e, quiçá, defasada. Além disso, em uma economia marcada pela desmaterialização dos bens e pela presença de “micro multinacionais”, deve ocorrer a atualização de conceitos clássicos, haja vista que a presença digital é comum para a grande maioria das companhias e, nesse contexto, deve-se considerar o “Estabelecimento Permanente Virtual” e um maior equilíbrio na relação entre o Estado da Residência e o Estado da Fonte. Analisam-se as ações da OECD, bem como essas se relacionam com a regulamentação da economia digital, bem como possíveis soluções de adequação da tributação internacional à Era da Informação.

**Palavras-chave:** Era da informação. Economia digital. Estabelecimento permanente virtual. Inovação. Comércio eletrônico.

---

## Introdução

A rápida expansão do comércio exterior nas últimas décadas do século XX fez com que as relações internacionais ganhassem um papel de maior destaque no desenvolvimento das mais diversas economias digitais mundiais.

Essa celeridade com a qual se desenvolveu a expansão de meios digitais pode ser evidenciada em estudo realizado pelos Ministérios da Economia e Finanças e de Recuperação Econômica da França<sup>1</sup>, o qual concluiu que foram necessários aproximadamente 50 anos para que a maioria dos lares americanos fosse equipada com telefone, 20 anos para que a eletricidade fosse fornecida a esses lares, enquanto em menos de 15 anos a internet e aparelhos celulares foram adotados pelas famílias americanas.

---

\* Bacharel em Direito com ênfase na área tributária, graduada pela Universidade Federal do Paraná - UFPR. Estudante de Ciências Contábeis pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Autônomas e Financeiras – FIPECAFI.

<sup>1</sup> “*Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique, Rapport au Ministre de l’économie et des finances, au Ministre du redressement productif, au Ministre délégué charge du budget et à la Ministre délégué chargée des petites et moyennes entreprises, de l’innovation et de l’économie numérique.*” Em tradução livre: “a missão de especialização sobre a economia fiscal valorativa, conforme indicada no Relatório do Ministério da Economia e das Finanças, indicou o movimento de desenvolvimento e a transferência das responsabilidades de análise do orçamento do Ministério quanto ao impacto da participação das pequenas e médias empresas e daquelas voltadas à inovação tecnológica.” ECONOMIE.GOUV.FR. Le portail de l’Économie, des Finances, de l’Action e des Comptes publics. 18/01/2013. **Rapport sur la fiscalité du secteur numérique.** Disponível em: <http://economie.gouv.fr/rapport-sur-la-fiscalite-du-secteur-numerique>. Acesso em: 05 jun. 2018.

Além disso, a chamada “Revolução da Internet” mudou, e continua mudando, as formas através das quais a economia se organiza, com uma maior integração entre as Nações<sup>2</sup>.

A internet, considerada uma das mais revolucionárias e impactantes criações da história da humanidade, conecta mais de 3 bilhões de usuários, além de ser o espaço essencial para as mais diversas formas de informação, entretenimento, serviços e comercialização de produtos<sup>3</sup>.

O produto dessa força revolucionária fez com que a atualidade esteja marcada por relações comerciais cada vez mais dependentes de meios virtuais, pela desmaterialização dos bens, pela valorização dos intangíveis, por operações digitais com custos cada vez mais reduzidos, pela conexão virtual 24 horas por dia, pela globalização que intensifica as relações econômicas entre os agentes da economia mundial, pelas “micro multinacionais”<sup>4</sup>, entre tantos outros fenômenos da Era da Informação, revelam um regime jurídico tributário internacional insuficiente no que tange ao alcance da isonomia e da capacidade contributiva.

A premissa de David Tillinghast de que as normas de tributação internacional supõem que o comércio entre nações seria a remessa física de bens ou o transporte físico de prestadores de serviço, incontestada em 1996<sup>5</sup>, não mais deve (ou, ao menos, não deveria) ser considerada uma verdade absoluta; afinal, não mais é possível conviver com *smartphones* e tecnologias de ponta de meios intangíveis sob as regras jurídico-tributárias da internet discada e da presença física dos bens materiais.

A economia digital<sup>6</sup> é algo ainda inovador e, como tal, necessita de regras tributárias capazes de lidar de maneira satisfatória e sem grandes desequilíbrios na relação entre o Estado da Fonte e o Estado da Residência<sup>7</sup>.

Importante ressaltar que o Princípio da Residência na seara do Direito Tributário Internacional, conforme elucida Eyvani Antonio da Silva,

---

<sup>2</sup> KHOR, Zoe; MARSH, Peter. **Life on line: the web in 2020**. Oxford: The Social Issues Research Centre, 2006. p. 18. Vide GEHRING, Verna. **Internet in public life**. Lanham: Rowman & Littlefield, 2014.

<sup>3</sup> COATES, Ken; HOLROYD, Carin. **Japan and the internet revolution**. Houndmills: Palgrave Macmillan, 2003.

<sup>4</sup> “O fenômeno da expansão comercial de empresas por diversos mercados, antes um privilégio das grandes corporações oriundas de países desenvolvidos, passou a ser uma necessidade também de empresas sediadas em países em desenvolvimento”. SUBRAMANIAM, Raj. **As micromultinacionais e como elas definirão nossa era**. Disponível em: <http://www.fedex.com/br/global/multinacionales.html>. Acesso em: 06 jun. 2018.

<sup>5</sup> TILLINGHAST, David. The impact of the Internet on the taxation of international transactions. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, v. 50, 1996.

<sup>6</sup> Economia digital para o presente estudo será encarada como o resultado do processo transformativo capitaneado pela tecnologia da informação e comunicação (*ICT – Information and Communication Technology*), que, por sua vez, barateou as tecnologias, deixando-as mais poderosas e amplamente padronizadas, aprimorando os negócios e impulsionando a inovação em todos os setores da economia. OECD. **Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises**. 2013. Disponível em: <http://www.oecd.org/investment/mne/annualreportsontheguidelines.htm>. Acesso em: 05 jul. 2018.

<sup>7</sup> Estado da Fonte entendido para o presente estudo como o Estado de onde advém os recursos de determinado sujeito passivo, enquanto o Estado de Residência é o Estado onde a companhia “nasceu”.

“[...] é o que determina que o pagamento do imposto de renda sobre o total dos rendimentos auferidos, por nacionais ou estrangeiros, deve ser feito ao Estado onde residam, independentemente do local onde tais rendimentos tenham sido produzidos”<sup>8</sup>, enquanto o Princípio da Fonte, cuja referência é o Estado da Fonte, prevê que o Estado tributa a integralidade da renda originária de sua jurisdição, seja essa renda atribuída a residentes ou a não residente.

Seguindo novamente as teorizações de Eyvani Antonio da Silva,

[...] o princípio da fonte seria aquele segundo o qual o poder de tributar a renda é do Estado em cujo território os rendimentos foram produzidos (critério da fonte produtora) ou em cujo território foi obtida a sua disponibilidade econômica ou jurídica (critério da fonte pagadora). Esse critério é justificado pelo fato de que o Estado, cuja economia produziu a renda recebida, deve tributá-la, tendo em vista que a obtenção dessa renda somente se tornou possível graças às condições políticas, econômicas, sociais e jurídicas ali existentes.<sup>9</sup>

No contexto de inovações tecnológicas, um esforço que se dedique meramente a uma adequação dogmática-interpretativa das normas internacionais já existentes, tal como vem sendo realizado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (referida ora em diante como “OECD”), já não é suficiente na busca de uma jurisdição tributária internacional eficaz<sup>10</sup>, o que se mostra evidente com o histórico, que será abordado no decorrer do presente estudo, de fracassadas tentativas com vistas a contemplar a economia digital.

Fato é que a tributação internacional foi pensada em tempos que sequer se cogitava a possibilidade de negócios serem realizados de forma digital, porém, a tecnologia bate à porta e uma mudança de paradigma deve ser considerada.

Ademais, embora o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (“Plano de Ação do Projeto BEPS”) tenha trazido relevantes contribuições na identificação dos problemas e dificuldades trazidas pela Era Digital, no que tange à fase de solução dos pontos identificados, tal como da dupla tributação e da dupla não tributação do imposto de renda, por exemplo, e, principalmente, implementação dessas soluções, a OECD deixou a desejar.

---

<sup>8</sup> SILVA, Eyvani Antonio da. Direito tributário internacional e globalização: dupla tributação. elementos de conexão. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. **Dimensão jurídica do tributo** – homenagem ao professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 65-66.

<sup>9</sup> Ibid.

<sup>10</sup> Nesse sentido, no atual contexto de tributação internacional, a alocação de custos e despesas assume um papel de maior relevância com a finalidade de uma justa atribuição do poder impositivo dos Estados da Fonte, ou seja, os Estados Contratantes.

O Plano de Ação do Projeto BEPS remonta a uma dinâmica conservadora que resume os conflitos entre Estado da Fonte e Estado da Residência em problemas meramente acidentais, dificultando um consenso na complexa relação entre importadores e exportadores de capital e, conseqüentemente, entre países mais e menos desenvolvidos.

Tal como a economia digital rompeu um paradigma, o sistema de tributação internacional deve se atualizar e, algumas vezes, abandonar os conceitos tradicionais; a alocação de jurisdição entre os Estados deve ser encarada como um problema estrutural e não meramente acidental. Dessa forma, diante do contexto da economia digital, como será analisado, há a necessidade de uma reforma estrutural dos alicerces do Direito Tributário, os quais foram baseados em uma economia menos inclusiva e mais lenta que já não faz parte da realidade global.

## 1 Os tradicionais alicerces do Direito Tributário Internacional: a necessidade de reestruturação

Ao considerar os âmbitos da incidência e a eficácia internacional da norma jurídico-tributária, para o primeiro aspecto, investiga-se possibilidade de a norma tributária interna alcançar na sua previsão fatos ocorridos em territórios outros que não o do Estado do qual promana, enquanto que o âmbito de eficácia busca verificar a possibilidade de a norma tributária interna ser efetivamente aplicada em território estrangeiro.

A chamada “soberania fiscal” do Estado pode ser encarada de duas formas: colocando sob seu âmbito de incidência e eficácia pessoas e fatos que tenham conexão com o seu território ou que com ele tenham elemento de conexão pessoal (nacionalidade). Utiliza-se, dessa forma, a questão da territorialidade ou da pessoalidade para legitimar a competência de um Estado tributar determinado sujeito passivo.

Dessa forma, os alicerces do Direito Tributário Internacional ainda estão muito voltados para os princípios tradicionais, tal como os princípios da territorialidade<sup>11</sup>, da universalidade<sup>12</sup>, da fonte e da residência.

---

<sup>11</sup> O aspecto puro do princípio da territorialidade é denominado de aspecto territorial, uma vez que a doutrina, segundo Alberto Xavier, procurou delimitar o alcance do princípio da territorialidade aos critérios objetivos e territoriais, de forma que somente seria vislumbrada a possibilidade de tributação de rendas efetivamente produzidas no interior do território do Estado do qual emanou a norma tributária. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 280.

<sup>12</sup> A universalidade possibilita ao Estado tributar rendimentos de residentes em seu território, independentemente local onde o fato gerador ocorra. A utilização de tal princípio somente é possível em razão da adoção de critérios de conexão pessoal entre o fato impositivo ou o sujeito e o território do Estado do qual emana a referida lei tributária. *Ibid.*, p. 281.

Mais a mais, mister salientar que os princípios supra não são excludentes, conforme ensina Alberto Xavier<sup>13</sup> e que, por exemplo, o critério da universalidade não exclui o da territorialidade, sendo possível, em uma transação internacional, a adoção conjunta de ambos os critérios.

Ocorre que, uma vez que há a possibilidade de ambos os critérios serem utilizados na seara internacional, o sujeito passivo pode ser tributado tanto pela territorialidade quanto pela universalidade, por exemplo, e, nesse contexto, surge o problema da dupla tributação internacional que, conforme definiu o Comitê Fiscal da OECD, refere-se ao

[...] fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais – Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.<sup>14</sup>

Portanto, em um contexto pautado por transações realizadas em diferentes Estados detentores de soberania fiscal e, dessa forma, pela possibilidade da dupla tributação internacional, é importante compreender a diferenciação conceitual entre Estado da Residência e Estado da Fonte para então adentrar em discussões mais aprofundadas sobre a temática.

#### 1.1 O Estado da residência e o Estado da fonte: de onde provém a renda e onde ela deve ser tributada?

Para que uma relação jurídico-tributária possa se sujeitar à jurisdição e ao poder tributário de um determinado Estado, há a necessidade de que os elementos constitutivos dessa relação tenham relação com o Estado o qual pretende exercer sua soberania fiscal.

Esses elementos, por sua vez, podem se dar através da ordem territorial, da ordem pessoal ou com a ordem jurídica do Estado<sup>15</sup>.

Ocorre que, ao envolver mais de um Estado com legitimidade de tributar em negócios internacionais, criam-se as figuras do Estado Contratante (da Residência) e o Estado

---

<sup>13</sup> Pressupõe a possibilidade de tributação de residentes ou não residentes que produzam renda no interior do território do qual emana a norma tributária, e, além disso, permite a tributação dos residentes por rendas produzidas fora dos limites territoriais do Estado tributante. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 281-282.

<sup>14</sup> OECD. **Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio**. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Madrid, 1978. p. 15. Disponível em: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1112005.htm>. Acesso em: 08 ago. 2018.

<sup>15</sup> DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 95. Brochura.

Contratado (da Fonte), e os critérios de renda mundial transferem em benefício do país de residência eventuais vantagens concedidas pelo país da fonte<sup>16</sup>.

Para fins de fluxo de capitais entre matrizes e filiais, o Departamento do Tesouro Americano<sup>17</sup>, ao analisar a tributação do *E-commerce*, considerou que o Princípio da Residência deveria ser adotado, ao afirmar que a tributação com base na fonte pode perder sua razão de ser e se tornar obsoleta.

Porém, o posicionamento do presente estudo é no sentido convergente com a perspectiva adotada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri de que a arrecadação dos tributos sobre o *e-commerce* deverá se utilizar em larga escala da fonte de pagamento como meio de chegar ao *disappearing taxpayer*<sup>18</sup>.

Dessa forma, Luís Eduardo Schoueri afirma que a tributação pela fonte do pagamento “[...] tem a seu favor a maior simplicidade em sua determinação, já que não se indaga onde se produziu o rendimento, mas quem foi que a pagou”<sup>19</sup>.

Ainda, Marco Aurélio Greco<sup>20</sup> vai além, ao considerar que, com a mobilidade dos agentes econômicos e com própria mobilidade das atividades econômicas, que há mais a necessidade de referencial físico (fixo) para que sujeito passivo se submeta à tributação de determinado Estado.

A partir desse contexto de quebra de paradigma de uma economia sem tecnologia informacional e comunicacional para uma economia predominantemente digital, questiona-se até que ponto há a necessidade da presença física para que uma multinacional consiga desenvolver suas atividades principais dentro de um Estado, uma vez que o comércio digital movimentou mais de US\$ 16 trilhões em 2013<sup>21</sup>.

## 2 Economia digital que rompe um paradigma: uma nova forma de fazer negócio

Num passado não tão distante, comumente grupos econômicos multinacionais estabeleciam uma subsidiária nos países em que realizavam negócios, a fim de ter uma administração eficiente de acordo com as normas jurídicas particulares daquelas Nações.

---

<sup>16</sup> ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

<sup>17</sup> UNITED NATIONS. Department of Economic and Social Affairs. **Protecting the Tax Base in the Digital Economy**. 2014. p. 5. Disponível em: [http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9_Li.pdf). Acesso em: 08 jul. 2018.

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e o comércio eletrônico. In: \_\_\_\_\_ (Org.). **Internet: O direito na era virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.

<sup>19</sup> Ibid., p. 11.

<sup>20</sup> GRECO, Marco Aurelio. **Internet e direito**. Editora: Dialética, 2000.

<sup>21</sup> OECD. **Digital Economy Outlook**. 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm>. Acesso em: 06 jun. 2018.

Ocorre que os avanços tecnológicos e comunicacionais propiciados pela Era da Informação tornaram a sistemática supramencionada ultrapassada e financeiramente não vantajosa. A interação com consumidores e o controle de negócios à distância, sem a necessidade da presença física, possibilitou a centralização de funções dentro das empresas, criando, entre outros fenômenos inéditos, as “micro multinacionais”: empresas de pequeno ou médio porte que atuam em diversas nações sem a necessidade de se estabelecerem fisicamente em diversos países ou continentes.

O Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais das Nações Unidas<sup>22</sup>, ao considerar a economia digital como “[...] a rede global de atividades econômicas e sociais que são habilitadas por plataformas como a internet, redes móveis e de sensores”, convergiu com a conceituação utilizada pela OECD em 2013; porém, os limites dessa “economia digital” ainda não são claramente definidos.

As discussões sobre a tributação do comércio eletrônico ao redor do mundo iniciaram-se no Congresso da IFA realizado em São Francisco, em setembro de 2001. Porém, a conclusão dos relatores gerais, Gary D. Sprague e Michael P. Boyle, à vista dos relatórios nacionais apresentados, foi de que a temática ainda se encontrava em seu estado inicial de estudos, recomendando que voltasse a ser discutida no futuro.

Além disso, a OECD, em 2003, através de seu *Committee on Fiscal Affairs*, se dedicou ao comércio eletrônico em seus Comentários ao art. 5º da Convenção Modelo que trata do estabelecimento permanente, nos itens 42.1 a 42.10.

A Organização, por sua vez, considera a existência de um estabelecimento permanente, mesmo que não exista no local pessoal da empresa para operá-lo, conforme pode ser lido do item 42.6, fazendo ainda distinção, no seu item 42.2, entre equipamentos de computador, que podem ser colocados em um determinado local e constituir um estabelecimento permanente sob certas circunstâncias e os dados ou programas que possam ser armazenados naquele equipamento, exemplificando com um *website* da internet que, por si só, não configura um estabelecimento permanente, por não se tratar de propriedade tangível que possa ser localizada e se constituir em local de negócios.

Essa perspectiva adota pela OECD nos comentários de 2003 deixa evidente que a existência de um “local fixo de negócios” ainda está demasiadamente vinculada à presença fixa de bens tangíveis e palpáveis.

---

<sup>22</sup> UNITED NATIONS. Department of Economic and Social Affairs. **Protecting the Tax Base in the Digital Economy**. 2014. p. 5. Disponível em: [http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9_Li.pdf). Acesso em: 08 jul. 2018.

Em 2014, Tatiana Falcão e Bob Michel<sup>23</sup>, pesquisadores do *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) desenvolveram um estudo alarmante que demonstra a possibilidade de uma empresa de *Research & Publishing*, com o auxílio da tecnologia, promover cursos de transmissão a partir de Luxemburgo para alunos/usuários e com professores pesquisadores dos mais diversos países sem que esses “Estados da Fonte” recebessem tributos pelos serviços neles prestados, gerando um evidente problema de dupla não tributação que até hoje não conseguiu ser eficientemente solucionado.

Esse contexto ameaça os alicerces do sistema jurídico-tributário internacional que até o momento se pauta em acordos de bitributação que partem da premissa de que as receitas advindas de transações internacionais devem ser repartidas entre o país onde a renda é auferida, denominado “Estado da Fonte”, e o país que receberá a renda, conhecido como “Estado da Residência”.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri<sup>24</sup> identifica duas hipóteses para que o Estado detenha legitimidade de cobrar tributos do sujeito passivo: (i) no caso de o contribuinte residente (nacional) do Estado, com a renda podendo ser auferida no território daquele Estado ou de outro; e (ii) quando o contribuinte não for residente de determinado Estado, porém há a percepção da renda naquele Estado.

É importante reparar que a difusão da tecnologia faz com que as empresas se concentrem fisicamente no Estado da Residência, fator esse que desencadeia um grande desequilíbrio entre esse e o Estado da Fonte.

Em completo acordo com o diagnóstico de Yariv Brauner e Andrés Baez<sup>25</sup>, a presença física não mais pode ser considerada uma exigência para a atuação da jurisdição tributária. A Era Digital necessita um reexame completo dos pilares estruturais do ordenamento jurídico tributário internacional<sup>26</sup>, iniciando-se pelos famosos Princípios elucidados na Conferência Ministerial de Ottawa de 1998 (“Princípios de Ottawa”) e pela impossibilidade de enquadramento dos negócios e das mercadorias no binômio “digital *versus* não digital”.

---

<sup>23</sup> FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An-Eye-Opening Case Study. *Intertax*, Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, v. 42, n. 5, 2014, p. 317.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.) **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 338.

<sup>25</sup> BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1**: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 04.

<sup>26</sup> LEE, Chang Hee. Impact off E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries. *Journal of Korean Law*, v. 4, n. 1, 2004. p. 21.

### 3 **Iniciativas da OCDE na tributação do comércio eletrônico**

#### 3.1 Primeiros passos baseados nos princípios de Ottawa

Em novembro de 1997 realizou-se a primeira Conferência Internacional que buscou identificar os problemas e as possíveis soluções para a tributação do comércio eletrônico que começara a se desenvolver e a se mostrar significativo.

No ano seguinte, em 1998, ocorreu a Conferência Ministerial em Ottawa denominada *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, na qual se delimitou os princípios que deveriam ser aplicados ao comércio eletrônico e que, por sua vez, são utilizados até hoje, dez anos depois.

Basicamente, os princípios levados em consideração foram: (i) neutralidade que se expressa na não distinção e discriminação entre os “meios convencionais” e os “meios digitais”; (ii) eficiência que se relaciona com os custos de apuração de tributos tanto pelo sujeito ativo quanto pelo sujeito passivo; (iii) certeza e simplicidade com leis fiscais claras e que não suscitem dúvidas; (iv) efetividade e justiça no sentido de que o *quantum* e o aspecto temporal do tributo devem ser respeitados; (v) minoração da sonegação fiscal; (vi) flexibilidade e dinamismo das normas fiscais que devem acompanhar o desenvolvimento tecnológico; e (vii) isonomia horizontal e vertical, que se referem, respectivamente a tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual na medida de suas desigualdades.

Buscando respeitar todos os princípios elucidados, construiu-se a crença de que, embora a economia digital fosse um novo modelo, seria possível discuti-la dentro das regras ditas como “convencionais”. Nessa seara, questiona-se como tratar de maneira não distinta os meios convencionais dos meios digitais – se é que é possível essa diferenciação – e, ao mesmo tempo, respeitar a isonomia vertical? Nessa tentativa, a OECD estagnou-se por não conseguir acompanhar a rapidez e agilidade da economia digital.

Porém, à época dos anos 90, parecia razoável a aplicação desses princípios basilares, e, assim, tendo como marco inicial a Conferência de Ottawa, diversos relatórios foram desenvolvidos, tal como o *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, passando pelo *Attribution of Profits to Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*, ao relatório final do BP TAG em 2004 intitulado *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*.

Sem a intenção de exaurir o histórico desenvolvido pela OECD no que tange à economia digital, em 2004 chegou-se à conclusão de que a atitude mais adequada para lidar com a tributação internacional das novas tecnologias seria adaptar as atividades do comércio eletrônico às regras até então vigentes, uma vez que reformas tributárias estruturais não

seriam bem vindas pelos países membros da OECD; e, assim, a relutância a mudanças conceituais permaneceu<sup>27</sup>.

Ocorre que o conservadorismo adotado se mostrara ineficaz, uma vez que o Estado que gera a riqueza para determinado sujeito passivo muitas vezes não tributa esse sujeito em detrimento de uma tributação pautada na residência.

Tendo em vista que a Era da Informação exige mudanças paradigmáticas, em 12 de fevereiro de 2013, a OECD emitiu um relatório para os líderes do G-20 a respeito da Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*), que abordou a problemática da globalização e o agravamento do problema da erosão da base tributável dos países diante de planejamentos tributários arrojados. Esse relatório, conhecido como Plano de Ação 1 do Projeto BEPS, foi uma tentativa da OECD de romper com o paradigma até então mantido.

### 3.2 Plano de Ação 1 do Projeto BEPS

O Projeto BEPS teve o objetivo de evidenciar a incompatibilidade dos sistemas tributários, os quais se encontravam fechados e dormentes para as inovações trazidas pela economia digital diante da insuficiência desses sistemas em lidar com questões fiscais associadas à realidade e tornando-se necessária a adoção de uma política fiscal e global pautada na cooperação entre os países, buscando, dessa forma, preencher lacunas existentes no que tange às incompatibilidades da Tributação Internacional tradicional<sup>28</sup>.

O Projeto BEPS identificou a possibilidade de uma companhia ter presença digital significativa na economia de um país sem ser tributada naquele país (Estado da Fonte) devido à falta de sua presença física e pelo fato de o conceito até então conhecido de Estabelecimento Permanente estar demasiadamente atrelado à ideia de tangibilidade dos bens e, portanto, à presença física desses bens.

Além disso, ao catalogar os possíveis negócios digitais, determinou-se que um “negócio *E-commerce*” é definido como uma operação cujo objeto é a prestação de um serviço ou o fornecimento de um bem que detém uma contratação integralmente através de uma plataforma virtual. Ou seja, a atividade principal desenvolvida deve ser digital em sua totalidade<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> OECD. **Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?** 2004. p. 29-30 e 70.

<sup>28</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 284.

<sup>29</sup> OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report**, 2015.

Muito embora esse não seja o foco do presente estudo, cabe ressaltar que o binômio “negócio convencional *versus* negócio *e-commerce*” se mostrou pouco eficaz em tempos completamente globalizados em que a tecnologia faz parte do dia a dia da grande maioria das companhias. Abriu-se margem para planejamentos tributários com delineamentos lícitos, porém não planejados pelos países que propiciam desequilíbrios concorrenciais com as empresas sediadas no Estado da Fonte<sup>30</sup>.

A primeira Ação do Projeto BEPS (Ação 1 – Abordagem dos Desafios Fiscais da Economia Digital) identificou os novos pontos relevantes da Era da Informação, bem como buscou soluções, as quais serão a seguir abordadas, para essas questões.

Embora os Capítulos 1 e 2 da Ação 1 do Projeto BEPS, denominados respectivamente *Introduction to Tax Challenges of the Digital Economy* e *Fundamental Principles of Taxation*, retomem exageradamente a ideia dos Princípios de Ottawa, os demais capítulos conseguem identificar algumas dificuldades enfrentadas na Era da Informação.

A despeito de outros aspectos, as questões a serem observadas dizem respeito à capacidade de uma determinada empresa ser detentora de presença digital significativa na economia de um Estado sem, no entanto, se sujeitar à tributação desse Estado, devido à inexistência de elementos de conexão nas regras da tributação vigentes capazes de tributar o sujeito passivo<sup>31</sup>.

Diante disso, o Relatório Final sobre a Ação 1 traz relevantes avanços, na medida em que questiona as fórmulas do atual paradigma baseado na presença física. Há menção expressa à redução da *physical presence* e questionamentos sobre a manutenção de regras que nela se baseiam<sup>32</sup>.

Porém, mesmo dando vários passos elucidativos adiante, no que tange à conceituação de uma nova forma de Estabelecimento Permanente, o Relatório Final não é capaz de abandonar a necessidade da presença física em prol da aceitação de que uma presença digital significativa na economia de um determinado Estado poderia caracterizar um local fixo de negócio, onde a gestão seria desenvolvida nesse local fixo digital e, assim, haveria a figura de um Estabelecimento Permanente Virtual.

---

<sup>30</sup> HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 31.

<sup>31</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

<sup>32</sup> OECD, op. cit., p. 147.

Nessa seara, Peter Hongler e Pasquale Pistone<sup>33</sup> alertam que, redefinir critérios de caracterização do Estabelecimento Permanente sem afastar a necessidade do requisito da presença física, não solucionará as dificuldades de tributação da Era Digital.

#### 4 O estabelecimento permanente e a dificuldade da mudança do paradigma da presença física para a digital

##### 4.1 Premissas do que se entende por “estabelecimento permanente” no âmbito da OECD

Antes de aprofundar a temática, resta adequada uma breve análise do que se entende como “Estabelecimento Permanente”, tendo em vista as diversas conotações que surgem no mundo globalizado.

Primeiramente, o Estabelecimento Permanente nasce como uma ficção jurídica que busca atribuir certa equiparação aos Estados em acordos de bitributação. O conceito de Estabelecimento Permanente busca isolar a base fixa a fim de sujeitá-la à tributação exclusiva do Estado da Fonte, como se sujeito passivo residente fosse<sup>34</sup>.

Em outras palavras, Estabelecimento Permanente é a condição criada pela atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, suficiente para que uma empresa seja encarada como detentora de uma presença estável e contínua em um país estrangeiro.

Na concepção da Convenção Modelo da OECD, em seu artigo 5<sup>o</sup><sup>35</sup>, Estabelecimento Permanente é definido como:

##### Artigo 5.

1. para efeitos da presente Convenção, a expressão estabelecimento estável significa uma instalação fixa onde uma empresa exerce a sua atividade na sua totalidade ou em parte;
2. a expressão “estabelecimento permanente” inclui:

<sup>33</sup> HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 02.

<sup>34</sup> CALIENDO, Paulo. **Do conceito de estabelecimentos permanentes e sua aplicação no direito tributário internacional**. Direito Tributário Internacional Aplicado. Coord.: TORRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 553.

<sup>35</sup> *Article 5 (1) “for the purposes of this Convention, the term permanent establishment means a fixed place of business where an enterprise carries on its business in whole or in part”.*

*2. The term ‘permanent establishment’ shall include:*

*(a) a place of management;*

*b) A branch office;*

*c) An office;*

*d) One factory;*

*e) A workshop;*

*(f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any place for extracting mineral resources.*

*3. A building or assembly site or a construction site shall constitute a permanent establishment only if its duration exceeds 12 months.* OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 10 ago. 2018.

(a) um local de gestão;

b) uma filial;

c) um escritório;

d) uma fábrica;

e) Um workshop;

(f) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer lugar para extrair recursos minerais.

Uma vez que há caracterização dos efeitos legais e fiscais de um Estabelecimento Permanente, é possível conceder a uma pessoa jurídica não residente o mesmo regime tributário legal aplicável aos residentes no país, com todas as obrigações de cumprimento, mas não necessariamente com os benefícios fiscais aplicados aos residentes regulares.

Importante mencionar que, no âmbito de configuração de um Estabelecimento Permanente, o Tribunal Económico Administrativo Central da Espanha<sup>36</sup> entendeu, através da Resolução de 28 de novembro de 1988, que os requisitos para o reconhecimento de um estabelecimento permanente em sua jurisdição são: (i) existência de um lugar com caráter fixo; (ii) permanência ou grau de durabilidade ou temporalidade; (iii) realizar a atividade da empresa por meio do referido local fixo.

Nesse sentido, a Resolução Espanhola de 1988 pode ser utilizada, uma vez que na Era Digital há a possibilidade de um lugar fixo de negócios digital que cumpra com todos os requisitos para a constituição de um Estabelecimento Permanente.

Restando definidas as premissas de que Estabelecimento Permanente é uma ficção jurídica que tem como base um local fixo de negócios e que, como tal, deve se atualizar juntamente com as inovações ao seu redor tendo em vista que as tecnologias de informação propiciaram uma economia digital com alta mobilidade nos mais diversos aspectos, a OECD emitiu relatórios sobre o que se considera (ou o que não se considera) como Estabelecimento Permanente na Era Virtual.

Conforme brevemente mencionado, o relatório do *Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits* (BP TAG), intitulado *Attribution of Profits to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*, buscou desenvolver as ideias dos itens 42.1 e 42.10 dos Comentários do art. 5º do Modelo elaborado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OECD em 2000.

---

<sup>36</sup> ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA DE ASSESSORES FISCAIS. **Fiscalidad internacional**: convênios de doble imposición – doctrina y jurisprudência de los tribunales españoles. Pamplona: Aranzadi, 1998. p. 138.

Sem a intenção de exaurir as discussões abordadas nesse relatório, ao tratar sobre a temática da configuração do Estabelecimento Permanente em casos cujos rendimentos advinham da economia digital, o Comitê alcançou algumas conclusões: (i) um site não é considerado um estabelecimento permanente nem mesmo quando a empresa exerce suas atividades por meio dele; (ii) como regra geral, um provedor de acesso à internet não será considerado um estabelecimento permanente; e, por fim, (iii) equipamentos de computadores quando detêm caráter auxiliar e preparatório não serão tidos como Estabelecimento Permanente e, nesse último, a análise deve ser realizada sob o caso concreto<sup>37</sup>.

Dessa maneira, o entendimento da OECD em relação à caracterização de um Estabelecimento Permanente não se desvinculou da exigência da presença física.

Posteriormente, a Ação 1 do Projeto BEPS sutilmente iniciou a consideração de que a exigência de presença física para se tributar na Era Digital talvez não fosse a maneira mais eficaz e justa para regulamentar negócios internacionais. Porém, ao fim, a presença digital permaneceu posta em segundo plano e não foi considerada para fins de caracterização de um Estabelecimento Permanente.

Mesmo com essa postura conservadora<sup>38</sup>, deve ser levado em consideração que a Ação 1 do Projeto BEPS aponta alguns primeiros fundamentos do que seria uma “mudança de paradigma” na conceituação de Estabelecimento Permanente, quando prevê que questões como (i) as vendas digitais, (ii) os números de contratos digitais, (iii) o número de consumidores tidos como usuários, e (iv) o nível de consumo digital devem ser levados em consideração ao definir se a atividade principal da empresa é digital ou não<sup>39</sup>.

Ocorre que os indicativos expostos dificilmente podem ser considerados seguros na definição de um *Digital Service* que detém a atividade principal baseada na tecnologia e, dessa forma, cria-se uma grande insegurança jurídica e arbitrariedade do enquadramento em uma atividade digital ou tradicional.

No mesmo sentido que defende Paul Carman<sup>40</sup>, o Relatório Final da Ação 1 do Projeto BEPS indicou vários problemas trazidos pela economia digital e apresentou algumas

---

<sup>37</sup> OECD. **Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits**, 2000. p. 03-04.

<sup>38</sup> A postura da OECD no presente estudo considera-se conservadora, uma vez que a Organização realiza uma interpretação meramente hermenêutica em detrimento da realização de uma mudança estrutural de alguns alicerces nos quais o Direito Tributário Internacional.

<sup>39</sup> A identificação da atividade principal desenvolvida pela empresa é relevante, uma vez que as atividades meramente auxiliares e preparatórias não são, e o presente estudo não defende que deveriam ser, consideradas como Estabelecimento Permanente.

<sup>40</sup> CARMAN, Paul. OECD Digital Economy Draft Suggests Changes, Uncertainty. **Derivatives & Financial Instruments**, Amsterdam: IBFD, v. 16, n. 3, p. 106, 2014.

propostas para a solução dos pontos identificados, porém, deixou a desejar quanto à implementação dessas soluções.

Mesmo que o Relatório supra tenha dado um relevante passo ao compreender que a economia digital deve ser tratada de maneira “não tradicional”, uma vez que rompe com paradigmas econômicos até então praticados, ainda é necessário adentrar de maneira mais profunda na temática da presença digital, e uma consideração inicial significativa para isso seria a configuração de um Estabelecimento Permanente a partir da presença econômica do agente no Estado, considerando a ideia de um possível Estabelecimento Permanente Virtual<sup>41</sup>.

#### 4.2 A caracterização do estabelecimento permanente virtual na era pós-BEPS

As regras de tributação internacional precisam ser atualizadas a fim de solucionar os problemas trazidos pela economia digital de erosão da base tributável e alocação dos lucros de negócios que buscam meramente a redução da carga fiscal e geram uma dupla não tributação não planejada pelos países.

Partindo dessa premissa de uma reforma estrutural de adequação dos tradicionais alicerces do Direito Tributário Internacional à economia que movimentou mais de US\$ 16 trilhões ainda em 2013, defende-se a possibilidade de modernizar os critérios legais previstos para o Estabelecimento Permanente, a fim de que se considere a presença digital com a mesma importância da presença física – levando em conta as peculiaridades de cada uma – e, dessa forma, consiga se tributar de maneira justa e isonômica as rendas auferidas entre o Estado da Fonte e o Estado da Residência.

Busca-se uma solução, à luz da razoabilidade e proporcionalidade, ao caso exposto de Falcão e Michel supramencionado, da empresa de pesquisa que se utiliza de recursos da tecnologia da informação a fim de que ela sofra uma justa e devida tributação no Estado da Fonte, de onde seus recursos advêm, para que essa empresa não consiga fazer uso de um planejamento tributário que promova a dupla não tributação<sup>42</sup>. Nesse, é preciso coibir o fato de empresas se valerem de um país sem contribuir efetivamente para aquela sociedade.

Passando pelos problemas identificados na Ação 1 do Projeto BEPS, bem como pelas demais tentativas da OECD em regulamentar a tributação da economia digital, ao se conceituar “Estabelecimento Permanente Virtual”, a fim de que se torne um instituto efetivo,

---

<sup>41</sup> RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. **Economia Digital e Estabelecimento Permanente Virtual – Considerações sobre a Ação 1**, A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS. Coord.: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo, Lumen Juris, 2016. p. 325.

<sup>42</sup> FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An-Eye-Opening Case Study. **Intertax**, Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, v. 42, n. 5, p. 318, 2014.

voltado para o atual contexto socioeconômico e capaz de equiparar a complexa relação entre Estado da Fonte e Estado da Residência, algumas premissas devem ser consideradas: (i) a presença digital da empresa na economia de determinado Estado, bem como (ii) a efetiva renda advinda da sociedade do como “Estado da Fonte Digital”, (iii) a existência – ou necessidade de existência – de Acordos Multilaterais para a Interpretação de Tratados (MLI)<sup>43</sup> e, por fim, (iv) os indicativos da Ação 1 do Projeto BEPS de identificação da atividade principal como digital.

O Estabelecimento Permanente Virtual, a fim alcançar a capacidade contributiva, precisa se desprender da necessidade de uma presença física, o que não significa ignorar todos os institutos da chamada “economia tradicional” – atualizar alguns conceitos e abandonar outros – aceitando que uma nova era exige inovações jurídico-tributárias e que o “Estado da Fonte Digital” não mais pode ser ignorado.

## 5 Possíveis soluções para os problemas desencadeados na era digital

A fim de estabelecer propostas efetivas à Era Pós-BEPS, é necessário partir de duas problemáticas evidenciadas por Brauner e Baez<sup>44</sup>: (i) a subtributação da denominada *stateless income*, que, em uma livre tradução, pode ser definida como a renda sem Estado, ou seja, a ocorrência de planejamentos tributários arrojados que promovem a dupla não tributação; e (ii) a divisão de receita em acordos de bitributação que prejudicam o Estado da Fonte em prol do Estado da Residência. Importante perceber que essas duas questões iniciais desencadeiam dúvidas sobre qual Estado detém o poder-dever de tributar e o Direito Tributário Internacional convencional é incapaz de solucioná-los.

A Convenção Modelo da OECD, do modo como foi redigida e como é aplicada pelos Estados, possibilita que os Estados exportadores de capital, geralmente desenvolvidos, se beneficiem em face de acordos com os Estados contratantes importadores, acentuando um grave desequilíbrio nessa relação que, por sua natureza, já é desigual.

Com tecnologias comunicacionais, é possível que empresas de Estados desenvolvidos desempenhem suas atividades nos subdesenvolvidos sem qualquer presença física e, dessa forma, sem sofrerem tributação no Estado da Fonte. Importante perceber que, sem o Estado da

---

<sup>43</sup> “Visando a melhor proteção de seus interesses, [os Estados] aceitam limitação voluntária de sua capacidade de tributar seus sujeitos, em troca da segurança ainda que seja esta relativa, dirão vertentes críticas, resultante da adoção de tais mecanismos.” CASELLA, Paulo B. **Direito internacional tributário brasileiro: convenções de bitributação**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

<sup>44</sup> BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy**. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 04-05.

Fonte, muitas multinacionais estariam fadadas ao fracasso, tendo em vista que os recursos advindos da “fonte” são imprescindíveis para o seu sucesso.

O outro lado da moeda é o fato de que não se pode ignorar que a Era da Informação possibilitou ao mercado consumidor de Estados menos desenvolvidos o acesso a produtos das mais diversas companhias multinacionais. Ocorre que, a fim de equilibrar a relação, a presença digital deve ser capaz de tributar parcela dos rendimentos auferidos, uma vez que o Estado da Fonte é diretamente responsável pelos rendimentos da empresa que acessa seu mercado consumidor.

Luís Eduardo Schoueri considera que a tributação pelo Estado da Fonte seria uma possível solução para os problemas identificados por Brauner e Baez elencados no início do capítulo<sup>45</sup>. Para ele “[...] é o país onde reside aquele que acessa o *site* que deve tributar o rendimento produzido no comércio eletrônico”<sup>46</sup>.

Essa perspectiva contemplaria a legitimidade da tributação pelo Estado da Fonte, ao entender que eventuais benefícios unilaterais concedidos por este às companhias multinacionais devam ser respeitados e, assim, não sejam neutralizados pela tributação do Estado da Residência.

Na lógica de inovações à luz da tributação internacional na Era da Informação, talvez um dos mais importantes – e, ao mesmo tempo, defasado – conceito seja o de “Estabelecimento Permanente” e o da relevância da presença digital numa economia marcada pela globalização. Portanto, a primeira proposta concreta e inovadora refere-se justamente à reforma dessa conceituação.

### 5.1 Reforma da conceituação do estabelecimento permanente

Conforme abordado ao longo do presente estudo, a necessidade da presença física em uma economia digital está fadada à inefetividade, uma vez que a realidade é pautada por bens intangíveis e pela desnecessidade de uma presença física para se configurar um local fixo de negócios capaz de gerir uma empresa.

Ao considerar a presença digital, Hongler e Pistone<sup>47</sup>, ao exporem a “presença econômica significativa” debatida na Ação 1 do Projeto BEPS, propõem a adição do art. 5º

---

<sup>45</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 343.

<sup>46</sup> Id. Imposto de renda e o comércio eletrônico. In: \_\_\_\_\_ (Org.). **Internet: O direito na era virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000. p. 55.

<sup>47</sup> HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 2.

(8) à CM-OECD à luz da *nexus-based solution* (solução baseada no nexo)<sup>48</sup>, afirmando que deve ocorrer uma revisão estrutural dos critérios para a alocação de jurisdição tributária a fim de se considerar um Estabelecimento Permanente em situações em que inexistente a presença física.

Ou seja, em uma economia marcada por operações digitais internacionais, há a necessidade de uma mudança mais drástica que meramente a criação de um instrumento capaz de combater a erosão da base tributável e transferência de lucros.

Ao aplicar a *nexus-based solution* os autores supra defendem a possibilidade de um Estabelecimento Permanente baseado na presença digital, permitindo, inclusive, uma maior aplicabilidade dos “pilares tradicionais” da tributação internacional.

O art. 5º (8) proposto por Hongler e Pistone teria a seguinte redação:

Se uma empresa residente em um Estado Contratante fornecer acesso (ou ofertas) a um aplicativo eletrônico, banco de dados, Market Place ou storage on-line oferece serviços de publicidade em um site ou aplicativo eletrônico utilizado por mais de 1.000 usuários individuais por mês domiciliados no outro Estado Contratante, essa empresa será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante se o montante total de receita da empresa devido aos serviços acima mencionados no Estado Contratante superior a XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) por ano.<sup>49</sup>

Ademais, o Estado da Fonte não pode ser prejudicado em transações interfronteiriças e uma alternativa para que não ocorra esse desequilíbrio seria a retenção do tributo na fonte.

Portanto, os autores da teoria da solução baseada no nexo causal entre a atividade desenvolvida pela empresa e a presença digital dessa atividade no Estado, consideram a possibilidade de tributação pelo Estado da Fonte Digital a partir de uma caracterização de Estabelecimento Permanente Virtual da empresa no Estado Contratado.

A partir dessa proposta, os autores Brauer e Baez desenvolveram uma proposta para ser aplicada subsidiariamente à solução de Hongler e Pistone que também consideram a presença digital como elemento para a caracterização da empresa no Estado da Fonte.

---

<sup>48</sup> Teoria criada por Hongler e Pistone que considera a presença digital no Estado como elemento caracterizador de Estabelecimento Permanente naquele Estado.

<sup>49</sup> “If an enterprise resident in order Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online Market place or storage or more offers advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) per annum.” HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 2.

## 5.2 A proposta da *Base-Eroding Payments*

Seguindo a teoria acerca da economia digital desenvolvida por Hongler e Pistone, Brauner e Baez<sup>50</sup> elaboram o *base-eroding payments*, estudo no qual consideram que, subsidiariamente, caso a *nexus-based solution* falhe, é possível adotar um sistema de retenção na fonte.

A proposta de solucionar o problema de *stateless income* (dupla não tributação) considera uma alíquota padrão global de retenção na fonte de 10% e permite que credores registrados não se sujeitem à retenção na fonte e sejam tributados em sua renda líquida.

Ademais, prevê algumas situações em que essa tributação na fonte não seria necessária, como em casos que não envolvem serviços ou mercadorias digitais e em que não há erosão da base.

A proposta trazida por Brauner e Baez volta-se ao comércio eletrônico e busca, assim, solucionar o problema da dupla não tributação, bem como das distorções favoráveis para o Estado da Residência na relação entre esse e o Estado da Fonte e deve ser considerada ao entender que a alocação de jurisdição tributária entre os Estados é uma questão que não deve ser subestimada e precisa ser tratada à luz das inovações.

Assim, tanto Hongler e Pistone, quanto Brauner e Baez buscam trazer soluções que tragam efetividade à tributação de negócios digitais, e encaram como possível a conceituação de um local fixo de negócios que não se utilize da presença física.

Essas propostas devem ser consideradas no âmbito internacional de globalização e interação, a fim de que a OECD e a dogmática da tributação internacional se afastem da postura conservadora e, quiçá, estagnadora e encarem a Era Digital com a devida relevância.

### **Conclusões**

A Era da Informação possibilitou o surgimento de questões nunca antes levantadas. A fluidez da economia digital, a mobilidade dos intangíveis, os negócios escalonáveis e a tendência ao monopólio geram a necessidade de atualização dos tradicionais pilares estruturais da tributação internacional.

Em uma economia em que o convencional passou a ser o digital e o “tradicional” deixou de ser a regra, o binômio “digital *versus* convencional” tem conceitos vazios, gerando uma enorme insegurança jurídica.

---

<sup>50</sup> BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy**. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 04.

A forma de implementação, e, até mesmo, alguns conceitos dos Princípios de Ottawa desenhados para uma economia de 1998, precisam ser revistos, a fim de que se atinja a o aspecto da efetividade da tributação internacional. Nesse contexto, a abordagem meramente hermenêutica da OECD restou insuficiente.

Algumas propostas de retenção do tributo na fonte, bem como de consideração da presença digital, a fim de se alcançar uma atualização e ampliação do conceito de Estabelecimento Permanente, devem ser consideradas, afinal, o “Estado da Fonte Digital” não mais pode ser ignorado.

Além disso, mesmo que o relatório da OECD aponte para a relevância da presença econômica das companhias multinacionais para se determinar o Estabelecimento Permanente, é necessário se desprender da necessidade da presença física para a constituição de um local efetivo de gestão do negócio de uma empresa.

Dessa forma, há a necessidade de trazer as bases do Direito Tributário Internacional, porém, não se restringir a elas de forma a possibilitar implementação das soluções inovadoras de regulamentação tributária, afinal deve-se relutar ao ceticismo de Wolfgang Schon<sup>51</sup>, que considera que a regra fundamental da tributação internacional seria que não há regra de tributação internacional.

## Referências

ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA DE ASSESSORES FISCAIS. **Fiscalidad internacional**: convênios de doble imposición – doctrina y jurisprudência de los tribunales españoles. Pamplona: Aranzadi, 1998.

BAL, Aleksandra; GUTIÉRREZ, Carlos. Taxation of the Digital Economy. **International Tax Structures in the BEPS Era**: an Analysis of Anti-Abuse Measures. Coord.: COTRUT, Madalina, IBFD Tax Research Series, v. 2, 2015.

BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1**: Address the Tax Chalanges of the Digital Economy. IBFD White Papers. Asterdam: IBFD, 2015.

CALIENDO, Paulo. **Do conceito de estabelecimentos permanentes e sua aplicação no direito tributário internacional**. Direito Tributário Internacional Aplicado. Coord.: TORRES, Heleno Taveira. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CARMAN, Paul. OECD Digital Economy Draft Suggests Changes, Uncertainty. **Derivatives & Financial Instruments**, Amsterdam: IBFD, v. 16, n. 3, p. 106, 2014.

---

<sup>51</sup> SCHON, Wolfgang. **Die SE im Steuerrecht**. Sonderausgabe aus: Lutter/Hommelhoff, SE Kommentar, 2008. p. 93.

CASELLA, Paulo B. **Direito internacional tributário brasileiro: convenções de bitributação**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COATES, Ken; HOLROYD, Carin. **Japan and the internet revolution**. Houndmills: Palgrave Macmillan, 2003.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979. Brochura.

ECONOMIE.GOUV.FR. Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action e des Comptes publics. 18/01/2013. **Rapport sur la fiscalité du secteur numérique**. Disponível em: <http://economie.gouv.fr/rapport-sur-la-fiscalite-du-secteur-numerique>. Acesso em: 05 jun. 2018.

FALCÃO, Tatiana; MICHEL, Bob. Assessing the Tax Challenges of the Digital Economy: An-Eye-Opening Case Study. **Intertax**, Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, v. 42, n. 5, p. 317-318, 2014.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme. **Desafios da economia digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação de jurisdição**, A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS. Coord.: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo, Lumen Juris, 2016.

GEHRING, Verna. **Internet in public life**. Lanham: Rowman & Littlefield, 2014.

GOMES, Edgar Santos; MOREIRA, Francisco Lisboa; GOMES, Marcus Lívio. **Temas de Tributação Internacional: Base Erosion and Profit Shifting**. Rio de Janeiro: Gramma, 2018.

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

HELLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and other Establishments. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam: IBFD, v. 68, n. 6, 2014.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. IBFD White Papers. Amsterdam: IBFD, 2015.

KHOR, Zoe; MARSH, Peter. **Life on line: the web in 2020**. Oxford: The Social Issues Research Centre, 2006.

LEE, Chang Hee. Impact off E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries. **Journal of Korean Law**, v. 4, n. 1, p. 21, 2004.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report**, 2015.

\_\_\_\_\_. **Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?** 2004.

\_\_\_\_\_. **Digital Economy Outlook**. 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm>. Acesso em: 06 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em: 10 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio**. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Madrid, 1978. p. 15. Disponível em: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i1112005.htm>. Acesso em: 08 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits**, 2000.

RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. **Economia Digital e Estabelecimento Permanente Virtual – Considerações sobre a Ação 1**, A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS. Coord.: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo, Lumen Juris, 2016. p. 325.

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

SCHON, Wolfgang. **Die SE im Steuerrecht**. Sonderausgabe aus: Lutter/Hommelhoff, SE Kommentar, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de renda e o comércio eletrônico. *In*: \_\_\_\_\_ (Org.). **Internet: O direito na era virtual**. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000. p. 55.

\_\_\_\_\_. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 343.

SILVA, Eyvani Antonio da. Direito tributário internacional e globalização: dupla tributação. elementos de conexão. *In*: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto. **Dimensão jurídica do tributo** – homenagem ao professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SUBRAMANIAM, Raj. **As micromultinacionais e como elas definirão nossa era**. Disponível em: <http://www.fedex.com/br/global/multinacionales.html>. Acesso em: 06 jun. 2018.

TILLINGHAST, David. The impact of the Internet on the taxation of international transactions. **Bulletin for International Fiscal Documentation**, v. 50, 1996.

UNITED NATIONS. Department of Economic and Social Affairs. **Protecting the Tax Base in the Digital Economy**. 2014. Disponível em: [http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9\\_Li.pdf](http://www.un.org/esa/2014TBP/Paper9_Li.pdf). Acesso em: 10 jul. 2018.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.