

Revista da

Receita Federal

01

Estudos Tributários e Aduaneiros



Receita Federal

Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da

Receita Federal

Brasília · Volume 01 · Número 01 · Ago./Dez. 2014

Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal

Ministro da Fazenda
Guido Mantega

Secretário da Receita Federal do Brasil
Carlos Alberto Freitas Barreto

Chefe do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros
Claudemir Rodrigues Malaquias

Os conceitos emitidos nos trabalhos serão de exclusiva responsabilidade dos autores, que também se responsabilizarão integralmente pela originalidade da matéria não traduzindo necessariamente, o entendimento da Receita Federal sobre o tema.

Revista de estudos tributários e aduaneiros da Receita Federal [recurso eletrônico]. –
Ano 1 – no. 1 (ago./dez 2014) - Brasília-DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2014 -

Semestral
Modo de acesso: www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br

1 – Secretaria da Receita Federal do Brasil - Brasil – periódico

CDD: 336.205

Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros - Cetad
Ministério da Fazenda – Bloco P
Ed. Sede do MF – 6º andar
Esplanada dos Ministérios
70.048-900 Brasília – D.F.
Email: revistareceitafederal.df@receita.fazenda.gov.br

Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal

Equipe Técnica

Editor Chefe

Carlos Alberto Freitas Barreto

Editor Executivo

Claudemir Rodrigues Malaquias

Conselho Editorial

André Felipe Canuto Coelho

Átila Gomes

Carmine Rullo

Gilson Wessler Michels

Giovana Camila Portolese

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Liziane Angelotti Meira

Equipe Editorial

Kátia Gómez de Matos

Luciana dos Anjos Reis

Edição de texto

Cristina Sandri; Divina Aparecida Novais Brandão;

Fabio Della Paschoa Rodrigues; Luciano Rosa da Cruz

Santos; Luis Paulo Biazolo Vieira; Marisa Matoso Viana

Silva; Valéria Moura Venturella

Capa

Felipe Zaiden Rezende

Colaboradores da 1ª Edição

Equipe do Projeto da Revista

Sonia de Queiroz Accioly Burlo; Gilson Wessler Michels; Cassiano da Silva Costa; Guilherme A. Mendes; Luiz Bertoni Neto; Carmine Rullo; Alberto Araujo Serrajordia Lopes.

Comitê Avaliador

Ailton Claudio Ribeiro; Alberto Araújo Serrajordia Lopes; Alice Conde Dias; Ambrósio Bispo de Almeida Neto; André Oliveira Bernardo da Cunha; Andrea Costa Chaves; Antônio Guimaraes Sepúlveda; Antônio Henrique L. Baltazar; Arthur Ridolfo Neto; Carlos Alberto Benatti Marcon; Carlos Alberto Correa; Carlos Henrique de Oliveira; Eva Maria Los Fernanda Estima Borba; Fábio Ávila de Castro; Fernando Lopes Pauletti; Flávio José Passos Coelho; Foch Simão Junior; Geraldo Paes Pessoa; Giovanni Christian Nunes Campos; Guilherme Cantarino da Costa Ramos; Helenilson Santos Bispo; Hélio Rieger de Mello; Jaci Correa Leite; Jefferson José Rodrigues; João Luis Brasil Gondim; José André Wanderley Dantas de Oliveira; José Guilherme Antunes de Vasconcelos; Juliano Brito da Justa Neves; Lara Moura Franco Eduardo; Leonardo Correia Lima Macedo; Luis Eduardo Garrossino Barbieri; Luis Henrique Monteiro Nunes; Luiz Henrique Travassos Machado; Marcelo Cuba Netto; Marcelo de Mello Gomide Loures; Marcelo Miranda Ribeiro; Marcílio Henrique Ferreira; Marcio da Silva Ezequiel; Marcio de Lacerda Martins; Marcio Henrique Sales Parada; Marcos Antonio Bezerra Brito; Marcus Augustus Saboia Rattacaso; Marcus Fabiano Praciano Santiago; Marcus Vinícius Vidal Pontes; Marialva de Castro Calabrich Schlucking; Mario Hermes Soares Campos; Mateus Alexandre Costa dos Santos; Moacyr Mondardo Junior; Monica Hellen Mesquita de Sousa; Odilio Ferreira Alves Pereira; Pedro Ricardo Bernardino de Freitas; Priscila Medina Duarte; Rafael Santiago Lima; Raimundo Parente de Albuquerque Junior; Ricardo Marozzi Gregorio; Roberto Caparroz de Almeida; Roberto Name Ribeiro; Roberto Paulo da Silva Santos; Ronaldo Lazaro Medina; Ronaldo Souza Dias Roque Luiz Wandenkolk Athadeu Souza de Oliveira; Rorildo Barbosa Correia; Rosa Maria do Nascimento; Rosaldo Trevisan; Rubens Moura de Carvalho; Sandra Maria de Abreu Gomes Teixeira; Thomaz de Aquino Garcez Leme; Tom Pierre Fernandes da Silva; Ursula Batista de Souza; Valéria Theodoro Ramos; Wilson Kazumi Nakayama; Zayda Bastos Manatta.

APRESENTAÇÃO

Criar um espaço para discussão científica, estimulando a realização de estudos e pesquisas é o objetivo da Receita Federal ao lançar a Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros. É a primeira edição de um trabalho concebido para promover, documentar, consolidar e disseminar o conhecimento técnico sobre a matéria de tributos e aduana.

A Revista da Receita Federal vem com o intuito de promover o encontro de profissionais, pesquisadores e alunos em torno das questões atuais do Sistema Tributário e Aduaneiro. A participação de pesquisadores internos e externos possibilitará ampliar o debate científico com a comunidade acadêmica e a sociedade. Com este escopo, visa contribuir para o aperfeiçoamento da Política Tributária e Aduaneira no Brasil.

Concebida no formato multidisciplinar, a publicação reúne trabalhos das diversas áreas do conhecimento. Além do Direito, Economia, Ciências Contábeis e Administração, a Revista abrigará pesquisas de qualquer outra matéria, desde que o objeto de estudo seja relacionado à administração tributária e aduaneira.

A Revista almeja se tornar referência na área do conhecimento afeto à Administração Tributária e Aduaneira. Com a participação de pesquisadores da Receita Federal e da sociedade, constituirá um importante foro para as discussões técnicas avançadas que contribuirão para o aperfeiçoamento do Sistema Tributário e Aduaneiro, com foco na sua simplificação, competitividade das empresas e melhoria do ambiente de negócios do nosso País.

O conteúdo da Revista está dividido em cinco seções. A Institucional, que abordará temas ligados à gestão institucional do órgão Receita Federal e de seus servidores. A seção de Artigos, que reunirá os trabalhos científicos submetidos ao Comitê Avaliador, além de textos de autores convidados. Na seção Jurisprudência Comentada serão apresentadas análises de decisões relevantes dos Tribunais Superiores. Na seção Inovações Normativas, serão publicadas as análises e comentários acerca de modificações relevantes na legislação tributária e aduaneira. E, finalmente na seção Resenhas de Livros, onde a cada edição da Revista, obras selecionadas terão seu conteúdo comentado e analisado por um pesquisador.

As manifestações acadêmicas aqui reunidas propiciarão ao leitor aprofundar o pensamento e a reflexão sobre estes temas e o instigará a fazer parte do grupo e colaborar na construção de um Sistema melhor para todos.

Boa leitura!

Carlos Alberto Freitas Barreto
Editor-Chefe

SUMÁRIO

I. INSTITUCIONAL, ESTUDOS OU DIVULGAÇÕES

História da Administração tributária e aduaneira no Brasil: 1550 à Receita Federal

João Mauricio Vital10

II. ARTIGOS DE AUTORES CONVIDADOS

Imposto de renda e distribuição de renda e riqueza: as estatísticas fiscais e um debate premente no Brasil

José Roberto R. Afonso28

A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros

Paulo de Barros Carvalho61

A repressão ao descaminho e os parâmetros da insignificância penal

Leandro Paulsen78

PIS/COFINS não-cumulativo: bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços

Marco Aurélio Greco101

III. ARTIGOS

O PIS e a COFINS das instituições financeiras: da inconstitucionalidade da Lei 9.718 à repercussão geral reconhecida

Marcelo Enk de Aguiar120

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS: conteúdo jurídico e constitucionalidade

Marcelo Miranda Ribeiro140

Normas jurídicas e decadência no lançamento por homologação	
<i>Carlos André Soares Nogueira</i>	166
A natureza jurídica e a incidência das contribuições previdenciárias sobre as vantagens oriundas de planos de opções de ações (<i>stock options plan</i>). A situação brasileira e o direito comparado	
<i>Mauro José Silva</i>	189
O IPI nas importações promovidas por pessoas físicas	
Alexandre Mocelin	213
Mandado de segurança em matéria aduaneira	
Maria Aparecida Martins de Paula.	231
Reclassificação fiscal na revisão aduaneira: jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	
<i>Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho</i>	260
Preço de transferência nas operações com ativos intangíveis: uma análise do modelo brasileiro	
<i>Bruno Oliveira Cardoso e Antonio Lopo Martinez</i>	277
Transfer pricing: a U.S. tax court case analysis based on Brazilian and U.S. approaches for important transfer pricing issues	
<i>Claudio Ferrer de Souza</i>	302
Educación Fiscal y construcción de ciudadanía en América Latina	
<i>Borja Díaz Rivillas, Antonio Henrique Lindemberg Baltazar</i>	326
Concurso histórias de trabalho da Receita Federal do Brasil: tipologia das narrativas no âmbito da memória institucional	
<i>Márcio da Silva Ezequiel</i>	355

IV. JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Possibilidade de transferência de informações bancárias sigilosas para o fisco sem prévia autorização judicial

André Rocha Nardelli e Márcio Henrique Sales Prada371

V. INOVAÇÕES NORMATIVAS

Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014.

Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva, Mateus Alexandre Costa dos Santos, Gilson Hiroyuki Koga, e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa393

VI. RESENHAS DE LIVROS

Complacência – Entenda porque o Brasil cresce menos do que pode (Fábio Giambiagi e Alexandre Schwartzman)

Gilson Wessler Michels423

O Capital do Século XXI (Thomas Piketty)

Liziane Angelotti Meira, Paulo Gonçalves Ferreira Santos e Benjamim Miranda Tabak ..431

HISTÓRIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA NO BRASIL: DE 1500 À RECEITA FEDERAL

HISTORY OF THE TAX AND CUSTOMS ADMINISTRATION IN BRAZIL: FROM 1500 TO RECEITA FEDERAL

João Maurício Vital

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.
Coordenador-Geral de Atendimento e Educação Fiscal.
Graduado em Ciências Contábeis com especialização em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal de Uberlândia e *Theory and Operation of a Modern National Economy* pela Universidade de George Washington.

RESUMO: A organização de uma função de governo, a definição da melhor estrutura e as características funcionais de um órgão estatal podem advir de razões políticas, de condições orçamentárias ou, ainda, da tecnologia disponível. Por meio de minuciosa pesquisa e análise bibliográficas, legislativas e normativas, este artigo sustenta que a estrutura da Receita Federal foi fortemente determinada por questões históricas. Com a chegada dos portugueses às terras brasileiras, em 1500, já surgiu a necessidade de se estabelecer algum tipo de controle fiscal. O aparelho fiscal durante o período colonial evoluiu das feitorias, que eram praticamente entrepostos comerciais, para uma organização com comando central e projeções nas capitanias. No Império, a estrutura passou a ter caráter fazendário, iniciou-se a profissionalização do corpo funcional e instituiu-se o concurso como modo de ingresso nas carreiras fiscais. No início da República, as atividades tributárias foram concentradas no Ministério da Fazenda e iniciaram-se as reformas administrativas que deram caráter gerencial à administração fiscal. A administração aduaneira definitivamente passou a integrar a estrutura da Fazenda. A reforma administrativa de 1967 soprou os ventos que criariam, no ano seguinte, a Secretaria da Receita Federal. O novo órgão nasceu da reunião de diferentes departamentos, cada qual administrando um tipo de tributo. A unificação das estruturas, pessoas e procedimentos resultou em um aumento da eficiência e abriu caminho para a construção de uma das mais respeitadas e reconhecidas instituições públicas do Brasil. A Receita Federal é o resultado de séculos de experiência e inovação administrativa, como se demonstra a partir da análise das estruturas originárias do órgão.

Palavras-chave: Administração tributária. Administração Aduaneira. Receita Federal. Reforma administrativa. História tributária. História do Brasil.

ABSTRACT: The organization of a government function, the definition of best structure and functional characteristics of a state agency may be due to political reasons or budgetary conditions, or even the available technology. By a thorough bibliographic, legislative and normative research and analysis, this article argues that the structure of the *Receita Federal* was strongly determined by historical issues. With the arrival of the Portuguese to the Brazilian soil in 1500, it was necessary to establish some kind of fiscal structure, in order to control the flow of goods coming in and out of the colony. The tax structure during the colonial period evolved from trading posts and became an organization with central command and projections in the captaincies. During the Empire Era, the structure was connected to the Treasury and the it started to professionalize the fiscal staff. In the early Republic, the tax activities where concentrated in the Ministry of Finance and the

administrative reforms began, which gave to the tax administration a managerial character. The Customs definitely became part of the structure of Finance. The administrative reform of 1967 blew the winds that would create, in the following year, the Secretaria da Receita Federal. The new body was born from the fusion of different departments, each taking care of one type of tax. The unification of the structures, staff and procedures resulted in increased efficiency and made way for the construction of one of the most respected and recognized public institutions in Brazil. The Receita Federal is the result of centuries of experience and administrative innovation.

Keywords: Tax administration. Receita Federal. Public administration. Tax history. History of Brazil.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo resgata a história das estruturas de administração tributária central e da administração aduaneira que, ao longo dos séculos, foram moldando o que viria a ser a Receita Federal, um dos principais órgãos da administração pública brasileira. Não se pretende, neste trabalho, analisar os aspectos históricos dos tributos, ou da legislação tributária, ou das competências dos agentes tributários, ainda que, eventualmente, transite por esses tópicos para contextualizar a evolução da estrutura de gestão fiscal do estado nacional.

O trabalho sustenta que a atual estrutura da Receita Federal é diretamente derivada das organizações administrativas que a sucederam. O estabelecimento de repartições fiscais no Brasil remonta ao seu descobrimento, nos primeiros anos após 1500. De lá para cá, a administração fiscal foi organizada em diferentes estruturas, em razão de circunstâncias econômicas, políticas e geopolíticas. Inicialmente, as estruturas fiscais tinham como foco os direitos de passagem, ou exações aduaneiras. O controle aduaneiro foi o principal instrumento fiscal empregado pelo Brasil durante a maior parte de sua história. Mas, desde o século XVI, havia, em terras brasileiras, a incidência de tributos sobre outros fenômenos, além da entrada e saída de bens do território. A criação de uma estrutura para administrar as diferentes espécies tributárias, capaz de arrecadar tributos suficientes para financiar a dificultosa administração colonial, em um país gigantesco, ameaçado por invasões estrangeiras e por guerras, colonizado por uma nação em dificuldades econômicas foi um desafio de administração pública sem precedentes para a época.

O artigo aborda a estrutura de administração fiscal ao longo dos séculos, percorrendo vários momentos da história brasileira, procurando estabelecer uma relação entre o tempo, o espaço, a estrutura administrativa e o momento político.

As expressões administração tributária e administração fiscal compreendem, neste trabalho, o conjunto de normas, pessoas e estrutura administrativa empregados para a

arrecadação e fiscalização de tributos, bem como atividades antecedentes, complementares e auxiliares, independentemente do tipo de fato gerador do tributo. Portanto, engloba as funções de controle aduaneiro, sempre que o objetivo dessa atividade seja aplicar a norma tributária para obtenção de receitas ou concessão de garantias, benefícios ou desonerações. Da mesma forma, o alcance da expressão administração aduaneira, quando utilizada neste artigo, engloba somente o aspecto tributário da atividade, abstraindo-se dos aspectos de segurança e proteção da economia nacional.

Este artigo foi elaborado com base exclusivamente em pesquisa e análise bibliográficas, legislativas e normativas. As citações literais em Português arcaico foram mantidas como nos originais.

2 PERÍODO PRÉ-COLONIAL¹ (1500 A 1530)

Tem-se por descoberto o Brasil por Portugal em 1500, em expedição comandada pelo navegador português Pedro Álvares Cabral. Ao largo das controvérsias históricas sobre esse fato, parece certo que "o primeiro núcleo de civilização europeia ao sul do equador, no Atlântico Ocidental" (FERNANDES, 2008, p. 155), foi a Feitoria de Cabo Frio, situada, na verdade, na Ilha do Gato, atualmente Ilha do Governador, na Baía da Guanabara, litoral fluminense.

As feitorias eram instalações portuguesas em além-mar, compostas de um feitor, um escrivão e de um corpo militar, que tinham como principal função o entreposto comercial, além de atribuições de defesa e apoio marítimo. No Brasil, tiveram o papel fundamental de entreposto aduaneiro, a partir de onde o pau-brasil era embarcado para a Europa.

As feitorias pré-coloniais no Brasil não eram propriamente repartições fiscais, ainda que ali se arrecadasse, eventualmente, taxas para o custeio das operações de reparos navais, transbordo, estiva e proteção. Esses direitos eram pagos em bens, porquanto não havia, à época, circulação de moeda no território. A exploração de gêneros nas possessões portuguesas no Novo Mundo só era permitida por concessão régia e os tributos respectivos eram pagos na obtenção da concessão ou na liquidação da empresa. Nas feitorias pré-coloniais não havia, pois, arrecadação de tributos à Coroa.

¹ O período pré-colonial compreende desde o descobrimento do Brasil, em 1500, até a primeira expedição de Martim Afonso de Souza, em 1531.

Embora não possam ser consideradas repartições fiscais, as feitorias pré-coloniais são tidas como as primeiras instalações aduaneiras em solo brasileiro, com a função de controlar a exportação de bens e semoventes e de reprimir o contrabando, mas com funções arrecadatórias praticamente nulas. Foi a partir delas que se erigiram as estruturas que culminariam, séculos mais tarde, na Receita Federal.

3 A COLÔNIA

A cobrança de tributos em terras brasileiras somente tomou corpo com a instituição das capitâneas hereditárias, a partir de 1534. Em razão da crise econômica que afetou Portugal em meados do século XVI, causada principalmente pelo declínio das colônias orientais e a perda da rota comercial do Levante, Portugal voltou as atenções para o Brasil. A solução encontrada pela Coroa para manter suas posses na América e reprimir as constantes invasões de outros países, que não reconheciam o Tratado de Tordesilhas, foi estabelecer o aforamento das terras brasileiras, criando capitâneas mediante a doação de grandes extensões de terra, com o propósito de povoar o território.

Os donatários possuíam direito régio de explorar, com recursos próprios, as terras recebidas, mas não podiam vendê-las. Dentre os direitos dos donatários, constavam o de instituir zonas francas, nas quais o único imposto a incidir seria o dízimo à Coroa, e, ainda, arrecadar, para si, tributos de passagem sobre a navegação fluvial, tributos sobre moendas, marinhas e engenhos, e a vintena sobre o pescado (VARNHAGEN, 1854, p. 73-74).

Além disso, tinham o direito de reter, do montante destinado ao Tesouro Real, dez por cento de todo o dízimo recolhido à Coroa pela produção da capitania, dez por cento do quinto incidente sobre metais e pedras preciosas e a cinco por cento sobre o pau-brasil oriundo da capitania com destino a Portugal.

A Coroa se reservava poucos privilégios nas capitâneas hereditárias, dentre os quais a nomeação dos agentes fiscais que cuidariam de seus interesses tributários no território. Segundo Varnhagen, "para effectuar as cobranças nomearia o rei os competentes officiaes de Fazenda, equivalentes aos *mordomos* dos feudos antigos, como almoxarifes e feitores, com seus competentes escrivães" (1854, p. 75, grifo do autor).

Foi, então, a partir da instituição das capitâneas hereditárias que se abriu o caminho para a instalação de uma estrutura de administração tributária na colônia, que poderia arrecadar tributos sobre a produção, o patrimônio e a renda, inclusive estabelecer certas isenções. Segundo Ezequiel (2014, p. 26), "não havia um sistema tributário próprio de recolhimento e

fiscalização de tributos", adotando-se o modelo tributário da Metrópole. A esse modelo, adicionavam-se as regras instituídas pelos donatários. Para a cobrança dos direitos reais, havia os agentes da Coroa; para os tributos da capitania, provavelmente havia uma estrutura mais ou menos desenvolvida, instituída pelo donatário.

As dificuldades encontradas pelos capitães-mor para povoarem e fazerem prosperar suas capitanias foram imensas. Com seus próprios recursos, tinham que defender o território das constantes invasões estrangeiras, enfrentar revoltas de colonos e gentios, estabelecer povoamentos, promover atividades econômicas e instituir uma organização administrativa de governo.

Devido às dificuldades de instalação, a maior parte das capitanias não cumpriu o papel original de povoar o território, algumas nem chegaram a ser de fato instaladas e muitos capitães-mor jamais tomaram posse de suas terras. Ainda assim, Ezequiel (2014, p. 26) observa que "se não foi possível às capitanias se manterem autônomas por apenas duas décadas, não se pode considerar que a empreitada tenha sido um fracasso, pois o objetivo português foi alcançado ao dar início à ocupação efetiva da terra".

Mesmo com início da ocupação do território, havia risco verdadeiro de a Coroa Portuguesa perder suas possessões para outras nações, especialmente para a França, como aponta Varnhagen (1854, p. 189):

Mas outro perigo crescente punha em maior risco a ruína e a perda do Brazil. Eram as náos francezas; as quaes não passando anteriormente do Cabo de Santo Agostinho, ou quando muito da Bahia, desde que estas terras tiveram donatários, se avezaram ao Cabo Frio e Rio de Janeiro, Ilha Grande e Ubatuba, de modo que ja por estes portos não ousavam mostrar vela os navios portuguezes. A Bretanha e a Normandia consideravam as terras do Brazil tão suas como o próprio Portugal.

D. João III decidiu, então, instituir um governo colonial. Sob o Governo Geral, implantado em 1549 por Tomé de Souza, unificou-se a administração tributária na colônia, mantidos ainda os privilégios das capitanias remanescentes. Tomé de Souza trouxe consigo Antônio Cardoso de Barros, designado provedor-mor, a quem o Rei incumbiu de organizar uma estrutura fazendária.

O funcionamento da estrutura fazendária durante o Governo Geral era disciplinado pelo "Regimento dos provedores da fazenda dell Rei nosso Senhor nas terras do Brasil", um foral outorgado em 17 de dezembro de 1545 que, logo no primeiro parágrafo, nomeava o provedor-mor, determinava-lhe a criação de casas de alfândega e de contos nas capitanias, bem como a

instituição de livros contábeis dessas casas para registro das rendas e direitos, e passava a disciplinar o desempenho das funções dos provedores e oficiais locais:

Eu el Rey ffaço saber a quantos este meu regimento virem que eu envio ora aas terras do Brasill por provedor moor de minha ffazenda Antonio Cardoso de Barros ao qual mando em seu regimento que vaa prover as capitánias das ditas terras e ordene em cada hûa dellas casas pera allfamdegua e contos e livros pera o negocio das ditas casas e asy ordene em ramos apartados as rendas per derechos que eu tiver nas ditas capitánias e proveja em todo o mais que comprir ao negocio de minha fazenda e porque aos provedores e officiaes dela que adver nas taes capitánias não he dado ate ora o regimento da maneira em que am de servir seus carguos ey por bem de lhe ordenar na maneira seguinte. (DIAS, 1924, p. 353.)

A estrutura fiscal no Brasil, antes composta de repartições autônomas em cada capitania, passou a ter duas instâncias hierárquicas. Na esfera superior, foi criada, na Bahia, com a finalidade de uniformizar procedimentos, a Provedoria-Mor da Fazenda Real, órgão centralizado ligado às autoridades fazendárias da Metrópole. Subordinada à Provedoria-Mor, estavam as provedorias locais, com seus provedores, almoxarifes, escrivães, porteiros e guardas da alfândega, aos quais se juntavam rendeiros ou arrecadadores contratados. Esta era a estrutura de arrecadação montada à época do Governo Geral (EZEQUIEL, 2014, p. 27-29).

A cobrança de tributos passou a ser delegada a particulares, chamados rendeiros ou contratadores, que arrematavam esse direito em leilões públicos, comprometendo-se a suprir o tesouro real com o lance dado. Segundo Madeira (1998, p. 104), "o Provedor mandaria dar aos rendeiros os arrendamentos, com as condições e liberdades com que foram arrematados, *'para correrem e arrecadarem as ditas rendas'*"(grifo do original).

As antigas feitorias pré-coloniais, que apenas fiscalizavam o fluxo de mercadorias saídas da colônia, deram lugar às alfândegas, que, além de exercer o controle aduaneiro, tinham nítida função arrecadatória. Criaram-se, nas capitánias, as mesas de rendas, provedorias, intendências, almoxarifados e casas de contos, que cuidavam da administração fazendária e da cobrança de tributos não alfandegários. As duas espécies de estruturas, alfândegas e administração fazendária, eram diretamente subordinadas à Provedoria-Mor da Fazenda Real.

Foi no Governo Geral de Tomé de Souza que se unificou, sob o mesmo comando, as administrações fazendária e aduaneira, mas mantidas as estruturas distintas.

Na segunda metade do século XVIII, Marquês de Pombal tomou importantes medidas para sistematizar a tributação e a economia, tanto na Metrópole quanto na Colônia. Em

Portugal, criou o Erário Régio e as Juntas de Fazenda Real, como parte de uma reestruturação administrativa. (EZEQUIEL, 2014, p. 47).

No Brasil, foram criadas juntas de fazenda real para substituírem as provedorias das capitanias. A Provedoria-Mor da Fazenda Real permaneceu centralizando as atividades fazendárias na Colônia até 1770, quando a Junta da Arrecadação e Administração da Real Fazenda da Bahia foi transformada na Junta Real da Fazenda, que sucedeu a Provedoria-Mor. As mudanças eram drásticas e aumentavam a pressão sobre os colonos e autoridades locais. Segundo Ezequiel (2014, p. 49):

Desse modo, podemos ver que a estrutura da fazenda se alterava. Autoridades, antes isoladas territorialmente, possuíam atribuições deveras extensas que pouca aplicabilidade tinham na prática. A fiscalização passava a ser mais objetiva e menos personalista. Visava-se a maior eficácia ao aparelho fiscal [...].

Projeções do Erário Régio foram instaladas na Colônia e a estrutura se mostrou mais eficiente, passando a aplicar, com rigor, as normas tributárias, o que deu causa a revoltas e ao aumento da sonegação, do contrabando e dos negócios clandestinos com outras nações (EZEQUIEL, 2014, p. 50-54).

Com a chegada da Família Real, em 1808, a estrutura administrativa da Metrópole se instalou no Brasil, inicialmente na Bahia e, depois, no Rio de Janeiro:

Em 28 de julho daquele ano, foi criado o Erário Régio nos moldes da repartição existente em Portugal. O Ministério da Fazenda estava, assim, sediado no Brasil a partir de então, embora ainda fosse um órgão português. Somente após a independência, portanto, seria correto falar em uma estrutura fazendária propriamente brasileira (EZEQUIEL, 2014, p. 61).

D. João VI tratou logo de organizar uma estrutura fazendária na nova sede do reino. A administração fazendária entendia que seria necessária uma estrutura com repartições próprias para arrecadar cada tipo de receita específica. Assim, criaram-se repartições destinadas à arrecadação de cada exação. Não se tem notícia de nenhum ato que ligasse o novo Erário Régio às alfândegas, embora estas fossem responsáveis pela maior parte da arrecadação (EZEQUIEL, 2014, p. 62).

4 O IMPÉRIO

Já no Império, criou-se o Tesouro Público e, nas capitanias, transformadas em províncias, foram criadas as juntas da fazenda pública. Segundo Ezequiel (2014, p. 67):

Em fevereiro de 1823, criou-se a Administração de Diversas Rendas, integrada à Mesa do Consulado do Rio de Janeiro, sob direção do Tesouro Público. Era um ensaio a caminho da centralização da arrecadação, fiscalização e administração de vários tributos. Não se comunicava, entretanto, com a alfândega daquela cidade, que mantinha sua autonomia.

Diante da situação das finanças do jovem império, afundado em dívidas e com as despesas superando em muito as receitas, era necessária uma reforma radical nas finanças públicas, que ocorreu em 1831, com a extinção do Erário Régio e do Conselho da Fazenda e a criação do Tesouro Público Nacional como o órgão central fazendário. Nas províncias, as juntas da Fazenda Pública deram lugar às tesourarias, submetidas então ao novo órgão central.

A nova estrutura tinha amplos poderes regulatórios e fiscalizatórios das receitas e das despesas do império. Seus agentes eram selecionados por concurso "em que se verificasse o conhecimento de gramática, de escrituração por partidas dobradas e de cálculo mercantil", além de possuírem "boa caligrafia, boa conduta moral e idade mínima de vinte e um anos" (EZEQUIEL, 2014, p. 70).

No Primeiro Reinado, as alfândegas mantiveram suas estruturas relativamente autônomas e independentes do Tesouro Público Nacional, embora, na reforma de 1831, tenham sido criadas mesas de rendas alfandegadas em locais onde não se justificava a instalação de uma aduana completa (EZEQUIEL, 2014, pp.70-73).

A reforma das alfândegas, que eram responsáveis pela sustentação da monarquia, ocorreu em 1832, já no Período das Regências, com o advento do primeiro Regulamento Aduaneiro Brasileiro. As alfândegas passaram a ser denominadas inspetorias, comandadas por um inspetor, e os impostos aduaneiros passaram a ser centralizados.

O declínio dos engenhos no Nordeste, o uso de mão de obra assalariada e a ascensão da produção cafeeira em São Paulo modificaram o perfil da economia brasileira. Isso motivou, em 1850, transformações importantes na administração fazendária. O Tesouro Nacional foi transformado na Administração Central da Fazenda, dentro da qual estavam a Diretoria Geral das Rendas Públicas, a Diretoria Geral da Despesa Pública, a Diretoria Geral de Contabilidade, a Diretoria Geral do Contencioso e a Tesouraria Geral, dentre outros órgãos (EZEQUIEL, 2014, p. 81-83).

A Diretoria Geral das Rendas públicas subsistiu até 1892, já na República, e esteve "diretamente ligada à linha sucessória que alcançaria a atual estrutura da Receita Federal" (EZEQUIEL, 2014, p.83), no século seguinte.

5 A REPÚBLICA

A República herdou uma estrutura de administração tributária composta da Diretoria Geral de Rendas Públicas, órgão central vinculado ao Ministério da Fazenda, de Tesourarias da Fazenda, com sede nas capitais das províncias, e de um sistema capilar de coletorias, alfândegas e mesas de rendas.

Em 1891, sob a égide da primeira constituição republicana, o então ministro da fazenda Ruy Barbosa, a fim de reduzir gastos do governo, fechou tesourarias e coletorias e mesas de renda não alfandegadas e transferiu suas atribuições para as alfândegas, nas localidades onde elas existiam. Essa medida foi logo percebida como um erro, pois as alfândegas não tinham como absorver a nova tarefa sem prejuízo de suas incumbências originais, tampouco a jovem república poderia prescindir de estrutura de fiscalização e arrecadação tributárias. Assim, em 1892 surgiram as primeiras delegacias fiscais do tesouro federal, que sucederam as extintas tesourarias:

[As delegacias fiscais] foram sediadas nas capitais de São Paulo, Minas Gerais, Mato Grosso, Paraná, Piauí e Goiás, onde não havia alfândegas. Além dos distritos fiscais compreendidos na competência administrativa das alfândegas e delegacias, o governo poderia criar agências fiscais quando e como julgasse conveniente. As repartições aduaneiras, conforme relacionadas em 1892, eram de Aracaju, Ceará, Corumbá, Espírito Santo, Maceió, Manaus, Maranhão, Natal, Pará, Paraíba, Paranaguá, Parnaíba, Penedo, Pernambuco, Porto Alegre, Rio Grande, Salvador, Santa Catarina, Santos e Uruguaiana. (EZEQUIEL, 2014, p. 97)

No Rio Grande do Sul, foi criada, em 1890, uma delegacia especial de repressão ao contrabando, prática ilícita muito difundida na região (EZEQUIEL, 2014, p. 98).

Durante o Governo Provisório², foi editado o Decreto 24.036, de 26 de março de 1934, que reorganizou os serviços da administração geral da Fazenda Nacional. Sob a nova estrutura do Ministério da Fazenda, passaram a figurar vários órgãos e serviços, dentre os quais o Tesouro Nacional.

Na estrutura do Tesouro Nacional, havia a Diretoria de Rendas Internas, a Diretoria de Rendas Aduaneiras e, como repartições auxiliares, (i) a Diretoria do Imposto de Renda; (ii) as delegacias fiscais; (iii) as alfândegas, mesas de rendas, superintendência da repressão do contrabando, agências aduaneiras, postos e registros fiscais; (iv) os laboratórios de análises

² O Governo Provisório foi o período em que o presidente Getúlio Vargas governou por decreto, desde sua ascensão ao poder, em 1930, até a promulgação da Constituição de 1934, em julho daquele ano.

junto às alfândegas, e (v) as recebedorias, coletorias e mesas de rendas não alfandegadas, às quais cabe arrecadar e fiscalizar os impostos e taxas, ditos internos, sejam diretos ou indiretos.

À Diretoria de Rendas Internas competiam a fiscalização das recebedorias, coletorias e mesas de rendas não alfandegadas e, no que concerne à orientação dos serviços, cabia-lhe, também, a fiscalização das delegacias fiscais, repartições do imposto de renda e estações aduaneiras. Compreendia o conceito de "rendas internas" todos os impostos diretos e indiretos, excluídos os que constituíssem renda aduaneira propriamente dita.

As coletorias eram repartições locais arrecadadoras de tributos internos, existentes desde o Império. Antes do Decreto nº 24.502, de 1934, os servidores das coletorias não eram considerados funcionários públicos, não tendo direito a aposentadoria e a outras vantagens. Os cargos eram de livre provimento pelo ministro da fazenda. As coletorias compunham "um sistema privado de arrecadação a serviço do governo" (EZEQUIEL, 2014, p. 99).

Com o advento do decreto, as coletorias foram integradas à estrutura da administração direta, passando a ficar subordinadas às Delegacias Fiscais do Tesouro Nacional. Os coletores e escrivães passaram a ser considerados funcionários públicos e os novos servidores passaram a ser selecionados por concurso em que se exigiria conhecimentos de Português (caligrafia, ortografia e redação), Aritmética (especialmente para operações em uso comercial) e escrituração mercantil por partidas dobradas.

À Diretoria de Rendas Aduaneiras cabia superintender todos os serviços a cargo das estações aduaneiras, que se dividiam em principais - as alfândegas, e auxiliares - as mesas de rendas alfandegadas, as agências aduaneiras, os postos e registros fiscais. Competia-lhe a arrecadação das exações aduaneiras e, ainda, executar a tarifação aduaneira, uniformizar a classificação de mercadorias e combater o contrabando, dentre outras funções.

Com o aumento da industrialização do país e os efeitos da 2ª Guerra Mundial para o comércio exterior, as receitas de origem aduaneira foram perdendo espaço para os tributos internos, obrigando o país a estruturar-se para administrar a nova composição tributária, baseada sobretudo nos impostos sobre o consumo e sobre a renda.

Em 1942, por meio do Decreto-Lei nº 4.042, de 22 de setembro, a Diretoria do Imposto de Renda foi transformada na Divisão do Imposto de Renda, subordinada à Divisão Geral da Fazenda Nacional. A nova divisão passou a contar com delegacias regionais, nas capitais dos estados, e delegacias seccionais em Sobral e Iguatu, no Ceará; Souza, na Paraíba; Pesqueira e Garanhuns, em Pernambuco; Juazeiro, São Félix e Ilhéus, na Bahia; Cachoeiro do Itapemirim, no Espírito Santo; Campos e Barra do Piraí, no Rio de Janeiro; Santos, Campinas,

Araraquara, Bauru, Botucatu, Ribeirão Preto, Rio Claro, Sorocaba e Taubaté, em São Paulo; Ponta Grossa e Jacarezinho, no Paraná; Joinville (sic) e Blumenau, em Santa Catarina; Pelotas, Cachoeira, Livramento e Cruz Alta, no Rio Grande do Sul, e Juiz de Fora, Lavras, Ponte Nova, Uberaba, Varginha, Cataguases, Curvelo, Itajubá e Teófilo Otoni, em Minas Gerais.

A estrutura manteve-se praticamente inalterada até 1964, quando ocorreram as mudanças que conduziram à criação da Receita Federal. Mais de duas mil coletorias federais foram transformadas em exatorias federais, resultando no maior aparelho arrecadador do hemisfério sul e um dos maiores do mundo. Criou-se o Departamento de Arrecadação que "promoveria a arrecadação por intermédio da rede bancária, de estabelecimentos oficiais e privados e, onde não os houvesse, nem mesmo exatorias federais, caberia às agências de Correios e Telégrafos" (EZEQUIEL, 2014, p. 121).

A Lei nº 4.503, de 30 de novembro de 1964, além de transformar as coletorias federais em exatorias federais e de criar o Departamento de Arrecadação, determinou que passassem a integrar o novo departamento os serviços de sua competência que estavam a cargo da Diretoria de Rendas Internas, das delegacias fiscais, das recebedorias federais e alfândegas.

Em 1965, a Divisão do Imposto de Renda e a Divisão de Rendas Aduaneiras foram transformadas em departamentos. No mesmo ano, foram criadas dez regiões fiscais que reuniram o aparelho fiscal descentralizado por estado da federação. A estrutura regional mantém-se praticamente inalterada até os dias atuais.

A estrutura fiscal antecedente à criação da Receita Federal era, pois, composta do Departamento de Arrecadação, com suas delegacias regionais e seccionais, além das exatorias federais; do Departamento do Imposto de Renda, com delegacias regionais, delegacias seccionais e as inspetorias do Imposto de Renda; do Departamento de Rendas Aduaneiras, com alfândegas, postos aduaneiros e outras repartições. Esses departamentos eram subordinados à Direção Geral da Fazenda Nacional, do Ministério da Fazenda. A redundância de estruturas similares antecipava a necessidade de promover mudanças em direção ao melhor aproveitamento de recursos.

6 A CRIAÇÃO DA RECEITA FEDERAL

A reforma administrativa de 1967, cujas bases foram estabelecidas pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, forneceu o impulso necessário para a criação da Secretaria da Receita Federal.

Buscando a implantação de um modelo gerencial de administração pública, o decreto-lei implementou fortemente a descentralização administrativa e a busca de resultados. A reforma administrativa de 1967 tinha por princípios o (i) planejamento; (ii) a coordenação; (iii) a descentralização; (iv) a delegação de competência e (v) o controle. O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, elaborado pela Presidência da República em 1995, destacava que a reforma administrativa de 1967 foi a primeira tentativa de superação do modelo burocrático weberiano, de forte contexto centralizatório das decisões, inflexível administrativamente, e com foco nos procedimentos, sem preocupação expressa com os resultados.

Foi nesse contexto que se buscou a implementação de uma solução de modernização da Administração Tributária Federal. Antônio Amílcar de Oliveira Lima, então Diretor Geral da Fazenda Nacional, arquitetou o processo de modernização que levaria à criação da Secretaria da Receita Federal em 1968.

Imbuído dos princípios administrativos gerenciais, especialmente voltados para a desburocratização, racionalidade tecnicista e implementação de critérios de eficiência para o fisco, dois focos foram claramente traçados por Antônio Amílcar: (i) qualificação dos servidores de forma a prepará-los para o novo modelo de gestão pública e; (ii) transformação do modelo de estrutura da Direção Geral da Fazenda Nacional, organizada por departamentos responsáveis pelos principais tributos em um modelo de divisão por processos de trabalho.

Para a qualificação dos profissionais para a nova estrutura, sob uma filosofia de superação do modelo burocrático e implementação de uma cultura gerencial, voltada para resultados, foi criado, em 1967, o Centro de Treinamento e Desenvolvimento do Pessoal do Ministério da Fazenda (Cetremfa), que mais tarde, em 08 de novembro de 1973, seria transformado na Escola de Administração Fazendária (Esaf).

No que se refere a reorganização da estrutura administrativa em processos de trabalho, até 1968, a Direção Geral da Fazenda Nacional supervisionava os Departamentos de Imposto de Renda, de Rendas Internas, de Rendas Aduaneiras e de Arrecadação. A cada Departamento cabiam as funções de tributação e fiscalização, além das atividades de suporte.

Os departamentos, apesar de estarem vinculados a uma única direção geral, possuíam estruturas e carreiras próprias, além de empregarem métodos distintos no exercício de suas funções. "Com a prática acentuada do clientelismo, havia chefes de repartição com acesso direto ao Ministro, ao Governador ou, até mesmo, ao Presidente da República, sem mencionar

a ingerência ou a influência dos partidos políticos." (ESAF, 2013, p. 28). A situação era conhecida do diretor geral da Fazenda Nacional, Antônio Amílcar.

Nos termos do Decreto nº 63.659 de 20 de novembro de 1968, a Direção-Geral da Fazenda Nacional passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal, que passou a ser o órgão central de direção superior da administração tributária da União, diretamente subordinada ao Ministro da Fazenda. Estavam extintos os Departamentos do Imposto de Renda, de Rendas Internas, Rendas Aduaneiras e de Arrecadação.

Em contraposição aos departamentos que o originaram, que eram especializados por matérias, o novo órgão se dividia de maneira sistêmica em Coordenação do Sistema de Arrecadação, Coordenação do Sistema de Fiscalização, Coordenação do Sistema de Tributação e Centro de Informações Econômico-Fiscais.

A criação da Receita Federal, segundo a exposição de motivos da proposta encaminhada por Delfin Neto, então Ministro da Fazenda, ao Presidente Costa e Silva, conforme nos informa Ezequiel (2014, p. 132):

Não constituía medida isolada, nem incipiente no processo reformista. Estaria antes encadeada com outras providencias relacionadas com o planejamento de objetivos, dispositivos de controle e avaliação de resultados, infraestrutura administrativa, atualização de enquadramentos e treinamento de pessoal.

Um dos pontos de fundamental importância e de grande dificuldade decorrentes do processo de organização estrutural da Administração Tributária, a partir de processos de trabalho e não por grupos de tributos, foi a necessidade de fusão das carreiras fiscais.

Antes da criação da Receita Federal, os departamentos possuíam notável autonomia, com diversas carreiras fiscais sem interação, com salários, atribuições e *status* distintos. Com o surgimento da Receita Federal, foi necessária reestruturação e unificação das carreiras. A questão não foi definida com o decreto de criação do órgão, tendo sido realizada apenas em 1969.

Por meio do Decreto-Lei nº 788, de 26 de agosto de 1969, foi criado o cargo de Técnico de Tributação, com nível salarial maior do que o dos fiscais oriundos dos departamentos que originaram a Receita Federal. Segundo Amílcar Antônio, primeiro secretário da Receita Federal, o novo cargo teria sido criado para "neutralizar a mentalidade fiscalista" dos quadros do novo órgão (JUNG, 2013, p. 34-35). O mesmo decreto-lei já antecipava a união dos diferentes cargos de fiscais ao prever que a Receita Federal deveria promover o aproveitamento integral dos componentes das carreiras, podendo utilizar agentes fiscais de um

tributo na fiscalização de outro, e permitir que qualquer fiscal, independente da carreira, fosse designado para ter exercício em qualquer unidade da instituição.

Em 21 de outubro de 1969, por meio do Decreto-Lei nº 1.024, os cargos de Agente Fiscal do Imposto Aduaneiro, Agente Fiscal do Imposto de Renda e Agente Fiscal de Rendas Internas passaram a compor a nova carreira de Agente Fiscal de Tributos Federais. Os cargos de Fiscal Auxiliar de Impostos Internos e de Guarda Aduaneiro foram colocados em extinção.³

A unificação das carreiras fiscais e a estruturação por processos de trabalho teve como resultado a possibilidade de compreensão do contribuinte de uma maneira mais integral, com troca de informações entre os setores internos, modernizando a atuação fiscal e possibilitando maior eficiência.

Segundo Jung, "a reforma de que resultou a SRF deu certo por três razões: realizou-se em benefício da sociedade, contou com a participação dos servidores do órgão e tratou o elemento humano" (2013, p. 35).

Em 1969, foi definida a estrutura administrativa da Secretaria da Receita Federal em unidades centrais e unidades descentralizadas. As unidades descentralizadas compreendiam as (i) unidades regionais, que eram as superintendências em cada região fiscal; (ii) as unidades sub-regionais, que eram as delegacias, alfândegas e inspetorias especiais, (iii) e as unidades locais, que eram as agências, inspetorias e postos. Nas décadas seguintes, a nova estrutura se consolidou, com poucas modificações, permanecendo praticamente inalterada até os dias atuais.

A primeira estrutura da Secretaria da Receita Federal era composta das três coordenações sistêmicas - Arrecadação, Fiscalização e Tributação, do Centro de Informações

³ Em 1973, os Agentes Fiscais de Tributos Federais e os Técnicos de Tributação foram transformados em Fiscais de Tributos Federais (FTF). Em 1975, os Exatores Federais e os Auxiliares de Exatoria foram transformados em Controladores de Arrecadação Federal. Em 1985, foi criada a Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, composta dos cargos de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, de nível superior, para o qual foram transpostos os cargos de Fiscal de Tributos Federal e Controlador de Arrecadação Federal, e de Técnico do Tesouro Nacional, de nível médio, para o qual foi transposto o cargo de Técnico de Atividades Tributárias, criado três anos antes. Em 2002, a denominação dos cargos foi modificada para Auditor-Fiscal da Receita Federal e Técnico da Receita Federal, passando-se a exigir curso superior concluído para ingresso no cargo de Técnico da Receita Federal e transpondo-se os ocupantes dos antigos cargos. Em 2007, os cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal e Auditor-Fiscal da Previdência Social foram transformados para Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e o cargo de Técnico da Receita Federal foi transformado em Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.

Econômico-Fiscais e, ainda, uma assessoria ligada ao secretário, dez superintendências, cinquenta delegacias, 19 inspetorias, 59 agências e 642 postos (NÓBREGA, 2014, p. 116).

No período pós-Constituição de 1988, a Receita Federal implementou grandes avanços administrativos e tecnológicos, modificando radicalmente a maneira como a administração tributária atuava até então. A internet passou a ser um importante canal de relacionamento e prestação de serviços. O uso da informática para obtenção, tratamento e cruzamento de dados aperfeiçoou os procedimentos de arrecadação e fiscalização, tornando essas atividades mais eficientes e eficazes.

Uma verdadeira “revolução” na máquina da arrecadação e da fiscalização ocorreria neste período, impulsionada pelo avanço do processo de informatização e pela absorção, pelo fisco brasileiro, das novas tecnologias de informação, modernizando – e muito! – suas estruturas, em termos de controles, procedimentos, instituição de canais e de comunicação com os contribuintes. (OLIVEIRA, 2010, p. 50)

Em 2007, consolidando um processo iniciado dois anos antes, a Secretaria da Receita Federal passou a se chamar Secretaria da Receita Federal do Brasil e assumiu as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias. Essa medida representou "o maior avanço no processo de unificação do fisco federal, que poderia se traduzir em redução de custos administrativos tanto para o fisco como para o contribuinte – a unificação e compartilhamento dos cadastros dos contribuintes – e, em síntese, em mais eficiência na administração dos tributos" (OLIVEIRA, 2010, p. 51).

7 CONCLUSÃO

Em uma análise histórica, é possível encontrar na Receita Federal traços claros das estruturas que a antecederam. O controle aduaneiro passou a ser utilizado como instrumento de política fiscal no Governo Geral de Tomé de Souza, no século XVI, com a criação da Provedoria-Mor, ocasião em que também houve a primeira a centralização territorial da administração tributária. A fiscalização mais objetiva e menos personalista, com foco na eficiência, foi obra do Marquês de Pombal, com a criação, no Brasil, de projeções do Erário Régio português. No Império, criou-se o Tesouro Público Nacional, que centralizou a arrecadação, fiscalização e administração de vários tributos e instituiu o concurso para a seleção dos profissionais fazendários. Na República, as atividades aduaneiras foram integradas à administração tributária, criaram-se as delegacias fiscais e, no contexto da

reforma administrativa de 1967, foram estabelecidas as regiões fiscais, unificados os departamentos que cuidavam de diferentes tributos e, por fim, foi criada a Receita Federal.

Atualmente, a estrutura administrativa da Receita federal é composta das unidades centrais e unidades descentralizadas. As unidades centrais possuem funções de definição estratégica, gestão dos processos de trabalho e controle. Compõem-se do Gabinete do Secretário, ao qual se vinculam as unidades de assessoramento direto, e as subsecretarias de Arrecadação e Atendimento, de Tributação e Contencioso, de Fiscalização, de Aduana e Relações Internacionais e de Gestão Corporativa. As unidades descentralizadas são compostas de dez Superintendências Regionais, que compõem o núcleo estratégico do órgão e possuem funções de gestão de processos no âmbito regional, e, como unidades executivas, 26 alfândegas, 104 delegacias, 15 delegacias de julgamento, 55 inspetorias e 362 agências.

Apesar dos grandes desafios enfrentados pelos primeiros administradores públicos incumbidos de viabilizar o novo território, das dificuldades dos primeiros governos nacionais, das guerras e invasões, das imensas distâncias e dos cenários políticos às vezes adversos, o Brasil construiu uma administração tributária sólida, reconhecida pelo profissionalismo e pelos resultados. A estrutura atual da Receita Federal não foi determinada por um modelo exógeno, ou por contingências governamentais, mas é o resultado de uma construção histórica, como um organismo que evoluiu ao longo das gerações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850. Reforma o Thesouro Publico Nacional, e as Thesourarias das Provincias. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-736-20-novembro-1850-560158-publicacaooriginal-82782-pe.html>> Acessado em: 11 set 2014.

_____. Decreto nº 24.036, de 26 de Março de 1934. Reorganiza os serviços da administração geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-24036-26-marco-1934-502364-publicacaooriginal-1-pe.html>> Acessado em: 11 set. 2014.

_____. Decreto nº 63.659 de 20 de novembro de 1968. Define a estrutura e as atribuições da Secretária da Receita Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-63659-20-novembro-1968-404916-retificacao-30871-pe.html>> Acessado em: 13 set. 2014.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm> Acessado em: 13 set. 2014.

_____. Decreto-Lei nº 1.024, de 21 de outubro de 1969. Dispõe sobre a retribuição de servidores do Ministério da Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1024.htm> Acessado em: 12 set. 2014.

_____. Decreto-Lei nº 4.042, de 22 de setembro de 1942. Reorganiza os Serviços da Diretoria do Imposto de Renda. Diário Oficial da União, 24 jan. 1942. Seção 1 p. 1229

_____. Lei nº 1.293, de 27 de dezembro de 1950. Reorganiza o Serviço de Inspeção de Coletorias Federais e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-1293-27-dezembro-1950-361737-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acessado em: 11 set 2014.

_____. Lei nº 4.503, de 30 de novembro de 1964. Institui, no Ministério da Fazenda, o cadastro geral de pessoas jurídicas, cria o Departamento de Arrecadação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4503.htm> Acessado em: 12 set. 2014.

_____. Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10593.htm#art7> Acessado em: 13 set. 2014.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm> Acessado em: 13 set. 2014.

_____. Presidência da República. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, 1995.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal: história da administração tributária no Brasil**. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2014.

FERNANDES, Fernando Lourenço. A feitoria portuguesa do Rio de Janeiro. **História**, Franca, v. 27, n. 1, 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-90742008000100010&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 09 ago. 2014.

JUNG, Guether. **Escola de Administração Fazendária: uma visão histórica**. Brasília: Esaf, 2013.

MADEIRA, Mauro de Albuquerque. Contratadores de tributos no Brasil colonial. In: **Caderno Aslegis 6 - Ajuste fiscal e reforma tributária**, 1999. Disponível em: <http://www.aslegis.org.br/aslegisoriginal/image;s/stories/cadernos/1999/Caderno6/Contratadores_de_Tributos_no_Brasil_Colonial.pdf> Acessado em 10 set. 2014

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque pessoa física (1922-2013)**. Brasília: Receita Federal, 2014.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. **Texto para discussão n° 1469**. Brasília: Ipea, 2010. Disponível em: <http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf> Acessado em: 12 set. 2014.

PORTUGAL. Regimento dos provedores da fazenda dell Rei nosso Senhor nas terras do Brasil. 1548. In: DIAS, Carlos Malheiros. **História da colonização portuguesa do Brasil**. Volume III. Porto: Litografia Nacional, 1924.

VARNHAGEN, Francisco Adolfo de. **História geral do Brasil: isto é, do descobrimento, colonização, legislação e desenvolvimento deste estado, hoje império independente, escrita em presença de muitos documentos autênticos recolhidos nos arquivos do Brasil, de Portugal, da Espanha e da Holanda. Por um sócio do Instituto Histórico do Brasil, natural de Sorocaba**. Tomo Primeiro. Rio de Janeiro: E. e H. Laemmert, 1854.

IMPOSTO DE RENDA E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA E RIQUEZA: AS ESTATÍSTICAS FISCAIS E UM DEBATE PREMENTE NO BRASIL

INCOME TAX AND DISTRIBUTION OF INCOME AND WEALTH: THE FISCAL STATISTICS AND PRESSING DEBATE IN BRAZIL

José Roberto Afonso¹

Economista e contabilista, doutor pela UNICAMP,
mestre pela UFRJ, pesquisador do FGV/IBRE,
consultor técnico do Senado Federal e Professor do IDP
- Instituto de Direito Público de Brasília.

“É verdade que, no caso do Brasil, há muita dificuldade para se ter dados sobre a renda. Uma lição disso é que o imposto é também um instrumento de transparência democrática. Quando você não tem mais imposto progressivo, ou mal administrado, perde a fonte de informação e limita a capacidade da sociedade de conhecer a si mesma. E isso alimenta os fantasmas. Conhecer bem os altos rendimentos ou patrimônios não é para cortar cabeças, mas sim para tentar soluções pacíficas, racionais. Porque, no fundo, mesmo nos países mais desiguais, não é suficiente taxar mais os altos patrimônios, fazer os ricos pagarem, para resolver o problema.”

Thomas Piketty (16/5/2014, Valor)

RESUMO: As estatísticas de imposto de renda sempre constituíram uma fonte preferencial para subsidiar análises sobre distribuição da renda e da riqueza, sobretudo por alcançar de forma atualizada e precisa o estrato mais alto da pirâmide social. Integram a agenda econômica de debates no mundo, mas o fisco brasileiro, ao contrário do que ocorreu no passado e de congêneres do exterior, ainda não voltou a permitir acesso aos micro dados das declarações nem a tabular resultados dos contribuintes por faixas mais estreitas de renda. Um primeiro passo foi dado recentemente com a publicação mais detalhada da consolidação das declarações do imposto de renda. Estes agregados permitem uma leitura, reforçada por outras estatísticas, de que cada vez mais os ricos e os muitos ricos deixam de ganhar e deter bens como indivíduos, passando a fazê-lo como empresas. O fenômeno não é novo mas pode ser mais disseminado e sólido que em outros países, a começar porque não se limita ao profissional que tenta escapar da alíquota mais alta do imposto de renda, mas se estende ao empregador que busca atenuar sua carga de encargos patronais. A conclusão é que se torna premente debater mais intensamente essa sutil transformação de trabalho em capital, pois não apenas dificulta o correto dimensionamento da concentração de renda e de riqueza, como recomenda repensar as políticas tributária previdenciária, trabalhista e de proteção social no Brasil.

Palavras-chave: Tributação; Imposto de Renda de Pessoa Física; Desigualdade.

¹ As opiniões expressas são exclusivamente do autor. Agradeço especialmente aos comentários de Ricardo Figueiró, Isaias Coelho, Lucilene Prado e João Gruginski, bem assim ao apoio de Fernando Gaiger, Luiz Villela e Marcos Lisboa. Rafael Lucas e Felipe de Azevedo deram suporte às pesquisas. Versão atualizada e modificada de texto para discussão – ver Afonso (2014). Elaborado com base em informações disponíveis até 10/9/2014.

ABSTRACT: Income-tax-related statistics have always been a prime source for analyzing patterns of income distribution and wealth. This is especially the case with respect to analyses targeting the top echelons of the social pyramid, bearing in mind the need for accurate and updated data. While throughout the world analyses of this nature have characterized global economic agendas and debates in recent years, in the Brazilian context the tax authorities, unlike what was the case of their own past experiences and the prevailing global trends, have neither allowed access to micro-level data representations nor have they permitted analyses such as those cross-tabulating data according to different taxpayer income categories. Nevertheless, a first step was recently taken with the publication of more comprehensive and consolidated data series derived from individual income tax statements. What these aggregate data have revealed, which appears to be corroborated by other types of statistics, is that both the "wealthy" and the "very wealthy" are moving away from detaining wealth in their capacity as "individuals" and, instead, doing so increasingly as "firms" and "corporations". This phenomenon is not new although it is likely to be both more widespread and present than in other countries. This is so because it would appear not to be restricted only to cases such as the "wealthy professional" seeking to avoid the higher brackets of the income tax scale, but also the "individual entrepreneur" eager to reduce the weight of labor-related tax obligations. The conclusion one can draw from these trends is that it is urgent to start debating more thoroughly the nature of this very subtle process of transformation of labor into capital, inasmuch as it is responsible for rendering difficult the correct assessment of the extent both of income and of wealth concentration in Brazil. Besides, greater levels of transparency in this area would bring about as a natural corollary the re-assessment which is also desirable of existing policies in areas such as taxation, social security and protection, and labor legislation.

Keywords: Taxation; Individual Income Tax; Inequality.

1 INTRODUÇÃO

A publicação de *Capital in the Twenty-First Century*, pelo economista francês Thomas Piketty² recuperou para a agenda dos debates econômicos em todo mundo o recurso às estatísticas tributárias, particularmente as do imposto de renda dos indivíduos, como meio para redimensionar a distribuição de renda e riqueza, sobretudo entre os ricos e os muitos ricos, em algumas economias avançadas e emergentes.³ O Brasil, infelizmente, não pôde ser coberto na rede de pesquisa que Piketty liderava porque o governo federal não dá acesso a declarações individuais, ainda que sem identificação do contribuinte, nem se agrupadas em pequenos cortes.⁴

² Piketty disponibiliza farto material na *internet* em: <http://bit.ly/1mAtfGQ>. Dentre outros, menciona-se sua palestra em 23/4/2014 (<http://bit.ly/1lnln9O>) e uma apresentação em março deste ano (<http://bit.ly/1nmoPh>).

³ Dentre outros trabalhos dessa rede de pesquisa, vale ver Alvaredo *et al.* (2013) e Alvaredo e Gasparini (2013). A base de dados de suas pesquisas está disponível no portal *The World Top Income Database*: <http://bit.ly/1u53DRu>.

⁴ Piketty comentou porque não abordou o caso brasileiro em suas entrevistas para Folha de S.Paulo (<http://bit.ly/1jxfku7>), Valor Econômico (<http://bit.ly/1oI5LAo>), Veja (<http://bit.ly/1hG8CrV>), O Globo (<http://glo.bo/1nx59ee>) e GloboNews (<http://bit.ly/1lnknm4>), entre outras publicações.

Mesmo sem ter sido pioneiro no aproveitamento de dados tributários para análise socioeconômica, Piketty teve o mérito de chamar a atenção para o potencial desse insumo estatístico e para a necessidade de se melhor mensurar e analisar os números dos indivíduos que estão no cume da pirâmide social. Neste contexto, o objetivo deste artigo é defender a importância de que tais estatísticas também sejam usadas para atualizar e aprofundar o conhecimento da estrutura de renda e de riqueza no Brasil e, se for o caso, para repensar as políticas econômicas e sociais. É verdade que algum avanço já se alcançou, infelizmente ainda ignorado pelos analistas do caso brasileiro, representado pela atualização e maior detalhamento das consolidações das declarações do imposto de renda, seja das pessoas físicas (IRPF), seja das pessoas jurídicas (IRPJ), pela Receita Federal do Brasil (RFB).⁵

Chama-se a atenção para alguns aspectos marcantes da evolução recente e da composição do IRPF. Desde já, pretende-se verificar a consistência da hipótese de que, crescentemente, as pessoas físicas, em especial as de maior remuneração, vêm se transformando em empresas, geralmente individuais, para a realização de trabalhos recorrentes. A se confirmar essa hipótese, ficará evidenciado que um diagnóstico abrangente e correto da cena social brasileira não pode considerar apenas os trabalhadores ou o que for declarado em pesquisas censitárias, pois deixará escapar ganhos e posses daqueles de maior renda, organizados que estão como firmas, e não como simples indivíduos. Não custa lembrar que nem sempre lucros e ganhos financeiros são tão facilmente conhecidos e regulares como os salários mensais. As estatísticas fiscais permitem fechar muitas dessas lacunas e se tornam ferramentas-chaves que transcendem a mera fiscalização tributária clássica.

Curiosamente, existem estudos mais antigos nessa direção, porque há cerca de três décadas, sem microcomputadores e sem internet, a Receita Federal publicava anuários bem detalhados dos impostos sobre a renda (IRPF e IRPJ) e até do imposto sobre produtos industrializados (IPI). Rezende (1974), por exemplo, discutiu a justiça fiscal do IRPF de 1970 ao decompor a sua estrutura segundo a natureza do rendimento, por região, por ocupação principal e por classes de rendimento (quinze), diferenciando alíquota nominal de efetiva, rendimentos do trabalho assalariado do total, e ainda deduções. Mesmo que sem continuidade, o órgão já publicou sobre o imposto um texto para discussão com muitos detalhes do IRPF declarado em 1999 – ver SRF (2001), ou apresentação que apurou a participação (na linha

⁵ RFB publica consolidações das declarações, bem assim textos para discussões e seminários, na página *Estudos Econômico-Tributários* de seu portal na internet em: <http://bit.ly/1iH1HrP>. Em 11/8/2014, o órgão atualizou a série *Grandes Números* do IRPF até ano-calendário 2012 e divulgou uma abertura setorial inédita do IRPJ para período 2008/2012.

pesquisada por Piketty) dos extratos de mais alta e mais baixa rendas nas mesmas declarações, inclusive com corte regional – ver Rodrigues (2005).⁶ De qualquer forma, é forçoso reconhecer que sem a oferta adequada e contínua de dados primários, os estudos sobre IRPF escasseiam na literatura econômica nacional,⁷ para não falar em equidade fiscal, um tema cada vez mais estudado no exterior (inclusive sobre a marcante regressividade brasileira) e quase ignorado nos debates nacionais.⁸

Algumas características marcantes do imposto recente

A última consolidação divulgada pela RFB foi das declarações entregues em 2013 e tendo 2012 como ano-base.⁹ Foram 25,6 milhões de declarações, 42% pelo regime completo, 59% do sexo masculino, 68% com idade entre 21 e 60 anos, 54% de residentes da região Sudeste e 56% com imposto devido, dentre as várias estatísticas melhor apresentadas e detalhadas no novo padrão do documento da RFB. Apenas algumas delas serão objeto de atenção neste artigo, focado em identificar traços marcantes para o debate da estrutura social brasileira. Desde já, ressalta-se que cerca de três quartos da população estavam isentos do imposto¹⁰ e que 44% dos declarantes estavam na faixa isenta, ou seja, apenas 14,4 milhões eram alcançados pelo tributo.

A progressividade do IRPF é confirmada mas não tão acentuada como parece à primeira vista. A proporção de contribuintes enquadrada em cada faixa decresce à medida em que a alíquota sobe (22% dos declarantes sujeitos à alíquota de 7,5% e 6% à de 22,5%, mas salta para 17% dos declarantes submetidos à maior alíquota, de 27,5%). No ano-base de 2012, o

⁶ A apresentação de Rodrigues em um seminário internacional da RFB antecipava para o Brasil muito da abertura depois buscada por Piketty: detalhou entre as dez regiões fiscais a quantidade de declarações entre os 10% de menor renda e entre os 10% e o 1% de maior renda (constatou que, na região de renda mais alta, a proporção de declarantes situados nos extratos mais altos era superior à dos declarantes de renda mais baixa, tanto que 58% dos 1% mais ricos estavam na região que inclui São Paulo, contra apenas 37% dos declarantes nessa região entre os 10% de menor renda). Ainda constatou que o primeiro decil do IRPF, com 490 mil declarantes, que respondiam por 4% do total da renda tributável (R\$ 13 mil/ano), respondeu por menos de 0,1% do imposto devido e, assim, sua alíquota efetiva era de irrisórios 0,3%. No outro extremo, foi analisado o último decil e o último centil (49 mil e 4,9 mil declarantes, respectivamente). Os 10% mais ricos geraram 24% da renda tributável (R\$ 117 mil/ano), apuraram 58% do imposto devido e suportaram alíquota efetiva de 23,1%. Para o 1% mais ricos, os mesmos indicadores foram de 2% (R\$ 991 mil/ano), 5,7% e 26,9%.

⁷ Caso de estudos do IPEA como os de Piancastelli, Perobelli e Mello (1996), Medeiros (2004) e Soares *et al.* (2009), bem como de trabalhos mais recentes como os de Medeiros e Souza (2013) e Castro (2014).

⁸ Ver, por exemplo, Gaiger, Rezende e Afonso (2013), [Tanzi \(1972\) e \(2014\)](#), e Higgins *et al.* (2013). Em Afonso (2013), discutimos porque é tão difícil uma reforma tributária no Brasil que pudesse ser ancorada no imposto de renda e apresentamos extensa bibliografia sobre equidade. Para o debate de equidade no Brasil, ver a extensa bibliografia ao final do referido trabalho.

⁹ Ver <http://bit.ly/W5uX7K>

¹⁰ Proporção com renda abaixo do limite de isenção segundo a PNAD de 2002, conforme cálculo de Fernando Gaiger.

rendimento total declarado nas diferentes fontes superou R\$ 1,9 trilhão ou o equivalente a 44% do PIB, sendo os tributáveis apenas 27,1% do total. Tais rendimentos constituíram uma base de cálculo de 21,1% após as deduções, gerando um imposto devido de apenas 2,4% do produto interno e um imposto a pagar de tão somente 0,33% do PIB.

A alíquota efetiva média geral foi de apenas 8,9% dos rendimentos tributáveis, ou seja, o ônus efetivamente imposto é baixo e muito aquém do que transparece das alíquotas nominais (as vigentes são de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%) porque muito se pode deduzir - em geral 22%, percentual que oscila entre 28% na faixa da primeira alíquota e apenas 18% na última. Ao menos a progressividade do IRPF acaba preservada, de modo que as quatro alíquotas efetivas se tornaram 1%, 3%, 5,5% e 15,9%. Se comparado com o rendimento total, a alíquota efetiva cairia ainda mais: para 5,5% no geral ou 10% na faixa superior. Entretanto, este último cálculo subestima a alíquota, porque não considera o imposto retido na fonte sobre rendimentos que pagam imposto só nesse momento, como os das aplicações financeiras (o declarado é apenas o valor líquido), uma vez que o Brasil adota um sistema de tributação dual.

As rendas auferidas e declaradas mas não submetidas à tabela progressiva do IRPF são expressivas e crescentes, mas costumam escapar às investigações, que tendem a se limitar apenas ao conjunto do que é tributado. Em 2012, o total de rendimentos tributados exclusivamente na fonte (em geral, à alíquota nominal de 15%) foi declarado em 4,1% do PIB, sendo apenas um terço de 13º salário e o resto de ganhos típicos dos ditos *rentistas* - como 28% em aplicações financeiras, 24% de ganhos de capital na alienação de bens e renda variável. Já o total de rendimentos isentos declarado subiu a 12,8% do PIB, dos quais 48% se referem a lucros, dividendos, retiradas dos sócios e outras receitas societárias, contra 8% de doações e tão somente 3% de rendimentos da caderneta de poupança. No conjunto dos dois tipos de rendimentos, foram declarados ganhos de 16,9% do PIB e que respondiam por 38% do rendimento total dos declarantes de 2012. Já a proporção dos declarantes na faixa de isenção saltava para 59% (aposentadorias não devem todos e talvez aí contem muitos beneficiários de rendas de capital) e, dentre os tributados, quanto maior a renda, maior a parcela não alcançada (29% da menor faixa de alíquota para 34% da maior faixa).

As proporções anteriormente citadas cresceram e muito desde 2007 (último ano em que a RFB publicou a mesma abertura das declarações), quando apenas 29% do rendimento total não eram alcançados pelo IRPF, sendo 36% na faixa de isenção e 30% na maior faixa de alíquota. Portanto, já escapavam da tabela progressiva do IR o equivalente a 62% do valor

que a ela era submetido. Isso beneficiava, estranha e relativamente, mais os isentos e depois os de maior renda, em uma lacuna aberta rápida e acentuadamente nos últimos anos. Ou seja, o IRPF seguiu progressivo mas com alíquota efetiva baixa e alcançando uma parcela cada vez menor do total de ganhos declarados.

A abertura da declaração por natureza de ocupações reforça essa peculiaridade do IR brasileiro- ver Tabela 1. Em 2012, já impressiona a mera citação de que, para 6 milhões de declarantes empregados em empresas privadas (23,5% do total), existiam outros 4,5 milhões de proprietários de empresas, mais 127 mil capitalistas e 2,7 milhões de profissionais liberais ou autônomos, isto é, 7,2 milhões de declarantes não-empregados (28,1% do total). Quando computados apenas os rendimentos tributáveis, aqueles empregados ganhavam 39% a mais do que o bloco com empregadores, porém, a proporção cai para apenas dois terços do rendimento total. O bloco que inclui empregadores ganha mais que o dobro na renda tributada só na fonte e mais que o quádruplo nas rendas isentas porque auferem proporcionalmente menos rendimento tributável e uma parcela relativamente maior de seus rendimentos provém de fontes que não se submetem a tabela progressiva.

A disparidade fica mais visível nas alíquotas efetivas: acima da média geral de 8,9% dos rendimentos tributáveis, os empregados de empresas privadas pagavam 9,5% enquanto o bloco dos empresários e autônomos apenas 6,9%. Se computado o total de rendimentos, a discrepância entre as respectivas alíquotas efetivas é ainda maior: 5,5%, 9,6% e 2,5%. No sentido oposto, chama a atenção que as maiores alíquotas são encontradas no setor público: a efetiva contra o rendimento tributável sobe para 14,5% para servidores públicos federais, 14,2% para empregados de empresas estatais e 10,5% para servidores estaduais. Mais alta também é a alíquota efetiva encontrada no sistema financeiro, público e privado: 12,5%.

Portanto, os assalariados, já descontados na fonte, não têm como fugir do IRPF, enquanto os proprietários de empresas e capitalistas podem privilegiar a retirada de lucros (que geram tributos recolhidos pelas empresas, mas geralmente com alíquotas fixas) que não precisam submeter à tabela progressiva. Não por acaso, quem ganha maiores salários entre os trabalhadores e não tem a opção de trocá-los por ganhos capitalistas e isentos da tabela progressiva, como é o caso dos servidores públicos e empregados de empresas estatais e instituições financeiras, tendem a suportar as alíquotas efetivas mais elevadas do IRPF, muito acima da média geral dos contribuintes.

Tabela 1 - IRPF – Apuração dos Impostos de 2012 por Natureza de Ocupação
 IRPF - Apuração Imposto de 2012 por Natureza de Ocupação

Principais Ocupações e Agregações	Declarantes (mil)	em R\$ bilhões			Rend./Decl. R\$/média	Alíquota Efetiva	
		Rend.Trib.	Cálculo	Imposto Devido		Rend.Tribut.	BaseCálculo
GLOBAL	25.617,5	1.190,5	925,9	106,3	46,5	8,9%	11,5%
Empregado de empresa setor privado, exceto instit. financ.....	6.017,4	323,7	254,7	30,7	53,8	9,5%	12,0%
Empregado de instituições financeiras públicas e privadas.....	699,4	55,7	44,5	7,0	79,6	12,5%	15,6%
= TRABALHADORES DO SETOR PRIVADO	6.754,7	381,2	300,6	37,8	56,4	9,9%	12,6%
Profissional liberal ou autônomo sem vínculo de emprego.....	2.708,7	101,3	74,9	6,9	37,4	6,8%	9,3%
Proprietário de empr. ou firma indiv. ou empregador-titular.....	4.492,8	122,8	97,8	8,1	27,3	6,6%	8,2%
= NÃO-TRABALHADORES	7.328,3	232,1	179,4	16,1	31,7	6,9%	9,0%
Membro ou servidor público da administração direta federal.....	384,9	43,9	34,7	6,4	114,1	14,5%	18,4%
Servidor público de autarquia ou fundação federal.....	427,8	35,1	27,1	4,1	82,0	11,6%	15,0%
Empregado empr. púb. ou econ. mista fed., exc. inst. financ.....	294,8	30,3	24,0	4,3	102,7	14,2%	17,9%
Membro ou servidor público da admin. direta estadual e do DF..	1.126,0	80,0	61,1	8,4	71,0	10,5%	13,8%
Membro ou servidor público da administração direta municipal..	917,7	48,1	36,8	3,7	52,4	7,7%	10,1%
Militar.....	598,6	33,7	23,2	2,1	56,3	6,3%	9,1%
= TRABALHADORES DO SETOR PUBLICO ATIVO	4.966,8	345,4	263,4	35,7	69,5	10,3%	13,5%
= SERVIDORES DE GOVERNOS	4.391,6	295,6	224,6	29,4	67,3	9,9%	13,1%
= FUNCIONÁRIOS DE EMPRESAS ESTATAIS	575,2	49,8	38,8	6,3	86,6	12,6%	16,2%
Aposentado, militar res. ou refor., pens. prev., exc. cd. 62.....	2.733,3	124,9	99,3	12,0	45,7	9,6%	12,0%
= INATIVOS EM GERAL	2.843,1	128,6	107,3	12,6	45,2	9,8%	11,8%
Natureza da ocupação não especificada anteriormente.....	827,3	29,0	22,4	2,2	35,1	7,7%	10,0%

Fonte primária: RFB. Elaboração própria. Por natureza de ocupação, relacionadas apenas as maiores na tabela.

Rendimentos, computados apenas os tributários. Alíquota efetiva como razão entre imposto devido e renda tributável e base de cálculo.

A comparação entre as declarações de 2012 e 2007 revela que essa diferença se ampliou. Um olhar desatento concluiria que os trabalhadores privados estariam levando a melhor em relação aos capitalistas, porque o total que se declarou empregado em empresas privadas aumentou em 685 mil (+13%) nesse intervalo, enquanto o do bloco de ditos profissionais autônomos, proprietários de firmas e capitalistas diminuiu em 2,2 milhões (-24%), e o principal, os rendimentos tributáveis dos empregados expressos em proporção do PIB cresceram 0,79%, enquanto que os dos que não são empregados caíram 0,76%. Mas não se pode esquecer que as fontes típicas de rendas dos ditos capitalistas não são tributáveis e, dentre as que são, o seu encolhimento pode resultar de uma espécie de planejamento tributário (como a troca de *pró-labore* por retirada de lucros) para atenuar ainda mais a carga do IRPF.¹¹

Importa é que, nos últimos cinco anos o rendimento total dos empregados de empresas privadas aumentou 1,8 ponto do PIB, chegando a 9,5% do PIB em 2012 (78% provenientes

¹¹ A queda na participação relativa dos empresários no rendimento tributável foi louvada por Neri (2014b) e citada como emblemático do “*fetichismo*”. Ao que tudo indica Neri esqueceu ou ignorou que os outros rendimentos declarados ao IRPF não são enquadrados como “tributáveis”, e mais que isso, ignorou que não fazem parte deste conceito os lucros e demais retiradas das empresas, bem assim os rendimentos de aplicações financeiras e demais ganhos de capital.

de rendimentos tributáveis no IRPF), enquanto o do bloco citado de não empregados cresceu 2 pontos e disparou para 14,4% do PIB (61% provenientes de fontes não levadas à tabela). Um contingente cada vez menor que se declara capitalista e liberal ganha proporcionalmente cada vez mais e o faz escapando da maior progressividade do IRPF, enquanto o contingente de empregados de empresas privadas, embora crescente em número e em renda, ganha proporcionalmente menos e paga relativamente mais imposto. É bem possível que a distribuição individual da renda entre o bloco de empresários revele uma concentração ainda maior, visível no agregado de ocupações ou faixa de renda.¹²

As peculiaridades observadas nos fluxos declarados ao IRPF não poderiam deixar de se reproduzir no estoque de bens informados nas mesmas declarações. Em 2012, a valores históricos, o total de bens e direitos ultrapassou os R\$ 5 trilhões e chegaram a 115,2% do PIB. Deduzidas as dívidas e ônus de R\$ 466 bilhões, ou 10,6% do produto, o estoque patrimonial líquido chegou a R\$ 4,5 trilhões, perfazendo uma média de R\$ 179 mil por contribuinte.

Por faixa de renda, considerando o saldo líquido, foi observada em 2012 uma concentração ainda maior do que na de rendimentos: a faixa superior, com 16,9% do total de declarantes, respondeu por nada menos que 46,8% da renda global e 48,5% dos bens e possuiu uma média de R\$ 515 mil em bens. No extremo inferior, 43,8% dos contribuintes geraram apenas 22,8% da renda e detiveram 28,6% dos bens, com uma média de R\$ 117 mil por declarante. Nas faixas intermediárias, o peso relativo na posse de bens foi inferior ao da renda. Ao comparar com 2007, a concentração parece haver se acentuado porque no primeiro ano a faixa superior de renda gerou praticamente a mesma proporção de renda total (46,6%), porém deteve apenas 45,7% do estoque líquido de bens – em cinco anos, sua participação relativa cresceu quase 3 pontos.

¹² A RFB já fez apuração no passado na direção hoje pesquisada por Piketty, permitindo mostrar a brutal concentração individual dos rendimentos de capital. Almeida e Wasilewski (2005) apuraram lucros e dividendos nas declarações de 2003 e os decomuseram em quatro faixas de renda. Na faixa superior, apenas 2.159 contribuintes, ou 0,72% do total, receberam mais de R\$ 1 milhão no ano, tendo informado um montante de R\$ 7,8 bilhões ou 35,7% do total declarado, e resultando em uma impressionante média de R\$ 3,6 milhões por contribuinte. Na faixa de lucros recebidos de R\$ 100 mil ou mais, foram identificados 38,3 mil contribuintes, com renda de R\$ 17 bilhões ou 76,8% do total, e média de R\$ 442 mil por contribuinte. A título de comparação, no mesmo ano de 2003 foi declarado de décimo-terceiro salário um valor médio de R\$ 2,2 mil e o total dos rendimentos tributáveis (antes das deduções) era de R\$ 34,2 mil. Portanto, fica evidente a concentração das retiradas e sua monumental distância dos salários médios declarados ao IRPF.

Pela natureza do capitalismo, já seria esperado que a concentração da riqueza fosse ainda maior que a da renda.¹³ O que poderia surpreender, mais uma vez, seria a grande importância dos bens declarados na faixa dos isentos, mas isso se explica pelo fato de que nela se enquadram não apenas os aposentados e os assalariados de baixa renda, mas também muitos empresários cujos ganhos derivam quase todos da retirada isenta de lucros.

Já sobre as dívidas, o seu grau era inversamente proporcional ao montante dos bens declarados em 2012: se no global equivaliam a 9,2% do total de bens declarados, essa proporção subia para 13,4% entre os contribuintes sujeitos à menor alíquota do IRPF e caía para 8,1% entre os sujeitos à maior alíquota. Na comparação com 2007, se constata também um aumento no endividamento, já que o montante de dívidas equivalia a apenas 7,1% dos bens declarados.

Por ocupação principal, a concentração da riqueza volta a se manifestar. Repetindo o contraponto anteriormente explorado, mencionam-se, de um lado, os empregados de empresas privadas que, respondendo por 23,5% do total de contribuintes, geravam 21,6% da renda global mas detinham apenas 14,1% do estoque líquido de bens, uma média de R\$ 107 mil por contribuinte, com uma dívida equivalente a 12% de seus bens. De outro, as mesmas proporções do bloco que agrega proprietários de firmas, capitalistas e profissionais autônomos eram de 28,1%, 32,6% e 52,9%, respectivamente, com uma média de R\$ 337 mil por contribuinte (esse valor salta para R\$ 1,2 milhão se considerados apenas os 127 mil ditos capitalistas) e uma dívida de apenas 7,2% dos bens. Além do natural viés concentrador do capitalismo, vale lembrar que haveres financeiros, fonte mais tradicional de poupança do empresariado e dos mais ricos, são declarados a valores presentes, enquanto os imóveis o são a valores históricos. Ademais, as aplicações financeiras são o investimento preferido de quem possui renda mais alta, o que acentua ainda mais a desproporção da distribuição de bens.

Evolução dos grandes números no longo prazo

Em uma grande série temporal, é possível avaliar a evolução dos principais indicadores presentes nas declarações do IRPF – as consolidações anteriores a 2007 não ofereciam uma

¹³ Isso é confirmado pela importante e inovadora dissertação de Castro (2014), que estudou as recentes declarações do IRPF e calculou Índice de Gini para distribuição dos bens declarados muito superior a dos rendimentos: 0,849 para 0,564, respectivamente, no caso do declarado em 2012. Nesse ano, chama atenção que, ao decompor por faixas os bens declarados, o autor apurou que na mais alta, ou seja, com bens acima de R\$ 1,5 milhões de reais, se encontravam 406.064 contribuintes, que declararam um montante de R\$ 2,36 trilhões, ou seja, uma espantosa média de R\$ 5,8 milhões por contribuinte.

abertura de dados minimamente razoável. A Tabela 2 mostra uma série dos fluxos declarados entre os anos-base de 1998 e 2012. Impressiona inicialmente o salto de 11,6 para 25,6 milhões de declarações nesse período, com crescimento médio de 5,8% ao ano, que em muito supera a expansão da população ocupada (já computada a formalização). Isso provavelmente se deve ao congelamento, por muitos anos, das faixas de renda da tabela progressiva, que levou um número crescente de assalariados a pularem da faixa de isenção para a da primeira alíquota – ainda que sem resultar em aumento igualmente proporcional no imposto devido, porque muito desses novos contribuintes puderam usar deduções que os levaram a engrossar a fila daqueles com imposto a restituir.

Tabela 2 – IRPF – Evolução das Rendas e do Imposto Devido – 1999/2013**IRPF - EVOLUÇÃO DAS RENDAS E DO IMPOSTO DEVIDO - 1999/2013**

Ano Declaração	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	Média	Diferença
Ano Base	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1998/2013	2013-98
Declarantes (milhões)	25,62	24,89	23,96	24,31	25,77	25,23	24,04	22,77	19,56	18,34	15,96	15,23	13,91	12,53	11,60	20,25	12,36
EM % DO PIB:																	
Rendas																	
Tributáveis	27,10%	25,82%	25,00%	26,37%	25,94%	26,18%	27,01%	26,65%	25,86%	23,66%	21,91%	23,09%	23,41%	22,14%	22,00%	24,81%	5,11%
Isento	12,80%	12,57%	11,79%	11,65%	11,98%	7,93%	10,81%	10,97%	9,25%	9,10%	9,55%	7,72%	8,01%	7,48%	7,05%	9,91%	5,75%
Trib.Exclusiva	4,09%	4,42%	3,63%	3,43%	3,76%	2,91%	6,45%	3,58%	2,84%	3,69%	2,47%	2,60%	2,79%	3,34%	2,84%	3,52%	1,24%
Total	43,99%	42,81%	40,42%	41,45%	41,68%	37,02%	44,27%	41,20%	37,95%	36,45%	33,93%	33,42%	34,21%	32,67%	31,89%	38,23%	12,10%
Cálculo																	
Deduções	6,12%	5,84%	5,81%	6,25%	6,29%	6,51%	6,89%	6,85%	6,20%	6,11%	5,75%	5,99%	6,00%	5,66%	5,47%	6,12%	0,65%
Base	21,08%	20,07%	19,30%	20,23%	19,73%	19,75%	20,34%	20,11%	19,66%	17,55%	16,16%	17,10%	17,41%	16,48%	16,40%	18,76%	4,68%
IR Devido	2,42%	2,29%	2,13%	2,14%	2,20%	2,12%	2,17%	2,20%	1,92%	1,86%	1,55%	1,86%	1,83%	1,68%	1,69%	2,00%	0,73%
IR Pago	2,41%	2,29%	2,15%	2,17%	2,32%	2,25%	3,39%	2,20%	2,13%	2,11%	1,78%	2,14%	2,11%	1,90%	1,88%	2,22%	0,53%
A Pagar	0,31%	0,29%	0,27%	0,28%	0,25%	0,25%	0,31%	0,39%	0,20%	0,18%	0,15%	0,16%	0,18%	0,16%	0,18%	0,24%	0,13%
A Restituir	0,33%	0,32%	0,32%	0,33%	0,39%	0,40%	2,22%	0,39%	0,42%	0,43%	0,38%	0,44%	0,45%	0,38%	0,35%	0,50%	-0,02%
PROPORÇÕES																	
Base/RendaTotal	48%	47%	48%	49%	47%	53%	46%	49%	52%	48%	48%	51%	51%	50%	51%	49%	39%
Tribut/Renda Total	62%	60%	62%	64%	62%	71%	61%	65%	68%	65%	65%	69%	68%	68%	69%	65%	42%
Alíquota Média Efetiva																	
Devido/Base	11,5%	11,4%	11,0%	10,6%	11,2%	10,7%	10,7%	11,0%	9,8%	10,6%	9,6%	10,9%	10,5%	10,2%	10,3%	10,7%	0,7%
Devido/Tribut.	8,9%	8,8%	8,5%	8,1%	8,5%	8,1%	8,0%	8,3%	7,4%	7,8%	7,1%	8,0%	7,8%	7,6%	7,7%	8,1%	0,8%
Devido/Total	5,5%	5,3%	5,3%	5,2%	5,3%	5,7%	4,9%	5,3%	5,1%	5,1%	4,6%	5,6%	5,4%	5,1%	5,3%	5,2%	0,0%
Imposto																	
Pago/Devido	100%	100%	101%	101%	105%	107%	156%	100%	111%	113%	114%	115%	115%	113%	111%	111%	-10%
A Restituir/Pago	14%	14%	15%	15%	17%	18%	66%	18%	20%	21%	21%	21%	22%	20%	18%	23%	-3%

Fonte primária: RFB. Elaboração própria.

Igualmente impressionante é como dispararam os rendimentos declarados ao IRPF, a maior parte dos quais, contudo, não constituiu base de cálculo e, portanto, não resultou em imposto devido. Entre 1998 e 2012, o rendimento total passou de 31,9% para 42% do PIB, ou seja, um incremento de mais que 10 pontos do produto em apenas quinze anos. Mas, desse incremento total, os rendimentos tributáveis cresceram apenas 5,1 pontos e chegaram ao recorde histórico de 12,8% do PIB em 2012; como as deduções avançaram 0,6 ponto e ficaram em 6,1% do PIB (o recorde tinha sido em 2007), resulta que a base de cálculo aumentou em 4,5 pontos e também bateu recorde, com 21,1% do PIB; no final, o acréscimo do IR devido se resumiu a 0,7 ponto, suficiente para elevar o montante a 2,4% do PIB. Ainda que nunca se tenha declarado e cobrado tanto IRPF quanto na última declaração divulgada, é forçoso reconhecer que tão somente 6% do acréscimo de renda reconhecido ao fisco se transformaram em mais imposto— embora tal proporção reduzida seja consistente com a baixa alíquota efetiva vigente, ou seja, ainda que o volume declarado tivesse sido maior, a estruturação do imposto seguiu o mesmo padrão.

O fator decisivo para esse fenômeno - de que muito se declara mas pouco se deve de imposto - diz respeito à importante mudança na estrutura dos rendimentos do IRPF. Os tributáveis explicaram apenas 42% do incremento dos rendimentos totais no período 1998/2012 - e graças a um bom desempenho nos últimos anos. Em uma década e meia, os tributados exclusivamente na fonte cresceram em 1,2 ponto e chegaram a 4,1% do PIB em 2012 e os rendimentos isentos, que lideraram a expansão, aumentaram em 5,7 pontos e alcançaram 12,8% do PIB - isto é, esta fonte, em que predominam as diferentes formas de retiradas de ganhos das empresas, cresceu na margem mais do que todas as rendas submetidas à tabela do IRPF. Estas, que representavam quase 70% do rendimento total há uma e meia década, responderam em 2012 por apenas 62% - aliás, patamar registrado nos últimos cinco anos.

É interessante observar que, embora muitos creditem a perda de dinamismo da base de cálculo ao excesso de deduções, os números não corroboram essa hipótese, uma vez que os abatimentos nunca se distanciaram muito dos 6,1% do PIB de taxa média no período analisado. Como a média do imposto devido foi de 2% do PIB, a alíquota efetiva média na década e meia ficou em 8,1% dos rendimentos tributáveis, sendo a menor, de 7,1%, apurada no ano-base de 2002 e a maior, de 8,9%, dez anos depois. No passado mais distante, o imposto a restituir superava em larga escala o imposto a pagar, mas essa diferença se estreitou

nos últimos anos, o que pode ser explicado por melhor calibragem das alíquotas e/ou menor recurso a deduções do imposto.

Outra série histórica do IRPF interessante para análise diz respeito à declaração de bens, disponível para um período mais curto- 2006 a 2012 – apresentada na Tabela 3 com valores convertidos em proporção do PIB. Para fins de análise, a série precisa ser encurtada em ainda um ano, pois foi somente a partir de 2007 que a RFB adotou a mesma metodologia para consolidação. Além disso, por nossa iniciativa, os tipos de bens foram reagrupados em: propriedades imobiliárias (agrupados imóveis urbanos, além de terra nua e veículos), aplicações financeiras (ações e participações, cadernetas de poupança e investimentos), disponibilidades (dinheiro em espécie e depósitos bancários) e demais bens (que podem incluir itens anteriores não detalhados pelo órgão). Importante sempre atentar que a maior parte dos bens é declarada em valores históricos (de aquisição), como no caso dos imóveis, dos veículos automotores e das cotas de empresas ou ações, critério que os desvincula da evolução do PIB. Por sua vez, os diferentes investimentos financeiros têm seus valores corrigidos. Além disso, nem sempre os contribuintes são obrigados a declarar todos os bens que possuem, o que torna a verificação dessa prática e dos valores mais frágeis do que no caso da renda e dos impostos.

Tabela 3 – IPRF – Evolução dos Bens Declarados – 2006/2013

IPRF - EVOLUÇÃO DOS BENS DECLARADOS - 2006/2013 - EM % DO PIB										
Ano da Declaração	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	Média	Diferença
Ano Base	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2007/12	2012-07
Total	115,2%	107,3%	101,4%	103,5%	99,8%	100,0%	108,1%	110,4%	104,5%	15,2%
Apartamento	16,47%	15,05%	14,01%	13,91%	13,13%	13,11%	13,24%	13,02%	14,28%	3,36%
Casa	14,28%	13,33%	12,85%	13,41%	13,26%	13,65%	16,07%	14,78%	13,47%	0,63%
Terreno/Fração	5,71%	5,27%	4,90%	5,04%	4,90%	4,99%	4,98%	4,93%	5,14%	0,72%
Prédio residencial	1,41%	1,29%	1,22%	1,21%	1,18%	1,24%	1,29%	1,48%	1,26%	0,17%
Construção	1,38%	1,29%	1,23%	1,25%	1,20%	1,24%	1,22%	1,22%	1,26%	0,14%
Prédio comercial	1,02%	1,00%	0,94%	0,97%	0,94%	0,97%	0,90%	0,88%	0,97%	0,06%
Sala ou conjunto	1,00%	0,94%	0,91%	0,98%	0,98%	1,08%	1,09%	1,18%	0,98%	-0,08%
= Imóveis Urbanos	41,27%	38,16%	36,78%	37,57%	36,42%	37,19%	40,22%	39,58%	37,90%	4,07%
Veículo automotor terr.	9,39%	9,07%	8,95%	9,37%	9,06%	8,93%	9,95%	8,28%	9,13%	0,46%
Terra Nua	4,30%	4,19%	4,13%	4,51%	4,48%	4,76%	5,05%	5,77%	4,40%	-0,46%
= Bens Fixos	54,96%	51,42%	49,87%	51,45%	49,96%	50,88%	55,22%	53,63%	51,42%	4,08%
Quotas/quinhões de capital	10,67%	9,94%	9,73%	10,12%	10,03%	10,34%	10,84%	13,02%	10,14%	0,33%
Ações	5,49%	5,75%	5,90%	5,91%	6,01%	5,70%	5,72%	4,79%	5,79%	-0,21%
Outras partic.societárias	0,80%	0,73%	0,00%	0,72%	0,75%	0,75%	0,62%	0,64%	0,63%	0,05%
Fundos de ações	1,37%	1,26%	1,18%	1,03%	0,84%	0,80%	0,51%	0,45%	1,08%	0,58%
= Particip.Acionárias	18,34%	17,69%	16,80%	17,78%	17,63%	17,59%	17,70%	18,91%	17,64%	0,75%
Caderneta de Poupança	5,14%	4,54%	4,58%	4,48%	3,93%	3,85%	4,38%	8,18%	4,42%	1,29%
Aplicação de renda fixa	7,93%	8,31%	7,30%	7,43%	7,30%	5,50%	5,13%	4,43%	7,30%	2,44%
Outras aplicações e inv.	2,50%	2,02%	1,65%	1,58%	1,47%	1,50%	3,54%	1,15%	1,79%	1,00%
Crédito decorre.empréstimo	3,08%	2,74%	2,41%	2,35%	2,13%	1,93%	1,78%	1,65%	2,44%	1,14%
VGBL	2,40%	1,80%	1,39%	1,03%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,10%	2,40%
Outros fundos	1,05%	0,88%	0,77%	0,00%	0,50%	0,54%	0,42%	0,35%	0,62%	0,51%
Fundos Curto Prazo/FIF	2,10%	2,19%	2,33%	2,78%	3,08%	3,72%	3,37%	3,15%	2,70%	-1,62%
Fundo de aplicação	4,36%	3,98%	3,78%	3,86%	3,54%	4,43%	3,89%	3,29%	3,99%	-0,07%
= Aplicações Financeiras	26,06%	24,18%	21,64%	21,02%	19,90%	19,37%	20,36%	14,63%	22,03%	6,70%
Investimentos Financ.	49,54%	46,40%	43,02%	43,28%	41,47%	40,80%	42,44%	41,73%	44,09%	8,73%
Dinheiro em espécie - Nacl.	3,70%	3,50%	3,36%	3,47%	3,39%	3,41%	3,34%	3,18%	3,47%	0,29%
Depósito bancário em País	1,13%	1,06%	1,10%	1,11%	1,00%	1,21%	1,40%	6,75%	1,10%	-0,08%
= Disponibilidades	4,83%	4,56%	4,46%	4,58%	4,39%	4,62%	5,50%	9,94%	4,57%	0,21%
= Outros bens	5,91%	4,91%	4,08%	4,18%	3,96%	3,70%	4,93%	5,14%	4,46%	2,21%

Fonte primária: RFB. Cálculo próprio para agrupamento dos bens.

A despeito da baixa cobertura e da falta oficial de valoração, os bens declarados apresentaram uma tendência expansionista: o somatório passou do equivalente a exatos 100% do PIB no ano-base 2007 para 115,2% em 2012, com um substancial incremento de 15,2 pontos do produto em apenas cinco anos – na verdade, a maior parte nos últimos dois anos.

O maior grupo de bens e o que oscila mais bruscamente é formado pelos ativos fixos, que, ao final de 2012, chegavam a 55% do PIB, 4 pontos acima do declarado cinco anos antes. Por ordem de grandeza, nesse grupo despontam apartamentos (16,5%), casas (14,3%), veículos (9,4%) e terrenos (5,7% do PIB), a mesma ordem dos itens que mais cresceram nesse período. Quanto mais antiga for a aquisição do bem, mais ele se deprecia em proporção do PIB; entretanto, muito da expansão pode refletir a acelerada valorização imobiliária nos anos mais recentes e a maior demanda por imóveis impulsionada pelo financiamento habitacional e, no caso de automóveis, a renovação mais acelerada de sua frota.

O outro grande bloco que liderou a expansão do estoque declarado de bens foi o dos investimentos financeiros, que chegaram ao recorde de 49,5% do PIB ao final de 2012, com incremento de 8,7 pontos do produto em apenas cinco anos. Se, de um lado, a maior parte desses ativos é declarada a preços de mercado, de outro não existe regra que determine a vinculação de seus rendimentos à variação do PIB nominal e, portanto, tal expansão de inversões pode estar associada a novas aplicações e/ou à maior cobertura das declarações.

O maior grupo é formado por um conjunto de diferentes formas de aplicações financeiras, desde fundos e suas cotas até recibos, certificados e títulos, além de previdência privada e concessão de crédito se que compreendem os bens de maior expansão entre 2007 e 2012: de 19,4% para 26% do PIB, ou seja, impressionante incremento de 6,7 pontos do produto. Por mais que sejam clássicos bens marcados a valor de mercado e por maiores que sejam os juros reais praticados na economia brasileira, entre os maiores do mundo, a manutenção das aplicações por si só não explicaria tanto crescimento no estoque acumulado, sendo certo que novas e crescentes captações foram realizadas no período. Mais uma vez compatível com a concentração de renda anteriormente apurada, não custa recordar que essas formas de aplicação financeira são praticadas basicamente pelos contribuintes mais ricos, que auferem ganhos de capital expressivos, tributados exclusivamente na fonte e sem que sejam levados à tabela progressiva.

Outro grupo é o das participações acionárias, o que menos cresceu entre as inversões financeiras – apenas 0,7 ponto do produto entre 1997 e 2012. Mas nesse último ano chegou a 18,3% do PIB, proporção que indica um estoque muito expressivo por ser detido diretamente apenas por pessoas físicas, em um país sem tradição de aplicar poupanças domésticas no mercado acionário. Mas dentro desse conjunto de participações acionárias chama ainda mais atenção o item quotas e quinhões de capital, o terceiro maior na lista individual de bens (perdendo apenas para apartamento e casa), chegando a 10,6% do PIB ao final de 2012 e que, em princípio não é marcado a mercado, e reflete a propriedade direta de firmas individuais e empresas fechadas. Um estoque tão grande de quotas de capital declaradas como bens tem tudo a ver com a cena antes comentada, em que aparece um enorme contingente se declarando como proprietários de empresas e firmas, que passam a gerar mais rendimento total e a deter um estoque de bens relativamente superior ao dos trabalhadores clássicos do setor privado. É verdade que, no caso típico de prestadores de serviços, muitas dessas empresas são constituídas com capital de valor reduzido, quase simbólico, e esse é que seria registrado no

item da declaração de bens; de outro lado, por ser um contingente tão grande de proprietários e empresas, o correspondente estoque de capital chega a superar o valor da frota nacional de veículos das pessoas físicas declarantes do IRPF. Mais que isso, é quase o dobro do montante investido em ações, que deve corresponder às compras em bolsa de valores de participações em companhias abertas, as maiores empresas do país.

A caderneta de poupança se sustenta como um investimento com lenta e contínua expansão, chegando a 5,1% do PIB ao final de 2012, superando em 1,2 ponto do produto o aplicado meia década antes. Como esta é uma fonte preferida por pequenos poupadores, que não costumam ser abrangidos pelo IRPF, faz sentido ter uma dimensão tão pequena.

Já na chamada disponibilidade financeira, o que mais chama a atenção é o enorme volume de dinheiro em espécie declarado – 3,7% do PIB, recorde ao final de 2012, mais que o triplo do que os contribuintes informam possuir depositado em bancos do país.

Essa evolução crescente e, sobretudo, a composição dos tipos de bens declarados ao IRPF oferecem uma ampla fronteira inexplorada para análise, em que se deve encontrar uma concentração de riqueza superior à da renda e ao aproveitamento dela para extração de importantes rendimentos de capital, desde juros, aluguéis, até lucros e dividendos. Se a RFB também permitisse discriminar os bens declarados em ordem crescente de rendimento dos contribuintes, é bem possível que se encontrasse uma correlação positiva entre a renda e o volume total de bens, inclusive depois de abatidas as dívidas, bem como investimentos financeiros proporcionalmente maiores do que imobiliários. Isso, mesmo levando em conta a grande probabilidade de os muito ricos transferirem seus bens, especialmente imóveis, para firmas de sua única propriedade ou com participação dos familiares diretos, ou ainda, constituírem fundos financeiros fechados, em ambos os casos como meio para atenuar ou postergar a tributação de alugueis, juros e ganhos de capital, até para se protegerem de eventuais penhoras pela justiça trabalhista, quando não para agilizarem (e novamente tentarem baratear custos de) eventuais processos sucessórios.

Transformações estruturais e peculiares do Brasil

É interessante comentar com mais detalhes esse fenômeno da transfiguração de trabalho em capital. Em uma analogia com o livro de Piketty, aqui se opta por tal qualificação para o processo que, originalmente nas análises da administração de empresas e do mercado de

trabalho, foi identificado como *terceirização* - ou *outsourcing*. Nesse campo não faltam estudos, mas os mesmos são mais escassos pela ótica da tributação e das finanças públicas.

Sem querer simplificar a questão, pode-se dizer que o fenômeno é movido pela busca de contratação de trabalho com menor encargo possível, para quem emprega ou para quem é empregado. Essa diferença de beneficiário pode ser importante para ditar os rumos desse fenômeno. Um caso é o do empregado, que tenta atenuar ou fugir de alíquotas marginais muito altas do IRPF sobre seus rendimentos e, em tal situação, ele se torna o principal interessado em prestar serviço como firma individual. Outro é o caso do empregador, que tenta escapar de encargos como contratante, em especial de contribuir para o regime geral de previdência. Nesse contexto, e se puder, prefere contratar quem lhe preste exatamente o mesmo trabalho mas como prestação de serviço realizada por uma empresa, sem vínculo e, quando muito, respaldado por um contrato empresarial temporário.

É possível que, inicialmente, no Brasil o processo se aproximasse ao da terceirização clássica, como no resto do mundo, ou seja, as corporações passam a contratar como empresas (às vezes até cooperativas), ao invés de trabalhadores assalariados, os serviços de segurança e limpeza – por exemplo, ver dossiê Dieese/CUT (2011). Mas, em pouco tempo, esse processo se estendeu para serviços comerciais e até pessoais - desde contabilidade, advocacia, construção, arquitetura, decoração e mesmo serviços médicos e odontológicos. Mais recentemente o processo se ampliou ainda mais e agora alcança muitos trabalhos individuais, de profissões que não necessariamente exigem maiores habilidades técnicas e, o principal, sem que sejam as mais bem remuneradas. Tal prática pode ter começado com os executivos, mas chegou a jogadores de futebol, artistas, jornalistas e, também, à contratação de profissionais aposentados e, no outro extremo, até àqueles em início de carreira. De certa forma, também facilitou essa transmutação de trabalho em capital a estruturação geral do imposto de renda no Brasil, diferente da adotada na maioria dos outros países.¹⁴ E mesmo no caso dos executivos mais bem remunerados, sobretudo os financeiros, parece que já foram

¹⁴ Isaias Coelho alerta que: “nos Estados Unidos, IRPJ é *corporate income tax*: só alcançam as *corporations*, sobretudo as grandes empresas. Todas as sociedades são transparentes, isto é, os lucros apurados são tributados apenas nas DIRPF dos sócios. Igualmente, as firmas individuais são tributadas pelo IRPF. O mesmo sistema foi adotado na maioria dos países da OCDE. O sistema que trata a PJ não *corporation* como contribuinte, como temos no Brasil, existe também em alguns países da América Latina. Por isso, não é trivial comparar a arrecadação de IRPF no Brasil com outros países.”

encontradas soluções ainda mais sofisticadas, que permitem reduzir ainda mais ou postergar o pagamento de impostos, tendo como objetivo fugir da tributação na tabela progressiva.¹⁵

O mais comum no resto do mundo, aparentemente, é o primeiro caso, ou seja, dos trabalhadores mais qualificados e de alta renda que optam por prestar serviços como empresa, visando escapar de uma alíquota marginal muito alta do IRPF.¹⁶ No Brasil, essa taxa (27,5%) pode ser considerada relativamente baixa. Considerando que ainda existe um amplo leque de deduções que acabam possibilitando a aferição de muitas rendas sem levá-las à tabela progressiva, não se pode considerar o valor da alíquota do IRRF como o principal determinante para a transformação de trabalho em capital. Nas comparações internacionais do IRPF, o Brasil é o único país, entre os 116 pesquisados por consultoria internacional - ver KPMG (2012),¹⁷ a fixar em 27,5% sua alíquota mais alta e esta se situa como a 12^a mais baixa do conjunto, muito inferior, inclusive, em relação à média simples da amostra de 29,3% (a mais alta era a de 59% em Aruba) – ver Figura 1.

¹⁵ No caso específico dos maiores executivos, é importante qualificar que existem outras modalidades além da abertura de empresas para a percepção de seus rendimentos, sem que se submetam à tabela progressiva do IRPF. Como alertado por um tributarista: “Há um fenômeno muito relevante nas grandes empresas, especialmente aquelas que abriram capital nos últimos 10 anos: os programas de *Stock Option* que transferiram muita riqueza aos seus gestores (gerentes, diretores e vice-presidentes). Essa riqueza não foi tributada pelo IRRF de 27,5% e muito menos pela previdência social porque a lei assim não a tributa. O imposto pago foi o IR de ganho de capital de 15% quando esses executivos exerceram suas opções e venderam as ações no mercado com ganho.” Na mesma direção, ainda que em dimensão menor, é sabido o caso de “... empresas iniciantes que dão ações restritas aos executivos - para que se sintam como donos e *performem* a empresa - que poderão vender lá na frente se metas forem atingidas. É um modelo muito comum usado pelos investidores, especialmente os fundos *de private equity* nas empresas investidas. É um modelo muito comum em operações de M&A. Mais um fenômeno que transforma salário em capital”.

¹⁶ A título de comparação com um vizinho, vale reproduzir as palavras do economista argentino Dalmiro Moran: “El problema del outsourcing es una práctica medianamente común en Argentina, sobre todo en empresas grandes. Las implicancias desde la perspectiva tributaria se relacionan con el tratamiento efectivo del IVA y el Impuesto sobre la Renta para los contribuyentes contratados bajo esta modalidad, y esto lleva a analizar los regímenes simplificados como el SIMPLES o Monotributo, los cuales han venido incrementando fuertemente su alcance en los años recientes.”

¹⁷ Alíquotas tributarias para diferentes países e anos podem ser acessadas no portal da KPMG em: <http://bit.ly/Z958WR>

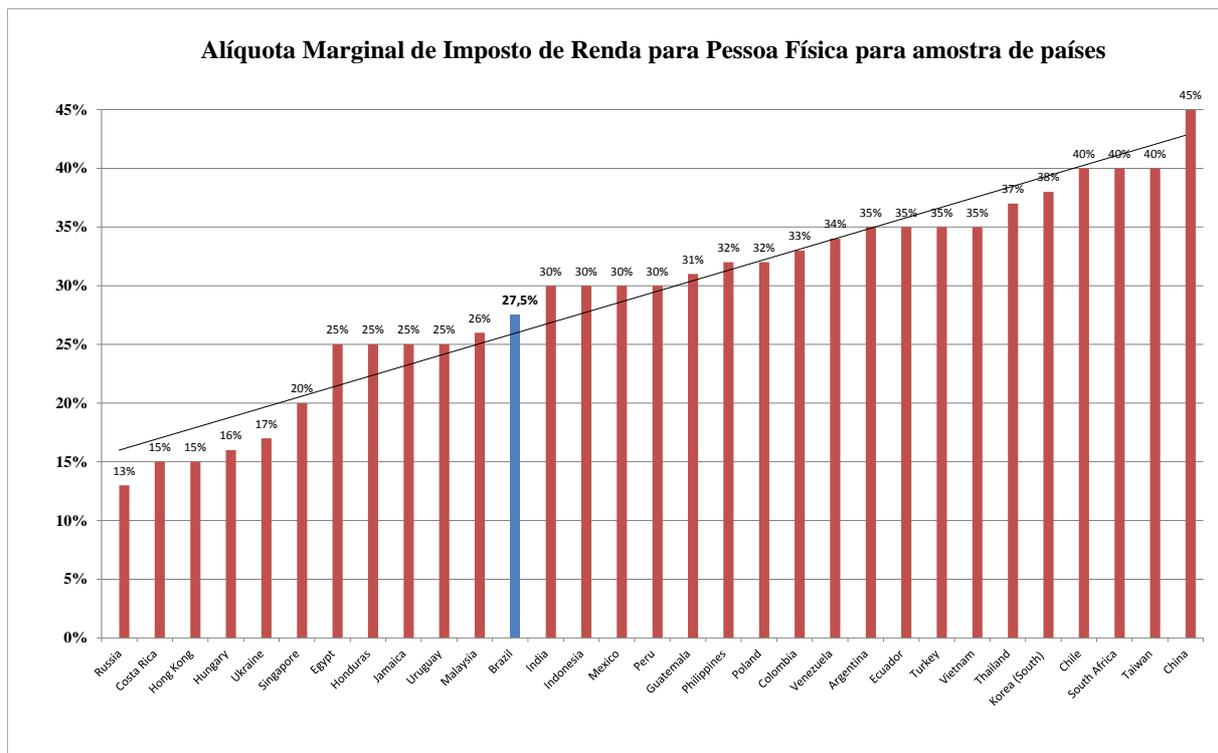


Figura 1- Alíquota Marginal de Imposto de Renda para Pessoa Física para amostra de países

Fonte primária: KPMG. Elaboração própria.

O fenômeno brasileiro, que parece peculiar, é que esteja espalhado em nossa economia e não se limite à terceirização clássica e que seja um processo muito mais comandado pelo interesse do empregador, em diminuir e contornar encargos patronais, do que do empregado, em tentar reduzir seu imposto de renda.

As comparações internacionais corroboram essa tese, porque o Brasil aparece como um dos países que mais tributam os salários – ainda que as informações sobre as contribuições para a seguridade não sejam tão disponíveis e simples como as do IRPF (depende dos serviços ou benefícios a serem custeados e muitas vezes compreendem faixas de alíquotas). Num exame apenas das economias emergentes, tendo a consultoria KPMG como fonte e adotando a alíquota mais alta quando o país pratica uma faixa de alíquotas – ver Figura 2.

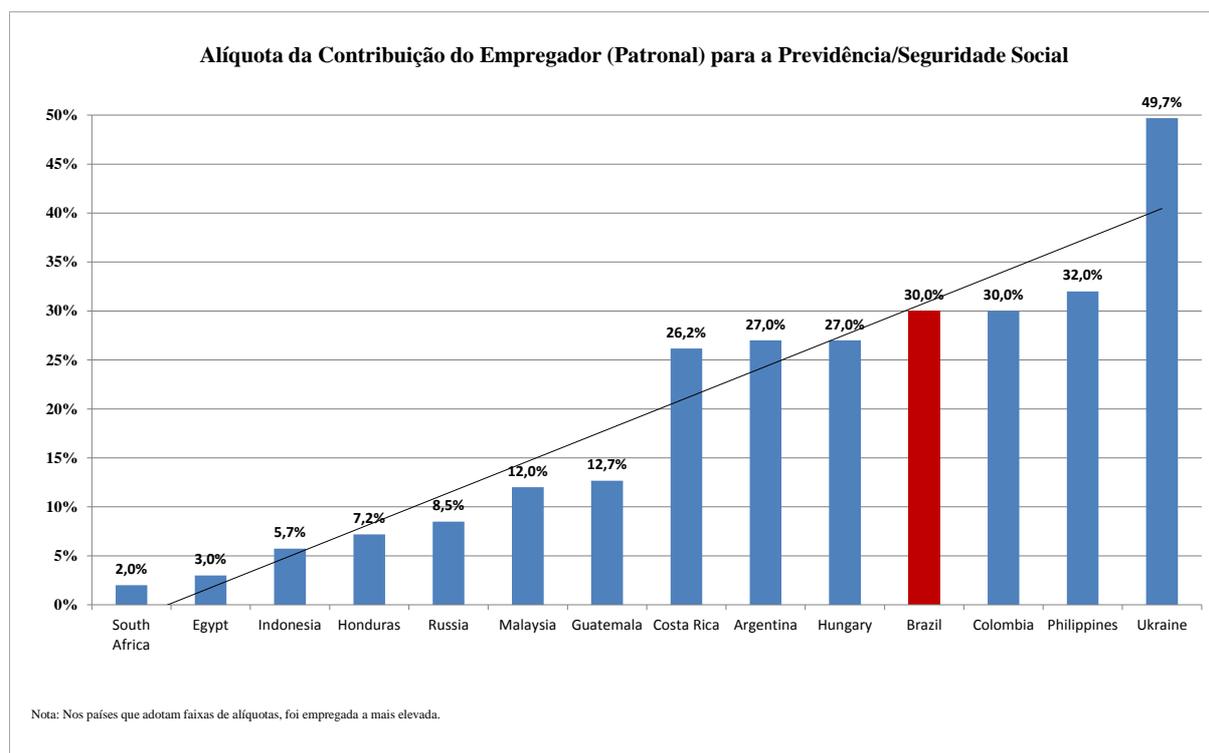


Figura 2 – Alíquota da Contribuição do Empregador (Patronal) para a Previdência/Seguridade Social

Fonte primária: KPMG. Elaboração própria.

Ucrânia à parte, Brasil e Colômbia ostentam as maiores alíquotas (30%) das contribuições dos empregadores para a seguridade social (e sem computar outros encargos patronais), bem acima das taxas de muitas economias com quem costumam concorrer. Mas nosso vizinho latino já promoveu uma ampla reforma tributária¹⁸ e cortou pela metade tal encargo patronal quando promoveu uma linear desoneração da folha, de modo que, entre os países sem guerra, o Brasil agora deve ter se isolado entre as maiores cargas do salário. Não custa recordar que esse cenário não se altera com a recente desoneração da folha no Brasil que foi parcial, beneficiando atividades selecionadas de forma discriminatória,¹⁹ e de forma inédita no mundo (e contraditória com a reforma das contribuições sociais há uma década e as promessas de reforma tributária), ainda se trocou folha salarial por faturamento bruto (ao invés de valor adicionado).

Outra análise, realizada por colegiado de auditorias especializadas (UHY),²⁰ tem maior abrangência, tanto na amostra de países (são 25, incluindo desenvolvidos), quanto no cálculo

¹⁸ Cárdenas (2012) apresenta o projeto de reforma para reduzir o encargo do empregador de 29,5% para 16%

¹⁹ Para análise do impacto setorial da desoneração da folha no Brasil, ver Afonso e Pinto (2014).

²⁰ Vide <http://bit.ly/1vKyaZS>

do encargo patronal (além da seguridade social, também contempla os outros tributos). Ela ainda diferencia a contratação de empregados por três faixas salariais anuais (30, 75 e 300, sempre em milhares de dólares). Nos três casos, o Brasil apareceu com a mesma taxa de encargos (57% sobre o salário bruto) e sempre liderou, com folga, o *ranking* de maior custo relativo: muito acima das taxas médias globais de 23%, 20% e 14%, respectivamente (aliás, nos outros países, quanto maior o salário, menor o ônus relativo) – ver na Figura 3 o ônus para o maior salário pesquisado.

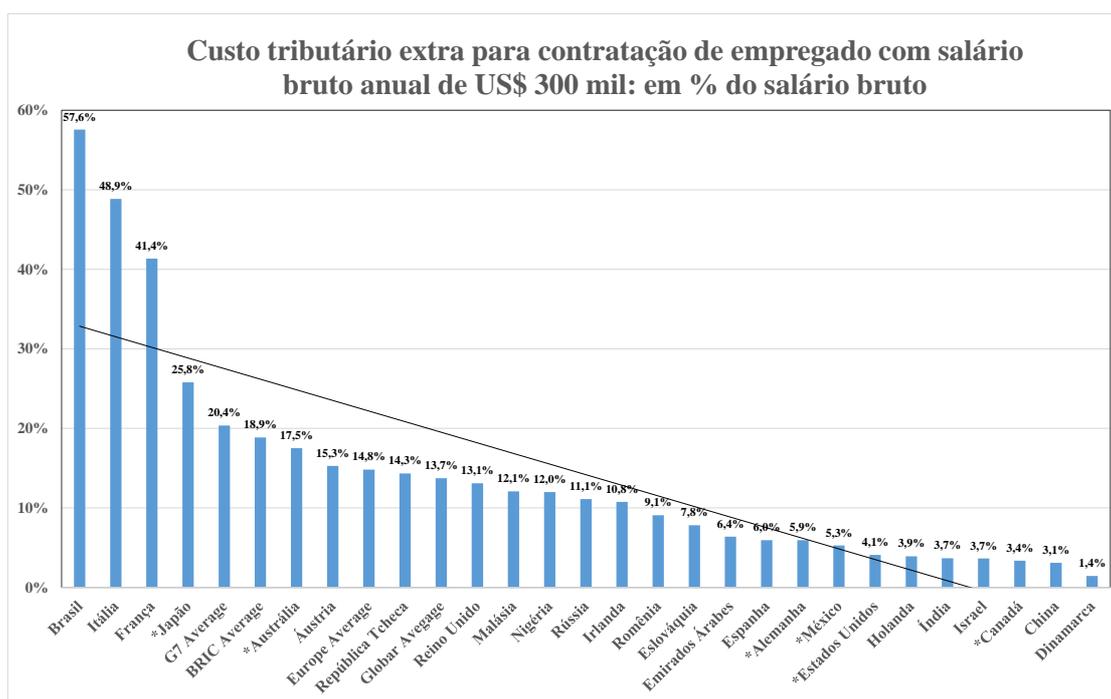


Figura 3 – Custo Tributário extra para contratação de empregado com salário bruto anual de US\$300 mil: em % do salário bruto

Fonte primária: UHY. Elaboração própria.

Compreende custos com seguridade social e outros tributos pagos pelo empregador.

Um aspecto crucial, e que muitos relevam, é que no caso da contribuição para custeio do regime geral de previdência social, o empregador paga mais que o empregado sempre que o salário excede o teto contributivo (R\$ 4.390 a partir de 2014), pois o valor total da folha é o tributado. Não pode ser por mera coincidência que o número de contribuintes empregados e contribuindo para a previdência social com renda superior ao teto, ou seja, que ganham acima de 7 pisos previdenciários, decresceu ao longo do tempo e na contramão de quem estava abaixo do teto.²¹ Entre 1996 e 2012, o total de contribuintes disparou de 21,6 para 32,1

²¹ Ver anuário estatístico da previdência em <http://bit.ly/fpvqul>.

milhões, com crescimento médio de 5,8% ao ano (muito acima da economia e da população), mas a composição por faixa de valor da contribuição mudou profundamente nesse período – como ilustrado na Figura 4.

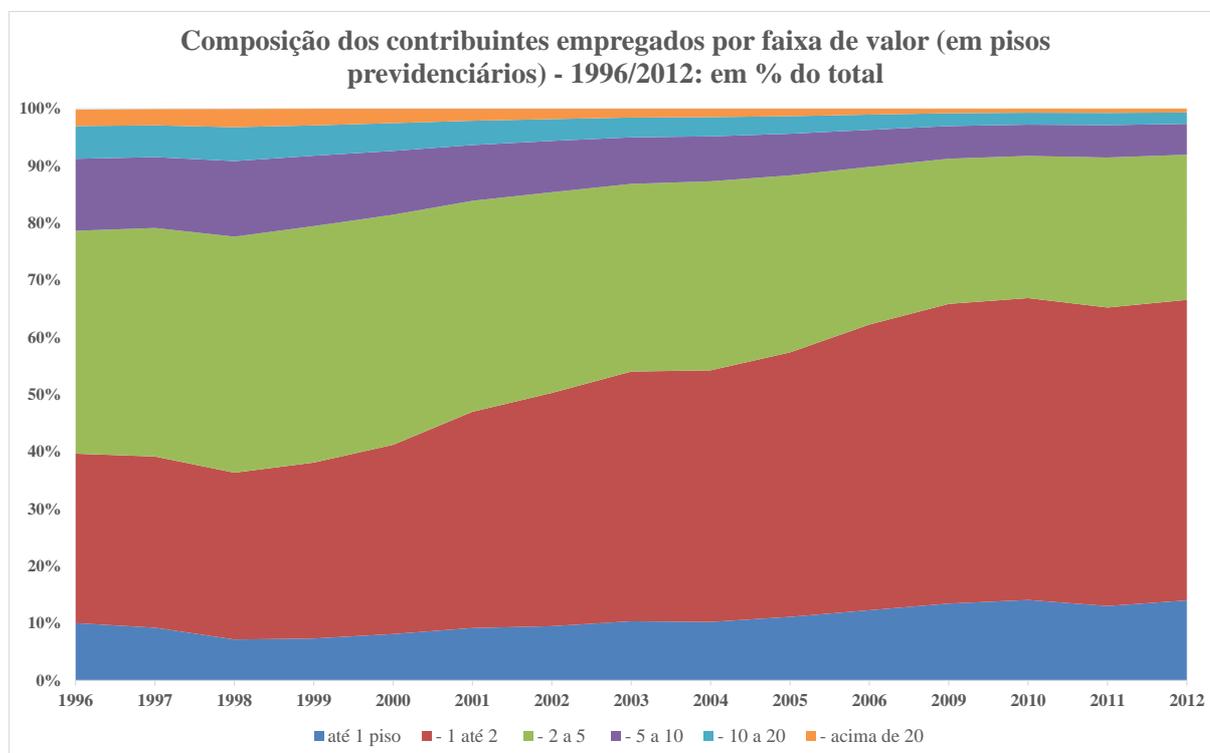


Figura 4 - Composição dos contribuintes empregados por faixa de valor (em pisos previdenciários) - 1996/2012: em % do total

Fonte primária: Anuário da Previdência Social/MPAS. Elaboração própria.

Quando separados os de renda superior ao teto previdenciário (caso em que os empregadores contribuem proporcionalmente mais, sem que isso se converta em benefício ao empregado), o contingente encolheu em 491 mil empregados, chegando a apenas 2,5 milhões em 2012, com redução média anual de 1,1% desde 1996. A observação mais fragmentada por faixa de renda revela que essa taxa de decréscimo foi tanto mais acentuada quanto maior era a renda dos empregados – conforme ilustrado na Figura 5. Na maior faixa, de quem ganha acima de 40 pisos, a variação anual foi de -5,1%, perdidos cerca de 80 mil empregados em dezesseis anos e resultando num estoque ao final de 2012 de apenas 60,4 mil contribuintes – por si só, este número deveria indicar que há algo errado, pois não pode ser tão restrita a quantidade de trabalhadores no topo da pirâmide social em uma economia marcada historicamente pela concentração de renda (ainda que excluídos os servidores públicos com regime próprio). No outro extremo, todo o aumento do contingente de contribuintes para a previdência foi explicado somente por quem ganha salários e outras rendas abaixo do teto de

contribuição – de modo que o crescimento de 6,5% ao ano foi espetacular, acrescentou 32,6 milhões de novos segurados à previdência desde 1996 e elevou o estoque para 51,3 milhões.

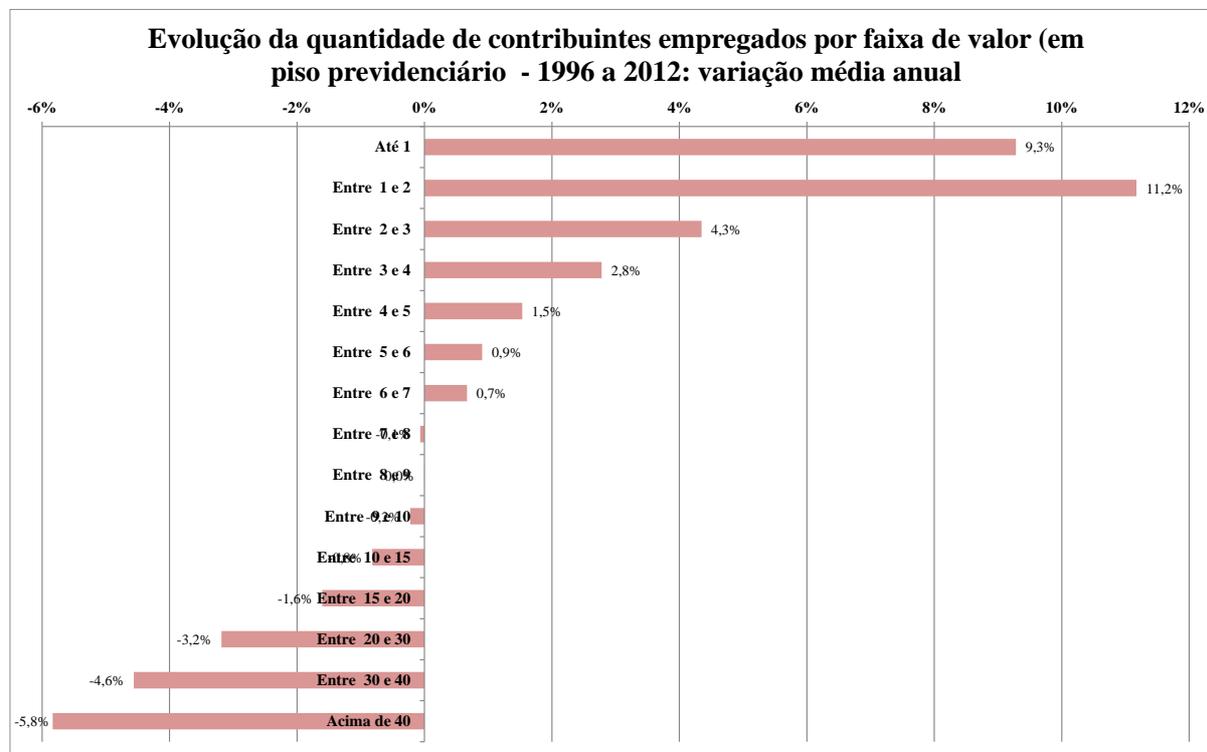


Figura 5 – Evolução da quantidade de contribuintes empregados por faixa de valor - 1996/2012: Variação média anual

Fonte primária: Anuário da Previdência Social/MPAS. Elaboração própria.

É inegável que a previdência social já passou por uma transformação estrutural, de modo que protegerá cada vez mais trabalhadores de menor renda e deixará de atender aqueles de maior renda. De certo, foi quebrado o preceito básico do regime geral de que os empregadores dos assalariados mais qualificados e mais bem remunerados deveriam subsidiar de forma cruzada a previdência dos empregados menos qualificados e menos remunerados. A inegável e rápida expulsão do regime geral dos que antes ganhavam acima do teto previdenciário reforça a hipótese de transmutação do trabalho em capital, até mesmo de forma forçada ou imposta pelas circunstâncias. Como é enorme a diferença de custo entre contratar uma pessoa sob o regime da CLT e uma firma individual prestadora de serviço, o contratante (outrora empregador) é incentivado pelo próprio sistema tributário a preferir ou mesmo a exigir a contratação como prestador de serviço ao invés de assalariado – até porque este não terá maior proteção no futuro por receber um salário acima do teto previdenciário.

Por outro lado, o trabalhador convertido em capitalista pode perder ainda mais em termos de proteção social, na medida em que sua firma, provavelmente, contribui para a previdência com base em um *pró-labore* estipulado em um salário-mínimo ou muito abaixo do teto previdenciário. Nessa nova cena social, irônica ou paradoxalmente, aqueles empregados transformados em firmas individuais tendem a ficar à margem do esquema de proteção social e, em linha com a lógica das economias mais liberais, precisam buscar soluções próprias e de mercado, ora formando poupança para resgatar no contratempo, ora contratando planos privados de previdência e seguros.

Importa qualificar que a opção tributária pelo trabalho prestado por empresa ao realizado por profissional com carteira assinada não implica dispensa geral de tributos. Sobre as vendas da empresa incidem vários tributos federais, como o imposto de renda (IRPJ) e as contribuições sociais - a COFINS, PIS e CSLL. Como prestador de serviço, o profissional ainda está sujeito ao imposto municipal – o ISS. O mais comum é que tais negócios sejam enquadrados em regimes especiais, basicamente no do lucro presumido e, em alguns casos, até no simplificado para microempresas (o SIMPLES), ou seja, a incidência tributária conjunta se torna uma proporção do faturamento bruto. É possível dizer que tal prática até foi estimulada, indiretamente, quando foi aumentado o limite de enquadramento no regime do lucro presumido (de R\$ 48 para 78 milhões) e ainda quando se admitiu que os prestadores de serviços pudessem optar pelo Simples. De qualquer forma, importa atentar que duas das contribuições - COFINS e CSLL - são vinculadas à seguridade social e, como tal, sua receita pode custear a previdência social, mas nem de longe as proporções se aproximam.

É fato que, ao final de 2004, o governo federal tentou combater a diferença de tributação entre a pessoa física e a jurídica através da edição de uma medida provisória (n. 232/2004)²² que aumentava a carga tributária federal sobre a prestação de serviços e, ainda, a sua retenção na fonte no caso de pagamentos entre empresas. Houve uma enorme resistência, liderada por entidades mais organizadas da sociedade, e a medida acabou retirada de pauta no Congresso Nacional, uma das poucas a ter tal destino.

É curioso que, à parte a agenda tributária, esse tema não entre na pauta de debates da política social, ou especificamente, da seguridade e proteção e da distribuição da renda e riqueza no país. O fato de que até profissionais de média remuneração e com mediana qualificação tenham se tornado pessoas jurídicas e, como tal, deixaram de integrar o mercado

²² MP n. 232, de 30/12/2004 – ver em: <http://bit.ly/1nNSnIC>

de trabalho, ou se ainda o integram, percebem como salário apenas uma pequena parcela de sua renda, parece ser simplesmente ignorado entre os especialistas brasileiros que estudam a concentração de renda.²³ Não é de se estranhar que, mesmo no auge das repercussões das propostas de Piketty, muitos deles defendam que “... taxar os mais ricos não é essencial para reduzir desigualdade hoje.” porque simplesmente ignoram a renda e a riqueza que está sendo gerada e acumulada fora das estatísticas apuradas nas pesquisas censitárias e nas que cobrem apenas os assalariados. Isto tudo sem contar que não há como se ignorar que a regressividade é uma característica dominante do sistema tributário brasileiro e como tal reconhecida internacionalmente – ver Gaiger, Rezende e Afonso (2014).

Questão que fica próxima a esse debate respeita ao argumento de que os problemas com a qualidade das informações nas respostas de pesquisas censitárias ocorrem no Brasil como também no resto do mundo e, portanto, isso não seria razão para se deixar de usar essa ferramenta de análise - o que já foi até objeto de recente polêmica em jornais.²⁴ Os que defendem a redução da desigualdade alegam que, mesmo que houvessem distorções nas pesquisas censitárias, estas ocorreriam ao longo do tempo e em todos os países, e os indicadores mostraram uma longa e consistente queda na concentração no Brasil. A réplica é que tal tese só seria válida se a proporção da renda que deixa de ser mensurada pelas pesquisas não se alterasse ao longo do tempo e nem entre países. Porém, como aqui já foi evidenciado, não há dúvida de que está diminuindo o contingente de empregados de assalariados de média e alta renda enquanto dispara os que trabalham por conta própria, como autônomos e sobretudo como proprietários de firmas individuais, e é possível que esse fenômeno seja mais extenso no Brasil do que no exterior, o que depõe contra a hipótese de que seria insignificante ou neutro a eventual frustração de cobertura nas pesquisas censitárias.

Por certo, vários fatores explicam o aumento do peso dos salários nas contas nacionais, caso da formalização (sobretudo via Simples), aumento das vagas, redução do desemprego, forte incremento do salário-mínimo real e reajustes salariais acima da inflação. Bem sabemos que a cobertura do IRPF não é universal e que só um quarto das pessoas ativas deve declará-lo, mas, se esse instrumento não alcança todos os salários pagos na economia, deve cobrir uma parcela expressiva ou predominante das rendas mais elevadas. Mas os dados do IRPF são

²³ Por exemplo, Barros (2014) comentou: “A remuneração dos trabalhadores brasileiros de baixíssima escolaridade tem crescido gigantescamente, enquanto a dos trabalhadores de alta qualificação tem crescido muito pouco. Isso está acontecendo porque eu estou aumentando a oferta de trabalhadores qualificados, mas - como não há um grande avanço tecnológico no país - a demanda por eles não está aumentando tanto assim.”

²⁴ Ver críticas de Rossi (2014) e respostas de Soares (2014) e Neri (2014a/b).

indispensáveis para confirmar se está ocorrendo uma mudança do meio para o alto da pirâmide de rendimentos, em que uma parcela crescente das pessoas mais bem remuneradas está se valendo de empresas, geralmente individuais. Salários e até mesmo pró-labore foram substituídos por retiradas de lucros.²⁵

Talvez até mais do que em outros países, é preciso aprofundar a pesquisa e complementar as informações recorrendo, entre outras, às estatísticas tributárias individualizadas dos contribuintes nas declarações dos dois impostos de renda. Tais estatísticas são cruciais para se mapear o que há de renda e de riqueza sendo gerada e sendo gestada fora do reportado pelas pesquisas tradicionais.

Em um inicial esforço nessa direção, vale destacar que observações importantes foram levantadas por Medeiros, Souza e Castro (2014)²⁶ em um exercício preliminar que comparou o declarado no IRPF de 2006-2012 com pesquisas domiciliares: “... os dados tributários revelam uma concentração no topo substancialmente maior do que as outras fontes, e ela permanece estável no período analisado...”, ou seja, “... dados permitem assegurar que os mais ricos são resistentes à queda da desigualdade que foi observada nos levantamentos domiciliares.” Na média do período citado, os 5% mais ricos do país detiveram 44% da renda; os 1% mais ricos, cerca de 25%; e os 0,1% dos ditos *super-ricos* (cerca de 140 mil pessoas com renda média mensal de R\$ 198 mil), 11% da renda nacional. Se ao invés da média, se comparar a distribuição da renda em 2012 contra 2006, se observou um aumento da concentração: de 22,5% para 25% ou de 40% para 44% do total entre, respectivamente, os 1% ou os 5% mais ricos. A diferença a que se chegou na concentração mensurada também com base em dados tributários em relação àquela apurada apenas com pesquisas domiciliares (PNAD) girou em torno de dez pontos percentuais.

²⁵ Um caso que talvez mereça alguma releitura a partir das estatísticas fiscais é o que aponta queda global da desigualdade, não apenas no caso das rendas de trabalho, como também que as rendas de capital estariam perdendo tamanho e ficando menos concentradas. Segundo Soares (2014): “sabemos pelas contas nacionais que os salários como porcentagem do PIB estão aumentando... Se em 2004 a massa salarial era equivalente a 39,3% do PIB, em 2009... tinha subido para 43,6%. Como o rendimento do capital está de fato diminuindo como porcentagem do PIB... a pesquisa que mede um pouco melhor os rendimentos do capital (ainda imperfeita, mas melhor que a Pnad), a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF/IBGE) aponta uma queda na concentração dos rendimentos de capital... de 2003 para 2008 foi de 4,0 pontos de Gini – quase idêntica à queda de 3,7 pontos medida pela Pnad no mesmo período.” Ora, os poucos dados disponibilizados das declarações de IRPF levantam sérias dúvidas sobre esse fato, talvez até menos importe se mudou a distribuição de um rendimento que era extremamente concentrado como a dos dividendos, e mais vale questionar como não podem ter crescido e muito as rendas de capital nas pesquisas econômicas ou censitárias se, ao que tudo indica, dispararam as rendas declaradas ao imposto de renda.

²⁶ Os mesmos autores apresentam outros estudos sobre o tema em Medeiros et al (2014b) e Castro (2014)

Uma possível explicação para boa parte desse descompasso envolve a transformação aqui fundamentada, de trabalho em capital, e acaba por escapar das pesquisas tradicionais o que se passa do meio para o topo da verdadeira pirâmide de renda do país. Não por acaso que, dentre os declarantes do IRPF, há uma impressionante concentração em servidores públicos, ativos e inativos, tanto é que cerca da metade de todo o IR retido na fonte sobre o rendimento do trabalho em 2013 foi oriundo das administrações públicas (a federal mais toda a estadual e a municipal), tomando por base dados setoriais da RFB e balanços dos outros níveis de governo. E isto sem contar o imposto retido por bancos e empresas estatais. Enfim, não faltam evidências desse fenômeno, que tanto dificulta a compreensão sobre quem está no topo da pirâmide social brasileira.²⁷

Pode vir a se constituir um grave erro apostar que basta ampliar os empregos de menor qualificação e baixa renda, girando em torno do salário-mínimo, sob o argumento de que o sistema de proteção social brasileiro está baseado nos princípios de solidariedade e subsídios cruzados. Os mais ricos devem contribuir proporcionalmente mais que os mais pobres.²⁸ A quebra desse preceito debilitará ainda mais o já deficitário regime geral de previdência e, como a cobertura desse será cada vez mais concentrada na base da pirâmide de trabalhadores, a mesma pressão por benefícios crescentes do seguro-desemprego e abono salarial, já observada mesmo quando a economia crescia aceleradamente, também chegará às aposentadorias e pensões.

Há um descompasso que deveria muito preocupar a estratégia de seguridade social no país, mas o debate sobre esse problema ainda não aconteceu. Ao mesmo tempo em que o país logrou um grande sucesso ao formalizar e trazer rapidamente e em número expressivo os trabalhadores de baixa renda para dentro da pirâmide, no seu topo perdeu os de maior salário e qualificação que atuam no setor privado. No seu topo restaram, basicamente, servidores públicos e funcionários de empresas estatais e das maiores empresas privadas, sobretudo as

²⁷ Outra evidência fora do contexto fiscal pode ser extraída de recente pesquisa de cadastro (CEMPRE) pelo IBGE, indicando que as mesmas administrações respondiam, em 2011, por apenas 18,1% do total do pessoal ocupado. Ainda que os governos pagassem um salário médio (R\$ 2.478) superior em 38% à média nacional (R\$ 1.792), o fato de o peso dos governos na retenção de IR ser quase o triplo de sua proporção na geração de emprego é um indicador de que uma parcela expressiva das rendas mais elevadas do trabalho no setor privado está sendo apropriada por empresas, muitas individuais, em detrimento do salário que, como tal, está sujeito à retenção do imposto na fonte. Ver pesquisa de 2012 em: <http://bit.ly/1u93cWn>

²⁸ Não se tem dado a devida atenção aos problemas que já apareceram como no notório estado pré-falimentar em que se encontra o FAT (Fundo de Amparo ao Trabalhador), uma prévia do que eventualmente possa vir a acontecer com o regime geral de previdência social no futuro. Os contingentes são muito semelhantes – trabalhadores com carteira assinada e dos quais tendem a sair cada vez mais aqueles de maior rendimento, convertidos em firmas individuais.

multinacionais (mais por cultura do que por custo, por não ser a prática tão generalizada no exterior). Esse movimento ocorreu de forma tão ou mais acentuada que a formalização e, o mais grave, sem que tivesse sido percebido. Cada vez mais pessoas físicas viram jurídicas e saem da pirâmide. Será que um dia voltarão? A diversificação das fontes de financiamento da seguridade social promovida pela Constituição de 1988 pode ser o caminho mas exige repensar, de forma sistêmica e harmônica, a tributação da renda, dos salários e das vendas domésticas – na prática, exige uma reforma tributária abrangente e consistente.

Enfim, da terceirização de serviços para a transformação generalizada de trabalho em capital, esse é um fenômeno da economia e da sociedade moderna, mas é preciso verificar a hipótese desse fenômeno ter avançado mais no Brasil. Isso demandaria mais acesso a estatísticas tributárias, decompondo aquelas das pessoas físicas com rendas oriundas de retiradas de empresas e ganhos de capital, e ainda cruzando com informações oriundas das declarações das pessoas jurídicas, em especial daquelas sem empregados.

OBSERVAÇÕES FINAIS

A questão de renda dos ricos e muitos ricos, que tanto atraiu a atenção sobre as pesquisas de Piketty e equipe mundo afora, precisa ser bem discutida no Brasil. É fundamental que essa discussão não se limite às estatísticas do IRPF, mas que vá além, a começar pela verificação do que é ganho por outras formas que não os salários tradicionais e pela identificação do que é movimentado como empresas e, como tal, sujeito ao IRPJ. A expectativa é que a RFB possa avançar ainda mais na transparência e modernização de sua gestão²⁹ e volte a divulgar estatísticas individualizadas do IRPF, obviamente sem identificação do contribuinte, ou que o próprio órgão agrupe declarações em pequenos lotes por hierarquia de rendimentos e riqueza dos contribuintes, como já fez no passado e como fazem administrações de outros países,³⁰ até menos avançadas tecnologicamente. Curiosamente, é mais fácil preservar o sigilo fiscal no Brasil do que na maioria dos outros países, quando são publicados dados extraídos das declarações do imposto de renda (seja de pessoas físicas, seja de jurídicas) e agrupados por quartis, decis, centis e percentis. A razão é a enorme dimensão do imposto de renda no Brasil, por abranger um universo de quase três

²⁹ Barbosa (2014) defende que tal transparência até seja assegurada e regulada por lei.

³⁰ Um caso notório é o do amplo acesso aos dados do imposto de renda oferecido pela administração fazendária dos Estados Unidos, inclusive para 2013, disponível em: <http://1.usa.gov/1lnkOgg>

dezenas de milhões de pessoas físicas e quase cinco milhões de pessoas jurídicas.³¹ Outro fator decisivo e favorável à divulgação completa e tempestiva das informações respeita ao avançado grau de informatização do processo de declaração.³²

Não custa insistir que o melhor conhecimento sobre a estrutura de geração de renda e de sua distribuição e a da riqueza são elementos cruciais para aperfeiçoar o desenho da tão reclamada reforma tributária para o país. A transformação de trabalho em capital é uma questão decisiva e obrigatória para atualizar a pauta da reforma tributária. Por certo, como se comentará adiante, não há nem como sonhar com as propostas levantadas por Piketty para ampliar a tributação sobre a renda e o patrimônio em uma economia emergente e com tanta concentração de renda, riqueza e poder como a brasileira. Mas isso não significa que se deva ignorar o assunto. No mínimo, é preciso conhecer mais profundamente a situação tributária, econômica e até social no Brasil.

O Brasil é reconhecidamente um dos países com maior concentração de renda e riqueza³³ e é importante ter um diagnóstico mais realista da situação para se discutir novas e

³¹ Por mais paradoxal que seja, reunir e divulgar informações por grupos muito pequenos de contribuintes e sem permitir sua identificação torna-se uma tarefa mais fácil no Brasil do que em outros países com menores contingentes de contribuintes, inclusive a maioria das economias avançadas.

No caso do IRPF, foram entregues 26,883 milhões de declarações dentro do prazo em 2014 - vide: <http://bit.ly/1u50HEt>. Isso significa que, se ordenadas de forma decrescente, digamos que pelo rendimento total, o grupo de 10% mais ricos é formado por cerca de 2,7 milhões de declarações e o 1% mais rico por 269 mil declarações. Em um corte ainda mais específico, para se chegar aos muitos ricos, que chega a ser investigado por Piketty, o grupo do 0,1% mais rico é formado por perto de 27 mil declarações, ou o grupo do 0,01% mais rico compreende 2.688 declarações. Mesmo selecionando uma fração muito pequena do universo de declarantes do IRPF, este é tão grande no Brasil que, por si só, torna impossível sequer suspeitar quem se enquadra entre os 0,01% mais ricos da população, pois compreendem 2,7 mil indivíduos.

³² Atualmente, 100% das declarações são preenchidas em meio eletrônico, usando um programa gratuitamente cedido pelo fisco, que já testa a consistência de informações e, o principal, todas elas são enviadas pela internet (não se aceita nem mais a entrega de disquetes). A título de comparação, nos EUA ainda não se alcançou o mesmo índice de 100%, embora muito se tenha avançado nos últimos anos, e por vezes os programas não são disponibilizados ao contribuinte, que precisa comprá-los no mercado. Em que pese esse processo menos sofisticado do que o brasileiro, o seu fisco, *Internal Revenue Service (IRS)*, oferece na internet uma página que permite extrair inúmeras estatísticas tributárias, conforme o interesse do pesquisador (ver: <http://1.usa.gov/1s6vvZE>), inclusive para o IR dos indivíduos, além de publicar um anuário (*DataBook*) extremamente detalhado e atualizado de suas atividades.

³³ Em um esforço muito preliminar, é possível comparar alguns dados de concentração do Brasil vis-à-vis outros países tomando por base, respectivamente, os cálculos anteriormente mencionados, de Medeiros et.al. (2014a) e Piketty (2014). Se confirmados, é possível se concluir que o país é ainda mais concentrador de renda do que normalmente aparecia na literatura especializada.

A categoria dos 0,1% mais ricos possui em média 3,93% do total da renda dos países analisado, enquanto no Brasil essa faixa apresenta 11% do total, ou seja, 2,8 vezes mais do que a média dos países analisado.

Já a faixa de 1% dos mais ricos possuem em média 10,86% do total da renda dos países analisados, enquanto no Brasil essa faixa possui 25% da renda total, ou seja, no Brasil apresenta 2,3 vezes a média dos países. Enquanto na faixa dos 5% mais ricos os países analisados apresentam uma média de 24% da renda total, já o Brasil esse número chega a 44%, ou seja, o Brasil apresenta 1,8 vezes a média dos países analisados.

melhores alternativas para combater essa grave distorção. Fica claro que não seria aumentando a alíquota marginal do IRPF (que alcança um grupo reduzido de contribuintes), nem criando um imposto global sobre o patrimônio (em um país que mal tributa a propriedade imobiliária), ou muito menos aplicando um imposto de 80% sobre a herança, que se avançará no Brasil, pois o que pode ser solução para os outros países, nem sempre pode ser simplesmente para cá transposto. Não adianta tratar as distorções como caso de polícia e não caso de política, que exige repensar a melhor forma de organizar e estruturar o trabalho no país, inclusive o mais qualificado. Não faz sentido manter a atual sistemática em que a política para tributação dos salários está completamente dissociada do imposto sobre rendas em geral – como também não há mais como distinguir mercadorias e serviços para fins de taxaço na sociedade moderna.

Para taxar os ricos e muito ricos que agora se tornaram empresas, e não mais assalariados bem remunerados, é preciso repensar outros tributos. Pode até ser que a melhor forma de taxar esse segmento seja via regimes especiais de presunção de lucro, faturamento e valor adicionado, ou através dos regimes simplificados para micro e pequenas empresas. Calibrar melhor as alíquotas pode ser a melhor opção. A tributação sobre o patrimônio precisa ser valorizada e nem é preciso ousar com imposto sobre grandes fortunas, pois mal se consegue taxar adequadamente a propriedade ou suas transferências pelos caminhos mais tradicionais.³⁴ Diante da ampla predominância da tributação indireta no país e considerando, realisticamente, que este quadro permanecerá inalterado por um bom tempo, tributar o consumo de forma mais seletiva pode ser a medida mais importante para melhorar a equidade.

Enfim, a esperança é que, inspirado pelo enorme sucesso do livro de Piketty, o Brasil se disponha a melhor conhecer os nossos muitos ricos, que devem concentrar proporcionalmente mais renda e riqueza que seus congêneres norte-americanos e europeus. Como já foi dito, para replicar a mesma pesquisa, a RFB, das mais bem informatizadas no mundo, poderia finalmente disponibilizar dados individualizados do imposto de renda, obviamente sem

É importante destacar que o Brasil é o país que lidera o ranking em todas as categorias, seguido por Estados Unidos com 7,81% do total da renda (na faixa dos 0,1% mais ricos), Colômbia com 20,26% do total da renda (na faixa dos 1% mais ricos) e África do Sul com 38,9% do total da renda (na faixa dos 5% mais ricos).

Vale mencionar que, para a média dos países, foram utilizados 21 países os 5% mais ricos, 23 países para os 1% mais ricos e 18 países para o grupo dos 0,1% mais ricos.

³⁴ O imposto territorial rural (ITR) continua sendo um tributo insignificante em um país de tais dimensões, o predial urbano (IPTU) arrecada menos que o sobre propriedade de veículos (IPVA) em 94% das cidades e até mesmo menos que sobre a transmissão de imóveis (ITBI) em mais de 40%, e o imposto sobre herança e doação ainda tem um enorme espaço fiscal.

quebrar o sigilo, como nos países mais liberais. Isto permitiria mensurar com mais precisão a distribuição da renda e da riqueza no País.³⁵ Se nos países mais desenvolvidos foi preciso recorrer ao fisco para calcular mais corretamente quanto ganham e possuem os muito ricos, o que dizer do Brasil, onde até a classe média participa dessa crescente e impetuosa transfiguração de trabalho em capital?

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto R (2013). “A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro.” Wilson Center, Washington, Setembro 2013. Disponível em: <http://bit.ly/1pLGV3Q>

_____ (2014). “IRPF e Desigualdade em Debate no Brasil”. *Texto de Discussão 42*. IBRE/FGV, Rio de Janeiro, Agosto de 2014. Disponível em <http://bit.ly/1xatQFa>

_____ e PINTO, Vilma (2014). “Composição da Desoneração (Completa) da Folha de Salários”. *Texto para Discussão 41*. IBRE/FGV, Rio de Janeiro, Julho de 2014. Disponível em: <http://bit.ly/Z987OY>

ALMEIDA, Aloísio F.; WASILESKI, Luis Fernando (2005). *Tributação da Pessoa Jurídica*. In: 2º Seminário de Política Tributária (Apresentação). RFB, Brasília, Junho 2005. Disponível em: <http://bit.ly/1q8wMvi>

ALVAREDO, Facundo; ATKINSON, Anthony B.; PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel (2013). "The Top 1 Percent in International and Historical Perspective," *Journal of Economic Perspectives*, American Economic Association, vol. 27(3), pages 3-20, Summer 2013. Disponível em: <http://bit.ly/1lAnF4q>

ALVAREDO, Facundo; GASPARINI, Leonardo (2013). “Recent Trends in Inequality and Poverty in Developing Countries”. *Texto para Discussão 151*, ISSN 1853-0168, November 2013. Disponível em: <http://bit.ly/RFOBoM>

BARBOSA, Nelson (2014). “Uma Proposta de transparência tributária.” *Brasil Debate*, Agosto, 2014. Disponível em: <http://bit.ly/1vfvrYe>

BARROS, Ricardo (2014). “Taxar mais os ricos não é essencial para reduzir desigualdade hoje, diz ‘pai’ do Bolsa Família”. *Entrevista. BBC Brasil*, 27/05/2014. Disponível em: <http://bbc.in/1p936g3>

CÁRDENAS, Mauricio (2012). *Reforma tributaria 2012. Exponencia*. Ministerio de Hacienda de Colombia.

CASTRO, Fábio Avila de. (2014). “Imposto de Renda de Pessoa Física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição.”. Dissertação de Mestrado –

³⁵ Um roteiro ou experiência que poderia interessar seria o relatado por Fairfield e Jorratt (2014).

Universidade de Brasília, Departamento de Economia, Brasília, 2014. Disponível em: <http://bit.ly/1FsZFYtDIEESE/CUT> (2011). *Terceirização e Desenvolvimento, uma conta que não fecha*. DIEESE/CUT, São Paulo, Setembro 2011. Disponível em: <http://bit.ly/VKM4MI>

FAIRFIELD, Tasha; JORRATT, Michel (2014). “Top Income Shares, Business Profits, and Effective Tax Rates in Contemporary Chile”. *Working Paper 17*. labor ICTD- International Centre for Tax and Development, January 2014. Disponível em: <http://bit.ly/1qccL7m>

GAIGER, F; REZENDE, F; AFONSO, José Roberto R; FERREIRA, J (2013). “Fiscal Equity: Distributional Impacts of Taxation and Social Spending in Brazil”. *Working Paper 115*. Brasília, International Policy Center for Inclusive Growth, October 2013. Disponível em: <http://bit.ly/16JXWxn>

HIGGINS, S; LUSTIG, N; RUBLE, W; SMEEDING, T (2013). “Comparing The Incidence of Taxes and Social Spending in Brazil and the United States”, *ECINE Working Paper Series 316*. Novembro de 2013, Disponível em: <http://bit.ly/1xauTF4>

KPMG INTERNATIONAL (2012). *KPMG’s Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2012*. October 2012. Disponível em: <http://bit.ly/Z94Q2d>

MEDEIROS, Marcelo (2004). “As Fontes de Rendimentos dos Ricos no Brasil”. *Texto para Discussão 1014*. Brasília, IPEA, Março. Disponível em: <http://bit.ly/1xavZQZ>

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro (2013). “Gasto Público, Tributos e Desigualdade de Renda no Brasil”, *Texto para Discussão n.º 1844*. Brasília, IPEA, Junho 2014. Disponível em: <http://bit.ly/1IHNCmp>

MEDEIROS, M; SOUZA, P; CASTRO, F (2014a). “O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares”, *mimeo*. SSRN, August. Disponível em: <http://bit.ly/1xawDOG>

_____ (2014b) “A Estabilidade da Desigualdade de Renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do Imposto de Renda e Pesquisas Domiciliares.”. *Cienc Saude Coletiva*, no prelo (2014). Disponível em: <http://bit.ly/1HGyuNS>

MENDES, Marcos (2014). “Inequality, democracy and growth in Brazil - A country at the crossroads of economic development.”. Academic Press, Novembro, 2014. Disponível em: <http://bit.ly/1y2IIFq>

NERI, Marcelo (2014a). *Desigualdade do capital em queda*, Folha de São Paulo, edição de 26/06/2014. Disponível em <http://bit.ly/1xavvuf>

_____ (2014b). *Desigualdade, a foto e o filme*, Folha de São Paulo, edição de 07/07/2014. Disponível em <http://bit.ly/1xavG8V>

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando S.; MELLO, Gisela Vaz. *Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) - Redistribuição da Carga Tributária e Elasticidades. Texto para Discussão 451*. Brasília, IPEA, dezembro de 1996. Disponível em: <http://bit.ly/1nx716K>.

PIKETTY, Thomas. *Capital in the 21st century*. Harvard University Press, 669p, 2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SRF/MF). *Estudos e Estatísticas*. Disponível em: <http://bit.ly/1iH1HrP>.

REZENDE, Fernando Antônio (1974). *O imposto sobre a renda e a justiça fiscal*. 114 p. IPEA/INPES, Rio de Janeiro, 1974.

RODRIGUES, Jefferson José (2005). *O Imposto de Renda das Pessoas Físicas*. In.: 2º Seminário de Política Tributária (Apresentação). RFB, Brasília, Junho 2005. Disponível em: <http://bit.ly/1q8CJbF>.

ROSSI, Clovis (2014). *Desigualdade trava a economia?*, Folha de São Paulo, edição de 10/08/2014. Disponível em: <http://bit.ly/1xav1Ey>

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. (2001) “Considerações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil”. *Texto para Discussão 14*, Brasília, SRF/MF, Setembro 2001. Disponível em: <http://bit.ly/1nx5YUw>

SOARES, Sergei. (2014) *Um país mais igualitário, sim*. Folha de S.Paulo, edição 15/6/2014 – Disponível em: <http://bit.ly/1uysMnI>

SOARES, Sergei; SILVEIRA, Fernando Gaiger ; SANTOS, Claudio Hamilton; VAZ, Fábio Monteiro; SOUZA, André Luis. (2009). “*O Potencial Distributivo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)*”. *Texto para Discussão 1433*, Rio de Janeiro, IPEA, novembro de 2009. Disponível em: <http://bit.ly/1nx7lCK>.

SOUZA, Pedro H. G. F.;MEDEIROS, Marcelo; CASTRO, Fabio Avila. (2014). “*Top Incomes in Brazil: Preliminary Results*”. (October 23, 2014). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2511314> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2511314> ’

TANZI, Vitor. (2014), “*Taxation and Equitable Economic Development: A Historical Note*” Paper prepared for presentation at the Fedesarrollo and Woodrow Wilson Center’s Conference on “*Hacia una Nueva Reforma Tributaria*,” Bogotá, Colombia, 28 August 2014. Available at Wilson Center: <http://bit.ly/1ycVBtX>

_____ (1972). “*Redistributing Income Through the Budget in Latin America*”. Paper presented at a Conference on Equity and Income Distributing in Latin America, Georgetown University, November 17, 1972. Available; <http://bit.ly/121hnFw>

UHY (2014). “Employers now pay average employment costs worth nearly 25% of employees’ salaries”. *Article*. London, s/d. Disponível em: <http://bit.ly/1vKyaZS>

REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS

THE IMPORT TAX MATRIX-RULE OF INCIDENCE

Paulo de Barros Carvalho

Professor Titular de Dir. Tributário da PUC/SP e da USP. Membro da Academia Brasileira de Filosofia

RESUMO: O artigo adota a formulação da regra-matriz de incidência, modelo teórico estreado na uniformidade sintática do direito positivo, segundo o qual todas as normas jurídicas possuem a mesma estrutura formal e se diferenciam apenas quanto às suas dimensões pragmática e semântica. No patamar das normas constitucionais, localiza-se a competência tributária, que corresponde à autorização para as pessoas políticas de direito interno legislarem sobre tributos. Em relação aos não-vinculados, entre os quais se enquadra o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, a atribuição de competência comporta a minuciosa previsão de todos os caracteres qualificadores da feição jurídica desta imposição e, por conseguinte, determina o preenchimento das variáveis componentes da sua regra-matriz de incidência. Ademais, a criação desse imposto pode perseguir um vasto acervo de objetivos. Escopos de índole social, política e econômica – mais amplos que aquele de simplesmente obter recursos financeiros para os cofres públicos – podem orientar a formulação legislativa. Nada obstante, esse múltiplo caráter teleológico não importa a submissão a um regime jurídico especial. O estabelecimento do imposto deve, pelo contrário, sujeitar-se ao cumprimento da moldura constitucional composta pelos limites da competência impositiva e dos preceitos superiores, só comportando algumas poucas adaptações previstas pelo próprio Diploma Súpero, como a não submissão à anterioridade e à noventena. Nessa linha, a fixação da alíquota, em regra submetida ao ditame da estrita legalidade, é facultada ao Poder Executivo. Todavia, o exercício da atribuição deve ser direto pelo Presidente, sendo-lhe vedado delegar a autoridades inferiores.

Palavras-chave: Regra-Matriz de Incidência. Imposto de Importação. Princípio da Legalidade.

ABSTRACT: The Article presents the matrix-rule of incidence; theoretical model based on the syntactic uniformity of positive law. According to this theory, all the rules of law have the same formal structure and differ only as to its pragmatic and semantic dimensions. The competence for taxation is located at the constitutional level, by means that the authorization for the government to legislate on taxes. For non-linked taxes, among which fits the import tax, conferring jurisdiction includes the detailed forecast of all qualifiers characters of obligation legal feature and, therefore, determines the filling of variable of its matrix-rule of incidence. In addition, the creation of that duty can pursue innumerable purposes. Social, political and economic scopes - broader than that of simply raising funds for the government - can guide the legislative drafting. Nonetheless, this multiple teleological character does not result in submission to a special regime of law. The introduction of the tax should subject to the fulfillment of the constitutional framework composed by competence of taxation limits and higher precepts, only having a few adjustments provided for the Federal Constitution, as the non-submission on principle of anteriority. In that perspective, referring to the strict legality, Executive Power provides the tax rate setting. However, the President shall exercise this attribution directly, being prohibited to him delegate to minor authorities.

Keywords: Matrix-Rule of Incidence. Import Tax. Principle of Legality.

1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Norma jurídica, no sentido estrito, é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico, com o sentido completo. Isso porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: “*pague a quantia de x reais*”. Adviriam, desde logo, algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. Em simbolismo lógico represento assim: **D[F→(S’RS’)]**, que interpreto: *deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S’ e S’*.

Diante do princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, não pode ser outra a conclusão senão aquela segundo a qual as normas jurídicas tributárias ostentam a mesma estrutura formal de todas as entidades do conjunto, diferenciando-se apenas nas instâncias semântica e pragmática. Caracterizam-se por incidir em determinada região do social, marcada por acontecimentos economicamente apreciáveis que são atrelados a condutas obrigatórias da parte dos administrados, e que consistem em prestações pecuniárias em favor do Estado-Administração. Todavia, se o esquema lógico ou sintático permanece estável, em toda a extensão do sistema, outro tanto não ocorre no plano semântico.

Convém assinalar que, no domínio das chamadas “normas tributárias”, nem todas as unidades dizem, propriamente, com o fenômeno da percussão impositiva. Várias estipulam diretrizes gerais ou fixam providências administrativas para imprimir operatividade a tal pretensão. São poucas, individualizadas e especialíssimas as que definem a incidência tributária, conotando eventos de possível ocorrência e prescrevendo os elementos da obrigação de pagar. Para uma aproximação mais breve, como expediente didático, pode até afirmar-se que existe somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas regras de caráter funcional. É firmado nessa base empírica que passo a designar “norma tributária em sentido estrito” àquela que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação. E

esta, exatamente por instituir o âmbito de incidência do tributo, é também denominada “norma-padrão” ou “regra-matriz de incidência tributária”.

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; bem como desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados referenciais nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico estrutural da proposição normativa:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a conseqüência. “[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa, em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fáctica; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; e “.” é o conectivo conjuntor; “→” é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e “[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]” é o conseqüente normativo, onde “Cp” é o critério pessoal; “Sa” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é a alíquota.

2 A RÍGIDA REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS

Competência, com as acepções encontradas no direito positivo, na jurisprudência e na doutrina, é termo específico do vocabulário técnico-jurídico. Quando empregado na Constituição para autorizar as pessoas políticas de direito constitucional interno a legislarem sobre matéria tributária, falamos em “competência tributária”. Trata-se de especificação da competência legislativa, posta como aptidão de que são dotadas aquelas pessoas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo e que se opera pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. Apesar de a locução experimentar outras tantas acepções, na própria simbologia do direito tributário brasileiro, focalizarei esse modo de emprego da palavra, circunscrito à atividade de legislar sobre o assunto, em termos pioneiros na sistemática positiva.

No plexo de faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu figura aquela de editar normas disciplinadoras do segmento das imposições tributárias, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até as que disponham a propósito de imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e tornando possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo. A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

Trata-se de tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional. A Constituição da República é extremamente analítica, relacionando as hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público, por intermédio dos respectivos poderes legislativos, estão habilitadas à instituição de tributos. No que diz respeito aos não-vinculados (de acordo com a classificação de Geraldo Ataliba), os elementos relevantes para sua fisionomia jurídica encontram-se estipulados no sistema constitucional tributário brasileiro de modo minucioso, dado que as situações susceptíveis de integrarem o critério material dos impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios foram previstas, respectivamente,

nos arts. 153, 155 e 156, remanescendo aberta apenas a faixa de competência tributária da União, em face da possibilidade residual estabelecida no art. 154, I, do Texto Supremo.

Nesses termos, observa-se quão rígido é o sistema constitucional tributário brasileiro, não podendo esse fato ser ignorado pelo legislador (em sentido amplo) infraconstitucional. Por esse motivo, a União, ao instituir os impostos cuja competência lhe foi atribuída pelo art. 153 da Carta Magna, deve ater-se aos limites ali estabelecidos. Assim, ao criar o tributo previsto no inciso I do referido dispositivo, deve o legislador eleger como fatos tributáveis somente os que se enquadrarem no conceito de “importação de produtos estrangeiros”, indicando os correspondentes elementos de tempo e de espaço.

Com fulcro nessas premissas, é possível preencher o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente previsto e identificando o arquétipo constitucional do imposto de importação. “Importar”, em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro país para dentro do território brasileiro, com o objetivo de permanência. Tal situação somente se concretiza quando presente uma *operação jurídica* subjacente, não sendo fato jurídico tributário do referido imposto a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros em nosso território. O critério material desse tributo é “importar produtos estrangeiros”, ou seja, “realizar operações de importação de produtos do exterior”, sendo a entrada no território brasileiro, pelo desembaraço aduaneiro, a delimitação de tempo em que se considera ocorrido aquele fato nuclear.

A partir de tais considerações, podemos construir a seguinte regra-matriz de incidência:

Hipótese:

- **critério material:** importar produtos estrangeiros;
- **critério espacial:** território aduaneiro;
- **critério temporal:** momento do desembaraço aduaneiro.

Consequência:

- **critério pessoal:** *sujeito ativo:* União; *sujeito passivo:* importador;

▪ **critério quantitativo:** *base de cálculo:* valor da operação de importação;
alíquota: aquela prevista na legislação do imposto.

Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência tributária é fórmula simplificadora, reduzindo drasticamente as dificuldades do feixe de enunciados constitutivos da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações suscitadas pela leitura do texto, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos comportados pela regra-matriz. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os traços essenciais da hipótese, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente outorgada. O emprego desse esquema normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando elucidar questões jurídicas mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o Texto Constitucional.

3 FUNÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

É satisfatório meditar no asserto de que a relação jurídica é a única fórmula com a virtude de suscitar direitos e deveres correlatos, bem como na premissa de que o direito persegue suas finalidades de disciplina do comportamento do homem, em sociedade, pelo manejo incessante e sistemático desse instrumento, para aquilatarmos a supina relevância do conhecimento preciso daquele instante em que, por instaurar-se um liame abstrato entre pessoas, surgirão direitos e obrigações. E sobressai o enorme interesse pela procura dessa realidade temporal, na medida em que atinamos que as pretensões impositivas do Estado, na esfera do Direito Tributário, atingem duas prerrogativas fundamentais do cidadão, quais sejam os direitos de propriedade e de liberdade. Instalado o vínculo, ver-se-á o sujeito passivo tolhido na sua liberdade, jungindo-se ao cumprimento de certa prestação, e, bem assim, ameaçado em seu patrimônio, porque a exigência fiscal se arma ao escopo de obter nele uma parcela pecuniária. Idêntico interesse toca ao sujeito ativo, que tem, naquele momento, a assunção de seus direitos às chamadas receitas derivadas ou coativas, com que provê o bem comum que a sociedade anela.

Sobrepensados esses aspectos, desponta a natural necessidade de que a norma tributária revele o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações.

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fenômeno fáctico descrito, desencadeando o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto, consistente no pagamento de certa prestação pecuniária.

3.1. Vigência e aplicação das normas jurídicas

Não devemos confundir vigência e aplicação das normas jurídicas. Norma vigente pode não ser aplicada, ao mesmo tempo em que nos deparamos com a aplicação de regras que já perderam seu vigor para o futuro. Exemplo da última situação, temos na figura do ato jurídico do lançamento, em que, por vezes, o agente competente declara a ocorrência de um evento pretérito, aplicando-lhe a legislação que o regulava, muito embora a lei invocada tenha sido revogada, perdendo a vigência futura. Nessa hipótese, tais normas passarão a ter apenas vigor sobre acontecimentos anteriores à sua revogação, não podendo, portanto, alcançar fatos novos que porventura ocorram. Nada obstante, continuam válidas no sistema, para aplicação a sucessos passados, sobre os quais concentrarão o inteiro teor de sua vigência.

A aplicação das normas jurídicas tem íntima ligação com a eficácia social, porque a inaplicabilidade reiterada de disposições normativas representa a inoperância de suscitar as relações de direito que o legislador associou à concretização dos fatos descritos, equivalendo à ausência de efetividade para regular as condutas interpessoais. Nessa perspectiva é cabível até falar-se na aplicação como algo que se põe entre a vigência e a eficácia jurídica, técnica e social, uma vez que, vigente a norma, é de ser aplicada, e com a aplicação surdem à luz os efeitos que a ordem jurídica previu. Operando-se a inaplicação, contudo, não se promove a alteração do mundo social que o legislador prescreveu, e dizemos que a regra se mostrou socialmente ineficaz, ao menos no que se refere àquele caso concreto.

Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraído de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até

as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito.

A aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, *mediante o emprego de linguagem competente*, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no conseqüente das mesmas regras). Isso significa equiparar, em tudo e por tudo, *aplicação a incidência*, de tal modo que aplicar u'a norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada. E saliente-se, neste passo, que utilizo "*linguagem competente*" como aquela exigida, coercitivamente, pelo direito posto.

É no ápice da aplicação que aparece o homem, atuando por meio dos órgãos singulares ou coletivos, na sua integridade psicofísica, com seus valores éticos, com seus ideais políticos, sociais, religiosos, fazendo a seleção entre as interpretações possíveis, estimando-as axiologicamente, para eleger uma entre outras, expedindo então a nova regra jurídica. É por isso que se diz, com acerto, que a escolha que o aplicador faz, entre as várias possibilidades interpretativas, é um ato de decisão política. Mas esse ato não ingressa na literalidade do texto normativo. Aquilo que se introduz é o comando de vontade objetivado pelo ato, o que afasta das cogitações científicas, no primeiro momento, a índole política manifestada na eleição do esquema hermenêutico. E o cientista, ao descrever o ordenamento positivo, inicialmente coloca entre parênteses o ato, prescindindo de suas colorações éticas, políticas, sociais e religiosas, ficando tão-somente com a descrição objetiva da regra editada, para resgatar então aqueles aspectos que estiveram presentes no processo de enunciação da norma. Com isso, pretenderá chegar à plenitude construtiva do trajeto de interpretação.

A aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, ali onde as normas se sucedem, gradativamente, tendo sempre no homem, como expressão da comunidade social, seu elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas.

3.2. Relevância do elemento temporal para configurar o fato jurídico tributário e para determinar a legislação aplicável

Quero renovar a ingente necessidade dos indicadores de tempo e espaço, em termos absolutamente determinados, para que se configure o enunciado factual. Como condições *a priori* da sensibilidade (Kant), o conhecimento não se perfaz sem a presença desses dois elementos. E já sabemos que os enunciados conotativos das normas gerais e abstratas fazem

menção às coordenadas espaço-temporais. Todavia, nesses antecedentes normativos a referência é vaga, compondo-se de meras possibilidades temporo-espaciais, sem qualquer determinação efetiva. Somente com o advento do fato, com a produção do enunciado protocolar denotativo, irão aparecer as indicações precisas de um ponto no espaço social e de uma unidade na seqüência cronológica.

A questão, contudo, não é tão simples. Convém separar, com bastante nitidez, o trato de tempo em que o fato se constitui e o lugar do espaço em que é produzido, das referências temporais e espaciais contidas na fórmula enunciativa. Falamos, por isso, em tempo e lugar *do fato* e em tempo e lugar *no fato*. Examinemos o fator tempo.

O tempo *do fato* é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. Tratando-se de fato jurídico tributário, é o tempo em que o expediente próprio, realizado por quem detiver a competência e na conformidade do procedimento previsto em lei, for tido por ato jurídico válido. Quando por sentença, no momento em que, tendo sido prolatada, as partes forem intimadas de seu inteiro teor, pressupondo-se também um juiz competente e a subordinação do processo aos critérios estabelecidos pelo sistema. E, assim por diante, seja qual for o veículo que introduzir o enunciado no ordenamento, no preciso instante em que o expediente considerar-se juridicamente válido. O surgimento do fato, em tais situações, irá coincidir com o aperfeiçoamento jurídico do enunciado. Configurado juridicamente, eis o fato passando a compor o *plano da facticidade do direito*, o que significa fazer nascer direitos e deveres correlatos.

Algo diverso, porém, é o tempo *no fato*, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta de um evento. Quando se diz que, no dia 1º de janeiro de 2003, realizou-se o fato de alguém ser proprietário de bem imóvel, em certa localidade do Município de São Paulo, o fragmento de linguagem constitui um fato sobre o qual incide o IPTU. Se atribuirmos a data de 18 de maio, do mesmo ano, para que se tenha o relato acima como integrante do ato de lançamento tributário, celebrado por agente competente da Fazenda Pública e devidamente notificado ao sujeito passivo, será fácil perceber que 18 de maio é o *tempo do fato*, vale dizer, a unidade temporal em que o fato se

configurou, ao passo que 1º de janeiro é o *tempo no fato*, quer significar, a marca de tempo a que se refere o enunciado fáctico.

A dualidade de marcos temporais é sobremaneira fecunda. Além de assinalar, com clareza e segurança, os critérios de aplicação da legislação correspondente, indica os efeitos constitutivos e declaratórios que o fato apresenta. Se não, vejamos: como ficou assentado, o *tempo do fato* vai ser o ponto de referência para a aplicação do direito positivo, no que toca à sua feitura como enunciado, disciplinando todos os procedimentos relativos à configuração factual, incluindo-se a própria competência do agente da Administração, ou do particular, para instituí-lo. Os atos relativos à estruturação formal do enunciado jurídico serão governados pela legislação que estiver em vigor no momento da sua realização, isto é, no átimo em que for produzido prescritivamente, o que significa reconhecer, na unidade de tempo em que a norma individual e concreta do lançamento ou aquela expedida pelo particular nos termos da autorização legal, ingressarem no sistema do direito posto. Seus efeitos serão, evidentemente, *constitutivos*: sem ele (ato de produção da norma) e antes dele, o fato inexistia; não está constituído. E, a partir dele, sujeitos de direito terão acrescidos seus patrimônios jurídicos, com novos direitos subjetivos, enquanto outros serão gravados com deveres correlatos àqueles direitos.

Por outro lado, vamos encontrar o *tempo no fato* obviamente depois de composto o enunciado prescritivo, ao entrarmos em contacto com o texto do ordenamento em vigor. Analisando sua redação, perceberemos que menciona um acontecimento necessariamente pretérito. Essa menção é o *tempo no fato*, supinamente importante, na medida em que assinala os *efeitos declaratórios* do enunciado factual. A legislação aplicável será a vigente *na data a que o fato se refere*, isto é, na data do evento.

Fique patente que os dois tempos, por próximos que se apresentem, jamais coincidirão, uma vez que o *tempo no fato* será sempre passado. É o que ocorre no imposto de importação,

cuja regra-matriz de incidência elege como critério temporal a entrada do produto estrangeiro no território nacional, verificada no exato instante do desembarço aduaneiro¹.

Em todo caso, a análise detida dos elementos temporais é que vai decidir a respeito da interpretação dos efeitos jurídicos do fato. As regras de direito material serão as atinentes ao que está contido na redação fáctica (*tempo no fato*). Já as regras de direito formal, relativas à competência para a criação da norma individual e, bem assim, a todos os atos que integram os procedimentos de fiscalização e arrecadação dos tributos, corresponderão aos elementos temporais em que opera a expedição da norma individual e concreta (*tempo do fato*).

4 CARÁTER EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS

Os signos *fiscalidade* e *extrafiscalidade* são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes. Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*. Alguns exemplos esclarecerão bem o

¹ Exceto na hipótese de mercadoria despachada para consumo, em que, nos termos do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, “considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44”.

assunto. A lei do imposto territorial rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, a finalidades de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. A legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, tal o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país. Em outras passagens, na composição de sua base de cálculo, seja entre as deduções ou entre os abatimentos da renda bruta, insere medidas que caracterizam, com nitidez, a *extrafiscalidade*. Quanto ao IPI, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153, § 3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos. Os chamados *tributos aduaneiros* — impostos de importação e de exportação — têm apresentado relevantíssimas utilidades na tomada de iniciativas diretoras da política econômica.

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

Consistindo a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo, realizada mediante adequação de alguns princípios constitucionais.

4.1. Princípio da estrita legalidade

Sabemos da existência genérica do princípio da legalidade, acolhido no mandamento do art. 5º, II, da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota da redação do art. 150, I: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

A lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no plano federal, que no estadual e no municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributária. E estabelecer um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica. Diríamos, em linguagem técnica, que criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da hipótese — material, espacial e temporal — sobre os critérios da consequência — pessoal (sujeitos ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição confere ao

Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-matriz de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável.

No que diz respeito ao imposto sobre importação de produtos estrangeiros, a Constituição, veiculando “aparente” exceção ao primado da legalidade, faculta ao Poder Executivo “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”, alterar suas alíquotas (§ 1º do art. 153). Digo tratar-se de exceção apenas aparente porque, em última instância, é a lei em sentido estrito que há de fixar os limites máximos e mínimos, assim como as condições a serem observadas pelo Executivo ao introduzir modificações nesse elemento do critério quantitativo da norma-padrão.

Lembremo-nos de que, segundo expressa determinação constitucional (art. 76), “o Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado”. Por via de consequência, apenas o chefe do Estado e do Governo está habilitado para expedir regras concernentes ao imposto de importação, nos exatos termos do art. 153, § 1º, do Texto Maior.

A propósito, a Constituição (art. 84, IV) é categórica ao outorgar competência privativa ao Presidente da República para “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. Essa faculdade é conferida exclusivamente ao Presidente da República, não lhe sendo lícito transferir tal atribuição aos seus subordinados.

Os Ministros de Estado, por sua vez, têm sua competência delimitada pelo art. 87 do Texto Constitucional, a eles incumbindo, no âmbito normativo, “expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos” (art. 87, II). A aptidão legislativa (em sentido amplo) dos Ministros de Estados restringe-se à criação de regras jurídicas de nível secundário, viabilizando o funcionamento da Administração. Não podem, em hipótese alguma, exarar instrumentos de caráter primário, dirigindo-se aos particulares e criando-lhes obrigações. Logo, inadmissível é o uso de tais veículos para alterar alíquotas.

4.2. Princípio da anterioridade

Ainda remanesce o hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, o que, a bem do rigor, substancia erro vitando. Aquele primeiro (anualidade) não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária. Para tanto, é suficiente que o diploma legislativo seja publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada.

Continua válida no sistema a prescrição do art. 165, §§ 5º e 8º, que determina a obrigatoriedade da inclusão de todas as receitas no orçamento anual. Sua inobservância, todavia, não mais inibe a possibilidade de exigência do gravame desde que se obedeça à anterioridade fixada no art. 150, III, b: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... III - cobrar tributos:... b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”*.

Segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito.

Excetuam-se dessa regra, porém, as situações expressamente indicadas no Texto Constitucional, em seu art. 150, § 1º (II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário), além do empréstimo compulsório criado nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I). Diversa também é a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, arroladas pelo art. 195 da Constituição da República, as quais podem ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro.

4.3. Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena

A anterioridade, sobre a qual acabamos de discorrer, objetiva implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. A experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro. Essa a razão pela qual o constituinte

derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea *c* ao inciso III do art. 150 da Constituição, prescrevendo ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “*cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b*”.

Trata-se de requisito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente. Um tributo recém-instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento, ficando excepcionados desta última exigência os impostos previstos no art. 153, I, II, III e V, da Carta Magna (II, IE, IR e IOF), os impostos extraordinários (art. 154, II), os empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I), bem como a fixação das bases de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I).

Diante das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional, podemos afirmar a existência de quatro regimes para a vigência das leis que instituem ou aumentam tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena, bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) tratando-se de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.

5 CONCLUSÃO

Quando se promove o isolamento de um sistema de normas e, dentro dele, de um subsistema qualquer, seja para simplesmente nominá-lo ou para desse objeto nos aproximar com ânimo cognoscente, a estratégia é circunscrever o conjunto de suas “regras necessárias”, vale dizer, aquelas que na terminologia de Gregório Robles são chamadas “ônticas” e também

as “procedimentais”. Alguns setores do direito são mais férteis em disposições dessa natureza, como sucede com o âmbito da chamada “legislação aduaneira”, onde é copioso o número de prescrições de caráter técnico. A prática de ações jurídicas, nesse domínio, requer procedimentos específicos, muitas vezes complexos e conhecidos apenas por iniciados.

A contingencialidade dos tributos aduaneiros, que se querem sempre instrumentos rápidos, objetivos, porém maleáveis, prontos para assumir configurações diversas diante dos mutantes interesses econômicos e políticos que entram em jogo no concerto das nações, sugere *corpus* de legislação com traços bem característicos, diferentes das modalidades convencionais de tributação. É sabido que os vários tributos, e não só os aduaneiros, operam debaixo de diretrizes comuns, podendo ser reconhecidos a despeito das condicionantes de espaço e de tempo em que utilizados. Porém, o assim falado grupo das exações sobre o comércio exterior forma segmento distinto, com valores até certo ponto diversos das estimativas gerais do sistema tributário e que se foram depositando, gradativamente, na história da convivência entre os povos civilizados.

A integração econômica entre os países passou a ser pressuposto da competitividade internacional, trazendo à sirga a mobilização dos capitais de investimento, canalizados aos diferentes setores produtivos, ao passo que os tributos, cumprindo, antes de mais nada, função extrafiscal, se transformaram no mais poderoso instrumento regulador desse intensivo relacionamento. Daí o tratamento diferenciado conferido ao imposto de importação, possibilitando ao Poder Executivo alterar suas alíquotas, desde que observados os limites fixados em lei, e permitindo, mediante exceção aos princípios da anterioridade e da noventena, a imediata aplicação do preceito legislativo alterado. Tudo para viabilizar o exercício do poder regulatório da política econômica, mediante ingerências de caráter extrafiscal no imposto incidente sobre a importação de produtos estrangeiros.

A REPRESSÃO AO DESCAMINHO E OS PARÂMETROS DA INSIGNIFICÂNCIA PENAL

REPRESSION OF THE CRIME AGAINST THE IMPORT DUTIES AND PARAMETERS OF CRIMINAL LAW INSIGNIFICANCE

Leandro Paulsen

Desembargador Federal do TRF4. Professor de Direito Tributário da PUCRS. Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte pela Universidade de Salamanca – USAL/Espanha

Leonardo Ventimiglia Xavier

Chefe de Gabinete no TRF4. Especialista em Processo Civil pela Universidade Anhanguera. Bacharel laureado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

RESUMO: Na primeira parte deste artigo, vamos apresentar o crime de descaminho e verificar a desnecessidade do lançamento para a caracterização deste crime e para a respectiva persecução penal. A segunda parte será dedicada ao estudo da insignificância do direito penal. Definiremos o que se costuma considerar como conduta insignificante e quais os critérios que vêm sendo utilizados para a verificação da insignificância em matéria de descaminho. Também procuraremos demonstrar que são incompatíveis com a insignificância a prática de fraude e a habitualidade delitiva.

Palavras chave: Descaminho. Crime. Direito Penal.

ABSTRACT: In the first part of this paper, we will present the crime against the import duties, and verify that it is unnecessary to formalize those duties in order to characterize such action as a crime and start its criminal prosecution. The second part will be devoted to the study of criminal law insignificance. We will define what is usually regarded as insignificant conduct and what criteria have been used to characterize insignificance on the crime against the import duties. We will also try to demonstrate that the practice of fraud and the recidivism are incompatible with the insignificance.

Keywords: Crime against the import duties. Crime. Criminal law

INTRODUÇÃO

O pagamento de tributos constitui muito mais do que o simples cumprimento de obrigações legais. Assume um caráter político enquanto enfeixa responsabilidade inerente à cidadania. Referido por alguns como o preço dos nossos direitos, por outros como o que se paga para viver numa sociedade civilizada, certo é que o tributo é essencial à manutenção do Estado, assumindo a dimensão de dever fundamental que se concretiza com atenção à

capacidade contributiva de cada pessoa e mediante deliberação dos nossos representantes no parlamento.

A busca da igualdade não apenas na lei tributária, mas na sua aplicação, exige que sejam desenvolvidos mecanismos com vista à eficiente arrecadação dos tributos, à prevenção ao inadimplemento e à repressão das infrações fiscais.

Ao ilícito tributário praticado por contribuintes ou mesmo por terceiros chamados a colaborar com o Fisco, correspondem diversas conseqüências jurídicas, a maioria das quais ao modo de penalidades administrativo-tributárias de caráter pecuniário: as multas. Variam essas conforme a gravidade da infração, podendo ser meramente moratórias, comuns ou qualificadas. Por vez, em face da elevada reprovabilidade e do diferenciado potencial lesivo da conduta, opta o legislador por caracterizá-la também como crime, cominando pena privativa de liberdade.

É bastante reprovável e especialmente danosa a conduta de internalizar produtos em território nacional sem o pagamento dos tributos que equalizam o preço dos importados relativamente ao dos produtos nacionais e que também cumprem a função extrafiscal de estímulo ou inibição da importação dos diversos bens com vista à realização de políticas econômica ou cambial. Essa conduta é criminalizada a título de descaminho.

Tendo em conta novidades legislativas e o aumento das controvérsias acerca do descaminho nos tribunais, com destaque para o alargamento da aplicação da insignificância em matéria de descaminho, faremos uma breve exposição do tema.

Estudaremos, especificamente, o crime de descaminho na importação, ou seja, a criminalização da conduta de iludir, total ou parcialmente, o pagamento dos tributos devidos na entrada de mercadorias no país.

Na primeira parte deste artigo, procuraremos expor como se situa o descaminho frente aos crimes contra a ordem tributária e, também, em face dos demais crimes relacionados a importações proibidas ou irregulares, o que, frequentemente, dá ensejo a concursos de crimes. Também pontuaremos a desnecessidade do lançamento para a caracterização do descaminho e para a respectiva persecução penal. Veremos, ainda, que a pena cominada ao descaminho dá ensejo, muitas vezes, à suspensão condicional do processo e, quando sobrevém condenação, à substituição da pena privativa de liberdade por substitutivas de direito.

Na segunda parte, cuidaremos da insignificância do direito penal. Definiremos o que se costuma considerar como conduta insignificante e quais os critérios que vem sendo utilizados para a verificação da insignificância em matéria de descaminho. Nesse ponto, faremos uma

análise crítica, embora breve, da utilização de parâmetros de cobrança administrativa para a invocação da subsidiariedade do Direito Penal. Apontaremos os tributos a serem considerados e o descabimento da aplicação retroativa de referências monetárias. Também procuraremos demonstrar que são incompatíveis com a insignificância a prática de fraude e a habitualidade delitiva.

PARTE I – O CRIME DE DESCAMINHO

1 O CRIME DE DESCAMINHO NA REDAÇÃO ORIGINAL DO DL 2.848/1940 E NA LEI 13.008/2014

O art. 334 do Código Penal, na redação que vigeu até junho de 2014, punha como condutas caracterizadoras de um mesmo tipo penal o descaminho (iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria) e o contrabando (importar ou exportar mercadoria proibida ou que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente). A Lei 13.008/14 sobreveio para dissociá-las, acomodando-as em tipos autônomos, sendo que o descaminho passou a ser tratado em nosso ordenamento jurídico penal do seguinte modo, *verbis*:

Descaminho

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal

ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Não houve qualquer modificação no preceito secundário da norma atinente ao descaminho que continuou prevendo penas entre 01 (um) ano e 04 (quatro) anos de reclusão, sem a imposição cumulativa de multa. Diferentemente, em relação ao crime de contrabando, cujo tipo encontra-se no novo art. 334-A do Código Penal, acrescido pela Lei 13.008/2014, o legislador optou por cominar pena mais severa, variando entre 02 (dois) anos e 05 (cinco) anos de reclusão.

Os pareceres da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados, bem como da Comissão de Segurança Pública e Combate ao Crime Organizado, apresentados durante o processo legislativo, revelam dados importantíssimos acerca da chaga social representada por tais delitos. No curso da análise do projeto que culminou na edição da Lei nº 13.008/14, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) estimou que a sonegação fiscal no Brasil, em 2009, somente no que toca ao contrabando e descaminho, teria alcançado R\$ 200,29 bilhões, bastante significativa, portanto, em comparação ao orçamento da União para o mesmo período. No ano de 2011, o volume de apreensões de mercadorias em operações de repressão, na fiscalização aduaneira e no curso do despacho de importação, teria sido de R\$ 828,89 milhões, o que, além de indicar a forte atuação das autoridades administrativas, também revela as limitações da atividade repressiva do Estado brasileiro.

A reforma do art. 334 do Código Penal, ensejando tratamento específico ao descaminho, qualifica a sua tutela dos bens jurídicos por tipo protegidos.

2 A ESPECIALIDADE DO DESCAMINHO EM FACE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTOS NA LEI 8.137/1990

O artigo 1º, incisos I, II e III, Lei nº 8.137/1990, dispõe de modo bastante abrangente sobre os crimes materiais contra a ordem tributária, assim entendidos aqueles que consistem na supressão ou redução de tributo mediante, e.g., omissão de informações ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, fraude à fiscalização tributária, mediante inserção

de elementos inexatos, ou omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, falsificação ou alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável, e elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato.

Há um aparente conflito de normas penais igualmente aptas a incriminar a mesma ação ou omissão. O crime do art. 334 do CP, tanto na redação antiga como na atual, porém, constitui norma especial que prevalece nesse conflito aparente de normas.

Na lição de José Paulo Baltazar Júnior, o descaminho é uma infração aduaneira, distinguindo-se dos crimes tributários em geral, objeto da Lei nº 8.137/90, por aplicação do princípio da especialidade, residindo a peculiaridade no objeto que, no artigo 334 do Código Penal é o tributo devido em razão de exportação ou importação, enquanto na Lei nº 8.137/90 o objeto pode ser o tributo incidente em razão de qualquer outro fato. A existência de fraude não determina a desclassificação para o crime do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, por se cuidar de elementar que, embora não seja essencial para a caracterização do descaminho, para análise do tipo objetivo, não lhe é estranha. Assim, se ocorrente a fraude quando da prática do descaminho, tal elemento será considerado no momento da aplicação da pena, como circunstância judicial desfavorável, relativa ao meio de perpetração do delito.

Na mesma linha de entendimento, decide o Superior Tribunal de Justiça. No REsp 947.565/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, QUINTA TURMA, julgado em 25/08/2009, constou que “O agente pratica o crime de descaminho quando ilude o Fisco, no todo ou em parte, ou seja, quando por conduta omissiva ou comissiva deixa de recolher imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria”. Esclareceu, ainda, aquela Corte, que “Por sua vez, o crime de sonegação fiscal, apesar de também implicar supressão ou redução de tributo devido, não tem por elementar objetiva a internalização ou externalização de mercadorias, tal qual o crime de descaminho”.

Em suma, para os crimes da Lei nº 8.137/90, a fraude é essencial e o objeto é, a grosso modo, o tributo interno. Para o artigo 334 do Código Penal, a fraude é elemento accidental, e o objeto é, necessariamente, o tributo devido em virtude de operação de importação ou exportação (*in* Crimes Federais, ed. Livraria do Advogado, sexta edição, 2010). Destarte, quando alguém ilude o Fisco, no todo ou em parte, ou seja, quando por conduta omissiva ou comissiva deixa de recolher imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria, há configuração do crime de descaminho, que prevalece frente à Lei 8.137/90.

A conclusão deflui da incidência do princípio da especialidade, segundo o qual a presença de elementos específicos em um determinado tipo penal, tornando-o especial em relação aos demais, afasta a aplicabilidade das normas gerais. Na hipótese em estudo, o *caput* do art. 334 do Código Penal traz tal especialidade ao afirmar que a consumação do crime ocorre com o não pagamento de imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria importada, ou seja, em operações essencialmente aduaneiras.

3 FIGURAS AFINS: CRIME DE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS POLUIDORES, DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS, DE MEDICAMENTOS, DE DROGAS E DE ARMAS.

Ainda no âmbito da aplicabilidade do princípio da especialidade no caso de aparente antinomia de normas penais, é preciso ter em conta que nem toda introdução clandestina em território nacional de mercadorias, sejam elas proibidas ou sem o recolhimento tributário devido, implicará contrabando ou descaminho. Há outras normas penais específicas que tutelam o tráfego de produtos entre as fronteiras do país.

A Lei 9.605/98, conhecida como “Lei dos Crimes Ambientais”, em seu art. 56 estabelece como crime a conduta de *produzir, processar, embalar, importar, exportar, comercializar, fornecer, transportar, armazenar, guardar, ter em depósito ou usar produto ou substância tóxica, perigosa ou nociva à saúde humana ou ao meio ambiente, em desacordo com as exigências estabelecidas em leis ou nos seus regulamentos*. Nesse contexto, ao introduzir agrotóxicos ou outras espécies de defensivos agrícolas de forma clandestina em território nacional, o agente estará sujeito à pena de reclusão de 01 (um) a 04 (quatro) anos prevista em tal norma especial.

Outra figura típica a ser ressaltada dos casos de contrabando e descaminho é a do art. 273 do Código Penal. Trata-se do delito cuja nomenclatura legislativa é “*falsificação, corrupção, adulteração ou alteração de produto destinado a fins terapêuticos ou medicinais*”. O parágrafo primeiro da norma estabelece que nas mesmas penas incorre quem importa o produto falsificado, corrompido, adulterado ou alterado, ou seja, a introdução clandestina de medicamentos em território nacional sujeita o agente ao preceito secundário da referida norma, o qual oscila entre 10 (dez) e 15 (quinze) anos de reclusão.

Também se faz necessário ressaltar o espectro de atuação da lei de drogas (Lei nº 11.343/06). O art. 33 do diploma ora suscitado criminaliza, dentre outras, a conduta de importar e exportar drogas, sem autorização ou em desacordo com determinação legal ou

regulamentar. Anote-se que a qualificação de determinado produto como droga é feita pela ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), a qual expede, periodicamente, listagens indicando o nome das substâncias controladas pelo poder público cujo trespasse pelas fronteiras configurará tráfico de entorpecentes. Não apenas os psicotrópicos, mas diversos medicamentos são classificados como droga, atraindo a incidência da lei de drogas, como é o caso do medicamento abortivo Cytotec.

Por fim, também reclama a incidência de norma específica a introdução irregular de arma de fogo e afins. A Lei 10.826/03, vulgarmente conhecida como “estatuto do desarmamento”, estabelece, em seu art. 18, uma pena de 04 (quatro) a 08 (oito) anos de reclusão para a hipótese em que o agente importa, exporta ou favorece a entrada ou saída do território nacional, a qualquer título, de arma de fogo, acessório ou munição, sem autorização da autoridade competente.

Como se vê, a diversidade de normas penais que reprimem operações aduaneiras clandestinas ou que de qualquer modo implique ilusão tributária ou a importação de produtos proibidos ou sem as licenças necessárias, demanda dos operadores do direito constante aplicação do princípio da especialidade. Quando determinado agente é flagrado introduzindo produtos estrangeiros de forma ilícita em território nacional abrem-se seis possibilidades de tipificação penal: (a) caso se trate de fármacos indicados nas listagens da ANVISA como drogas controladas e/ou entorpecentes, estaremos diante de tráfico de drogas, Lei 11.343/06; (b) constituindo-se as mercadorias em remédios outros que não aqueles específicos descritos pela ANVISA, estará o agente sujeito ao art. 273 do Código Penal; (c) tratando-se de agrotóxicos, defensivos agrícolas, ou outros produtos nocivos à saúde humana e ao meio ambiente, a norma aplicável será a Lei 9.605/98; (d) tratando-se de armas, munições ou acessórios, aplica-se o art. 18 da Lei 10.826/03 (estatuto do desarmamento); (e) na hipótese de produtos cuja importação seja proibida ou sujeita a autorização específica que não se enquadre nas hipóteses mais específicas acima descritas, a regra aplicável será aquela do art. 334-A do Código Penal, notadamente o contrabando, e; (f) por fim, envolvendo a operação aduaneira a introdução de mercadorias cuja importação seja lícita, mas com ilusão dos tributos devidos, a norma aplicável será aquela do art. 334 do Código Penal e ora em estudo, descaminho.

4 CONCURSO DE CRIMES

Além de ter dado autonomia aos delitos de descaminho e contrabando, e modificado a pena abstratamente cominada para o segundo, a reforma decorrente da Lei 13.008/2014 trouxe uma consequência jurídica relevante naquelas hipóteses em que o agente, a par de fazer ingressar produtos sem o pagamento dos tributos que seriam devidos, também introduz em território nacional produtos cuja importação seja proibida ou demande autorização específica de que não disponha.

Consoante preconiza o art. 70 do Código Penal, quando o criminoso, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, sujeita-se à aplicação da pena mais grave ou, se iguais, somente a uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. Percebe-se que a existência de tipos penais independentes para o descaminho (art. 334 do CP) e contrabando (art. 334-A do CP) gerará inexoravelmente uma pena mais grave para o agente que introduz em território nacional, a um só tempo, mercadorias descaminhadas e contrabandeadas.

Para melhor compreensão da afirmação que ora se faz, ilustremos com um exemplo. Imagine-se que determinado sujeito introduz clandestinamente em território nacional cigarros e eletrônicos adquiridos no Paraguai. Antes da edição da Lei 13.008/14, o agente responderia unicamente pelo cometimento de um crime de “descaminho ou contrabando”, o qual se encontrava integralmente regulado pela antiga redação do art. 334 do Código Penal. Ante o novo panorama legislativo, por estarmos diante de dois crimes distintos, aplicar-se-á a regra do concurso formal de crimes. Em síntese, a pena do contrabando (mais grave) será acrescida de um sexto até a metade, porquanto, além dos cigarros, que reclamam autorização específica para importação, o sujeito estava descaminhando eletrônicos mediante uma mesma conduta infracional.

Também haverá concurso, com as mesmas consequências jurídicas, relativamente às demais figuras afins, como a importação de drogas e a importação de medicamentos ou mesmo de armas.

5 DESNECESSIDADE DO LANÇAMENTO

A constituição definitiva do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade do crime de descaminho. Estamos diante de crime instantâneo, ou seja, que se perfectibiliza com o simples ato de iludir o pagamento de imposto devido quando da entrada de mercadoria no país.

Na maioria dos casos, o descaminho é flagrado em zona primária, implicando apreensão dos produtos e aplicação da pena de perdimento, com o que sequer chega a ocorrer a sua incorporação à economia nacional. A ilusão de tributos diz respeito, portanto, a aqueles que seriam devidos caso a operação de importação fosse regular.

A legislação do II e a do PIS/COFINS-Importação, por exemplo, são expressas ao dizerem da não incidência de tais tributos no caso de perdimento de bens (art. 1º, § 4º, III, do DL 37/1966 e art. 2º, III, da Lei 10.865/2004).

Em elucidativo precedente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que “O descaminho é delito instantâneo, que se consuma no momento em que se configura a transposição das barreiras alfandegárias na posse das mercadorias de procedência estrangeira, sem o recolhimento dos tributos devidos”, sendo “desnecessário o prévio exaurimento da via administrativa para se ter como comprovada a materialidade delitiva” (TRF4, 7ª T., ACR 2003.71.04.005517-0, Relator Tadaaqui Hirose, DJ 19/10/2005). Também o STJ, debruçando-se sobre o tema, pontuou: “A exigência de lançamento tributário definitivo no crime de descaminho esvazia o próprio conteúdo do injusto penal, equivalendo quase a uma descriminalização por via hermenêutica, já que, segundo a legislação aduaneira e tributária, nesses casos incide a pena de perdimento da mercadoria, operação que tem por efeito jurídico justamente tornar insubsistente o fato gerador do tributo e, por conseguinte, impedir a apuração administrativa do valor devido”. Afirmou, ainda: “A prática do descaminho não se submete à regra instituída pelo Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula Vinculante n.º 24, expressa em exigir o exaurimento da via administrativa somente em ‘crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90’”. E arrematou: “Em suma: o crime de descaminho perfaz-se com o ato de iludir o pagamento de imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Não é necessária a apuração administrativo-fiscal do montante que deixou de ser recolhido para a configuração do delito, embora este possa orientar a aplicação do princípio da insignificância quando se tratar de conduta isolada. Trata-se de crime formal, e não material, razão pela qual o resultado da conduta delituosa relacionada ao quantum do imposto devido não integra o tipo legal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e da Quinta Turma desta Corte” (STJ, 5ª T., RHC 34.770/RS, Rel. Ministra Laurita Vaz, DJe 28/03/2014).

Nesse contexto, quando apreendido o bem e submetido à pena de perdimento, inexistente a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa, quer

como condição de punibilidade do fato praticado, quer como elemento constitutivo da materialidade delitiva.

6 A SUSPENSÃO CONDICIONAL DO PROCESSO: ART. 89 DA LEI 9.099/1995

A Lei 9.099/95, em seu art. 89, cuida do instituto da suspensão condicional do processo. Trata-se de medida que beneficia acusados ainda não processados ou condenados por outro crime e cuja culpabilidade não seja digna de nota, bem como com conduta social e personalidade tidas como favoráveis. Transcrevemos, por elucidativo, o teor da norma em questão:

Art. 89. Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena (art. 77 do Código Penal).

§ 1º Aceita a proposta pelo acusado e seu defensor, na presença do Juiz, este, recebendo a denúncia, poderá suspender o processo, submetendo o acusado a período de prova, sob as seguintes condições:

I - reparação do dano, salvo impossibilidade de fazê-lo;

II - proibição de freqüentar determinados lugares;

III - proibição de ausentar-se da comarca onde reside, sem autorização do Juiz;

IV - comparecimento pessoal e obrigatório a juízo, mensalmente, para informar e justificar suas atividades.

§ 2º O Juiz poderá especificar outras condições a que fica subordinada a suspensão, desde que adequadas ao fato e à situação pessoal do acusado.

§ 3º A suspensão será revogada se, no curso do prazo, o beneficiário vier a ser processado por outro crime ou não efetuar, sem motivo justificado, a reparação do dano.

§ 4º A suspensão poderá ser revogada se o acusado vier a ser processado, no curso do prazo, por contravenção, ou descumprir qualquer outra condição imposta.

§ 5º Expirado o prazo sem revogação, o Juiz declarará extinta a punibilidade.

§ 6º Não correrá a prescrição durante o prazo de suspensão do processo.

§ 7º Se o acusado não aceitar a proposta prevista neste artigo, o processo prosseguirá em seus ulteriores termos.

Mesmo após a reforma promovida pela Lei 13.008/14, o crime de descaminho do art. 334 do Código Penal ainda permite a utilização do denominado *sursis* processual. Tratando-se de réu primário, que não esteja respondendo a outro processo criminal e cuja culpabilidade, antecedentes, conduta social, personalidade, motivos e circunstâncias do crime autorizem, caberá ao Ministério Público propor a suspensão condicional do processo em benefício do agente.

Desse modo, ainda que criminalizada a conduta, tem-se uma medida que evita a submissão ao julgamento criminal da pessoa que se vê surpreendida, pela primeira vez, na prática do ilícito, desde que as circunstâncias pessoais lhe sejam favoráveis. Caso o acusado volte a delinquir, não mais poderá reclamar a incidência do instituto em seu favor.

7 A SUBSTITUIÇÃO DAS PENAS PRIVATIVAS DE LIBERDADE

Desde 1998, por força da entrada em vigor da Lei 9.714/98, diversos instrumentos alternativos, voltados a afastar as penas privativas de liberdade para hipóteses cujo potencial lesivo da conduta não seja demasiado, vêm sendo consolidados em nosso ordenamento jurídico. A norma em questão alterou radicalmente a redação do art. 44 do Código Penal que, até então, tratava das circunstâncias agravantes a serem consideradas na dosimetria da pena (matéria atualmente tratada pelo art. 61 do mesmo diploma legal). Transcrevemos a atual redação da regra:

Art. 44. As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade, quando: (Redação dada pela Lei nº 9.714, de 1998)

I – aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposos; (Redação dada pela Lei nº 9.714, de 1998)

II – o réu não for reincidente em crime doloso; (Redação dada pela Lei nº 9.714, de 1998)

III – a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente. (Redação dada pela Lei nº 9.714, de 1998)

§ 1º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.714, de 1998)

§ 2º Na condenação igual ou inferior a um ano, a substituição pode ser feita por multa ou por uma pena restritiva de direitos; se superior a um ano, a pena privativa de liberdade pode ser substituída por uma pena restritiva de direitos e multa ou por duas restritivas de direitos. (Incluído pela Lei nº 9.714, de 1998)

§ 3o Se o condenado for reincidente, o juiz poderá aplicar a substituição, desde que, em face de condenação anterior, a medida seja socialmente recomendável e a reincidência não se tenha operado em virtude da prática do mesmo crime. (Incluído pela Lei nº 9.714, de 1998)

§ 4o A pena restritiva de direitos converte-se em privativa de liberdade quando ocorrer o descumprimento injustificado da restrição imposta. No cálculo da pena privativa de liberdade a executar será deduzido o tempo cumprido da pena restritiva de direitos, respeitado o saldo mínimo de trinta dias de detenção ou reclusão. (Incluído pela Lei nº 9.714, de 1998)

§ 5o Sobrevindo condenação a pena privativa de liberdade, por outro crime, o juiz da execução penal decidirá sobre a conversão, podendo deixar de aplicá-la se for possível ao condenado cumprir a pena substitutiva anterior. (Incluído pela Lei nº 9.714, de 1998)

As espécies de penas restritivas de direito previstas por nosso legislador são a prestação pecuniária, perda de bens e valores, prestação de serviço à comunidade ou a entidades públicas, interdição temporária de direitos e limitação de fim de semana (art. 43 do Código Penal). Preenchidos os requisitos acima transcritos, o agente infrator fará jus à substituição de sua pena privativa de liberdade por alguma das modalidades de restritivas de direitos a serem adequadamente estabelecidas pelo julgador da causa.

Da leitura do art. 44 do Código Penal deflui a conclusão lógica de que, salvo concurso de crimes ou aplicação de alguma majorante capaz de elevar a sanção do réu acima do máximo previsto em abstrato, o crime de descaminho, de regra, implicará cominação de penas “alternativas”, restritivas de direitos, e não o encarceramento do agente. Pretende-se, assim, atingir o fim repressivo e pedagógico da sanção penal sem, todavia, ceifar o autor de delito não violento do convívio social, evitando-se, ademais, que a resposta penal assumira caráter desproporcional.

PARTE II – O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA PENAL APLICADO AO DESCAMINHO

8 BENS JURÍDICOS TUTELADOS PELO TIPO PENAL DO DESCAMINHO

O crime de descaminho está inserido no Título XI do Código Penal, que trata dos delitos perpetrados contra a Administração Pública. Consumando-se a conduta infracional pela ilusão de direito ou imposto devido em razão da entrada, saída ou consumo de mercadorias, torna-se bastante claro que a tutela da ordem tributária aduaneira constituiu a finalidade precípua do tipo do art. 334 do Código Penal. Trata-se, consoante preconizam

MIRABETE e FABBRINI, de disposição voltada a proteger o erário público¹. Aliás, foi a primeira figura penal erigida com o intuito específico de tutelar a arrecadação tributária. Cuida-se de um crime que, inserido dentre os crimes contra a Administração Pública, tutela a Administração Pública Fazendária, configurando hipótese específica de crime contra a ordem tributária.

Note-se que, a par da exigência dos tributos que também incidem internamente, exige-se o próprio imposto de importação, com nítida feição extrafiscal. Em síntese, as exações aduaneiras são instituídas e tem suas alíquotas alteradas com o intuito de regular o comércio internacional de modo que o fluxo negocial atenda aos interesses de desenvolvimento econômico equilibrado e adequado do País. Trata-se, inclusive, de regulação prevista expressa e diretamente pelo art. 237 da Constituição Federal, dispositivo que qualifica o controle sobre o comércio exterior como *essencial à defesa dos interesses fazendários nacionais* e de incumbência direta do Ministério da Fazenda.

As noções de extrafiscalidade e controle do comércio exterior, aliás, são extremamente importantes para identificarmos os bens jurídicos colaterais protegidos através da tipificação do crime de descaminho. Perceba-se que eventual permissividade no tratamento de tal espécie de conduta, além dos prejuízos diretos trazidos ao erário, afetarà de forma substancial a ordem econômica e financeira do País em seus princípios basilares, tais como o da livre concorrência. Por certo que o agente que introduz no mercado bens descaminhados, por óbvio, terá larga e ilícita vantagem concorrencial sobre os comerciantes que cumprem integralmente com suas obrigações legais.

9 SUBSIDIARIEDADE DO DIREITO PENAL E INSIGNIFICÂNCIA PENAL

Os bens jurídicos tutelados pelas normas penais também o são por normas de caráter administrativo e civil, dentre outras. Aliás, o Direito Penal é regido pelo princípio da intervenção mínima, posicionando-se como a *ultima ratio*. Sua utilização somente deve se dar ante a necessidade de proteção dos bens mais importantes e necessários à vida em sociedade e quando a tutela pelos demais ramos do direito se mostre insuficiente. Tal princípio informador do Direito Penal lhe confere o que ROXIN qualificou como *caráter subsidiário*. Preconiza o mestre:

¹ MIRABETE, Júlio Fabbrini; FABBRINI, Renato N.. *Manual de Direito Penal*. 24ª edição. Editora Atlas: São Paulo, 2010. p. 346-47.

A proteção de bens jurídicos não se realiza só mediante o Direito Penal, senão que nessa missão cooperam todo o instrumental do ordenamento jurídico. O Direito penal é, inclusive, a última dentre todas as medidas protetoras que devem ser consideradas, quer dizer que somente se pode intervir quando falhem outros meios de solução social do problema – como a ação civil, os regulamentos de polícia, as sanções não penais etc. Por isso se denomina a pena como a *ultima ratio* da política social e se define sua missão como proteção subsidiária dos bens jurídicos².

Entendemos que a subsidiariedade do direito penal não deve ser vista sob uma perspectiva extremamente rígida. Veja-se que a consolidação dessa concepção se deu sob a perspectiva de que o Direito Penal tinha como consequência natural o encarceramento do infrator, ou seja, punição extremamente gravosa que necessariamente recaía sobre um dos principais direitos fundamentais assegurados a todo e qualquer cidadão: a liberdade. Hodiernamente, todavia, as inúmeras medidas alternativas à prisão já não permitem a imediata associação do direito penal à supressão do direito de ir e vir. São exemplos dessas medidas os já mencionados institutos da suspensão processual e da utilização das penas restritivas de direitos em detrimento de penas privativas de liberdade, assim como a transação penal, a composição civil dos danos e o próprio *sursis* da pena.

É no contexto da subsidiariedade que está inserido o princípio da insignificância, segundo o qual somente condutas que ostentem um potencial lesivo significativo ao bem jurídico tutelado pela norma penal é que deverão ser sancionadas por tal ramo do direito. Tal causa supralegal de exclusão de tipicidade constitui critério para afastar a persecução penal, por ausência de justa causa, relativamente a condutas que, embora correspondentes à descrição literal do tipo penal, sejam de tal modo irrelevantes, em função da sua diminuta ofensividade, que sequer afetem o bem protegido pela norma, não atraindo reprovabilidade que exija e justifique, minimamente, a resposta em nível penal. Isso porque o poder incriminador do Estado é orientado e limitado pela ideia de intervenção mínima, pois a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção do valor que lhe é subjacente. Sempre que outras formas coativas menos gravosas revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a utilização do direito penal afigurar-se-á desproporcional e, por conseguinte, descabida.

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de manifestar seu entendimento no sentido de que a caracterização da insignificância ou do caráter de bagatela da conduta

² ROXIN, Claus. *Derecho Penal – Parte General*. Civitas: Madrid, 1997. p. 65.

pressupõe a verificação simultânea dos seguintes requisitos: a) conduta minimamente ofensiva; b) ausência de periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e d) lesão jurídica inexpressiva (STF, HC 115319, jun/2013).

Preenchidos os requisitos em questão, não deverá incidir a norma penal para punir aquele que pratica o descaminho, porquanto as penalidades administrativas, como o perdimento das mercadorias, já se mostrarão plenamente satisfatórias e aptas a tutelar os interesses sociais violados. A conduta insignificante, embora se enquadre na literalidade do dispositivo penal, configurando o tipo, não lesa o bem jurídico protegido de modo a justificar a aplicação do Direito Penal.

10 VALOR DE ALÇADA PARA A CARACTERIZAÇÃO DA INSIGNIFICÂNCIA NO DESCAMINHO: LEIS Nº 9.469/1997 E Nº 10.522/2002 E PORTARIA MF Nº 75/12

O parâmetro de balizamento para a consideração acerca da razoabilidade da persecução do sujeito ativo da conduta delitiva, nos crimes em que há elisão tributária, tais como os inscritos nos artigos 168-A e 334 do Código Penal e, ainda, na Lei n.º 8.137/90, vem sendo identificado através dos patamares dirigidos à Administração Pública, previstos pela legislação de regência, para efeito de ajuizamento de execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União. É nesse contexto que se insere a construção pretoriana atinente à insignificância da conduta do agente que descaminha produtos cujos tributos iludidos sejam inferiores a determinado valor.

O limite foi inicialmente fixado em R\$ 1.000,00, nos termos do art. 1º da Lei 9.469/97. Elevado a R\$ 2.500,00 pelo art. 20 da Lei 10.522/02. Em 2004 este dispositivo foi modificado pela Lei 11.033, determinando à Administração que *"serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Parágrafo 1º. Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados."*

Identifica-se a orientação ao Fisco de que a demanda judicial custará mais aos cofres públicos que o valor a ele devido. Entretanto, não se configura extinção da dívida, mas exclusivo arquivamento enquanto o valor permanecer em patamar considerado ínfimo. Ademais, evidencia-se que se trata de orientação para fins tributários, em que o custo-benefício da cobrança pode ser avaliado com base em critérios objetivos.

Na seara penal, embora parâmetros objetivos facilitem a análise dos feitos e constituam instrumentos de segurança jurídica, é indispensável considerar a casuística do crime, a situação do autor e a dimensão em que o bem jurídico tutelado restou atingido pela conduta ou por ela é ameaçado. O critério da dimensão pecuniária não pode ser tomado isoladamente, como se fora suficiente, em si, para sintetizar a reprovabilidade da conduta e a importância da resposta penal em cada caso.

Este é um dos motivos pelo qual entendemos que a Portaria MF nº 75, de 22/03/2012, com a redação da Portaria MF 130, de 19/04/2012, não deveria ser simplesmente transposta para o Direito Penal como parâmetro exclusivo para identificação da insignificância dos crimes contra a ordem tributária e, em particular, do descaminho. Tal norma alargou o piso da execução fiscal para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), valor que passa ao largo de significar efetiva insignificância incontestemente na esfera penal. Veja-se o seu texto, verbis: “Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito”.

Há que se ter em mente que os limites monetários acima mencionados não implicam renúncia da Fazenda Nacional aos créditos fiscais. Apenas permitem o arquivamento sem baixa na distribuição, facultando à União reativar caso assim entenda necessários.

Ademais, a ausência de interesse na cobrança de crédito fiscal na esfera administrativa não pressupõe ausência de interesse na deflagração do processo-crime. Trata-se exclusivamente de política de cobrança de débitos por parte da Administração.

Note-se, ademais, que o não pagamento de tributos na importação é apenas a ponta, o início da atividade delituosa, porquanto os produtos descaminhados também seriam, internamente, vendidos sem o pagamento de tributos, a margem de qualquer contabilização ou formalização. Isso sem falar nos já referidos prejuízos à concorrência e à indústria e comércio internos a aconselharem que o juízo de insignificância não seja. Desse modo, o potencial lesivo do descaminho extrapola, em muito, em montante e natureza, os tributos apontados como devidos na operação de importação.

11 TRIBUTOS A SEREM CONSIDERADOS

Já identificamos que o Supremo Tribunal Federal considera que qualquer conduta formalmente típica somente poderá ser reconhecida insignificante quando estivermos diante

de: a) mínima ofensividade ao bem jurídico tutelado; b) ausência de periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento, e; d) lesão jurídica inexpressiva. Vimos, ainda, que os valores previstos na legislação como piso necessário para ajuizamento de executivos fiscais são largamente utilizados pela jurisprudência como instrumento de distinção entre condutas penalmente relevantes e ações de caráter bagatelar. É preciso avançar na discussão apontando, por conseguinte, quais são os tributos a serem considerados pelo operador do direito com o intuito de verificar a expressividade da lesão jurídica causada pelo descaminho.

Para análise da insignificância, sob nossa perspectiva, deve-se ter em conta a totalidade dos tributos que seriam devidos caso a importação tivesse sido regular. Devem ser computados tanto os impostos como as contribuições. Note-se que o art. 334 tem redação ampla, referindo-se à ilusão do pagamento de "*direito ou imposto*".

A EC nº 18/65, que é saudada como estruturante, pela primeira vez, de um Sistema Tributário Nacional digno de ser chamado "sistema", não referia as contribuições. O CTN (Lei 5.172/66), promulgado em 1966, era expresso no sentido de que tributos eram apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 5º). O Decreto-Lei nº 27/66 veio, em seguida, acrescentar o art. 217 ao CTN simplesmente para dizer que as suas disposições não excluía a incidência e exigibilidade das contribuições que arrolava. A redação original da CF/67, por sua vez, também as olvidava, na medida em que era categórica no sentido de que o sistema tributário nacional compunha-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, tão somente, nada dispoendo sobre as contribuições no capítulo do Sistema Tributário Nacional.

As contribuições passaram a ser consideradas tributo por força da EC nº 01/69, que estabeleceu, ao lado da competência da União para instituir impostos, sua competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse da previdência social e do interesse de categorias profissionais, conforme se vê do art. 21, § 2º, I, da CF/67 com a redação da EC nº 01/69, situado dentro do Capítulo V - Do Sistema Tributário Nacional. Com a EC nº 08, publicada em 14 de abril de 1977, porém, embora a previsão da competência da União para instituir contribuições tenha permanecido dentro do capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional, houve o acréscimo do inciso X ao art. 43, que cuidava da competência legislativa da União, passando a constar, separadamente, a competência legislativa para dispor sobre tributos, arrecadação e distribuição de rendas (inciso I) e para dispor sobre contribuições sociais (inciso X). Tal foi suficiente para que o STF declarasse que o Constituinte havia entendido não serem tributos.

A Constituição de 1988, por fim, lhes deu tratamento dentro do Sistema Tributário Nacional e, escoimando qualquer dúvida, estabeleceu que lhes seriam aplicadas limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como as normas gerais em matéria tributária (art. 149 com remissão ao art. 146, III).

Se é certo que as contribuições, atualmente, são consideradas espécie autônoma de tributos, inconfundíveis com os impostos, durante muito tempo foram consideradas como impostos com destinação específica, porquanto seus fatos geradores não vinculados são, efetivamente, próprios de impostos. Diga-se, ainda, que, de qualquer modo, seriam enquadráveis, senão na referência a impostos, na genérica alusão a "direito".

Destarte, entendemos que todos os tributos iludidos com a operação ilícita, apontados no auto de apreensão, devem ser levados em consideração para verificação da insignificância da conduta. Cabe considerarmos, ainda, que em uma operação normal de importação também é devido o ICMS-Importação, o que igualmente deveria ser levado em conta na aferição do montante iludido.

12 DESCABIMENTO DA CONSIDERAÇÃO RETROATIVA DO VALOR DE ALÇADA

Assim, considerando que não se trata de norma penal, não sendo imperiosa a aplicação da norma penal mais favorável ao réu, entendemos devam ser cumpridas as orientações acerca da norma no tempo, motivo pelo qual não deve retroagir o limite novo a delitos antes dele cometidos. Para os fatos posteriores à edição da Portaria 75, de outro lado, a utilização apenas do parâmetro monetário não se mostrará satisfatório, dado o vulto considerável do valor previsto pela norma. Cada caso concreto deverá ser analisado com vagar pelo Poder Judiciário para que a efetiva inexpressividade da lesão causada ao bem jurídico seja identificada ou descartada à luz do material probatório colhido.

A utilização de patamares objetivos com o intuito de identificar a insignificância de condutas que culminem na consumação do crime de descaminho constitui instrumento relevante e consagrador da segurança jurídica. Não obstante, a adoção das quantias fixadas pela legislação como patamar mínimo para ajuizamento de executivos fiscais não pode ser tomada como panacéia, porquanto se trata de um critério administrativo eminentemente utilitarista para identificação do custo-benefício econômico de um procedimento judicial de cobrança de créditos tributários.

O parâmetro econômico adotado pela jurisprudência com o fito de identificar a insignificância da conduta no crime de descaminho é um dos critérios a se ter em conta, porém incapaz de isoladamente fundamentar um juízo definitivo, na medida em que a necessidade da resposta penal depende de exame mais abrangente acerca do desvalor da conduta. Somente a análise conjunta dos requisitos previstos estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal é que poderá revelar se efetivamente a tutela oferecida por tal ramo do direito é inadequada ao caso concreto por ser desproporcional.

13 A SIGNIFICÂNCIA DO DESCAMINHO, AINDA QUE DE PEQUENO VALOR, PRATICADO MEDIANTE FRAUDE

Por vezes, o descaminho é praticado não apenas de modo clandestino, mas mediante o emprego de fraude, o que se dá, por exemplo, mediante a falsificação de documento particular ou de uso de documento falso.

Nesses casos, temos um concurso de crimes em que o crime-meio, quando tenha o seu potencial lesivo restrito à realização do crime-fim, resta absorvido por esse último. Trata-se da aplicação concreta do consagrado princípio penal da “consumção”. Os fatos em análise não se acham em relação de espécie e gênero, mas de menos a mais, de parte a todo, de meio a fim. Assim, a consumação absorve a tentativa e esta absorve o incriminado ato preparatório; o crime de lesão absorve o correspondente crime de perigo; o homicídio absorve a lesão corporal; o furto em casa habitada absorve a violação de domicílio etc.³

De qualquer modo, embora os crimes-meio não sejam punidos de modo autônomo, implicam lesão aos respectivos bens jurídicos tutelados pelo ordenamento penal, revelando maior reprovabilidade da conduta.

A utilização de documento falso para prática de descaminho revela conduta premeditada, violadora da fé pública e de fraude à fiscalização, revestindo-se de alta reprovabilidade, o que afasta a possibilidade de se considerar o descaminho assim praticado como penalmente insignificante, ainda que o montante dos tributos iludidos seja modesto. Perceba-se, inclusive, que a pena prevista para o uso de documento particular falso (arts. 304 c/c 298 do Código Penal) ostenta intervalo maior, e portanto mais gravoso, do que o próprio crime de descaminho, notadamente 01 (um) a 05 (cinco) anos de reclusão e multa. Potencialmente, a persecução penal autônoma apenas pelo delito de falso poderia implicar imposição de sanção maior ao agente.

³ GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal – Parte Geral*. Editora Impetus: Niterói, 2011. p. 30.

Entendemos, portanto, que se o agente lança mão de documentos falsos com o fim de promover a entrada de produtos no território nacional, iludindo o pagamento dos respectivos tributos, tal situação é ainda mais reprovável que a da pessoa que, simplesmente, adentra o território, passando pela alfândega, sem dar conta de produtos que teriam de ser declarados. Isso porque o agente, premeditadamente, engendra o crime de falso com o fito de burlar o controle das autoridades, induzindo-as em erro.

O descaminho perpetrado, nessas circunstâncias, não configura conduta insignificante ou o denominado crime de bagatela. A utilização de documento falso configura crime contra a fé pública. Muito embora esse crime seja absorvido pelo delito de descaminho, revela maior reprovabilidade da conduta, justificando plenamente a resposta estatal, ainda que os valores iludidos não sejam levados.

De rigor destacar, todavia, que os tribunais não têm dado relevância a essa abordagem, analisando a insignificância com atenção, exclusivamente, ao crime-fim, o que nos parece que deve ser repensado.

14 A SIGNIFICÂNCIA DO DESCAMINHO, AINDA QUE DE PEQUENO VALOR, PRATICADO COM HABITUALIDADE

O descaminho ocorre de modos muito variados. Por vezes, revela-se na ação do turista que extrapola as cotas de isenção; noutras, na ação de pequenos comerciantes que se abastecem nos países vizinhos. Também se verifica na ação de sacoleiros que servem de “mula” a grandes importadores e em operações de enorme dimensão realizadas por verdadeiras organizações criminosas.

Quando as condutas praticadas pelos agentes assumem caráter habitual, revelando que, para proveito próprio ou a serviço de outrem, fazem do crime de descaminho a sua atividade “profissional”, coloca-se a questão da valoração da habitualidade na apreciação da insignificância.

O entendimento de que seriam atípicas as condutas de descaminho com ilusão de tributos inferiores a R\$ 20.000,00, fomenta a adaptação dos criminosos. Esses, em muitos casos, passaram a realizar sucessivos descaminhos em montante pouco inferior a tal valor de alçada, de modo a obstarem a aplicação da lei penal, sujeitando-se, tão-somente, ao risco de aplicação da pena administrativa, que é o perdimento. O risco de eventualmente sofrerem o perdimento das mercadorias por força da atuação das autoridades fazendárias torna-se

aceitável quando considerada a negativa da persecução penal pela prática contumaz do descaminho.

Note-se que, na contumácia, há elemento importante: a reiteração dos ilícitos e, portanto, das lesões aos bens jurídicos protegidos. O criminoso que já tenha, por diversas vezes, incorrido no ilícito apresenta comportamento reprovável que não pode ficar imune ao direito penal. Dessa forma, o princípio da insignificância deve atuar como um vetor interpretativo do tipo penal, cuja finalidade principal é afastar a '*persecutio criminis*' das condutas de ínfima lesão ao bem jurídico tutelado. Nesse sentido, o referido princípio não foi estruturado para resguardar e legitimar constantes condutas desvirtuadas, mas para impedir que desvios de condutas ínfimos, isolados, sejam sancionados. Sua aplicabilidade, repita-se, depende das peculiaridades do caso concreto, devendo-se aferir o potencial grau de reprovabilidade da conduta e identificar a necessidade ou não da utilização do direito penal como resposta estatal.

Há precedentes, tanto do STJ como do STF, bem esclarecedores. Afirma, o STJ que não há como aplicar o princípio da insignificância quando caracterizada a habitualidade delitiva do réu.⁴ O STF, por sua vez, afirma que a reiteração delitiva implica maior reprovabilidade da conduta, afastando o princípio da bagatela.⁵

O princípio da insignificância deve ser cuidadosamente aplicado, pois requer o exame das circunstâncias do fato e daquelas concernentes à pessoa do agente, sob pena de restar estimulada a prática reiterada de "pequenos" delitos.

15 CONCLUSÃO

1. O crime de descaminho, outrora tratado de modo conjunto com o contrabando, passou a configurar tipo penal autônomo por força da Lei 13.008/2014, que deu nova redação ao art. 334 do Código Penal. Mantém-se, porém, a pena cominada de 1 a 4 anos de reclusão.

2. O crime de descaminho configura norma especial relativamente aos crimes materiais contra a ordem tributária de que cuida o art. 1º da Lei 8.137/1990, razão pela qual, tratando-se de ilusão tributária na importação, aplica-se o art. 334 do Código Penal.

3. A par do descaminho, caracterizado pela ilusão de tributo devido pela entrada de mercadoria no país, a importação pode caracterizar outros tipos penais. Ocorre contrabando quando da importação proibida ou sujeita a autorização específica de que não disponha o importador, nos termos do art. 334-A do Código Penal. Mas há, ainda, condutas que se

⁴ STJ, 2ª T., AgRg no AREsp 473.489/MT, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, DJe 23/10/2014.

⁵ STF, 2ª T, HC 113483, Rel. Min. GILMAR MENDES, PUBLIC 01-08-2014.

enquadram em tipos ainda mais específicos, como o tráfico internacional de drogas (Lei 11.343/2006), a importação de medicamentos (art. 273 do Código Penal), a importação de defensivos agrícolas (Lei 9.605/1998) e a importação de armas e munições (Lei 10.826/2003).

4. A existência de diversos tipos penais relativos às importações faz com que determinadas importações configurem mais de um crime, hipótese em que teremos concurso formal entre eles. No concurso formal, diferentemente do concurso material, não se somam as penas, aplicando-se, isso sim, a pena do crime mais grave, acrescida de 1/6 até 1/2.

5. Na esfera administrativa, o descaminho implica perdimento, o que, impedindo a incorporação do produto à economia nacional, afasta a ocorrência dos fatos geradores dos tributos incidentes sobre a importação, de modo que não incidem na espécie, e.g., o imposto de importação (II) e as contribuições de seguridade social sobre a importação (PIS/COFINS-Importação). A ilusão tributária diz respeito a aquilo que seria devido caso a operação tivesse sido regular. Não se exige, quer como elemento constitutivo da materialidade delitiva, que como condição de punibilidade da conduta, a constituição do crédito tributário, sendo inaplicável ao descaminho, portanto, a Súmula Vinculante nº 24.

6. A pena mínima do crime de descaminho é de 1 ano, razão pela qual, se o réu for primário, não tendo sido condenado nem respondendo a processo por outro crime, e culpabilidade, antecedentes, conduta social, personalidade, motivos e circunstâncias do crime não forem negativos, caberá ao Ministério Público propor a suspensão condicional do processo em benefício do agente, nos termos do art. 89 da Lei 9.099/1995.

7. Ainda quando o agente venha a ser processado e condenado pelo crime de descaminho, o art. 44 do Código Penal, salvo verificado concurso de crimes ou aplicação de alguma majorante capaz de elevar a sanção do réu acima do máximo previsto em abstrato, implicará, de regra, cominação de penas “alternativas”, restritivas de direitos, e não o encarceramento do agente.

8. O crime de descaminho constituiu a primeira norma penal a tutelar diretamente a ordem tributária. Não obstante, dada a natureza do crime em análise, o tipo do art. 334 do Código Penal também protege outros bens jurídicos, ainda que paralela e mediatamente, como a ordem econômica e financeira do País em seus princípios basilares, com destaque para a livre concorrência e a isonomia.

9. O Direito Penal atua em caráter subsidiário, apenas frente a infrações graves à ordem jurídica. Tem-se considerado insignificantes condutas que, embora formalmente adequadas a

um tipo penal, sejam minimamente ofensivas, não revelem periculosidade social, mereçam reduzido grau de reprovabilidade e ostentem inexpressivo potencial lesivo.

10. A jurisprudência tem se utilizado de um critério objetivo para a aferição da insignificância em matéria de descaminho: o valor dos tributos iludidos. Considera que, se o montante iludido estiver aquém do patamar administrativamente considerado como de alçada para fins de cobrança judicial, estabelecido em R\$ 10.000,00 pela Lei 10.522 e atualizado para R\$ 20.000,00 pela Portaria 75/2012, não se justifica a persecução penal.

11. Para aferição do caráter insignificante da conduta, todos os tributos iludidos com a operação ilícita, apontados no auto de apreensão, devem ser levados em consideração, o que abrange, portanto, não apenas o II e o IPI, como também o IPI e o ICMS. Entendemos, inclusive, que o ICMS-Importação deveria igualmente ser levado em conta na aferição do montante iludido para análise do caráter de bagatela da conduta, porquanto em uma operação normal de importação também seria devida tal exação.

12. A Portaria MF nº 75 não constitui norma penal, razão pela qual não nos parece adequada sua aplicação retroativa sob o argumento de ser mais favorável ao réu. Para os fatos posteriores à edição da respectiva portaria, de outro lado, a utilização apenas do parâmetro monetário não se mostrará satisfatória, dado o vulto considerável do valor previsto pela norma. Cada caso concreto deverá ser analisado com vagar pelo Poder Judiciário para que a efetiva inexpressividade da lesão causada ao bem jurídico seja identificada ou descartada com atenção ao tempo em que praticada.

13. A utilização de documento falso para prática de descaminho revela conduta premeditada, violadora da fé pública e de fraude à fiscalização, revestindo-se de alta reprovabilidade, o que afasta a possibilidade de se considerar o descaminho assim praticado como penalmente insignificante, ainda que o montante dos tributos iludidos seja modesto.

14. A habitualidade, a revelar que o agente faz do crime um meio de vida e que viola o bem jurídico protegido pela norma penal reiteradamente, afasta a possibilidade de se considerar a conduta insignificante. A insignificância só deve ser invocada para afastar a '*persecutio criminis*' relativamente a condutas isoladas e de ínfima lesão ao bem jurídico tutelado.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO: BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

PIS/COFINS NON CUMULATIVE: GOODS AND SERVICES USED AS INPUTS ON SERVICES

Marco Aurélio Greco

Advogado. Doutor em Direito. Ex-Professor da PUC-SP e da FGV Direito SP. Membro Associado da EATLP-European Association of Tax Law Professors.

RESUMO: A adequada aplicação da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS depende da identificação da dimensão dos respectivos créditos. Um dos desafios atuais é determinar o sentido e o alcance da expressão “bens e serviços utilizados como insumo” adotada pela legislação. A questão é particularmente complexa no caso de insumos de prestações de serviços. Duas interpretações surgiram sobre este tema: uma defende a necessidade de integração física do bem ou serviço ao bem destinado à venda ou à prestação de serviços; outra, defende o vínculo financeiro entre o dispêndio e a atividade desenvolvida pelo contribuinte. O presente estudo pretende fornecer critérios de identificação dos dispêndios realizados na prestação de serviços que sejam utilizados como seus insumos. Parte-se de uma visão funcional da atividade do contribuinte e examinam-se os requisitos para a existência do direito ao crédito das contribuições. Identifica-se a importância da relação de implicação existencial entre bens e serviços e prestação de serviço, a ser aferida no âmbito da sua existência, qualidades relevantes e dimensão dessas qualidades. Sublinha-se a importância de aplicar o critério não apenas à atividade do prestador do serviço, mas também à fruição pelo respectivo tomador. A conclusão do estudo é que a visão a ser adotada na interpretação da legislação não pode ser nem tão estreita quanto a primeira, nem tão ampla como a segunda, pois exige-se uma integração, que tem caráter funcional, mas não exclusivamente física. A aplicação dos critérios propostos depende do exame concreto da atividade de cada contribuinte, tal como é realizada na prática.

Palavras-chave: PIS/COFINS. Não-cumulatividade. Créditos. Insumos. Serviços.

ABSTRACT: Adequate adoption of the non-cumulative regime for PIS and COFINS contributions is conditional on accurate identification of the size and extent of the respective credits. One of the current challenges is to determine the meaning and extent of the expression “goods and services used as inputs” as adopted by prevailing laws. This issue is even more complex when it comes to inputs on services. Two interpretations have been given to this specific aspect: one advocates that goods or services qualifying as inputs must be physically incorporated into the item intended for further sale or provision of services; another school of thought defends that there must be a financial bond between the expenditure and the

taxpayer's core activity. This study offers criteria for identification of expenditures made during the provision of services being used as inputs. To that end, this work starts from a functional overview of the taxpayer's core activity, and then analyzes the requirements for a taxpayer's entitlement to a credit relating to PIS and COFINS contributions. Further on, emphasis is placed on the importance of identifying the existential relatedness between the goods and services serving as inputs and the service to be provided, such relation to be determined in terms of actual existence, relevant qualities and the extent of such qualities. This work underscores the importance of applying this criterion not only to the service provider's activity, but also to the respective enjoyment by the respective service taker. As a conclusion, the view to be adopted in interpreting current laws cannot be as narrow as the first nor as wide as the second interpretations cited above, in that an integration aspect must be taken into consideration – but at a functional level, instead of being based on physical incorporation only. All in all, the adoption of proposed criteria is thus dependent on a case-by-case examination of the activities performed by each taxpayer as they materialize in actual practice.

Keywords: PIS/COFINS. Non-cumulative. Credits. Inputs. Services.

1 INTRODUÇÃO

Um dos principais desafios que se apresenta aos que precisam enfrentar as questões ligadas à não-cumulatividade das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é o de definir o sentido e o alcance da expressão “utilizados como insumos” constante do inciso II do artigo 3º das Leis federais n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Desafio ainda maior é delimitá-la na hipótese de prestação de serviços.

Esta identificação é essencial para definir a amplitude dos créditos a serem deduzidos pelos contribuintes e, com isto, implementar adequadamente a não cumulatividade das contribuições.

O presente estudo tem por objetivo apresentar um conjunto de critérios que permitam aferir, em cada caso concreto, a configuração ou não da hipótese legal e, com isto, contribuir para equacionamento do tema e adequada aplicação da referida legislação.

Duas visões opostas têm surgido no curso destes anos. De um lado, a que postula só haver direito ao crédito se ficar provada a integração física do bem ou serviço na própria prestação de serviço; de outro lado, a que sustenta um regime amplo de creditamento, de caráter financeiro, semelhante ao adotado no âmbito do imposto sobre a renda, de modo a abranger, inclusive, as denominadas despesas operacionais realizadas pelo contribuinte.

Não acompanho nenhuma das duas visões. Entendo que o direito ao crédito se apoia num abordagem funcional dos processos desenvolvidos pelo contribuinte o que resulta em amplitude maior do que o crédito físico e menor do que o critério eminentemente financeiro.

É o que procuro expor no presente estudo, focado exclusivamente na prestação de serviços.

2 OBJETO CENTRAL É O SERVIÇO EM SI

A legislação de PIS/COFINS preocupa-se com os fatos ocorridos; para tanto, assume como evento relevante a **atividade desenvolvida** pelo contribuinte.

PIS/COFINS, na modalidade não cumulativa, são contribuições desenhadas pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003¹ (e as que se seguirem), como incidências compulsórias em que a técnica de débitos e créditos está centrada no desempenho de um **processo de agir**.

São contribuições que captam a receita auferida, da qual deve ser deduzido o montante calculado sobre os dispêndios realizados pelo contribuinte no desenrolar daquele **agir contínuo e ordenado** que configura o processo de produção, fabricação ou prestação.

PIS e COFINS não são contribuições que incidem sobre contratos, nem sobre documentos elaborados,² mas sobre receitas auferidas, tanto assim que a Lei n. 9.718/98 prevê de forma nítida e categórica que a incidência independe da sua denominação e classificação contábil.³

Assim, ainda que, eventualmente, a denominação de certo dispêndio feito utilize palavras inadequadas, o essencial é a sua natureza, independente da sua denominação contábil.

A regra aplicável à eventual discrepância entre classificação contábil e essência da receita, aplica-se também aos dispêndios geradores do direito ao crédito. A lei prestigia, para uma (receita) e para o outro (crédito) a substância da verba e não sua denominação.

Assim, por exemplo, se o registro contábil refere-se a “locação”, mas a natureza da verba é de subcontratação do serviço, este é o enquadramento correto a ser adotado.

Portanto, no exame dos casos concretos, tão relevante quanto analisar a disciplina jurídica contida neste ou naquele instrumento ou norma, é ter em conta a realidade que compõe a prestação de serviço em toda sua sutileza e complexidade.

¹ A partir daqui referidas como “Leis”.

² Vide o meu *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*, São Paulo: Malheiros, 2ª edição, 2001, p. 191 e segs.

³ Par. 1º do seu artigo 3º.

Olhar o caso de forma simplista e querer ver em branco e preto uma realidade cheia de cores e tonalidades é não enxergar a riqueza de características e qualidades que cercam a fenomenologia do serviço examinado no mundo atual.

3 NOVA DIREÇÃO ASSUMIDA PELO PROCESSO ECONÔMICO

Característica fundamental do mundo moderno é a **mobilidade**, que levou à mudança no modo de realizar as transações e à inversão do seu fluxo.⁴ Levou, também, à sua complexidade e alteração de perfil.

No passado, o fluxo econômico ia da produção para o consumo. Os profissionais de áreas bem definidas estavam habilitados a prestar determinados serviços nitidamente delineados que eram oferecidos ao mercado que, por sua vez, contratava aquilo que o prestador previamente podia executar.

Na economia moderna, este fluxo se inverteu; passou a ser do consumo para a prestação ou produção/fabricação.

São as necessidades, os interesses e as conveniências do cliente que levam ao surgimento de prestações de serviço com qualidades ou perfis especialmente desenhados à vista delas. É frequente, até, que os prestadores de serviço assumam funções novas que extrapolam aquilo que “classicamente” se entendia ser o núcleo da prestação. Os prestadores passaram a se adaptar (“formatar” para usar um termo atual) sua atuação para conseguir realizar as atividades almejadas pelo cliente. Antes, a resposta tradicional era “lamento, mas não faz parte do meu serviço”; hoje, embora aquela ainda subsista em situações importantes onde haja impedimentos efetivos, a resposta frequente é “eu me adaptarei para atendê-lo”.

Isto fez com que as prestações de serviços se tornassem cada vez mais ricas de características, de modo que elementos e qualidades, antes secundários e excepcionais, passaram a ser **essenciais e determinantes** da própria **existência do serviço** ou da sua **escolha pelos clientes**. Ou seja, qualidades sem as quais não existe o serviço em si, ou não há a respectiva contratação, posto que assumiram a natureza de requisitos indispensáveis de caráter objetivo e subjetivo da prestação.

⁴ Neste sentido, veja-se o meu *Comércio exterior e novas realidades – problemas emergentes*, no volume “Internet e Direito”, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2000, especialmente item 2.10, *Inversão do fluxo do comércio*.

Claro que, aquilo que, em determinado momento, se apresenta como novidade e engloba um desafio, no momento seguinte é transformado em elemento aparentemente “óbvio” para a prestação e visto por um terceiro como de menor relevância.

Um bom exemplo todos nós vivemos.

No passado, o serviço de acesso aos julgamentos proferidos pelos Tribunais se dava apenas pela sua publicação no Diário da Justiça e pela extração de uma cópia física do acórdão.

Hoje, assistimos *on line* ao julgamento, recebemos a notícia pelo sistema “push” e acessamos a íntegra das peças pela internet.

Ora, se tivéssemos de **emitir um juízo de relevância** sobre o conjunto de bens e serviços utilizados como insumo do serviço de acesso aos pronunciamentos judiciais, no passado, certamente, diríamos que comparecer ao Plenário do Tribunal com um gravador de mão, seria algo supérfluo, pois o essencial era o Diário da Justiça.

Na atualidade, ao contrário, tão essencial quanto o Diário da Justiça é a existência de instrumentos e mecanismos informáticos que passaram a integrar o próprio acesso às decisões judiciais. E não se exclui que o próprio conteúdo que estiver no Diário de Justiça possa vir a ser corrigido se demonstrada sua imprecisão pelo disponibilizado por meios informáticos.

Em suma, seja pelas demandas surgidas por parte dos clientes, seja pelos avanços da informática, alterou-se a amplitude do conjunto de bens e serviços a serem considerados na categoria dos “utilizados como insumo da prestação de serviço”, pois aquilo que, em determinado momento, tinha pouca ou nenhuma relevância, passou a apresentá-la em grau elevadíssimo.

O supérfluo de ontem passou a ser o essencial de hoje (p.ex., o aparelho celular)!

4 “UTILIZAR COMO INSUMO” NAS LEIS DE PIS/COFINS

Um dos mais difíceis conceitos contidos nas leis de PIS/COFINS é o que envolve os denominados “insumos”, especialmente quando se trata de prestação de serviços.

Como tive oportunidade de expor em outro texto,⁵ as Leis não encampam uma definição ontológica do que “seja em si” um insumo. Nenhum objeto ou serviço, por si, isoladamente considerado “é” insumo. Ao revés, a Lei adota o critério de qualificar os bens e serviços que “sejam **utilizados como** insumo”.

⁵ *Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*, Revista Fórum de Direito Tributário, vol. 34, p. 9-30, 2008.

Se a referência não é ontológica (à essência do objeto), qual critério utilizar para identificá-lo?

4.1 Implicação existencial

“Ser utilizado como” indica a existência de uma relação entre a prestação de serviços objeto da incidência e determinado bem ou serviço que com ela apresente algum tipo de vínculo que permita reconhecer a existência de mútua implicação (um necessita do outro para ser o que é ou para sê-lo na condição, ou com as qualidades, que o é).

Por dizer respeito ao plano da existência, a relação mencionada configura o que se conhece por **implicação existencial**, no sentido de algo determinar, em alguma medida ou dimensão, a existência do outro.⁶

Ocorre que, ao falar em “serviço” como objeto de análise, é importante lembrar os dois planos em que a **dissecação do objeto** pode se dar:

- a) O plano da sua **existência** que reúne as características necessárias para identificá-lo como pertencente a determinada categoria ou substância; e
- b) O plano das suas **qualidades** formado pelas propriedades daquele determinado objeto existente.

Isto significa que, na análise da relação de **implicação**, encontraremos tanto bens e serviços que implicam **na existência** do serviço, como aqueles em que a relação de implicação está atrelada a uma ou várias **qualidades** que ele apresenta.

Neste passo, portanto, é importante ter bem nítidos os dois planos de análise, pois – diante de um caso concreto que envolva a aplicação do preceito legal em questão – “utilização como insumo” pode exprimir um vínculo de implicação que diga respeito à existência do serviço ou que se refira às respectivas qualidades.

4.2 Qualidades relevantes e não quaisquer qualidades

Ao fazer referência à abrangência do inciso II do art. 3º das Leis como alcançando os bens e serviços que levem à materialização de determinada qualidade do serviço, alguém certamente levantaria a objeção de que isto abriria um espaço indeterminado em que poderia entrar até a cor do papel ou o tamanho das letras dos relatórios apresentados pelo prestador (pois isto também seria uma “qualidade” ligada ao serviço).

⁶ Sobre implicação existencial, vejam-se Irving Copi, *Introdução à lógica*, São Paulo: Editora Mestre Jou, 1974, p. 238 e Simon Blackburn, *Dicionário Oxford de Filosofia*, Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997, p. 199.

A objeção procede, mas deve ser considerada nos seus devidos termos, pois nunca afirmei que o preceito legal tivesse tal amplitude.

No plano das **qualidades**, é possível identificar **gradações em função da sua relevância**. Além disso, elas podem tornar-se relevantes para o serviço não só quando vistas da perspectiva do prestador, mas também do tomador.

Assim, podemos constatar que num serviço existem **qualidades da perspectiva do prestador** formadas por aquelas propriedades que o prestador agrega para apresentá-lo de forma identificável no mercado pelas pessoas que por ele possam se interessar. Elas são inerentes à maneira e ao modo pelo qual o serviço é posto ou oferecido ao universo indeterminado de clientes potenciais, no desenho de um perfil específico de prestação.

O serviço, porém, possui também **qualidades da perspectiva do tomador** que podem, eventualmente, não terem sido incluídas pelo prestador naquilo que compõe sua identidade própria, mas que são **decisivas para o mercado escolher aquele prestador** como o preferido em detrimento de outros que tenham, eventualmente, qualidades semelhantes. São as qualidades que fazem com que alguém se torne “cliente” do prestador e que, nessa condição, passe a exigir determinadas características específicas que envolvam condutas do prestador, sem as quais não mantem o vínculo como cliente.

Cabe, ainda, mencionar, que o serviço pode – e certamente apresenta – uma série de **outras qualidades** de menor relevância, seja para o prestador, seja para o mercado. São qualidades não-determinantes do perfil adotado pelo prestador, nem resultantes de exigências do potencial cliente para tornar-se ou manter-se efetivo cliente.

Esta singela exposição mostra que as qualidades da perspectiva do prestador e do tomador são igualmente indispensáveis para a existência do serviço, pois se o prestador não se posicionar perante o mercado ou se não atender às exigências do cliente, o **efeito será a não contratação** e, portanto, a inexistência da prestação de serviço, do que resulta a inexistência da receita dela decorrente a ser tributada pelas contribuições.

Assim, as qualidades vistas das perspectivas do prestador e do tomador formam o núcleo central do serviço e determinam sua entidade que faz com que estejamos diante **daquele serviço** e não de outro qualquer, ainda que do mesmo gênero.

Neste ponto, cabe lembrar que a legislação de PIS/COFINS não contem qualquer regra que restrinja expressamente o conjunto de bens e serviços que podem ser utilizados como insumo na prestação dos serviços. Os fatos é que determinarão o limite.

Portanto, o inciso II do art. 3º das Leis alcança todos aqueles bens e serviços que sejam relevantes para a existência **daquele serviço tal como prestado**, o que abrange tudo que for relevante tanto no plano da sua **existência** como no das suas **qualidades** e não apenas aqueles bens e serviços que sejam utilizados como insumo na prestação de um “serviço qualquer daquele gênero”.

O exame deve focar-se no serviço como se apresenta no caso concreto e não em um serviço em abstrato, que qualquer um pode prestar, e que esteja deslocado do respectivo contexto.

Em suma, estão abrangidos pelo preceito legal e devem ser considerados como sendo utilizados como insumo todos aqueles bens e serviços que implicarem:

- a) Na existência do serviço, como gênero; e
- b) Na configuração de sua especificidade, formada pela materialização de certas qualidades vistas da perspectiva do prestador (inerentes ao que é por ele apresentado ao mercado e que o distingue dos demais) e da perspectiva do tomador (exigidas ou assumidas por ele em função de suas necessidades).

4.3 Um exemplo elucidativo

Para ilustrar a exposição feita, imaginemos o serviço dos Correios que todos nós conhecemos.⁷

No plano da **existência**, uma característica essencial – mas não a única – é a **entrega** da correspondência, para a qual serão utilizados alguns bens e serviços como insumo.

A esta entrega, porém, podem ser – e geralmente o são – agregadas certas **qualidades**, em modalidades e dimensões que se diferenciam da entrega simples.

Por exemplo, se o usuário quiser uma **entrega comprovada**, ele poderá se utilizar do **SEDEX** que permitirá confirmá-la em um ou mais dias da postagem a depender da distância.

Mas, embora comprovada, pode, eventualmente, ser agregada à entrega uma segunda qualidade, qual seja, a **velocidade**, de modo a se ter uma **entrega comprovada e veloz**; neste caso, fala-se em **SEDEX-10**, que assegura a entrega até as 10 horas do dia seguinte à postagem.

⁷ Faço estas considerações na condição de usuário do serviço; não examinei o enquadramento tributário dos serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos perante a legislação de PIS/COFINS.

Porém, pode-se pretender algo ainda mais rápido e, neste caso, fala-se em **SEDEX-Hoje** em que a entrega ocorre no mesmo dia; ou seja, tem-se uma **entrega comprovada e MAIS veloz**.

Ora, na medida em que se acrescenta uma qualidade (p.ex. velocidade) ou uma dimensão nessa qualidade (p.ex., **maior** velocidade), os bens e serviços utilizados como insumo na prestação do serviço de **SEDEX-Hoje** certamente são muito diferentes dos relativos à **entrega simples**. Diferentes em natureza, componentes, dimensão e sofisticação por envolverem maior grau de tecnologia, operacionalização e informatização dos controles.

Portanto, da ótica de PIS/COFINS, o universo de dispêndios geradores de crédito é mais amplo.

Por isso, assumir como critério de interpretação e dizer que só dão direito a crédito os dispêndios com combustíveis, lubrificantes e pneus, e ignorar que, p.ex. no serviço de SEDEX, além da **entrega** existem requisitos de **condicionamento**,⁸ elementos para viabilizar a **comprovação**, assegurar a **velocidade** e, mais do que isso, permitir ao usuário a possibilidade de **rastreamento**⁹ etc. é o mesmo que dizer que ainda que se trate de um **SEDEX-Hoje** os créditos admitidos serão apenas os da **entrega simples**.

Esta seria, para dizer o mínimo, uma visão manifestamente míope.

Por isso, a identificação do universo de dispêndios geradores de crédito abrange os bens e serviços utilizados como insumo **naquela** prestação, com as características e qualidades **que ela** possui, e não apenas créditos circunscritos a itens que se refiram ao mínimo indispensável para sua singela existência numa de suas etapas.

A lei não faz esta restrição. Ao contrário; ela é sábia ao adotar uma cláusula aberta que assegura o direito aos créditos na dimensão compatível com o perfil dos serviços concretamente prestados.

4.4 Efeito da implicação existencial

A exposição feita mostra que haverá relação de implicação existencial entre insumos e prestação de serviço sempre que aqueles conduzirem:

1. à existência do serviço enquanto tal;
2. à existência de alguma qualidade nele relevante;

⁸ Para os requisitos de condicionamento, vide o sítio, <http://www.correios.com.br/para-voce/precisa-de-ajuda/como-embalar-a-sua-encomenda>, acessado em 21.08.2014.

⁹ Para a qualidade de rastreamento da entrega, vide o sítio <http://www2.correios.com.br/sistemas/rastreamento/default.cfm>, acessado em 21.08.2014.

3. ou a uma dimensão específica dessa qualidade.

Por isso, tenho sustentado, e reitero, que entre insumos e prestação deve haver um vínculo de **inerência** (que conduz à implicação) e que ele esteja cercado de certo grau de **relevância**. Não basta dizer respeito ao serviço, é preciso ter um significado detectável e relevante para o processo de prestação de serviço.

Em suma, na medida em que determinado bem ou serviço apresenta um vínculo de inerência e relevância em relação à existência, às qualidades (que o distingam como tal ou que o diferenciem dos outros) ou à dimensão que possuam essas qualidades do serviço, **estará configurada a hipótese de incidência do inciso II do artigo 3º das Leis.**

A relação de implicação é nítida; cabe agora examinar **como se opera** essa implicação entre bens e serviços que, por força do seu modo de utilização, devem ser considerados insumos da prestação do serviço, tendo em conta que serviço não é um objeto físico (=produto, coisa etc.)

5 COMO SE OPERA A IMPLICAÇÃO

Para bem compreender como se dá essa implicação, cumpre separar a análise em dois âmbitos:

- a) o âmbito da estrutura do serviço; e
- b) o âmbito do modo pelo qual se dá a “utilização” no bojo dessa estrutura.

5.1 Estrutura do serviço

Ao analisar a figura do “serviço” – especialmente quando a referência é à sua prestação – cabe, de imediato, acentuar que esta não é formada por um único elemento, como se fosse uma conduta isolada, realizada por um indivíduo sozinho.

Serviço e sua prestação **configuram um processo**, posto que fruto da reunião de um sem-número de elementos devidamente encadeados numa sequência dentro das variáveis de tempo e espaço visando obter determinado resultado final. A própria noção de “atividade” reafirma a existência do conjunto, pois ela se caracteriza pela conjugação de dois fatores: constância e finalidade.¹⁰

¹⁰ “Constância porque não basta a prática de um único ato para que se caracterize seu exercício, e finalidade porque tende à obtenção de um resultado almejado.” (é o que expus no meu *Dinâmica da tributação – uma visão funcional*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 63).

Ocorre que, como tantas vezes já se teve oportunidade de afirmar, **não existe prestação de serviço para si mesmo**. Produção ou fabricação de um bem podem existir reportadas a uma única pessoa (produtor/fabricante), antes mesmo de sua utilização ou venda a terceiros; mas prestação de serviço, não! Não há como “estocar” prestações de serviço!

Isto significa que a “prestação de serviço” envolve **necessariamente** dois sujeitos distintos: o **prestador** e o **tomador**.

Desta dualidade de sujeitos emanam duas perspectivas distintas – que mutuamente se completam – a formar uma unidade que abrange, ao mesmo tempo e de forma indissociável:

- a) a **atividade** realizada pelo prestador, consistente em determinada ação; e
- b) a **utilidade** fruída pelo tomador, resultante da satisfação de uma necessidade sua por intermédio da atividade realizada.

Aliás, como ensina a doutrina que se dedica ao exame da realidade empresarial, o singelo foco no produto ou no serviço deixou de ser a única abordagem a ser considerada. Ao contrário, no mundo atual:

“A finalidade das empresas válidas é tornar disponíveis à sociedade as **utilidades** necessárias para melhorar continuamente a qualidade de vida das pessoas.

Essas empresas não oferecem apenas produtos (bens e serviços) à sociedade, mas utilidades. E a utilidade é mais do que produto. As empresas válidas chamam seus produtos de **utilidades** porque estão focadas no **valor** que eles têm para os que os utilizam. E o valor não é uma expressão monetária. As utilidades são o que as pessoas necessitam para sobreviver e se desenvolver.”¹¹

O conceito de utilidade

“... foca a capacidade de um bem ou serviço em atender as necessidades de quem vai utilizá-lo. Ela não descreve um produto pela tecnologia que usa, por suas características físicas ou por seu preço, mas por outros componentes mais relevantes, como adequação às necessidades de quem vai utilizá-lo, disponibilidade, continuidade, garantia, serviço, tudo isso a um preço justo.”¹²

Em suma, não se pode esquecer que:

“O fundamento do conceito de utilidade é o **significado** que o produto tem para quem vai utilizá-lo. Um mesmo produto pode ter **significados diferentes para diferentes pessoas em diferentes culturas, e isto faz toda a diferença** ...”¹³

¹¹ Nélio Arantes, *Empresas válidas*, São Paulo: Editora Évora, 2012, p. 23, realce no original.

¹² Nélio Arantes, op. cit., p. 23/24.

¹³ Nélio Arantes, op. cit. p. 25, realce no original, grifei e realcei a parte final.

Isto significa que não há prestação de serviço se não coexistirem ambos os elementos. **São as duas faces da mesma moeda**, pois a atividade existe para gerar utilidade e a utilidade advém da atividade. Trata-se de **uma realidade dual** que pode ser vista como a soma de “ação+fruição”.

Portanto, ao examinar um preceito que se refere a “prestação de serviço” ele, a rigor, está a contemplar o **conjunto formado pela dupla: ação MAIS fruição**.

Daí a importância de enxergar a realidade **da perspectiva do processo** no qual se materializa esse conjunto dual.

Disto decorre que dispêndios geradores do direito ao crédito podem ser encontrados tanto no campo da ação como no da fruição (=utilidades).

Vale dizer, utilizado como insumo na prestação de serviço será tanto o bem ou serviço que apresente uma implicação existencial em relação à ação do prestador, como aquele em que a implicação se vincule à fruição pelo tomador.

Tal constatação é suficiente para identificar dois conjuntos de dispêndios que podem estar a cargo do contribuinte: (a) aqueles vinculados **à existência** da sua ação e (b) aqueles vinculados à respectiva **fruição** pelo cliente.

Repita-se que esse universo abrange inclusive aqueles bens e serviços que sejam inerentes e relevantes para a **existência**, a **qualidade** ou a **dimensão da qualidade** de cada um destes elementos dentro do processo de prestação de serviço.

Atendidos os requisitos de relevância e inerência expostos, ambos os conjuntos de dispêndios integram o processo de prestação de serviços e, portanto, estão alcançados pelo inc. II do artigo 3º das Leis.

5.2 O modo pelo qual se dá a “utilização” dos bens e serviços

A Lei exige que, para existir o direito ao crédito, os bens e serviços devem ser “utilizados como insumo” da prestação – melhor dizendo, do processo de prestação – de serviço.

A questão, então, é saber **como se dá** a interação entre, de um lado, os bens e serviços que serão considerados “insumos” e, de outro lado, o processo de prestação de serviços concretamente realizado, para haver entre eles uma implicação existencial e, por consequência, estar configurada a hipótese de incidência da norma que prevê o direito ao crédito.

Esta interação pode se dar de dois modos:

- a) física ou
- b) funcionalmente.

Interação física ocorre quando o bem ou serviço integra – ele mesmo – qualquer um dos dois elementos do **binômio ação+fruição**. Ou seja, se o bem ou o serviço fizer **parte da atividade em si**, realizada pelo prestador, **ou da utilidade** usufruída pelo tomador, neste caso, haverá interação no plano físico.

Sucedem que esse “fazer parte” pode ocorrer positiva ou negativamente.

Haverá **interação física positiva** quando o bem ou serviço estiver agregado ou **compuser** a ação ou a fruição em si, de modo que, sem ele, qualquer um destes (ação/fruição) não existirá ou não existirá com as qualidades ou dimensões de qualidade que os tipificam.

Haverá **interação física negativa**, ao revés, quando o dispêndio pelo bem ou serviço for necessário para **remover** um óbice externo, que impede a realização da ação ou a obtenção da fruição.

Para ilustrar, tomemos o caso do serviço de transporte rodoviário.

Interação física positiva existe, por exemplo, na subcontratação de um terceiro para executar determinada etapa da locomoção física do bem. Não haverá ação se não houver alguém que a faça e, naquele determinado trecho, a subcontratação surge como elemento físico da própria atividade realizada.

Interação física negativa, ao revés, existe, por exemplo, nos pagamentos feitos a título de pedágio. A finalidade do pedágio é remunerar serviços prestados pelos respectivos concessionários ligados à manutenção e conservação da estrada para que esteja em adequadas condições de uso. Se o pagamento fosse desprovido de qualquer coercitividade, poder-se-ia, em tese, alegar que seria algo supérfluo assumido pelo prestador e, portanto, o debate se deslocaria para a demonstração da existência de integração funcional (que será vista mais adiante).

Mas não é preciso ir tão longe. De fato, como todos sabem, sem o pagamento do pedágio, há um bloqueio ao trânsito do veículo naquela determinada rodovia e, portanto, a “ação” não pode se realizar. Transitar sem pagar é infração às normas de trânsito.¹⁴ Pagar o pedágio é o meio de remover o óbice e viabilizar a ação de transitar, ao mesmo tempo em que se usufrui das qualidades da estrada. Há, portanto, interação física posto tratar-se de elemento direta e imediatamente vinculado à (indissociado da) atividade realizada pelo prestador, mas

¹⁴ Artigo 209 do Código Brasileiro de Trânsito.

de caráter negativo (por remover um óbice à respectiva ação e não por agregar-lhe um elemento).¹⁵

Em ambas as hipóteses, estamos diante de dispêndios abrangidos pelo inc. II do art. 3º das Leis. Ambos dizem respeito a serviços que assumem a condição de “insumos” da prestação do serviço.

A **interação funcional** é mais sutil, embora seja tão essencial quanto a física, a ponto de estar expressamente encampada no regime de créditos das Leis.

Para entendê-la, basta lembrar que o ponto de referência adotado pelas Leis para fins de desenhar o regime de créditos foi o **processo** de produção/fabricação, assim como o **processo** de prestação de serviço e não apenas o produto final ou o serviço em si.¹⁶

Assim, a primeira dimensão da interação funcional consiste em o bem ou serviço ser considerado como insumo por ser utilizado neste respectivo processo, pois é do processo que resultam a produção/fabricação e a prestação do serviço, de modo que sem aquele processo não haverá o resultado final. Portanto, os elementos **inerência** e **relevância** que examinei acima, devem ser vistos também em relação **ao processo em que tais bens e serviços se integram** e não apenas ao produto ou serviço final.

Além desta dimensão, a interação funcional se dá pela constatação que os bens e os serviços fazem parte e têm **relevância no processo** não apenas pela sua existência física, **mas também pelas utilidades que deles emanam**.

Retomando um exemplo que utilizei em outra oportunidade, pode-se lembrar que, frequentemente, a qualidade final que distingue o produto ou o serviço pode resultar das utilidades que o insumo enseja, e não de uma qualidade física que se agregue ao produto ou serviço final.

É o exemplo que uso quando menciono a hipótese de um contribuinte que pretenda fabricar uma bebida “envelhecida 8 anos”. Serão também considerados como “utilizados como insumo” todos os bens e serviços necessários para que ela envelheça 8 anos, ainda que estes bens ou serviços não integrem o produto e estejam apenas gerando uma utilidade dentro do respectivo processo como, por exemplo, o frio à temperatura adequada para que a bebida lá permaneça durante o tempo necessário. “Frio” é utilidade que resulta do modo de usar determinados bens físicos (ar, compressores, serpentinas etc.). Esta utilidade que deles emana

¹⁵ Neste ponto específico, além da interação física, haverá interação funcional que o fato de utilizar aquela estrada vem a gerar.

¹⁶ Vide o meu *Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*, cit.

é integrada ao processo e faz com que surja uma qualidade relevante para o produto (ou para o serviço) final.

Portanto, haverá interação funcional e serão considerados “insumos” do processo de prestação de serviço os bens e serviços cuja essência física ou cuja utilidade que emana de sua utilização integrem o respectivo processo com os requisitos de inerência e relevância já mencionados.

Note-se que este critério da interação funcional para determinar a inclusão no preceito do inc. II do art. 3º das Leis **resulta claramente desse mesmo texto.**

De fato, este dispositivo – depois de se referir a bens e serviços utilizados como insumos, prevê expressamente estarem abrangidos “inclusive os combustíveis”.

Paremos um instante.

De imediato, cabe observar que a regra do inc. II abrange “**inclusive** combustíveis e lubrificantes” e não **só** eles. Isto indica que a cláusula do inciso II é uma cláusula aberta que abrange um gênero de bens e serviços do qual os combustíveis fazem parte. Ou seja, possuem alguma característica comum a outros bens ou serviços que fez com que o legislador tivesse se preocupado em explicitar a sua inclusão.

Disto decorre que, uma vez identificada nos combustíveis (e lubrificantes) a característica neles existente, a decorrência é reconhecer que ela corresponde à **característica do gênero** a que a especificação contida na parte final do dispositivo se refere. Ou seja, todos os demais bens e serviços que comungarem dessa característica, estarão igualmente “incluídos” no inciso II.

De fato, quando o legislador se utiliza de um conceito aberto e de uma referência exemplificativa final (do tipo “inclusive”, “dentre outros”, “tais como”) a interpretação do preceito deve se desdobrar em dois momentos:

- a) a identificação do **sentido básico** do conceito inicial (“utilizado como insumo”); e
- b) a identificação do **sentido complementar** trazido pela cláusula genérica final, consistente em saber qual a característica essencial nela contida que permita saber o que de relevante a lei enxergou para explicitar aquilo a ser “incluído”, pois se isto faz parte do gênero, então, todos os demais com a mesma qualidade estarão abrangidos.

Note-se que o direito ao crédito relativo a combustíveis não está restrito às prestações de serviços, aplica-se a todo e qualquer combustível que seja utilizado como insumo também na produção ou fabricação de bens.

Meditemos um instante sobre esta amplitude que a Lei dá aos combustíveis.

Combustíveis não são bens que, em si mesmos, integram o objeto final destinado à venda,¹⁷ nem compõem fisicamente a ação do prestador de serviço.

O que eles, inegavelmente, têm como característica intrínseca é serem geradores de “utilidades” para o contribuinte.

Realmente, com os combustíveis obtém-se **calor** que – este sim – pode ser utilizado no processo de produção/fabricação (p.ex., cozimento da porcelana) ou então o **movimento** (de um motor) que poderá ser aproveitado para locomover algo. Ora, “calor” e “movimento” não são bens físicos; **são utilidades** que agregam qualidades essenciais a algo (uma caixa se torna um forno e uma peça de metal um motor em funcionamento).

Aí está!

Exatamente por que os **combustíveis geram utilidades**, é que a lei assegura o direito ao crédito relativamente aos respectivos dispêndios. Portanto, na medida em que, por determinação legal, eles fazem parte do gênero “utilizados como insumo” e o que deles emana é uma utilidade (e não uma integração física ao produto ou serviço) então a conclusão que se extrai é a de que a “utilização como insumo” se dá tanto pelas características físicas que um bem ou serviço possa ter, como **pelas utilidades que deles emanam**, desde que tenham **inerência** e **relevância** para o respectivo processo de produção/fabricação ou prestação de serviço.

Assim, o próprio texto do **inciso II do art. 3º das Leis** estabelece estarem abrangidos pelo seu preceito todos aqueles bens e serviços que **componham física** (por interação positiva ou negativa) **ou funcionalmente o processo de prestação de serviço** (abrangente da somatória de **ação + fruição**), **bem como** todos aqueles bens e serviços que **gerarem utilidades inerentes e relevantes à existência desse processo**.

¹⁷ Salvo exceções que existem na prática, como, por exemplo, a hipótese de alguma partícula decorrente de sua queima vir a compor o produto. Nestes casos, cabe até o critério da integração física, pois se a fuligem decorrente da queima do combustível interferir com a qualidade do produto (p.ex., para melhorá-lo) o combustível um de seus componentes integrando o produto final.

6 TIPIFICAÇÃO E ESCOLHA DE UM SERVIÇO PELAS SUAS QUALIDADES

A escolha de determinado prestador de serviço, tal como de determinada mercadoria, é direcionada pelo cliente no sentido de encontrar “o melhor” em função das características do serviço em si ou de alguma dimensão incorpórea que lhe possa ser reconhecida pelo tomador.¹⁸

Este tipo de escolha é influenciada por dois conjuntos de características: (a) do serviço (ou do bem) em si e (b) da maneira pela qual ele é visto pelo cliente, não só da perspectiva puramente subjetiva, mas – aqui chego ao ponto focal – **pela inserção do serviço na atividade econômica do próprio cliente.**

Diante de determinado serviço, cabe, portanto, distinguir três níveis distintos que pode assumir o bem ou serviço para ser considerado como utilizado como insumo, em função das qualidades de que se reveste e que fazem com que os serviços aos quais eles se reportam:

- a) apenas **exista**;
- b) supere a existência e se torne **aceitável**; e
- c) a situação em que ele se apresenta como o **melhor**, no sentido de alcançar qualidades que atinjam o máximo **possível**, o máximo **desejável** ou o máximo **exigido** pelo tomador.

A qualificação de um serviço como o “melhor” – e, portanto, preferido no momento da escolha – envolve não apenas variáveis objetivas e subjetivas estaticamente consideradas; tão importante quanto elas é a sua consideração na dimensão temporal. Olhando da perspectiva temporal, nota-se claramente que o mundo moderno indica a constante incorporação de novas qualidades às prestações de serviço. Com efeito, o que era “o melhor” ontem, pode ser apenas “aceitável” hoje e, eventualmente, tornar-se “abaixo do aceitável” amanhã e, portanto, ser descartado.¹⁹

Portanto, ao analisar um caso concreto, será necessário examinar também este aspecto, pois, para ser “melhor” o contribuinte pode, eventualmente, necessitar de bens ou serviços que seu concorrente não utiliza (aliás, por isso ele é “melhor”). Em consequência, os dispêndios com tais bens ou serviços devem ser reconhecidos como sendo utilizados como insumos, ainda que esta conclusão se aplique a um caso concreto apenas.

¹⁸ Expus este aspecto no meu *Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis*, na revista *Direito Tributário Atual*, vol. 25, 2011.

¹⁹ Retirar as amígdalas utilizando éter como anestésico já foi considerado o melhor modo de realizar aquela cirurgia; e a televisão em branco e preto, em 1950, gerou imensa admiração.

7 CONCLUSÃO

Em suma, o critério aqui proposto abrange um universo de dispêndios maior do que o resultante da simples adoção de um critério físico de inerência, mas não tão amplo como o identificado caso se utilize o critério exclusivamente financeiro, pois, embora haja dispêndios, se os bens e serviços aos quais eles se referem não apresentarem a integração física ou a funcional ou se não gerarem utilidades com as características aqui examinadas, estarão fora do âmbito de incidência do inciso II do artigo 3º das Leis.

Há necessidade de vinculação, mas não exclusivamente física, pode ser funcional; não apenas à prestação, também ao processo; não só à atividade do prestador, também às utilidades fruídas pelo tomador.

O exposto mostra que a aplicação do dispositivo legal comentado envolve inúmeros aspectos fáticos pertinentes a cada situação o que aponta a necessidade de a conclusão específica em determinado caso concreto supor o exame e o conhecimento efetivo do que realmente acontece no âmbito do processo de prestação de serviços de cada contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ARANTES, Nélio Arantes. *Empresas válidas*, São Paulo: Editora Évora, 2012.

BLACKBURN, Simon. *Dicionário Oxford de Filosofia*, Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997.

BRASIL. Lei n. 9.718/98. www.planalto.gov.br. Acessado em 21.08.2014.

Lei n. 10.637/2002. www.planalto.gov.br. Acessado em 21.08.2014.

Lei n. 10.833/2003. www.planalto.gov.br. Acessado em 21.08.2014.

Lei n. 9.503/97, Código Brasileiro de Trânsito. www.planalto.gov.br. Acessado em 21.08.2014.

COPI, Irving. *Introdução à lógica*, São Paulo: Editora Mestre Jou, 1974.

EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS – ECT

<http://www2.correios.com.br/sistemas/rastreamento/default.cfm>, acessado em 21.08.2014.

<http://www.correios.com.br/para-voce/precisa-de-ajuda/como-embalar-a-sua-encomenda>, acessado em 21.08.2014.

GRECO, Marco Aurélio.

Comércio exterior e novas realidades – problemas emergentes, no volume “Internet e Direito”, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2000.

Substituição tributária (antecipação do fato gerador), São Paulo: Malheiros, 2ª edição, 2001.

Dinâmica da tributação – uma visão funcional, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, vol. 34, 2008.

Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis, na revista Direito Tributário Atual, vol. 25, 2011.

**O PIS E A COFINS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS: DA
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 9.718 À REPERCUSSÃO GERAL
RECONHECIDA**

*CONTRIBUTION TO THE SOCIAL SECURITY FINANCING (COFINS) AND CONTRIBUTION
FOR THE SOCIAL INTEGRATION PROGRAM (PIS) AND THE REVENUES FROM
FINANCIAL INTERMEDIATION OF BANKING AND FINANCIAL INSTITUTIONS: DEBATE
IN BRAZIL AND THE SUPREME COURT*

Marcelo Enk de Aguiar

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

RESUMO: O presente artigo analisa a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas de intermediação financeira das instituições financeiras. Tal questão será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, já tendo sido reconhecida a repercussão geral sobre a matéria. O relevante na discussão é o conceito constitucional de faturamento, base sobre a qual era permitida a tributação quando publicada a Lei 9.718/98. O estudo analisa os fundamentos jurisprudenciais, em especial o que restou efetivamente determinado pelo STF quando declarou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da Lei 9.718/98, e doutrinários sobre o significado de faturamento e suas consequências para a tributação em estudo. Por fim, discorre-se sobre o faturamento como receita da atividade empresarial, da razão social da empresa, entendimento que se mostra coerente com o julgamento do Supremo, com a evolução histórica ampliativa do conceito e o que melhor se coaduna com a universalidade do financiamento da seguridade social e princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: PIS. Cofins. Faturamento. Instituições financeiras

ABSTRACT: This paper analyses the incidence of Contribution to the Social Security Financing (Cofins) and Contribution for the Social Integration Program (PIS) on revenues from financial intermediation of banking and financial institutions. The matter will be considered by the Brazilian Supreme Court under the general repercussion system. The most relevant aspect of the discussion is the constitutional concept of “billing” which was the tax base when the Law 9.718/98 was edited. The study analyses the jurisprudence fundamentals, specially the one that has resulted from the declaration of unconstitutionality of the tax base enlargement produced by Law 9.718/98. It examines also the doctrinal foundations concerning the meaning of billing and its consequences to the taxation under study. Finally it is discussed the concept of billing as the revenue from the enterprise activity itself, a concept coherent to the Supreme Court decision and to its ampliative evolution. Besides that, it is more consistent with the social security universality of funding and with the contributive capacity principle.

Keywords: Contribution. Billing. Revenue. Financial institutions.

METODOLOGIA

O presente trabalho utilizou, basicamente, o método dedutivo. Buscou-se, de início, especificar o ponto de litígio envolvido na questão central deste texto, a saber, a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas de intermediação financeira das instituições financeiras. Identifica-se que é fundamental na análise a discussão do conceito constitucional de “faturamento” e que as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que abordaram o tema, efetivamente, não solucionaram a questão específica. A jurisprudência do Supremo, no que tange ao conceito constitucional de faturamento, foi considerada a partir de uma análise mais acurada do inteiro teor dos julgados, com objetivo de extrair a compreensão dos Ministros e os pontos de convergência e divergência. A partir do estudo da doutrina e jurisprudência, foi adotado o entendimento que se considerou mais coerente com a Constituição Federal de 1988, indicando a sua repercussão na incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes da intermediação financeira das instituições financeiras.

Destaco e agradeço às sugestões do Prof. Leandro Paulsen, que contribuíram para melhorar o artigo, sem que exista qualquer responsabilidade sua sobre as conclusões ou erros porventura remanescentes.

1. INTRODUÇÃO

A base de cálculo do PIS e da Cofins tem sido um dos temas tributários de maior destaque nacional na última década. Foi objeto de relevante produção na literatura especializada e de inúmeras decisões judiciais, em particular após a edição da Lei 9.718, em 27 de novembro de 1998. Em uma primeira aproximação, seria possível imaginar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento em sede de repercussão geral da constitucionalidade da base de cálculo prevista na Lei 9.718/1998, resolveria a questão, pelo menos quanto às contendas judiciais. Entretanto, tal não é a situação. A abrangência do conceito de “faturamento” na legislação em comento ainda é objeto de forte controvérsia.

Talvez a maior delas refira-se a incidência de PIS e Cofins sobre a receita obtida pelas instituições financeiras com a intermediação financeira. As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que introduziram a sistemática não-cumulativa para o PIS e a Cofins, mantiveram as instituições financeiras sob os ditames da sistemática cumulativa de apuração das referidas

exações. As empresas submetidas ao regime cumulativo continuam regidas pela Lei 9.718/1998, situação que não se altera com a introdução da sistemática alternativa. O litígio em questão teve repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário (RE) 609.096/RS, interposto pela União contra Acórdão do TRF/4^a Região, que tem como relator o Ministro Ricardo Lewandowski.

O presente estudo busca discutir a questão em litígio no RE supracitado, referida como “incidência do PIS e Cofins sobre as receitas financeiras das instituições financeiras”. Será abordado o que restou determinado pelo STF na declaração de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições contidas na Lei 9.718/1998 e suas repercussões. Após, se procurará discutir o conceito de faturamento e sistematizar os argumentos contrários e favoráveis à incidência. Também, discorre-se sobre o faturamento como resultado do objeto social da empresa. Buscou-se, sempre, contemplar os argumentos constitutivos do conceito relevante, atentando para a coerência entre os argumentos e a sua temporalidade. Quanto às decisões do STF, a análise buscou a fundamentação no inteiro teor dos julgados.

Ao final, são oferecidas as nossas conclusões. Por certo, foge aos limites deste texto a consideração das particularidades das receitas envolvidas nas atividades bancárias e similares, assim como o tratamento em toda a sua extensão, inclusive histórica, dos conceitos de faturamento, receita e serviços.

2. O STF E O FATURAMENTO: DO JULGAMENTO DA LEI 9.718/98 À REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PARA O CASO DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

2.1 A Decisão do Supremo em Relação à Lei 9.718/98.

O STF vinha decidindo pela inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins promovida pela Lei 9.718/98. Tal orientação culminou com o reconhecimento de repercussão geral no RE 585.235-1/MG, em setembro de 2008, tendo como relator o Min. Cezar Peluso. É importante transcrever trecho da Decisão e do Voto:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. (...).

Voto: (...) versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e, cujo significado é o estricto de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresarias (...).

A unanimidade¹ verificada nesta votação não pode esconder as divergências nos julgados que formaram a citada jurisprudência. Nestes, a votação foi bastante dividida, sendo que o inteiro teor dos julgados, nos votos e debates ali contidos, é rico para o esclarecimento das diferentes posições. Por maioria, restou pronunciada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei em questão, que definia o faturamento e receita bruta como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por elas exercida e a classificação contábil adotada”.

A ementa do RE 346.084-6/PR (relator: Ministro Ilmar Galvão; redator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio) é pertinente e serve de parâmetro ao debate, cabendo transcrevê-la:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

¹ O Min. Marco Aurélio Mello divergiu em questões processuais apenas.

Cabe apenas uma síntese dos pontos tratados nas decisões em questão, embora sem aprofundamento, para não se afastar da matéria em apreço neste artigo. O STF considerou constitucional a alteração da alíquota da Cofins, através da mesma Lei 9.718/98, de 2% para 3%, sendo desnecessário para tanto a veiculação por Lei Complementar. Também foi afastada a inconstitucionalidade da Lei 9.715/99, validada a compensação de parte da Cofins com a Contribuição Social e estabelecido que a Lei 9.718/98 passou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999, obedecendo ao prazo de noventa dias.

Quando publicada a Lei 9.718/98 (DOU de 28/11/98, conversão da MP 1.724 de 29/10/98), a Constituição Federal previa apenas o “faturamento” como fonte de custeio da seguridade social. Entendeu-se que a Lei ultrapassou a fonte de custeio definida. Por sua vez, a EC 20/98, publicada em 16/12/98, alterou a redação do art. 195 para incluir a previsão de contribuição para a seguridade social sobre a “receita ou o faturamento” (embora Emenda com o texto em questão já tramitasse há pelo menos mais de um ano). Tal alteração, assim considerou-se, não ofereceria legitimidade constitucional para a Lei discutida (contrário era o entendimento, por exemplo, dos Ministros Ilmar Galvão e Eros Grau).

Os votos foram bastante divididos. Considerando os representativos Recursos Extraordinários 346.084-6/PR e 357.950-9/RS e apenas o posicionamento quanto ao § 1º do art. 3º, é possível identificar as seguintes apreciações dos Ministros²: (a) pela inconstitucionalidade – Marco Aurélio Mello, Carlos Velloso, Celso de Mello, Sepúlveda Pertence, Carlos Ayres Britto e Cezar Peluso; (b) pela constitucionalidade – Nelson Jobim, Joaquim Barbosa, Maurício Correa, Eros Grau, Gilmar Mendes e Ilmar Galvão. Como visto, a matéria era polêmica no Pleno, a unanimidade no reconhecimento da repercussão geral veio depois.

Nos julgados, **foram duas as abordagens sobre o termo “faturamento”**. A primeira, identificada com o Ministro Marco Aurélio, que entende faturamento como o resultado da venda de mercadorias e serviços, em seus sentidos estritos. Nos termos do voto do Ministro (RE 346.084), “... *para assentar receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda*

² No levantamento, não se teve a preocupação de separar os votos por Recurso ou mesmo entrar em detalhes, como o prazo para vigência proposto. A composição dos votantes foi um pouco diferente uma vez que a apreciação se iniciou em momentos diversos (por exemplo, o Min Ilmar Galvão só participou de um dos RE, no outro já tinha se aposentado), com os votos sendo proferidos em cada RE, embora a votação tenha se encerrado na mesma sessão de julgamento em 09/11/2005.

de mercadoria, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa”.

A segunda, capitaneada pelo Ministro Cezar Peluso, que toma o faturamento como a receita operacional da pessoa jurídica. Como expressa o Ministro, as expressões devem ser tomadas “... no significado de ‘receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.

A decisão de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, portanto, conciliou (pelo menos) duas abordagens sobre a amplitude do termo “faturamento” na Constituição. E o que há de comum é que as receitas não operacionais, ou outras receitas não decorrentes das atividades empresariais próprias estavam fora do permissivo constitucional. Como bem sintetiza Paulsen (2014, p. 360):

Entende o STF que **faturamento** corresponde ao produto das atividades que integram o objeto social da empresa, ou seja, as atividades que lhe são próprias e típicas, assim a receita da venda de mercadorias, da prestação de serviços, da atividade seguradora, da atividade bancária, da atividade de locação de bens móveis {STJ, Resp 929.521} e imóveis {STF, RE 371.258 AgR} etc. (entre colchetes as notas de rodapé do autor).

2.2 O STF e o PIS e a Cofins das Instituições Financeiras.

As instituições financeiras estão assim definidas na Lei 4.595/64, art 17: “... as pessoas jurídicas, públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.” Trata-se de bancos comerciais, sociedades de crédito e investimento, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de seguros privados entre outras autorizadas a operar na área de intermediação financeira. A principal atividade é a bancária, mas o sistema financeiro, na forma hoje considerada, engloba também as atividades de securitização e o mercado de capitais (Miragem, 2013).

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 introduziram a sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, respectivamente. Ambas foram publicadas após a Emenda Constitucional (EC) nº 20/98, que ampliou a fonte de custeio da seguridade social com foco também na “receita” do

contribuinte, e não apenas no “faturamento”. Portanto, a base de cálculo definida para a tributação não-cumulativa não está submetida ao mesmo vício de constitucionalidade que maculou a sistemática anterior, pois possui lastro no art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, com redação da EC 20/98. Porém, os arts. 8º, I, da Lei 10.637/02, e 10, I, da Lei 10.833/03 mantiveram as instituições financeiras sob os ditames da sistemática cumulativa de apuração do PIS e da Cofins. As empresas submetidas ao regime cumulativo continuam regidas pela Lei 9.718/98, situação que não se altera com a introdução da sistemática alternativa.

Resta saber qual o entendimento da Suprema Corte acerca da incidência de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras das instituições financeiras. Na abordagem capitaneada pelo Ministro Peluso, conforme indicada no item anterior deste texto, qualquer dúvida que poderia surgir sobre o seu significado em relação às instituições financeiras foi retirada pelo próprio Ministro, em seu voto em processo que discute a tributação pelo PIS e Cofins no caso das seguradoras. No Agravo Regimental no RE 400.479/RJ, assim dispôs:

Seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguros, denominadas prêmios, o certo é que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 dada pelo Plenário do STF. É certo que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresárias.

Pelo exposto, é de se concluir que, seguindo o entendimento acima, há incidência de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras das instituições financeiras. Alguns autores interpretam que os julgamentos que declararam a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 resultam que, como consequência, no caso de instituição financeira, não há tributação das referidas contribuições sobre as receitas decorrentes da intermediação financeira. Cardoso & Murici (2013), por exemplo, assim colocam a questão no item II.b de suas conclusões:

b) (...) a repercussão geral declarada no RE nº 609.096/RS demonstra que até o presente momento o STF não referendou o conceito de faturamento na forma sugerida pelo Ministro Cezar Peluso, o que comprova que as instituições financeiras com coisa julgada favorável no que toca com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, inciso I da Lei nº 9.718/1998 não podem ser tributadas com base em receitas distintas daquelas referentes às vendas de mercadorias e/ou prestação de serviços.

Não obstante, a inconstitucionalidade declarada do § 1º do art. 3º da Lei em questão não é suficiente para concluir desta forma, afora ocorrência de disposição específica expressa. Pelo antes exposto, a análise acurada do que restou decidido sobre a Lei 9.718/98 pelo pleno, considerando a posição individual dos Ministros e os diversos julgados, não parece sustentar tal interpretação. Nos debates, os próprios Ministros se expressam no sentido de deixar às controvérsias, sendo a principal delas a que é objeto deste artigo, para momento posterior³. Tampouco se pode dizer que a posição do Ministro Cezar Peluso é isolada, ou que os demais julgadores ignoravam o debate ou firmaram posição. Veja-se que nos próprios debates entre os ministros a expressão “receita operacional” foi referida como um dos entendimentos sobre o termo faturamento e, ressalte-se, também compatível com a inconstitucionalidade do § 1º da Lei. É esclarecedor o debate ocorrido entre os Ministros, cumprindo transcrever os trechos seguintes:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – (...) O Tribunal estabeleceu a sinonímia “faturamento/receita bruta”, conforme decisão proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF – receita bruta evidentemente apanhando a atividade precípua da empresa.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Receita operacional.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Operacional. Com o § 1º do mesmo artigo foi dado conceito todo próprio à receita bruta: (...)

O que significa esse dispositivo? Que haverá incidência em qualquer receita, ainda que em decorrência de locação, de investimentos etc.”

(...)

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – Sim, Ministro. Faturamento e receita bruta, tal qual como definido na legislação pré-constitucional.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Não é só a minha posição, mas a sua também. Desculpe, mas V. Exa. Também não adotava esse conceito congelado de faturamento que restou fixado na ADC nº 1. É disto que estamos a falar.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, o Tribunal estabeleceu a sinonímia. Sim. Faturamento/receita bruta, mas receita bruta tal como definida.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – Receita Operacional.

(STF, RE 357.950, inteiro teor, págs. 133-134 e 143).

No mais acima citado Ag. Reg. no RE 400.479/RJ, sobre as seguradoras, posteriormente, a Turma decidiu afetar o julgamento ao Plenário. Após o Voto do Ministro Cezar Peluso, o Ministro Marco Aurélio pediu vistas, tendo devolvido os autos para

³ Ver fls. 59 e 60 do RE 357.950/RS.

juízo em maio de 2012. O STF, tendo como relator o Ministro Peluso, decidiu no mesmo sentido do Ag. Reg. em processo de empresa de previdência privada e seguros, de nº 444.601/RJ. Após, a Turma, com relatoria do Min. Gilmar Mendes acolheu os embargos de declaração, anulando o acórdão embargado, para aguardar o exame do RE 609.096, abordado logo abaixo.

O litígio referente às receitas de intermediação financeira das instituições financeiras teve repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário (RE) 609.096/RS, interposto pela União contra Acórdão do TRF/4ª Região, que tem como relator o Ministro Ricardo Lewandowski. O interessado é o Banco Santander Banespa S/A e foi deferido o pedido de ingresso da Federação Brasileira dos Bancos (Febraban) como *amicus curiae*. Desse modo, **a incidência de PIS e Cofins sobre as três vertentes do sistema financeiro (atividades de seguros, previdência e bancária), deverá ser decidida concomitantemente pelo STF.**

Portanto, quanto ao que restou julgado pelo STF, é de se concordar com o texto de Fernanda Pazello (2013, p. 39), ao expressar que o STF, ao passo que declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, “... *não se pronunciou definitivamente se faturamento seria a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços (artigo 2º da LC nº 70/91) ou se seria a receita operacional/receita típica, o que, no caso das instituições financeiras e equiparadas, englobaria as receitas financeiras.*” A maioria dos Ministros entendeu que a definição do parágrafo 1º extrapolou a limitação constitucional, seja qual for o conceito de faturamento.

3. AS RECEITAS FINANCEIRAS E O FATURAMENTO.

3.1 O Conceito de Faturamento: origens e evolução.

A amplitude do conceito de faturamento é questão essencial para a definição de incidência sobre as receitas financeiras das instituições financeiras. Como é usual, cumpre citar, de início, o que consta dos dicionários. No Dicionário Houaiss (versão 2009) assim consta sobre fatura: Latim *factura*, feitiço, trabalho, mão de obra, prov. fr. *Facture* “fabricação”, ato ou efeito de fazer, relação de mercadorias vendidas, com os preços. No Dicionário Aurélio (1986), temos o seguinte: Faturar - Fazer fatura – mercadoria vendida; incluir na fatura, ganhar, auferir vantagens; Latim *factura* - ato de fazer, feitura, relação que acompanha mercadorias vendidas; levar a termo um negócio ou tarefa.

A fatura está relacionada, em suas origens, à relação comercial de compra e venda, em especial de vendas a prazo, como documento que viria a confirmar o negócio. Andrade (2013) oferece um levantamento de fôlego, servindo como referência no que segue. Alguns decretos trataram do tema, estabelecendo obrigações de emissão e efeitos. O vendedor a emite para o comprador, ficando com uma cópia duplicada assinada por este. Apenas em 1968, com a Lei 5.474, os anseios dos comerciantes foram atendidos, com a obrigação de emissão e a permissão de uso da duplicata como um título de crédito. O art. 1º da Lei estabeleceu: *“Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre as partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contados da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.”* A Lei facultava também a emissão de fatura/duplicata na prestação de serviços. Após, as principais contribuições foram da legislação de cunho fiscal. É importante citar o convênio entre Ministro da Fazenda e Secretários da Fazenda de dezembro de 1970, que criou a nota fiscal-fatura, abrangendo todas as vendas.

O Finsocial antecedeu a Cofins, mas foi criado antes da Constituição de 1988. O Decreto 92.698/86, que consolidava a legislação do Finsocial, estabelecia, em seu art. 21, a base de cálculo para as instituições financeiras como o somatório das rendas ou receitas operacionais e não operacionais (deduzidas as exclusões previstas e incluídos os ganhos com participações societárias). O art. 23 previa, para as exclusivamente prestadoras de serviços, a base de cálculo como o imposto de renda devido ou como se devido fosse. Já para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços, a base era a receita bruta, definida como o faturamento menos o IPI. Após a Constituição de 1988, o Finsocial foi mantido em função da regra transitória do art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Posteriormente, a **Lei Complementar (LC) 70/91** instituiu a Cofins, com incidência sobre o faturamento mensal, entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, sendo que as instituições financeiras e seguradoras estavam expressamente isentas.

No caso do PIS, a LC 07/70, instituidora do Programa, previa também a participação das instituições financeiras, seguradoras e qualquer outra não caracterizada como de vendas de mercadorias, em parágrafo próprio e expresso. Na Lei 9.715/98, a base de cálculo era o

faturamento, definido como a receita bruta, na forma da legislação do imposto de renda (venda de bens nas operações de conta própria, preço dos serviços prestados e resultado auferido nas operações de conta alheia). Após, foi editada a Lei 9.718/98, com objetivo de unificar as legislações do PIS e da Cofins.

Portanto, não é possível dizer que o direito privado possuía legislação definidora de faturamento que pudesse ser referência à compreensão do faturamento constante do art. 195 da Constituição de 1988⁴. A Lei 5.474/68 não oferece um paradigma aceitável, referindo-se ainda às vendas vencidas há mais de trinta dias, o que não faz sentido na discussão da base de cálculo das contribuições. No item anterior, viu-se que os julgamentos do STF referentes à Lei 9.718/98 não adentraram no aspecto que envolve os rendimentos financeiros das instituições financeiras, expressamente evitando delimitar o conceito a este ponto. Veja-se que, nos julgados anteriores, que examinaram a LC 70/91, o STF estabeleceu uma identidade entre a receita bruta e o faturamento, mas a finalidade era validar constitucionalmente a contribuição, uma vez que, considerou-se, a lei complementar não ultrapassou o limite do que seria definido como o faturamento. Também, as decisões do STF sobre o Finsocial já tinham afastado sua compatibilidade com a legislação civil/comercial⁵.

Realmente, a expressão da LC 70/91 (da Cofins) é adotada em uma série de julgados. Porém, parece fundamental analisar o seu alcance. Como visto, as posições no STF estão divididas. Não obstante razoável a compreensão de que o definido na LC 70/91 passou a ser o significado constitucional de faturamento e de que este deve ser entendido em seu sentido estrito, com origem na legislação comercial, entende-se que esta não seria a abordagem mais apropriada.

Cabe, entretanto, uma digressão, antes de procurar avançar o entendimento conceitual. Caso se adote o viés mais restritivo, como “venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa”, a tendência seria a

⁴ Cumpre mencionar que Andrade (2013, p. 67) entende que “... o conceito de faturamento abraçada pelo artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, e que antes tinha sido considerado válido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.755, não foi haurido aleatoriamente, mas a partir da sua evolução legislativa da fatura/duplicata ...”. Não se compartilha inteiramente de tal assertiva, a despeito de bem fundamentada, pois, sem dúvida, houve uma evolução do entendimento, mas esta foi também no sentido de expansão, rompendo com limites do conceito anterior e decorrente da própria evolução da realidade histórica.

⁵ Veja-se trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão na ADC nº 1 – DF (também citado pelo Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007): *De efeito, o conceito de “receita bruta” não discrepa do de “faturamento”, na acepção que este é usado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (...).*

de não incidência do PIS e da Cofins sobre a receita operacional decorrente da intermediação financeira no caso de se tratar de instituição financeira. Neste caso, é relevante tratar também do conceito de “**serviço**”, ou de “**faturamento de serviços**”.

No Vocabulário Jurídico do autor De Plácido e Silva (1993), o conceito de serviço pode ser resumido como trabalho executado, exercício de ofício, tarefa. Seguindo nos termos do autor, há um serviço onde quer que haja encargo a cumprir, obra a fazer, trabalho a realizar.

No Parecer PGFN/CAT 2.773/2007 entende-se que fica caracterizada a incidência em questão, mesmo no conceito mais restrito. Argumenta-se que o conceito de serviços adotado em Acordo Internacional é abrangente. Com efeito, como resultado da rodada do Uruguai do GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), foi criada a Organização Mundial do Comércio (OMC) e ampliado o acordo comercial para a área de serviços (Anexo específico referido como *Gats*). O conceito de serviços previsto no GATT abrange a intermediação financeira e os serviços de seguros. O Brasil é signatário do acordo, tendo-o internalizado (Decreto 1.355/94).

Entretanto, o que se discute aqui são tributos internos, não existindo implicações diretas que firam os princípios da OMC. Nesse sentido, a crítica foi bem sintetizada por Andrade (2013, p. 93):

Em resumo, o fato do artigo 98 do Código Tributário Nacional contemplar a prevalência das Convenções internacionais sobre a lei interna não importa na revogação total desta última, mas apenas em relação aos fatos e situações visadas no prefalado acordo que, conforme demonstrado, no caso do *Gats*, nada têm a ver com o conceito de serviços para fins de cobrança do PIS e Cofins das instituições financeiras.

O último ponto da citação, porém, não pode ser entendido como um não reconhecimento da diferença conceitual existente, uma vez que os conceitos indicados no Acordo não são fortuitos. Como o próprio autor acima citado chama a atenção, a maior abrangência está relacionada à compreensão na comunidade europeia e a implantação de um imposto sobre o valor agregado (abrangente). Na criação desses impostos, e em função da própria evolução social e diversificação das atividades econômicas, torna-se fundamental trabalhar com conceitos e categorias amplas, que abranjam a sociedade como um todo.

Em economia, serviço tem um sentido bastante amplo (ver, por exemplo, em Vasconcellos, 2011, p. 386). Assim é que consta do Dicionário Aurélio (2ª Ed. 1986): “Econ. Produto da atividade humana que, sem assumir a forma de um bem material, satisfaz uma necessidade”. O serviço está ligado ao fornecimento de bens intangíveis e ao setor terciário. É fundamental aqui, para as contas nacionais, apuração do PIB, do rendimento dos fatores de produção, possuir definições que, agregadas, abarquem a totalidade da economia, na qual certamente o juro, genericamente, desempenha papel importante, considerado como remuneração de fator de produção.

Os julgados do STF, relativamente recentes, indicam uma linha mais restritiva. Isso pode ser observado claramente nos julgados referentes à incidência de ISS sobre a locação de bens, nos quais é destacado o requisito de qualificação como obrigação de fazer. Como exemplo, pode ser citado o RE 396.514/PR, julgado pela 1ª Turma do STF com relatoria da Ministra Rosa Weber, que adota sentido restritivo tanto para serviços como para faturamento. Já no caso de leasing, ou leasing financeiro (modalidade mais comum no Brasil), o STF tem mantido a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme o RE 547.245/SC, pois o núcleo da operação é o financiamento (um serviço), não uma prestação de dar.

Cumprido, portanto, destacar que o conceito de serviço é muito restrito, em especial para interpretar a ocorrência de faturamento, mesmo que isto não tenha implicação para sua aceitação como conceito constitucional no presente. Ressalte-se, ainda, que a LC 116/2003 e a lista de serviços ali contida tratam do imposto municipal sobre serviços, atendendo requisito constitucional. A lista é extensiva em relação a este imposto, o que por óbvio, não se constitui em conceito constitucional de serviços. Há previsão de serviços fora da incidência municipal, assim como inclusão na lista de itens que foram considerados fora da abrangência constitucional do que seja serviço (pelo menos em alguns casos, com incidência já afastada na esfera judicial).

De qualquer forma, na situação atual, em conformidade com o conceito de serviços decorrente do direito privado e a interpretação que vem sendo dada pelo STF, caso vencedor o entendimento sobre o faturamento adotado pelo Ministro Marco Aurélio, abordada no item 2.1 deste trabalho, a tendência é pelo reconhecimento da não incidência do PIS e da Cofins sobre os resultados financeiros das instituições financeiras. Porém, adotada a vertente do

resultado da atividade empresarial, a discussão sobre serviços torna-se irrelevante, uma vez que sobre estes rendimentos haverá incidência das referidas contribuições, embora com as deduções específicas previstas na própria Lei 9.718/98.

3.2 O Faturamento como o Produto do Objeto Social da Empresa.

A lei instituidora da Cofins, LC 70/91, forneceu uma definição, que sobre este aspecto não possui efeitos de lei complementar⁶, que pode vir a ser alterada por outra. Nas próprias decisões que a validaram constitucionalmente, já se mostrava o distanciamento com os conceitos de direito comercial. A evolução da compreensão de **faturamento** e da realidade econômica, desde seu rompimento com as origens comerciais do documento fatura e sua posterior aproximação com o imposto de renda, indica que este **passou a ser entendido como o resultado da atividade empresarial, o recebido em decorrência da atividade da empresa.**

Embora o Voto do Ministro Gilmar Mendes tenha restado vencido no RE 357.950/RS, cabe, neste momento, transcrever os seguintes trechos, por se entender esclarecedores e porque esta discussão voltará a ser objeto de debate pelo STF (citam-se as páginas no inteiro teor do julgamento):

Foi preciso, portanto, superar, do contrário, chegaríamos ao absurdo de identificar atividades que não teriam faturamento, portanto estariam isentas ou imunes a essa contribuição, embora pujantes do ponto de vista financeiro. E, vejamos, faltando com o dever de solidariedade social no contexto da seguridade. (...).

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim “ – e me parece que esse é o paradoxo em que estamos envolvidos - , “teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário” – aquela que fez a Lei Complementar nº 70. (RE 357.950, inteiro teor, págs. 170 e 172)

⁶ Esse tema não tem sido mais objeto de grande polêmica, uma vez definido pelo STF. Não havia reserva de lei complementar sobre a matéria, portanto poderia ser alterado por lei. Não obstante, houve posicionamentos contrários, como o exprimido por Ives Gandra Martins em 1999 (p.146) “... *insustentável aqueles que querem implodir a hierarquia das leis e a liturgia das formas, para permitir que leis de níveis e formas diversas possam revogar ou alterar umas as outras ...*”.

Sobre este aspecto, **não é despidendo lembrar que a seguridade social é financiada por toda a sociedade**, conforme estabelece o caput do art. 195 da Constituição Federal. O próprio STF, ao julgar o RE 230.337-7/RN (ver voto do Ministro Carlos Velloso), mantendo a incidência sobre comercialização de combustíveis e derivados de petróleo, destacou a importância e a intenção da Carta Maior sobre o financiamento universal da seguridade social. Embora não seja a mesma discussão, se está tratando igualmente de polêmica sobre a abrangência das contribuições sociais, determinada a partir da hipótese de incidência constitucional e, efetivamente, há de se reconhecer que não há muito sentido nos bancos comerciais, que possuem capacidade contributiva e representam parcela importante da economia, ficarem excepcionadas do PIS e Cofins em relação a parcela maior de suas receitas.

Em contabilidade, a diferenciação entre faturamento e receita deixou de ser relevante, seja por utilizar-se menos o termo “faturamento” ou por usá-lo como identificado com a receita bruta da atividade da empresa. Tradicionalmente, **as receitas e despesas não relacionadas diretamente com as atividades para as quais a empresa foi constituída são classificadas como não operacionais**. A inconstitucionalidade da tributação das receitas não operacionais pelas contribuições em exame era justamente o ponto de convergência entre os votos que restaram vencedores no STF.

Uma utilização possível para a conta faturamento (ver Iudícibus & Equipe, 2007), no demonstrativo de resultado, seria com objetivo de resolver a diferença entre a Lei das S/A (que inclui o IPI na receita bruta) e a legislação do Imposto de Renda (que não inclui). Assim, teríamos: Faturamento – IPI = Receita Bruta (faturamento menos IPI é igual a receita bruta). Definição que foi contemplada na legislação do Finsocial para as empresas comerciais e mistas. As receitas incluídas nesta conta são as que decorrem da atividade empresarial da empresa. Ressalte-se que os autores advertem que “... *há uma tendência mundial de se evitar essa classificação entre operacional e não operacional, que sempre causa confusão, e, em vez disso, promover a segregação apenas dos Itens Extraordinários e dos Resultados de Operações Descontinuadas, rigidamente definidos*” (ibid, 390).

A tendência observada é a aproximação com a legislação do imposto de renda. Veja-se que é na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), relacionada ao IRPJ, que são prestadas as informações contábeis e de apuração de lucro.

Seguem alguns dispositivos extraídos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR, Decreto 3.000/99):

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31)

.....
 Art. 226. As pessoas jurídicas de que trata a alínea "b" do inciso II do § 1º do art. 223 poderão deduzir da receita bruta (Lei nº 8.981, de 1995, art. 29, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º):

I - no caso das instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários:

- a) as despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;
- b) as despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;

.....
 III - no caso de entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização: a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

.....
 Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Importante destacar que, no caso das instituições financeiras, também a Lei 9.718/98, em seu art. 3º, § 6º, previa deduções similares para o PIS e a Cofins. Ou seja, a intenção do legislador era similar, em função da peculiaridade dos rendimentos decorrentes da intermediação financeira, tributar as financeiras e equiparadas por uma espécie de lucro bruto, o que parece adequado diante da peculiaridade estabelecida nas relações bancárias⁷. De toda a forma, **é de se registrar a previsão expressa na lei para a tributação das instituições financeiras**, o que se daria inclusive sobre os rendimentos financeiros, como indicam as deduções previstas. Seja qual for o entendimento que venha a se adotar, e aqui está se discutindo um conceito constitucional de faturamento, parece desprovido de sentido referir-se a alguma atuação do julgador como legislador positivo⁸, uma vez que a situação está prevista na lei e a intenção do legislador (de tributar) é clara.

Em 1986, Ataliba e Giardino já indicavam a desvinculação do “faturamento” de suas origens e a ampliação em sua compreensão. Cabe transcrever os seguintes trechos:

⁷ Receita líquida menos os custos. Neste texto, não aprofundaremos esse aspecto. A previsão de tais deduções para as financeiras também produziu críticas (por exemplo, em Guasque; Guasque e Ferraz - 2012), por entender-se que produziria uma condição favorecida às instituições financeiras, ferindo a isonomia tributária.

⁸ Tal referência é feita, por exemplo, em Pazello (2013, p. 41).

Na prática dos negócios, aceitou-se admitir a figura em outros casos nos quais não há mercadorias, mas sim diferentes objetos de atividade empresarial ou econômica. O termo “faturamento” é empregado, por outro lado, para identificar não apenas o ato de faturar, mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa. (...).

... se o “faturamento”, como visto, corresponde **à soma das vendas ou das outras operações** realizadas por um dado contribuinte, num certo período – vale dizer, é a expressão financeira indicativa do montante de negócios havidos, (...) então, logicamente, o cerne ou consistência do fato traduzido financeiramente nesses faturamentos não pode deixar de ser **o conjunto de negócios ou operações que a ele (faturamento), dá ensejo.** (p.153 e 155-156)

Portanto, afora a generalização verificada no conhecimento comum e técnico de outros ramos na compreensão de “faturamento”, ou mesmo de rubricas e contas contábeis indicando “vendas”, como referentes às atividades da empresa e resultado de sua razão social, a interpretação da hipótese de incidência em seu sentido mais abrangente, além de mais atual, está em consonância com a compreensão já na época da edição da Constituição e em harmonia com os princípios da capacidade contributiva e com a universalidade do custeio da seguridade social. A despeito do financiamento da seguridade por toda a sociedade estar estreado no princípio da solidariedade, nada impediria que legislador previsse hipóteses de isenção, em especial na conformação do sistema tributário como um todo. Tal deve-se dar, entretanto, através do processo legislativo.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) tem adotado este entendimento, no caso de instituições financeiras beneficiadas de decisões judiciais que proviram a inconstitucionalidade em termos gerais. Registre-se que estas decisões tem se dado, muitas vezes, por voto de qualidade, como é o caso do Acórdão nº 3801-01.106 (Carf, 2012), no qual se entendeu que a decisão judicial obtida não alcança as receitas operacionais da instituição financeira. Por óbvio, a não incidência não é questionada quando aos demais rendimentos, não operacionais.

4. CONCLUSÕES

O presente artigo buscou analisar de modo mais acurado os julgamentos que culminaram com a declaração da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, em maioria apertada, com posterior repercussão geral reconhecida no RE 585.235-1/MG. Nos julgados, é possível identificar claramente duas interpretações na abordagem vencedora. Nenhuma delas foi predominante nos julgamentos representativos da controvérsia, havendo referências de adesão nos debates e nos votos, por diferentes Ministros, a ambas. O que foi

comum, no entendimento que restou majoritário, é que a previsão da Lei 9.718/98 que abarcava as demais receitas, esporádicas e/ou não relacionadas ao objetivo social da empresa, ultrapassou o limite constitucional da hipótese de incidência consubstanciada no faturamento.

O primeiro entendimento adota a definição da Lei Complementar 70/90, nos seus estritos termos, interpretando que faturamento é o resultado da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços, nada além disso. Essa abordagem é, principalmente, vinculada ao Ministro Marco Aurélio Mello. Por ela, este seria o entendimento advindo da origem comercial do termo e já constitucionalizado pelo STF na análise das ações judiciais anteriores a edição da Lei 9.718/98. Sendo este o posicionamento que venha a predominar no STF, em função do conceito de serviço que vem sendo adotado pelo mesmo Tribunal constitucional, a despeito de talvez muito restritivo para o momento atual, a tendência será pela não incidência do PIS e Cofins sobre as receitas financeiras das instituições financeiras.

A segunda abordagem trata faturamento como a receita de vendas e serviços, o resultado da atividade empresarial, ou seja, a receita operacional da empresa. Nesta interpretação, identificada especialmente com o Ministro Cezar Peluso, este é o conceito que emergiu da generalização do termo faturamento quando aplicado à atividade empresarial moderna, o que era antes restrito à atividade comercial. Seguindo esta abordagem, os conceitos adaptam-se a necessidades históricas, dentro de certos graus de liberdade que podem ser estabelecidos na própria legislação. As receitas da intermediação financeira são resultado operacional das instituições financeiras, vinculadas ao seu objeto social, e, portanto, devem ser tributadas pelo PIS e Cofins. Veja-se que, considerando as deduções específicas previstas na própria Lei, que contemplam custos de captação, a alíquota será aplicada sobre valor mais compatível com o lucro bruto. Cabe destacar que, nesta linha, deixa de ter importância uma discussão conceitual de serviços.

Considera-se que, não obstante se reconheça a força de argumentos favoráveis a ambas as linhas, a segunda abordagem é mais apropriada. O faturamento como receita operacional esteve presente nos julgados referentes à Lei 9.718/98, tendo sido referido por outros Ministros, que não apenas Peluso, embora expressamente tal definição tenha sido deixada para um segundo momento. O STF já tinha se distanciado do conceito originário do direito comercial, incorporando contribuições do próprio direito tributário. O faturamento como

receita da atividade empresarial, da razão social da empresa, encontra-se em conformidade com a evolução histórica ampliativa do conceito, com a economia e com a contabilidade. Ainda, tal abordagem melhor se coaduna com a universalidade do financiamento da seguridade social e princípio da capacidade contributiva.

Por fim, cabe apontar que o decidido pelo STF com relação aos bancos e financeiras, com repercussão geral reconhecida no RE 609.096/RS, provavelmente será aplicado às seguradoras e empresas de previdência privada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Leonardo A. Desmistificando o PIS e a Cofins das Instituições Financeiras. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 216, setembro, p. 61-95, 2013.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo. Revista de Direito Tributário, v. 35, pp. 151-162, 1986.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3801-01.106, processo 10675.909505/2009-07. Primeira turma especial da terceira seção de julgamento. Brasília, 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 585.235-1/MG. Relator: Ministro Cezar Peluso. Inteiro teor. Julgado em 10/09/2008. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Inteiro teor. Julgado em 09/11/2005. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Inteiro teor. Julgado em 09/11/2005. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 444.601/RJ. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Inteiro teor. Julgado em 13/03/2012. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 396.514/PR. Relatora: Ministra Rosa Weber. Inteiro teor. Julgado em 20/11/2012. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547.245/SC. Relator: Ministro Eros Grau. Inteiro teor. Julgado em 02/12/2009. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 230.337-7/RN. Relator: Ministro Carlos Velloso. Inteiro teor. Julgado em 01/07/1999. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 400.479-8/RJ. Relator: Ministro Cezar Peluso. Inteiro teor. Julgado em 10/10/2006. Acesso em 30/07/2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF. Relator: Ministro Moreira Alves. Inteiro teor. Julgado em 01/12/1993. Acesso em 30/07/2014.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 2.773. PIS/Pasep e Cofins. Base de cálculo das contribuições devidas pelas instituições financeiras e seguradoras após o julgamento do RE 357.950/RS. Brasília, 2007.

CARDOSO, Alessandro M.; MURICI, Gustavo L. A eficácia da coisa julgada: PIS e Cofins das instituições financeiras e a ampliação da base de cálculo pela Lei 9.718/98. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 213, junho, p. 7-23, 2013.

GANDRA da Silva M., Ives. Parecer: Lei nº 9.718/98 e base de cálculo da Cofins sobre a Receita Bruta – Inconstitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 47, agosto, p. 133-152, 1999.

GUASQUE, Adriane; GUASQUE, Consuelo; FERRAZ, Mariantonieta Pailo. COFINS – Base de Cálculo das Instituições Financeiras. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 105, out 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/busca=guasque>. Acesso em out 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio; EQUIPE DA FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MIRAGEM, Bruno. Direito bancário. São Paulo: Revista dos tribunais, 2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAZELLO, Fernanda R. PIS e Cofins das Instituições Financeiras e Equiparadas: análise dos conceitos de faturamento e receita financeira. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 216, setembro, p. 36-46, 2013.

SILVA, De Plácido E. Vocabulário jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

VASCONCELLOS, Marco A. S. Economia: micro e macro. 5º ed. São Paulo: Atlas, 2011.

A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS: CONTEÚDO JURÍDICO E CONSTITUCIONALIDADE

THE NON-CUMULATIVE PIS AND COFINS: LEGAL CONTENTS AND CONSTITUTIONALITY

Marcelo Miranda Ribeiro

Professor do Curso de Especialização da UNINTER. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Mestre em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Especialista em Direito Público pela Unibrasil.

RESUMO: A não-cumulatividade foi instituída para o PIS e a Cofins com o fim de corrigir distorções decorrentes da cobrança cumulativa destes tributos e melhorar a competitividade dos produtos nacionais. Em contrapartida, as alíquotas das contribuições foram mais que duplicadas. Todavia, o sistema legal de dedução de créditos criado refere-se apenas a algumas despesas suportadas pelos contribuintes no desenvolvimento de suas atividades. Afigura-se relevante examinar, então, se essa sistemática é válida em face do princípio da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal. A aplicação desse comando constitucional começa pela sua correta interpretação, dificultada pela indeterminação de seu conteúdo e pelas características das contribuições em questão. A imprecisão da expressão é tamanha que a doutrina oscila em qualificá-la como princípio ou técnica, bem como identificar o quê, minimamente, pode ser atribuído ao seu conteúdo. A dificuldade interpretativa é agravada pelo caráter atípico do emprego da não-cumulatividade em tributos que têm como hipótese de incidência fatos unifásicos (receita ou faturamento). Nesse contexto, o objetivo do estudo é preencher o conteúdo mínimo do conceito de não-cumulatividade, avaliar se ela é um princípio jurídico ou apenas uma regra de cálculo do tributo devido e examinar as características principais dos tributos não-cumulativos. Estabelecidas estas premissas, será estudada, especificamente, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, seu assento constitucional, suas hipóteses de geração de créditos e as vedações legais ao creditamento. O objetivo é, ao fim, avaliar se as leis de regência da não-cumulatividade do PIS e da Cofins são constitucionais e, conseqüentemente, verificar se é possível à lei restringir a possibilidade de tomada de créditos a apenas algumas despesas.

Palavras-chave: PIS. Cofins. Não-cumulatividade. Constitucionalidade.

ABSTRACT: PIS and Cofins were established in order to correct distortions resulting from the cumulative collection of taxes and improve the competitiveness of domestic products. In contrast, the rates of those contributions were more than doubled. However, the legal system of deduction of credits that was created only refers to certain expenses incurred by the taxpayer in the development of their activities. It is relevant to examine, then, whether this is valid in the face of the non-cumulative principle established by the Constitution. The application of this constitutional command begins with its correct interpretation, complicated by the vagueness of its content and the characteristics of the contributions in question. The vagueness of the concept makes the doctrine oscillate in to classifying it as a principle or as a technique, as well as identifying what, minimally, can be attributed to its content. The interpretive difficulty is aggravated by the atypical nature of the employment of non-cumulative taxes whose incidence hypothesis facts are isolated (income or revenue). In this context, the objective of the study is to fill in the minimum content of the concept of non-cumulative concept, assessing whether it is a legal principle or merely a rule for calculating

due tax and examine key characteristics of non-cumulative taxes. Once these premises have been established, non-cumulative PIS and Cofins will be studied specifically, their constitutional grounds, their chances of credit generation hypothesis and legal cases of interdiction to crediting. The ultimate goal is to finish, to assess whether laws that rule non-cumulative PIS and Cofins are constitutional and, consequently, verify whether it is possible to legally restrict the possibility of taking credits to just some expenses.

Keywords: PIS. Cofins. Non-cumulative. Constitutionality.

1 INTRODUÇÃO

A não-cumulatividade foi instituída para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com o fim de corrigir relevantes distorções decorrentes da cobrança cumulativa dos tributos. Adicionalmente, o modelo buscou possibilitar uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que as exportações foram desoneradas. Em contrapartida à possibilidade de geração de créditos, as alíquotas das contribuições foram mais que duplicadas.

O sistema legal de abatimento de créditos, entretanto, se refere apenas a algumas despesas suportadas pelos contribuintes no desenvolvimento de suas atividades. O desenho legal da não-cumulatividade para estas contribuições traz consigo, ainda, o problema de ter sido instituída para tributos que incidem sobre fatos unifásicos, caso do faturamento (ou receita bruta) e da importação, o que requer uma “criativa” engenharia jurídica para sua aplicação, tornando tais exações por demais complexas.

Ressalte-se, outrossim, que a previsão constitucional da não-cumulatividade do PIS e da Cofins ocorreu após a sua criação na legislação ordinária. Por tal razão, muitos autores entendem que a constitucionalização do instituto para as contribuições sociais teria retirado a liberdade inicial que havia para o legislador discipliná-la, vale dizer, ao alçar a não-cumulatividade ao *status* de princípio, a interpretação das leis que regem as contribuições não-cumulativas ganhou novos contornos, de modo que as restrições legais impostas teriam que ser interpretadas com novo olhar.

Além do mais, ao contrário do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), em relação aos quais, a Constituição definiu como a não-cumulatividade deve ser aplicada, o texto constitucional foi omissivo quanto à forma de sua operacionalização nas contribuições em análise. Assim, a norma constitucional da não-cumulatividade do PIS e da Cofins é vaga quanto à sua forma de aplicação, indeterminada quanto ao seu conteúdo e, para muitos, de

conflituosa interação com a legislação anterior que a regulamenta, o que torna o cenário fértil para a proliferação de conflitos judiciais e administrativos.

Ricardo Lobo Torres (2013, p. 418), nesse sentido, adverte que as anômalas contribuições sociais cumulativas sobre o faturamento provocaram desastrosas consequências econômicas, onerando o preço das mercadorias brasileiras e atingindo negativamente as exportações. Segundo o autor, uma das soluções arranjadas, às pressas, foi a adoção da não-cumulatividade, tornando ainda mais caótico o sistema tributário nacional e gerando uma quantidade enorme de conflitos.

Afigura-se relevante examinar, então, se a sistemática criada pelas leis de regência é válida frente à previsão constitucional da não-cumulatividade. Seria tal instituto uma mera técnica de arrecadação ou configuraria um princípio constitucional a irradiar efeitos sobre toda a legislação que lhe é correlata?

Nesse contexto, a questão que se coloca é, primeiramente, analisar o conceito e os objetivos da não-cumulatividade, para, após, avaliar se ela é um princípio jurídico ou uma mera regra de cálculo do *quantum debeatur*. Em seguida, serão examinadas as características principais dos tributos não-cumulativos e dos diversos métodos de cálculo possíveis de serem utilizados. Estabelecidas estas premissas, será estudada, especificamente, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, seu assento constitucional e suas hipóteses de geração de créditos. O objetivo é, ao fim, avaliar se as leis de regência da não-cumulatividade do PIS e da Cofins são constitucionais e, conseqüentemente, verificar se é possível à lei restringir a tomada de créditos a apenas algumas despesas.

2 NÃO-CUMULATIVIDADE: CONCEITO JURÍDICO INDETERMINADO

A cumulação de tributos consiste na incidência da mesma exação em mais de uma etapa da cadeia produtiva. Tal fenômeno é passível de ocorrer apenas nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços, pois, nesses casos, tem-se um vínculo operacional desde a primeira incidência tributária até a aquisição do bem ou serviço pelo consumidor final. Tributos cujas hipóteses de incidência sejam fatos que não estão situados no curso de um processo de circulação de riquezas não permitem a visualização desta superposição tributária (MOREIRA, 2012, p. 39).

Portanto, a rigor, só há que se falar no fenômeno da cumulatividade em tributos que incidem sobre a circulação de bens e serviços sobre as várias etapas da cadeia econômica. O faturamento ou a receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins, não dizem respeito ao fenômeno circulatório, senão a partir de uma visão exclusivamente vinculada à repercussão

econômica. É claro que a incidência do PIS e da Cofins sobre todos os agentes econômicos acaba por gerar um ônus fiscal em cascata para o preço final do bem ou serviço. Não há que se confundir, porém, essa circunstância econômica com o fenômeno jurídico da não-cumulatividade tributária, realidade restrita aos tributos sobre circulação de bens e serviços (RIBEIRO, 2004, p. 101).

Na cumulatividade, por consequência, um produto custará mais caro ao consumidor quanto maior for o número de etapas intermediárias, pois a cada circulação do produto, do fabricante ao consumidor final haverá a incidência do tributo. Assim, a cumulatividade torna o impacto real do tributo diferente segundo a extensão do ciclo de circulação de um bem, o que origina distorções concorrenciais em benefício das empresas que conseguem comercializar seus produtos em ciclos mais curtos. A cumulatividade fere, em consequência, a neutralidade da concorrência, pois se multiplicam as tentativas de substituir a produção nacional por importações, se estimula a concentração industrial e a supressão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificar as várias fases em uma mesma empresa (BALEIRO, 1998, p. 449).

A não-cumulatividade é o mecanismo a atacar este mal, pois evita a cumulação da mesma exação nas diversas etapas da cadeia de produção e circulação de riquezas. É seu objetivo evitar acréscimos indesejáveis de tributos que oneram artificialmente o preço do produto final (MELO; LIPPO, 2008, p. 146). Tem, pois, a tarefa de neutralização do custo do tributo incidente sobre as operações de entrada, de modo que o ônus tributário independa do número de operações gravadas pela exação. Possui, assim, a função de transferir o ônus do tributo ao longo de um ciclo econômico para o consumidor, que é quem arcará, de fato, com o custo do gravame (MOREIRA, 2012, p. 63).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 373) destaca ainda que a não-cumulatividade tem a virtude de aumentar a produtividade fiscal, pois, sendo plurifásico, o tributo permite antecipar o recolhimento daquilo que seria devido apenas no consumo, além de colocar todos os agentes econômicos das diversas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação, ou seja, produzindo vantagens contra os riscos da insolvência.

Com a não-cumulatividade, portanto, o ônus tributário é indiferente ao número de operações realizadas. Por conseguinte, a não-cumulatividade desestimula a integração vertical das empresas, favorece a transparência fiscal, pois torna o custo do tributo ao fim da cadeia produtiva mais transparente, e permite a eliminação do ônus tributário nas exportações. Em

suma, a repercussão jurídica¹ do ônus do tributo é nota típica da não-cumulatividade. A neutralidade, enquanto efeito da não-cumulatividade, impede a oneração do contribuinte de direito, criando mecanismos para que este traslade o custo do tributo para o consumidor final (MOREIRA, 2012, p. 69).

A não-cumulatividade é, portanto, uma limitação ao poder de tributar. Impõe que para calcular o tributo devido o sujeito passivo desconte o valor do tributo que foi cobrado nas operações antecedentes. Visa, pois, eliminar custos tributários superpostos que oneram, artificialmente, o preço do produto ou do serviço final. Concretiza, assim, o princípio da neutralidade tributária, segundo o qual os tributos devem interferir ao mínimo no comportamento dos agentes econômicos.

No entanto, embora seja fácil apontar seus fins, o conceito de “não-cumulatividade” é vago e impreciso. Como diz Marco Aurélio Greco (2005, p. 126), é “nítido que a expressão não-cumulatividade comporta ‘n’ conteúdos”. Ela garante ao contribuinte o direito de deduzir do tributo devido os custos com tributos de mesma espécie incorridos nas operações anteriores. Entretanto, a extensão com que isso é feito não está implícita na expressão. Portanto, a não-cumulatividade encerra um conceito jurídico indeterminado, na medida em que sua implementação pode ser feita em maior ou menor medida. Como será visto, pode ser operacionalizada por diversos métodos de cálculo e com a possibilidade ou não de o sujeito passivo se creditar dos chamados “créditos financeiros”, variáveis que interferem na medida de sua capacidade de neutralização do custo do tributo.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1984, p. 111), em análise ao referido princípio na vigência da Constituição de 1967, afirmam que:

A simples cláusula da não-cumulatividade, a despeito de expressamente inserida, como princípio, no texto constitucional, por si mesma, não tem substância intrínseca precisa. A expressão “imposto será não-cumulativo” - constante do inc. II do art. 23 da Constituição - em si considerada, é imprecisa, vaga e sem significação definida. A sua consistência jurídica há de se deduzir do contexto e dos desdobramentos constitucionais.

Em função da indeterminação de seu conteúdo, surge um grande problema dos tributos que adotam a não-cumulatividade, que é o de avaliar em qual medida foi concretizado e se, de fato, está garantida aos contribuintes.

¹ Se o tributo é legalmente criado para ter o seu custo repassado ao contribuinte de fato, então se faz presente a repercussão jurídica e a exação será indireta. Diz-se jurídica a repercussão, diferenciando-a da econômica, pois a repercussão econômica, embora provável, não é certa. Ou seja, para repercutir, nos termos do art. 166 do CTN, a norma legal criadora do tributo deve prever a translação do seu ônus financeiro. Nos tributos indiretos faz-se presente a dualidade de sujeitos passivos: contribuintes de direito e de fato, sendo este o que, segundo a lei, deverá suportar o custo da exação (MOREIRA, 2012, p. 32).

3 NÃO-CUMULATIVIDADE: PRINCÍPIO OU MERA REGRA DE CÁLCULO?

Para muitos autores, a não-cumulatividade, em função dos valores que busca concretizar, tem natureza de princípio jurídico. Roque Carrazza (2005, p. 312), por exemplo, aduz que:

Temos por indisputável que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse da lei, poderia ser reduzido ou, até, suprimido, a qualquer tempo pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance.

A seu turno, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo (2008, p. 100) entendem que “a não-cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraído dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico”. Compartilham, ainda, dessa posição, entre outros, Sacha Calmon Navarro Coêlho² e Aliomar Baleeiro.³

Outra parte importante da doutrina, todavia, sustenta que a não-cumulatividade não deixa de ser apenas uma regra de técnica arrecadatória. Os adeptos desse entendimento apartam os valores perseguidos com a aplicação da não-cumulatividade da regra de abatimento propriamente dita. José Souto Maior Borges (1999, p. 160), por exemplo, argumenta que:

Posto que estudada geralmente como um princípio, a incumulatividade não o é. Trata-se de simples regra. Se princípio fosse, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre a matéria tributária, condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre a incumulatividade sequer são aplicáveis indistintamente ao IPI e ao ICMS. Cada um desses impostos tem, relativamente ao crédito fiscal, regras próprias; regras que são aplicáveis exclusivamente ao IPI ou ao ICMS.

Roberto Ferraz (2008, p. 104), no mesmo sentido, entende que a não-cumulatividade é apenas uma regra que visa evitar os efeitos nocivos da cumulatividade, notadamente a verticalização da atividade econômica e a aleatoriedade da carga tributária. Para o autor, embora a não-cumulatividade esteja claramente ligada a princípios, ela não deixa de ser apenas uma técnica de quantificação dos tributos.

Igualmente, Marco Aurélio Greco (2005, p. 126) não vislumbra matriz principiológica na não-cumulatividade. Para o autor, este instituto é mera técnica de determinação do valor a ser recolhido por um contribuinte. Diz o autor que o princípio supõe a incorporação de algum

² “Observe-se, finalmente, que é incondicional o direito de abatimento do crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não-cumulatividade” (COÊLHO, 2006, p. 365).

³ “É incondicional o direito de abatimento de crédito. A Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não-cumulatividade” (BALEEIRO, 1998, p. 457).

valor constitucionalmente protegido ou a regulação de um fim desejado, isto é, princípio diz respeito a valores e não a métodos de apuração do montante do tributo a ser recolhido.

Há, todavia, outros autores que possuem uma noção híbrida. Para esta corrente, a não-cumulatividade identifica-se, concomitantemente, como princípio e técnica. Hugo de Brito Machado (2007, p. 217/218) preconiza, nesse sentido, que a não-cumulatividade é princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo concernente ao IPI ou ao ICMS. Em tais enunciados, sustenta o autor, embora já esteja definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada, vale dizer, não se estabelece a técnica; tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se materializa o princípio.

André Mendes Moreira (2012, p. 77/78), em posição semelhante, aduz que a não-cumulatividade é o princípio constitucional tributário que mais se aproxima de uma regra, pois parte de valores superiores para prescrever uma conduta (abatimento do montante cobrado nas operações anteriores), situação que permitirá o alcance das finalidades que lhe são próprias. Para o autor, reduzir a não-cumulatividade a uma mera regra técnica de apuração do *quantum debeatur* é ignorar as premissas que levaram o Constituinte a positivar a norma em questão.

Esta corrente parece trilhar o melhor caminho. Afinal, a não-cumulatividade concretiza valores constitucionalmente protegidos. Todavia, diz respeito também ao método de apuração do tributo devido. Não parece razoável, portanto, diante dos valores que lhe são intrínsecos e de seu assento constitucional, sustentar que a não-cumulatividade seja uma mera regra de cálculo. Assim, enquanto a técnica estabelece o modo pelo qual o princípio se efetiva, o princípio impõe ao legislador uma limitação ao poder de tributar.

É imperioso ressaltar, todavia, que não existe na Constituição uma única não-cumulatividade, apesar de haver pontos em comum entre a não-cumulatividade do IPI, do ICMS e a do PIS/Cofins, quais sejam, a existência de alguma técnica que leve a não haver uma cobrança em cascata (GRECO, 2005, p. 126) e um conteúdo mínimo de significação aplicável a todos os tributos não-cumulativos.

Neste ponto, reside a primeira das questões a ser examinada. Isso porque os princípios constitucionais devem ser aplicados de forma a atribuir-lhes a máxima eficácia. Com base nesse pressuposto, formou-se a corrente que defende que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins deve ser plena. Por tal razão, argumentam que as leis de regências desses tributos, em suas modalidades não-cumulativas, seriam inconstitucionais, pois o legislador ordinário teria limitado a aplicação do princípio da não-cumulatividade. Entendem que a lista legal de

despesas a ensejar o direito ao crédito seria exemplificativa. Ademais, sustentam que, embora a base de cálculo das contribuições englobe toda a receita bruta das empresas, incluindo, inclusive, as receitas não operacionais, a dedução dos créditos limitar-se-ia aos bens, serviços e despesas expressamente previstas, o que mitigaria, por demais, a não-cumulatividade imposta pelo constituinte reformador (RIBEIRO, 2004, p. 101).

Assim, as questões que se colocam são: por ser princípio constitucional, exauriu-se o espaço de atuação do legislador ordinário? Atribuir-lhe máxima eficácia significa determinar o direito ao crédito de todos os gastos suportados pelos sujeitos passivos? Enfim, cumpre examinar o que já está determinado concretamente pelo princípio e se resta algum espaço de atuação do legislador ordinário para configurar a técnica.

4 CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Os tributos podem ser classificados, relativamente ao número de fases de incidência no processo produtivo, em monofásicos e plurifásicos. Monofásicos são os tributos que, embora ocorram em sucessivas operações no ciclo econômico, incidem somente sobre uma etapa do processo produtivo ou comercial.⁴ Plurifásicos, por sua vez, são os tributos que incidem sobre operações de circulação de bens e serviços, como são o IPI e o ICMS. Desse modo, não se enquadram como plurifásicos, por exemplo, impostos que incidem sobre a renda e aqueles que, embora gravem negócio translativo de patrimônio, incidem sobre fatos não enquadrados no processo de produção, circulação e consumo de riquezas (MOREIRA, 2012, p. 103/104).

O ICMS, *v.g.*, é tributo não-cumulativo de incidência plurifásica, isto é, incide, sob o ponto de vista econômico, sobre o valor acrescido em cada operação de circulação de riqueza. Distingue-se do imposto plurifásico em cascata ou cumulativo, como era o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, que incidia sobre o total de cada operação, e do imposto monofásico, que incide uma única vez sobre o preço da mercadoria (TORRES, 2013, p. 388).

No caso do PIS e da Cofins, cujo fato gerador é a receita ou o faturamento, tem-se uma hipótese de tributo monofásico. Suas hipóteses de incidência tributária não são uma operação, razão pela qual não há que se falar em tributo pago nas operações anteriores. Na verdade, o fenômeno econômico da tributação em cascata sobre o faturamento jamais poderia ser confundido com o da cumulatividade dos impostos multifásicos. Sobre tal questão, o Supremo Tribunal Federal (RE n° 230.337/RN) já se posicionou no sentido de entender que o

⁴ A monofasia não deve ser confundida com a substituição tributária para frente, hipótese esta em que ocorre apenas a concentração da exação correspondente a duas ou mais fases do processo produtivo em uma única etapa, devendo o substituto arcar com o dever tributário de fases posteriores, cuidando-se, destarte, de tributo plurifásico (MOREIRA, 2012, p. 99).

faturamento é um fenômeno econômico indivisível e que não se confunde com a circulação de bens e serviços no ciclo econômico (RIBEIRO, 2004, p. 101).

É oportuno observar, contudo, que a receita bruta e o faturamento são o resultado de negócios jurídicos de venda de mercadorias ou de prestação de serviços realizados ao longo de um período de apuração. Por tal razão, são tributos aptos também a gerar oneração cumulativa ao longo da cadeia de circulação/produção de um bem, o que implica dizer que a não-cumulatividade, embora estranha, também é um instituto que pode ser aplicado às contribuições sociais.⁵

Apesar disso, por terem materialidades distintas, fica “impossível harmonizar a não-cumulatividade das contribuições sociais com a dos impostos sobre a produção e a circulação de bens” (TORRES, 2013, p. 418). Em outros termos, não se pode, pura e simplesmente, aplicar a não-cumulatividade do IPI e do ICMS ao PIS e à Cofins. É indubitável que a não-cumulatividade foi criada para atuar nos tributos plurifásicos, razão pela qual fazê-la incidir em tributos monofásicos exige um grande esforço de compatibilização.

Em função disso, André Mendes Moreira (2012, p. 70) entende que apenas o IPI e o ICMS podem ser qualificados como não-cumulativos, os denominados por ele de não-cumulativos em sentido estrito. Nesses, o instituto em tela permite o alcance da neutralidade fiscal e a translação jurídica do ônus tributário para o adquirente final dos bens ou serviços. Segundo o autor, existem, portanto, duas espécies de não-cumulatividade no Direito Tributário brasileiro: a primeira, intitulada de *stricto sensu*, corresponde à não-cumulatividade propriamente dita, aplicável aos tributos plurifásicos; a segunda, a não-cumulatividade em sentido amplo, corresponde a uma forma de cálculo do *quantum debeatur* aplicada aos tributos que não são plurifásicos. Nesses casos, dá-se o transporte da noção de não-cumulatividade para tributos que não são apropriados à consecução dos objetivos da tributação sobre o valor acrescido.

Outro aspecto importante a se destacar é que os tributos não-cumulativos *stricto sensu* serão, sempre, indiretos. Considera-se, neste estudo, que os impostos diretos são aqueles que incidem sobre o rendimento e sobre o patrimônio e os impostos indiretos os que incidem sobre o consumo.

A incidência indireta, por sua vez, pode ser monofásica (v.g., o ISS quando calculado sobre o valor do serviço prestado e destacado em documento fiscal, pois o contribuinte “de

⁵ Sob o ponto de vista econômico, qualquer tributo que incide repetidas vezes ao longo de um ciclo econômico gera cumulação. Assim é que Marco Aurélio Greco aduz que, sob determinada perspectiva, até o imposto de renda pode ser visto como um imposto não-cumulativo, na medida em que se admitem deduções da base na apuração de uma pessoa jurídica para sofrer tributação em outra pessoa jurídica (GRECO, 2005, p. 126).

fato” é o tomador do serviço) ou plurifásica. Sendo plurifásica, poderá ser cumulativa ou não. Pode-se afirmar, então, que toda exação não-cumulativa *strictu sensu* é indireta, isto é, criada para, juridicamente, ter o seu ônus transferido para o contribuinte de fato. Ao revés, se a não-cumulatividade for aplicada a gravames que incidem sobre outras materialidades, como a receita ou faturamento, não terá sido utilizada em sua função original e, conseqüentemente, não terá o condão de tornar indireta a exação (2012, p. 69).

As contribuições não-cumulativas são, assim, tributos diretos. Seu fato gerador não está integrado em uma cadeia econômica; além do que, o contribuinte de direito (o que recolhe o tributo) não difere do contribuinte de fato (o que suporta o tributo). Logo, embora haja a possibilidade do reconhecimento jurídico da repercussão econômica do tributo, adotando-se a técnica da não-cumulatividade para atenuá-la, a sua utilização requer um grande esforço adaptativo.

5 MÉTODOS DE CÁLCULO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Os artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, definiram o modelo de aplicação do princípio em estudo para o IPI e o ICMS, que ocorrerá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. A não-cumulatividade não atua, portanto, no fato gerador ou na base de cálculo dos impostos, posicionando-se na etapa de apuração do tributo devido (MELO; LIPPO, 2008, p. 120).

A referida etapa de apuração se perfaz, basicamente, pelos métodos de cálculo da adição e da subtração. No primeiro, somam-se os custos de produção para obtenção do valor acrescido, sobre o qual se aplica a alíquota do tributo. O segundo admite duas variantes: base-contrabase, no qual se deduz do preço de venda o custo de aquisição, obtendo-se com isso a base tributável; e tributo-contratributo, no qual o valor do tributo na saída é descontado daquele que incidiu nas etapas anteriores do processo produtivo (MOREIRA, 2012, p. 62/63).

A técnica da adição é a que a mais se aproxima da não-cumulatividade com base no valor agregado, isto é, aquela que busca gravar apenas a riqueza acrescida pelo sujeito passivo ao bem produzido ou ao serviço prestado em cada etapa de circulação. Isso porque em cada etapa se tributa somente a parte adicionada ao produto por um agente econômico.

Todavia, o sistema mais comumente adotado é o subtrativo, na variante “tributo-contratributo”. Nessa hipótese não se tem a incidência sobre o valor acrescido propriamente dito. Tributa-se o valor integral da operação e, após, compensa-se o valor do tributo suportado na entrada dos bens passíveis de creditamento. A compensação se dá por período de tempo, não havendo vinculação de produto a produto. Outrossim, a legislação exige o destaque do

imposto em nota fiscal, razão pela qual tal método é denominado *invoice credit*. A vantagem desta técnica de apuração em relação às demais reside na sua relativa simplicidade. Nessa, o imposto a compensar já vem destacado na própria nota fiscal de aquisição, sendo necessário simplesmente avaliar se o bem adquirido é passível de geração de crédito para o adquirente (MOREIRA, 2012, p. 63 e 86).

As Constituições brasileiras, desde a EC n° 18/65, adotou tal técnica para o IPI e o ICMS, garantindo ao contribuinte o direito de abater do imposto a pagar sobre a operação que praticou o cobrado nas operações anteriores. A Constituição de 1988 manteve o regime do “imposto sobre imposto”, substituindo tão somente o verbo “abater” pelo termo “compensar”, o que em nada alterou a não-cumulatividade dos ditos impostos.

O total do imposto calculado será o mesmo em ambas as modalidades de cálculo, como se tivesse havido uma incidência única na última etapa em que o valor do produto alcança o maior valor de mercado. Porém, frise-se que a adoção de um método ou de outro só é indiferente sob o aspecto do valor final do tributo devido se todas as alíquotas do ciclo econômico forem as mesmas.

Assim, a existência de alíquotas diferenciadas ao longo da cadeia, isenções ou imunidades situadas entre distintas etapas tributadas da comercialização, altera os fins desejados de se evitar a cumulação dos tributos. Isso ocorre porque, como explica Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 360), nos impostos não-cumulativos plurifásicos existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção ou imunidade numa fase intermediária do ciclo significa transferir para o elo seguinte o ônus do imposto. Haverá isenção ou imunidade para ‘A’, o transmitente, mas ‘B’, o adquirente, pagará o seu débito sem o crédito da operação anterior, isto é, pagará o que ‘A’ deixou de pagar. A imunidade ou isenção só funciona se for integral (envolvendo o processo inteiro de circulação) ou se for estabelecido na fase final do ciclo (exportação ou venda a consumidor final). Afora tais hipóteses não há como fazer funcionar, sem gerar disfunções, as exonerações fiscais nos impostos plurifásicos não-cumulativos.

Marcos Valadão (2006, p. 14) informa, ainda, a existência de duas variantes do método subtrativo “tributo-contra-tributo”: com e sem fatura. Na primeira, os créditos são apurados com base no tributo destacado na nota fiscal das operações de entrada. Na segunda, não há o destaque na nota fiscal, existindo regras para cálculo do tributo incidente na operação de entrada.

A não-cumulatividade das contribuições sociais (PIS e Cofins) adota a variante “tributo-contra-tributo” sem fatura. As contribuições não são destacadas nas notas fiscais das

operações de entrada. Em função disso, os créditos são apurados com base na alíquota legalmente definida e não à que corresponde ao valor real do tributo incidente na operação de entrada. O crédito é, assim, o valor do tributo que incidiria na operação de entrada se o vendedor fosse tributado pelo sistema não-cumulativo das contribuições.

Como se vê, a utilização de determinado método de cálculo altera a capacidade da não-cumulatividade de produzir os efeitos desejados, transferindo, mais ou menos, o custo econômico do tributo ao consumidor final. Nem por isso, todavia, poderá se falar que a utilização de uma determinada técnica restringe a não-cumulatividade. No caso do IPI e do ICMS o método de cálculo já foi definido pela Constituição, mas no caso do PIS e da Cofins há um espaço de atuação do legislador ordinário.

6 MÉTODO SUBTRATIVO: CRÉDITOS FÍSICOS E CRÉDITOS FINANCEIROS

A liberdade do legislador, entretanto, não se limita à eleição do método de cálculo da não-cumulatividade. Em qualquer das variantes do método subtrativo adotado é necessário saber o que poderá ser deduzido do tributo a pagar: se apenas os créditos físicos, ou, também, os créditos financeiros.

Segundo Hugo de Brito Machado (2008, p. 143), para o fim de definir a não-cumulatividade tem-se a metodologia do crédito financeiro e do crédito físico. Pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado enseja o crédito correspondente, não importando qual a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do tributo a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto.

Portanto, a diferença entre as modalidades está no tratamento a ser dispensado aos bens instrumentais à produção, bens que não são consumidos durante o processo de produção e não integram o produto final. A modalidade crédito físico não confere direito à eliminação do tributo incidente sobre a entrada desses bens. Evidentemente, conforme a modalidade adotada, reconhece-se mais ou menos direito ao contribuinte de neutralizar o tributo incidente nas operações de entrada. Em verdade, a modalidade crédito físico é o limite da restrição que o legislador pode adotar ao direito de neutralizar o tributo incidente sobre operações de entrada, consoante entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal (STF).

Segundo jurisprudência mansa e pacífica do STF, a Constituição Federal de 1988, “em relação ao ICMS, não adotou o critério dos ‘créditos financeiros’, que, em suma, propiciaria ao contribuinte uma compensação de valores pagos com todas as operações anteriores, independente da finalidade da aquisição” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ag. n° 365.935/RJ, Relator: Min. Carlos Velloso, 2002). Do mesmo modo, em posição consolidada

do Tribunal, não gera crédito a entrada de bens destinados ao consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento, uma vez que se não há saída do bem não há que se falar em cumulatividade tributária (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n° 200.168-RJ, Relator: Min. Ilmar Galvão, 1996).

Noutro importante precedente, o STF considerou que a Constituição “não impede a concessão desse direito por meio de legislação infraconstitucional, desde que observadas as limitações constitucionais para a previsão de benefícios fiscais relativos ao tributo” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n° 541.166/RS, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2012). Ou seja, crédito financeiro, na ótica do STF, é benefício legal, passível de ser concedido e retirado por legislação infraconstitucional.

O julgado mais importante, entretanto, diz respeito ao julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2.325/DF (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n. 2.325/DF, Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 2006). O objeto desta ADI foi a Lei Complementar n° 102/2000, que modificou a sistemática de creditamento do ICMS sobre os bens do ativo imobilizado. Ao invés de permitir o creditamento integral e à vista no momento do ingresso do ativo no estabelecimento do contribuinte, passou-se a permitir o crédito de forma fracionada, à razão de 1/48 por mês (sem direito à correção monetária); restringiu o crédito sobre energia elétrica e serviços de comunicação, autorizando-os apenas quando o consumo de energia e serviços destinar-se a produzir mercadorias ou bens para exportação, na proporção do volume exportado.

No julgamento da medida cautelar nesta ADI, ocorrido em 2004, o Plenário do STF reconheceu que as medidas restritivas da não-cumulatividade veiculadas pela referida lei implicavam majoração do ICMS devido. Por tal razão, afastou-se a aplicação da lei no exercício em que publicada, em atenção ao princípio da anterioridade anual. Todavia, reconheceu-se a eficácia dos dispositivos que restringiam o crédito sobre a energia elétrica e os serviços de comunicação, assim como daqueles que modificavam a sistemática da não-cumulatividade para os bens do ativo permanente. Assentou-se que a garantia mínima da não-cumulatividade para o ICMS (e, em consequência, para o IPI) é a do crédito físico. Sendo assim, somente a aquisição de mercadorias para revenda, assim como de bens que se integrem ao produto final no processo de industrialização, tem direito ao abatimento assegurado. Qualquer outro crédito eventualmente concedido pelo legislador será válido, mas poderá ser retirado pela lei a qualquer tempo.

Assim, se reconheceu, com base na redação original da Lei Complementar n° 87/1996, o direito ao crédito de ICMS pago em razão de operações de aquisição de bens destinados ao

consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento. O STF entendeu que, na forma do estabelecido no art. 155, §2º, XII, “c” da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Desse modo, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto, pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte. E foi o que aconteceu com a Lei Complementar nº 87/96. Por isso, tal lei permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo permanente, autorizando a adoção do crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro, e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar nº 87/1996 foi alterada pela de nº 102/2000 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n. 2.325/DF, Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 2006).

Sendo assim, é inelutável concluir, na linha do que leciona Ricardo Lobo Torres (2013, p. 388), que o crédito do ICMS é físico, real e condicionado. É físico porque corresponde ao incidente nas operações anteriores sobre as mercadorias empregadas fisicamente na industrialização, comercialização ou prestação de serviços, bem como nas operações de que tenha resultado o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Rejeita-se o sistema de crédito financeiro, no qual se aproveitam despesas necessárias à produção de bens. Mas, com a autorização para a utilização do crédito correspondente às mercadorias adquiridas para uso ou consumo do estabelecimento ou ativo fixo pela lei complementar, já se percebe uma certa simbiose entre o sistema de crédito físico e o de crédito financeiro. O crédito do ICMS é também real, ou seja, deve corresponder ao montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado e é condicionado à posterior saída tributada, isto é, o crédito pela entrada é usufruído sob a condição resolútoría da ulterior “desagravação” fiscal.

O entendimento acima exposto, em relação ao ICMS, está sedimentado em diversos outros julgados.⁶ Relativamente ao IPI, o STF tem mantido o mesmo posicionamento.⁷

Portanto, como diz Marco Aurélio Greco (2005, p. 127), mesmo nos dispositivos em que a Constituição foi mais detalhista, ou seja, naqueles em que estabelece mais limites à ação do legislador, a interpretação constitucional é no sentido de que cabe ao legislador uma boa

⁶ BRASIL. STF. RE 354.935-AgR, Relatora: Min. Ellen Gracie, 2003; AI 602.998/MG, Relator: Min. Eros Grau, 2007; AI 355.683 AgR/SP, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 2006; RE 588.985-AgR, Relator: Min. César Peluso, 2009; RE 195.894, Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 2000; RE 224.531-0/SP, Relatora: Min. Ellen Gracie, 2002.

⁷ Nesse sentido: RE 593.772-ED/SC, Relator: Min. Celso de Mello, 2009; RE 480.648/AL, Relator: Min. Gilmar Mendes, 2011; RE 352.856-AgR/SC, Relator: Min. Marco Aurélio, 2011 e RE 606.535-AgR/SC, Relatora: Min. Cármen Lúcia, 2011.

margem de decisão quanto ao modo de operacionalizar a técnica da não-cumulatividade que leve ao efeito econômico da não superposição ou da não cascata.

Em síntese, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não há direito constitucional, assegurando o direito ao crédito de qualquer tipo de crédito financeiro, ou seja, aqueles que não integram diretamente a mercadoria circulada ou o serviço prestado (crédito físico). O crédito financeiro é benefício fiscal cuja aplicabilidade depende da existência de legislação infraconstitucional autorizativa, ou seja, nesses casos, o legislador tem a faculdade, conforme a conveniência e a oportunidade, de conceder ou não o creditamento sem receio de violar a Constituição. Portanto, o texto constitucional garante o direito ao crédito físico (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem), como núcleo intangível à legislação infraconstitucional. Os demais créditos dependem de previsão específica em lei.

Enfim, a concretização do princípio da não-cumulatividade deixa espaços de decisão de grande importância ao legislador: definir o método de cálculo e escolher o tratamento a ser dado às despesas relativas aos bens e serviços instrumentais à produção (créditos financeiros).

7 A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS

A Constituição Federal de 1988 prevê o regime da não-cumulatividade para o IPI (art. 153, IV e §3º) e para o ICMS (art. 155, II e §§2º a 5º). Em relação a esse, a não-cumulatividade se aplica inclusive na parte nova do tipo tributário, consistente na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (MELO; LIPPO, 2008, p. 111). Além desses, a Constituição prevê a não-cumulatividade para os impostos residuais (art. 154, I) e para as contribuições para a seguridade social de competência residual da União Federal, que seguem os mesmos ditames dos impostos residuais (art. 195, §4º c/c art. 154, I). Por fim, com a Emenda Constitucional nº 42, de 16/12/2003, instituiu-se a não-cumulatividade para as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento das empresas, assim como sobre a importação de bens e serviços (art. 195, I, b, IV e §§ 9º, 11 e 12). Tal Emenda incluiu o § 12º ao artigo 195 da Constituição Federal, dispondo que “*a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas*”. O referido inciso I, “b”, diz respeito ao PIS e à Cofins, enquanto o inciso IV é relativo às contribuições sociais do importador de bens ou serviços do exterior.

A não-cumulatividade das contribuições sociais, como se vê, não possui o mesmo regramento constitucional do ICMS e do IPI. O constituinte reformador achou por bem deixar

o comando constitucional da não-cumulatividade do PIS e da Cofins bastante vago. No caso destas contribuições, portanto, é possível afirmar que a não-cumulatividade é um comando constitucional de eficácia limitada, porque dependente de uma lei para poder funcionar.⁸

A não-cumulatividade do PIS e da Cofins não foi, porém, originalmente prevista pela Constituição. Ela foi criada em 29 de agosto de 2002 (PIS) e em 30 de outubro de 2003 (Cofins): a primeira pela edição da Medida Provisória nº 66/2002, que foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; a segunda pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Atendida a anterioridade nonagesimal, a nova sistemática de incidência passou a ser aplicada para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/12/2002 (PIS) e 01/02/2004 (Cofins). Em contrapartida à possibilidade de creditamento, suas alíquotas foram majoradas de 0,65% para 1,65% (PIS) e de 3% para 7,6% (Cofins).

Como se vê, além de a não-cumulatividade das contribuições sociais ter sido desenhada pelo legislador ordinário sem qualquer previsão constitucional, a única determinação imposta pela Constituição foi a de permitir que a legislação ordinária defina os setores da atividade econômica em relação aos quais haverá cobrança cumulativa ou não-cumulativa. Nada disse sobre como deve ser operacionalizada, assim como o fez para o IPI e ICMS. Este é um dos argumentos utilizados por aqueles que defendem que a restrição legal de creditamento a algumas despesas seria inconstitucional. Entendem que a previsão na Constituição teria conferido à não-cumulatividade do PIS e da Cofins a condição de princípio constitucional, razão pela qual a legislação de regência não poderia reduzir as possibilidades de creditamento.

É bem verdade que, com a Emenda Constitucional nº 42/2003, a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, que havia sido instituída com liberdade pelo legislador infraconstitucional, ganhou novo sentido e passou a irradiar efeitos próprios dos princípios à legislação que, embora anterior, lhe é correlata. No mesmo sentido, André Mendes Moreira (2012, p. 152/153) aduz que com a constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins o legislador ordinário perdeu a plena liberdade de atuação, de modo que se feita a opção por essa forma de apuração pelo constituinte reformador, a fase de liberdade absoluta acabou. Após essa, conclui o citado autor que “não pode o legislador ordinário modificar o conceito de não-cumulatividade que o STF tem lapidado há décadas”.

Tem razão o autor. A partir de sua constitucionalização, a não-cumulatividade do PIS e

⁸ As normas de eficácia limitada são de dois tipos: a) as definidoras de princípio institutivo ou organizativo; b) as definidoras de princípio programático. As normas de princípio institutivo caracterizam-se por indicarem uma legislação futura que lhes complete a eficácia e lhes dê efetiva aplicação (SILVA, 1998, p.123).

da Cofins não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Tornou-se imprescindível verificar a conformação das disposições dessas leis, sob pena de serem taxadas de inconstitucionais, aos contornos traçados ao princípio da não-cumulatividade pela jurisprudência elaborada pelo STF ao longo dos anos.

É bem verdade, como diz Marco Aurélio Greco (2005, p. 127), que, em matéria de PIS e Cofins, a não-cumulatividade não está presa ao modelo do IPI e do ICMS. Contudo, deve-se admitir que a referência jurídica para se avaliar a constitucionalidade da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não pode deixar de ser a jurisprudência criada pelo STF para os referidos impostos, obviamente naquilo que lhe é pertinente.

Sendo assim, não pode o legislador ordinário, por exemplo, determinar que o valor dos créditos escriturais de PIS/Cofins que excedem os débitos em determinada competência sejam estornados, como pretenderam no passado algumas leis estaduais; não podem determinar que o contribuinte somente tem direito ao aproveitamento de 80% dos créditos aos quais faria jus, como pretendeu o Estado de Santa Catarina para o extinto ICM na década de 1970⁹; não podem proibir o acúmulo de créditos para os períodos subsequentes;¹⁰ devem, ao menos, assegurar o direito ao crédito físico.

Enfim, o legislador ordinário deverá respeitar o conteúdo mínimo de significação dado ao conceito jurídico indeterminado da não-cumulatividade construído pelo STF. Embora o PIS e Cofins tenham materialidade distinta do IPI e do ICMS e o método de cálculo da não-cumulatividade destes impostos seja também diverso do aplicado às contribuições sociais, pode-se concluir que os contornos traçados para os impostos são as referências essenciais a orientar a aplicação deste princípio às contribuições em análise.

Como visto, o STF tem assegurado tão somente o direito ao crédito físico. Este se caracteriza como o núcleo intangível do princípio da não-cumulatividade. O crédito financeiro, por sua vez, é opção do legislador ordinário. Diz respeito a um benefício legal. Assim, enquanto o regime do crédito físico tem sede constitucional, o regime do crédito

⁹ O Estado de Santa Catarina tentou rebelar-se contra a não-cumulatividade com o artifício da Lei estadual nº 3.985, de 1967, que limitava a 80% o crédito relativo à operação anterior, retendo 20% como disfarçado empréstimo compulsório. O STF, no RE nº 70.204, em 17/03/1991, julgou inconstitucional tal lei (BALEEIRO, 1998, p. 455).

¹⁰ Na apuração dos tributos não cumulativos por período de tempo, é possível que em determinada competência o valor dos créditos supere o dos débitos. Nessa hipótese, o saldo credor deverá ser transportado para os períodos seguintes, podendo haver acúmulo de créditos até que surjam débitos compensáveis. Contudo, no passado, alguns Estados baixaram leis, determinando o estorno dos créditos não aproveitados quando do encerramento de cada período de apuração do ICMS. O STF (RE nº 96.801/RJ, Relator Min. Rafael Mayer, 1982) declarou tais normas inconstitucionais (MOREIRA, 2012, p. 87).

financeiro tem escopo legal, de modo que a sua restrição é perfeitamente constitucional. Portanto, a previsão constitucional da não-cumulatividade estabelece um regime jurídico que inclui, ao menos, o direito à eliminação da tributação incidente sobre os insumos (empresas industriais) e bens para a revenda (empresas comerciais), correspondendo aos créditos físicos. Caso esse direito seja restringido, a não-cumulatividade restará descaracterizada.

8 A CONSTITUCIONALIDADE DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS

Uma importante diferença entre a não-cumulatividade do IPI e do ICMS e das contribuições em estudo é o método de cálculo utilizado: no primeiro caso, o imposto é calculado mediante a aplicação do método “tributo-contra-tributo”; as contribuições, por sua vez, utilizam o método subtrativo indireto ou, simplesmente, “base-contra-base”.

O regime de não-cumulatividade de “base-contra-base” é reconhecido expressamente na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, que instituiu a Cofins não-cumulativa. *In verbis*: “por ter se adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona”.

Como explica Vittorio Cassone (2012, p. 26), o método indireto subtrativo significa que X (créditos) serve para deduzir de Y (tributo calculado) para chegar-se ao Z a recolher a título de PIS/Cofins. Indireto porque para concretizar a não-cumulatividade não se aplica a alíquota diretamente sobre a receita ou o faturamento, mas sobre bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona, para deduzir da contribuição devida, essa calculada sobre a receita ou faturamento.

Porém, como se verá, não são todas as despesas ou custos incorridos para a produção de bens ou serviços que possibilitam a geração de créditos. O ônus com a mão-de-obra, por exemplo, não gera direito a crédito (art. 3º, §2º, I da Lei nº 10.833/2003). Por isso, se está diante de uma técnica que não corresponde a qualquer dos métodos tradicionais de cálculo da não-cumulatividade dos tributos sobre valor agregado. Afinal, no PIS e na Cofins a não-cumulatividade não decorre, unicamente, da lógica matemática da tributação do valor agregado, mas, sobretudo, da vontade do legislador (CHAVES, 2013, p. 57).

Nesse sentido, aduz Marco Aurélio Greco (2005, p. 132/133) que as leis em questão criaram um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade que, em parte se assemelha ao ‘base contra base’, na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes, e, em parte se assemelha ao ‘tributo-contra-

tributo', pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (receita). Assim, nessas contribuições, a não-cumulatividade, basicamente, implica a possibilidade de deduzir, do valor a pagar, créditos calculados sobre diversas despesas incorridas no período de apuração. Não há abatimento do tributo pago em operações anteriores, como ocorre no IPI e no ICMS (MARTINS, 2011, p. 139).

Concorda-se com este posicionamento de que o método de cálculo da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não se restringe unicamente ao método indireto subtrativo "base-contra-base". Afinal, quem define como a não-cumulatividade irá operar são as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e alterações posteriores, pelos créditos que enumera e as alíquotas que se lhes aplicam, de modo que o regime instituído é, como diz Vittorio Cassone (2012, p. 26), um regime de "dedução de créditos".

A utilização desse método de cálculo para a não-cumulatividade decorre do fato de que as pessoas jurídicas submetidas à não-cumulatividade do PIS e da Cofins relacionam-se comercialmente com outras submetidas a regimes de apuração diversos (cumulativo, monofásico e optantes pelo SIMPLES). Por isso, a sistemática da não-cumulatividade mais comum, método subtrativo na variante "tributo-sobre-tributo" com fatura, restringiria por demais a possibilidade de transferência do ônus do tributo ao consumidor final, uma vez que o destaque na fatura seria inviável. Afinal, o contribuinte submetido à cumulatividade ou incluído no SIMPLES não é obrigado a destacar o tributo devido em sua fatura. Aliás, mesmo que fosse, o valor do crédito fornecido ao adquirente (sujeito à não-cumulatividade) seria bem menor do que a legislação autoriza, que é aplicação da alíquota do tributo da não-cumulatividade (7,6 ou 1,65%) sobre o dispêndio com a aquisição do bem ou do serviço.

Portanto, o crédito das leis de regência do PIS e da Cofins não-cumulativos não é um crédito jurídico, mas um critério de cálculo, porque não existe contribuição paga na entrada, assim como também não existe repasse jurídico de PIS e Cofins, pelo que não se lhes aplica o art. 166 do CTN (GRECO, 2005, p. 131). Desse modo, o método de cálculo criado para a não-cumulatividade do PIS e da Cofins permite que uma pessoa jurídica se credite de mais tributo do que efetivamente pagou na entrada e, por óbvio, tenha maiores possibilidades de diminuir o custo final do produto. Como se nota, se por um lado o legislador restringe a possibilidade de créditos às despesas listadas, por outro, permite o crédito de mais tributo do que está embutido na aquisição do bem ou serviço adquirido.

O aproveitamento dos créditos pela pessoa jurídica, ademais, independe da regularidade fiscal do fornecedor de bens ou serviços domiciliado no País, não estando assim vinculado ao

efetivo recolhimento, pelo fornecedor, da contribuição por esse devida sobre as operações que geraram os créditos.¹¹

Relativamente às possibilidades de créditos, consoante o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos seguintes itens: aquisição de bens para revenda; bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto os optantes pelo SIMPLES; máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; bens recebidos em devolução; armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção; e, por último, os gastos com bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Ressalte-se que as duas últimas possibilidades foram incluídas, respectivamente, pelas Leis nºs 11.198, de 8 de janeiro de 2009, e 12.973, de 13 de maio de 2014. Por outro lado, os créditos oriundos de despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, previstos na redação original das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, foram revogados pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Ou seja, se a lista dos artigos 3º é exemplificativa, como defendem alguns, por que motivo novas leis se preocupariam em prever novos créditos? Sendo exemplificativa, então, ainda haveria possibilidade de os contribuintes continuarem se creditando de despesas financeiras? Obviamente que não. Afinal, caso contrário, estaria se considerando tais leis inúteis, o que não se pode aceitar. Se o legislador quisesse alargar as possibilidades de creditamento para abranger todas as despesas dos sujeitos passivos, os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não teriam estabelecidos um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. Exatamente por ser *numerus clausus*, a

¹¹ A jurisprudência já se firmou no sentido de que não importa, para validade do direito à compensação, que, na etapa anterior, o imposto tenha sido pago ou cobrado, ou recolhido em valor inferior ao devido por erro do contribuinte, inação do Estado ou inconstitucionalidade de lei (BALEEIRO, 1998, p. 455).

norma não comporta qualquer possibilidade de ampliação. Querer tornar a lista exemplificativa é amesquinhar o princípio da legalidade em nome de uma suposta violação à não-cumulatividade. Ademais, não é possível reconhecer qualquer benefício fiscal sem norma expressa nesse sentido (art. 150, § 6º, da CF e art. 111 do CTN).

Em síntese, os créditos são determinados em relação às operações de aquisição de bens e serviços a serem utilizados como insumos na produção de bens ou prestação de serviços, na aquisição de mercadorias para revenda ou de outros encargos e despesas específicos e previstos em lei, relacionados às atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica (Leis nº 10.637/02, art. 3º e nº 10.833/03, art. 3º).

Ademais, o direito a crédito estabelecido pelos referidos artigos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, como estabelecem de forma expressa o §3º, incisos I e II, do citado artigo 3º. Em consequência, tratando-se de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no País, não há como apurar estes créditos em relação ao seu custo de aquisição. Porém, a inexistência de possibilidade legal de apuração de créditos em relação aos bens adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no País não obsta a apuração de créditos de PIS-importação e Cofins-Importação, na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004. No caso, apenas ressalte-se que se tratando de créditos vinculados à importação de bens ou serviços, o direito aplica-se apenas em relação às contribuições efetivamente pagas na importação dos referidos bens.

A não-cumulatividade do PIS e da Cofins prevê ainda a possibilidade de transferência para o mês seguinte dos créditos não utilizados em determinado período de apuração. Nos termos do § 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os créditos não aproveitados em determinado mês poderão ser aproveitados nos meses subsequentes, em perfeita consonância com a jurisprudência do STF. Destaque-se que a manutenção desse crédito deve se dar pelo valor em que foi constituído, portanto, sem atualização monetária, restrição que não ofende o princípio da não-cumulatividade (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 213.583-6-RS, Relator: Min. Min. Maurício Corrêa, 1997).¹²

A legislação de regência permite, ainda, a manutenção do direito ao crédito nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, em relação às mercadorias adquiridas, produtos, insumos e despesas vinculadas a estas operações, conforme art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Tal norma

¹² Essa orientação jurisprudencial foi confirmada em sucessivos julgamentos sobre a matéria ora em exame (AI 233.257/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; RE 195.902/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 206.833/SP, Rel. Min. Moreira Alves; RE 213.583/RS, Rel. Min. Maurício Corrêa; RE 217.931/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti; RE 235.495-AgR/SP, Rel. Min. Néri da Silveira; RE 269.238/MG, Rel. Min. Nelson Jobim).

permite que a empresa que adquire um insumo tributado pelas contribuições mantenha o crédito mesmo que a venda se dê de forma não tributada. Ou seja, a legislação de regência impede o creditamento da contribuição no caso da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Porém, havendo pagamento da contribuição na entrada, é possível manter o crédito, utilizá-lo na compensação de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil ou ressarcí-lo, mesmo quando a saída do produto elaborado ou do serviço realizado se der de modo não tributado. Nada mais natural, afinal o instituto da não-cumulatividade objetiva neutralizar o custo do tributo pago na entrada do bem.

Em conclusão, com a descrição legal dos créditos passíveis de serem apropriados, torna-se claro que o legislador adotou modalidade mista entre o crédito físico e o de dedução financeira. A dedução é sempre possível quando o bem ou serviço é insumo ou bem para revenda, ou seja, o crédito físico está garantido. Os demais bens e serviços são considerados instrumentais à produção, os denominados créditos financeiros. A aquisição destes bens e serviços, em princípio, não gera direito à apuração de créditos. Mas por liberalidade do legislador, diversas hipóteses de direito a crédito foram listadas taxativamente nos demais incisos do art. 3º de cada uma das leis. Ou seja, para os casos enumerados (incisos III a XI dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), a lei adota a dedução financeira; para as demais hipóteses (incisos I e II), adota o crédito físico.

Enfim, os sujeitos passivos não podem se creditar da totalidade de seus custos, uma vez que tal possibilidade não se coaduna com a opção feita pelo legislador ao estabelecer as hipóteses de despesas e custos que seriam dedutíveis pelo contribuinte. Ressalte-se, aliás, que tal opção foi feita em perfeita consonância com a jurisprudência do STF.

Quanto à jurisprudência específica sobre a possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins, tem-se, atualmente, que a maior parte das decisões dos tribunais superiores pugna pela constitucionalidade da restrição legal à possibilidade de creditamento dos créditos financeiros. Registre-se que tal questão ainda não foi apreciada especificamente pelo STJ ou pelo STF.¹³ Todavia, a jurisprudência dos Tribunais Regionais caminha no sentido de que não é “permitido ao Judiciário o alargamento dessas hipóteses para abranger outros casos não previstos na legislação, sob pena de flagrante violação ao princípio da separação de poderes” e que a tentativa “de se creditar da totalidade de despesas e custos não se coaduna com a opção feita pelo legislador ao estabelecer as hipóteses de despesas e custos que seriam

¹³ No STF, há duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de nºs 3.067 e 3.144, que buscam a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1º a 16, da Lei Federal nº 10.833/2003. Questiona-se a constitucionalidade da não-cumulatividade desenhada para o PIS e para a Cofins. Encontram-se pendentes de julgamento.

dedutíveis pelo contribuinte” (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AC 3698/SP nº 0003698-40.2010.4.03.6112, Relator: Desembargador Nelson do Santos, 2014).

Outras decisões judiciais ratificam que as possibilidades de aproveitamento de crédito dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não podem ser interpretadas para assegurar o creditamento de todas as despesas, visto que as hipóteses de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literal e restritivamente, não comportando exegese extensiva, à luz do art. 111, I do CTN (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AC 2938/SP nº 0002938-13.2009.4.03.6117, Relatora: Desembargadora Mairan Maia, 2014). Com o mesmo entendimento, há diversas outras decisões.¹⁴

Em sentido diverso, o TRF da 4ª Região Fiscal, em decisão por ora isolada, entendeu que o “rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo” (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, AC 0000007-25.2010.404.7200/SC. Rel.: Juiz Leandro Paulsen, de 2012).

Não é de se concordar, porém, com os argumentos desta decisão, pois há uma superação expressa do princípio da legalidade, com o que não se pode concordar. Em nome de uma suposta violação ao princípio da não-cumulatividade, afasta-se a vontade do legislador, como se o juiz pudesse superar a lei e dar aplicabilidade absoluta à não-cumulatividade.

As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições pelo regime não-cumulativo, nos termos dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (rol taxativo), não ofendem ao estabelecido o princípio da não-cumulatividade. O direito ao creditamento de todas as despesas não está embutido no conceito deste princípio. Como visto, o direito às deduções de créditos financeiros é liberalidade do legislador. Neste caso, a legislação do PIS e da Cofins foi muito além do minimamente obrigatório, haja vista ter instituído diversas possibilidades de dedução de créditos financeiros, além de possibilitar a apuração, não raramente, de créditos maiores aos efetivamente pagos.

Por outro lado, não é possível reconhecer qualquer tipo de benefício fiscal sem norma expressa nesse sentido (art. 150, § 6º, da CF e art. 111 do CTN). Ademais, se o legislador quiser alargar ou reduzir o direito ao aproveitamento dos créditos financeiros, como já o fez, isto é perfeitamente constitucional. Enfim, o direito à não-cumulatividade plena, aquele que

¹⁴ Como exemplo, citem-se as seguintes: TRF 3ª Região, Apelação Cível AC 9392 SP 0009392-55.2012.4.03.6100, Relatora: Desembargadora Mairan Maia, 2014; TRF-4ª Região. Apelação Cível AC 50549175220124047100 RS 5054917-52.2012.404.7100, Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère, 2013; TRF-4ª Região. Apelação Cível RS AC 162116120074047100 RS 0016211-61.2007.404.7100, Relatora: Desembargadora Vânia Hack de Almeida; TRF-1ª Região. Apelação Cível AC 3121/MG 2005.38.10.003121-8, Relator: Juiz Federal Grigório Carlos dos Santos; TRF-4ª Região. Apelação Cível 5016160-43.2013.404.7200/SC, Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère, 2014.

daria direito ao contribuinte de se creditar de todas as despesas, não existe na ordem constitucional brasileira.

9 CONCLUSÃO

A não-cumulatividade é, ao mesmo tempo, princípio constitucional e técnica de cálculo do tributo devido. A técnica permite concretizar o princípio, que tem a função de evitar a cumulação das contribuições sobre o faturamento dos contribuintes que operam ao longo de um ciclo econômico. Como regra limitadora do poder de tributar, o princípio impõe que se assegure, no mínimo, o direito ao crédito físico, ou seja, se creditar do tributo com base nos dispêndios com insumos e bens adquiridos para a revenda. Os créditos financeiros, a seu turno, a teor da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não fazem parte do conteúdo mínimo do princípio da não-cumulatividade. Por isso, para a concretização do princípio, o legislador ordinário tem espaço de atuação, seja determinando seu método de cálculo, seja autorizando o creditamento de despesas outras que não as relativas aos créditos físicos.

Em consequência, parcela do conteúdo da não-cumulatividade é determinável pela lei. Por tal razão, não se pode dizer que seu conteúdo se encontra totalmente determinado pela Constituição. Igualmente, não é possível afirmar que a não-cumulatividade, se prevista no texto constitucional, determina o direito ao aproveitamento de créditos de todas as despesas realizadas pelo contribuinte.

Não existe, portanto, não-cumulatividade plena, nem para o IPI, nem para o ICMS e, tampouco, para o PIS e a Cofins. A integração de tal princípio por via legal não está circunscrita a aspectos meramente formais, podendo o legislador ordinário determinar o alcance e a extensão da não-cumulatividade, desde que respeite o seu núcleo mínimo de significação, ou seja, não restrinja o direito ao crédito físico.

Em função disso, a constitucionalização da não-cumulatividade promovida pela Emenda Constitucional nº 42/2003, alçando tal instituto ao *status* de princípio constitucional para as contribuições sociais, não inquinou de inconstitucional suas leis de regência. Isso porque, como se demonstrou, tais leis estão em perfeita consonância com os contornos do princípio da não-cumulatividade construídos pela jurisprudência do STF.

É importante observar, porém, que o fato de as contribuições sociais serem tributos unifásicos impede a aplicação deste instituto de modo simples e eficiente. De todo o modo, o fato de a não-cumulatividade não poder ser perfeitamente aplicável às contribuições sociais, bem como alegar que as leis de regência aumentaram consideravelmente o custo do tributo para os contribuintes obrigados a essa sistemática, estes não são argumentos jurídicos aptos a

inquiná-las de inconstitucionais e, numa espécie de justiça com as próprias mãos, ampliar o leque de creditamento para toda e qualquer despesa.

Enfim, de acordo com a jurisprudência mansa e pacífica do STF, as leis de regência do PIS e da Cofins, indubitavelmente, respeitam o princípio constitucional da não-cumulatividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional: princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: RT, n. 29-30, p. 110-208, jul./dez. 1984.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 48, p. 159-172, set./1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de instrumento n° 365.935/RJ**, Relator: Min. Carlos Velloso, 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n° 200.168/RJ**, Relator: Min. Ilmar Galvão, 1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n° 541.166/RS**, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n° 2.325/DF**, Relator: Min. Marco Aurélio Mello, 2006.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n° 213.583-6-RS**, Relator: Min. Min. Maurício Corrêa, 1997.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível AC 3698/SP n° 0003698-40.2010.4.03.6112**, Relator: Desembargador Nelton do Santos, 2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível AC 2938/SP n° 0002938-13.2009.4.03.6117**, Relator: Desembargadora Mairan Maia, 2014.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **Apelação Cível AC n° 0000007-25.2010.404.7200/SC**. Relator: Juiz Federal Leandro Paulsen, de 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASSONE, Vittorio. Regime jurídico das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento – Cofins. **Revista da PGFN**, Brasília, ano II, n. 3, 2012.

CHAVES, Helder Silva. A não cumulatividade mitigada do PIS/PASEP e da COFINS e o conceito de insumos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 11, n. 63, p. 35-81, mai/jun 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as exportações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 154, p. 104-108, jul. 2008.

GRECO, Marco Aurélio. A não-cumulatividade das contribuições. **Revista de Estudos Tributários**, v. 7, n. 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, pp. 126-141.

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

_____. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade no direito brasileiro. A técnica do valor agregado para o PIS e a COFINS exterioriza o regime de compensação base sobre base. Incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus não podem ser eliminados por legislação infraconstitucional. Inteligência possível de compensação para a hipótese descrita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 188, p. 137-156, maio 2011.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na constituição e nas leis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 111, p. 100-110, dez/2004.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

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**, Vol. 1, n. 1, jan./jun. 2006. Disponível em <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4458/2773>.

NORMAS JURÍDICAS E DECADÊNCIA NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

LEGAL RULES OF THE SELF-ASSESSMENT UNDER BRAZILIAN TAX LAW

Carlos André Soares Nogueira

Especialista em Direito Tributário.
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

RESUMO: Trata-se neste artigo das normas jurídicas atinentes ao “lançamento por homologação” no Direito Tributário Brasileiro. Submetem-se a tal sistemática alguns dos tributos com maior relevância econômica. Contudo, o interesse na matéria funda-se não apenas na relevância econômica, mas na necessidade de se buscar segurança jurídica para a regulação das condutas dos contribuintes e dos agentes públicos. No estudo, são examinadas individualmente as normas jurídicas gerais e abstratas que regulam a aplicação do Direito por parte de sujeitos ativos e passivos, detalhando-se os atos jurídicos praticados, bem como as respectivas normas individuais e concretas decorrentes. A partir do estudo teórico, são enfrentadas as questões mais controvertidas da prática quotidiana, especialmente as relativas à decadência do direito de efetuar o lançamento de ofício do crédito tributário. A título de conclusão, são estabelecidas as normas jurídicas que determinam os prazos decadenciais para lançamento de ofício e repetição de indébito.

Palavras-chave: Lançamento. Homologação. Crédito tributário. Pagamento antecipado. Extinção do crédito tributário. Decadência. Declaração.

ABSTRACT: It is studied in this article the legal status under the Brazilian Tax Law of the obligations of the taxpayers when they have the duty to pay the amount due before any exam by the authorities. Some of the taxes with greater economic relevance are submitted to this legal system. However, the interest in the matter is based not only on economic relevance, but especially on its legal one, in order to seek legal certainty for the regulation of the conduct of taxpayers and public officials. In the study, are examined individually the general and abstract legal rules governing the application of the law by the taxpayers, as well as their respective individual and concrete rules. Based on the theoretical study, some of the most controversial issues of everyday practice are answered, especially those relating to the decay of the right to assess the tax debt.

Keywords: Self-assessment. Amount due. Taxation. Decay. Declaration. Taxpayers.

1 INTRODUÇÃO

O “lançamento por homologação” previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional tem suscitado vivo debate na doutrina mais conceituada, bem como nos tribunais pátrios.

Nesta temática, três aspectos são especialmente controvertidos: (1) qual o termo inicial do prazo decadencial para repetição de indébito; (2) qual o objeto da homologação por parte da Administração Tributária: o pagamento, a norma individual e concreta posta pelo sujeito passivo ou, de forma mais ampla, os atos jurídicos praticados em decorrência dos deveres instrumentais; e (3) o termo *a quo* do prazo decadencial para lançamento de ofício de crédito tributário nos casos de não pagamento, pagamento parcial ou conduta com dolo, fraude ou simulação.

No que tange ao primeiro aspecto, o termo inicial do prazo decadencial para lançamento de ofício ou repetição de indébito, o Superior Tribunal de Justiça havia consolidado a tese dos “cinco mais cinco”. Segundo este entendimento, o lançamento tributário dar-se-ia somente na “homologação”, que, via de regra, ocorreria tacitamente com o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do fato jurídico tributário (art. 150, § 4º, CTN). Conseqüentemente, os prazos para repetição de indébito (art. 168, I, CTN) e, também, para lançamento de ofício (art. 173, I, CTN) teriam como referência o momento da “homologação”. Daí chamar-se a tese de “cinco mais cinco”.

Tal interpretação foi profundamente alterada com a norma introduzida pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, *verbis*:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

A mudança do critério jurídico por meio de diploma legal inovou no sistema jurídico e, assim, foi acolhida pelo Poder Judiciário com efeitos prospectivos e não retroativos, conforme se pode depreender do excerto abaixo, extraído de julgado processado sob a égide do artigo 543-B do Código de Processo Civil, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da parte final do artigo 4º da LC nº 118/2005, que dispunha sobre a sua aplicação a fatos pretéritos:

EMENTA
DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO
RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 –
DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA –
NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS –
APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU
COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A

PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. [...] Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566.621/RS, julgamento em 04/08/2011).

A partir da mudança legislativa, a posição dominante na jurisprudência do STJ, embora ainda controversa, pode ser resumida no seguinte trecho do acórdão exarado pela Primeira Seção no REsp nº 766.050 – PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux, que o fundamentou na obra de Eurico de Santi:

9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: **(i)** regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; **(ii)** regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; **(iii)** regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; **(iv)** regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e **(v)** regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (*In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

Neste artigo, propõe-se examinar as normas jurídicas relacionadas ao “lançamento por homologação”, colocando entre parêntesis o *nomen juris*, objetivando-se determinar suas principais características, notadamente os prazos decadenciais para lançamento de ofício e repetição de indébito.

Partiu-se, então, do texto do artigo 150 do Código Tributário Nacional para extrair os enunciados prescritivos e as normas jurídicas atinentes à sistemática do “lançamento por homologação”.

Da detida análise do artigo – não uma análise isolada, mas em conformidade com as relações de coordenação e subordinação típicas do Direito Positivo – pode-se extrair quatro distintas normas jurídicas, a saber: (1) a que tem como antecedente o pagamento antecipado e, como conseqüente, o direito do sujeito passivo à extinção da obrigação tributária; (2) a que tem no antecedente a ciência do sujeito ativo do pagamento antecipado e no conseqüente o direito potestativo do Fisco de proceder à sua “homologação”; (3) a que tem como antecedente a não realização da homologação no prazo de cinco anos, com a conseqüente decadência do direito do sujeito ativo de efetuar o lançamento de eventual crédito tributário nos termos do artigo 149 do mesmo diploma legal; e (4) a que tem no antecedente a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada do sujeito passivo e que tem como conseqüente a mutilação do antecedente da norma (3) acima.

Ademais, vislumbrou-se outra norma, decorrente da sistemática do “lançamento por homologação”, que é a norma individual e concreta posta pelo sujeito passivo por meio da qual constitui o débito tributário.

Por fim, restou estudar o ato jurídico e a respectiva norma de “homologação”, visto que o texto legal não lhes dá maiores contornos.

2 FUNDAMENTAÇÃO

A despeito da nomenclatura adotada pelo legislador, “lançamento por homologação”, a singela síntese acima leva o estudioso do direito a refletir que o fenômeno sob exame é bem mais complexo do que uma “espécie” de lançamento tributário, junto com o lançamento “de ofício” e o “por declaração”.

De fato, não andou bem o legislador quando cunhou tal expressão. A sistemática do “lançamento por homologação” abarca diversos atos jurídicos a serem praticados pelos sujeitos ativos e passivos, bem como normas individuais e concretas que são inseridas no Sistema Jurídico.

Neste trabalho, a bem da redução da plurivocidade da expressão, utiliza-se “lançamento por homologação” somente no sentido de nomear a sistemática que abarca o conjunto das

normas jurídicas expostas, bem como dos fatos jurídicos suficientes para introduzi-las no Sistema Jurídico.

Utiliza-se, assim, a expressão “lançamento por homologação” tão-somente por se tratar da expressão adotada pelo legislador – e, portanto, familiar ao leitor –, embora não pareça que ela denote adequadamente os fatos a que se refere e, ao mesmo tempo, não facilite a compreensão da significação destes aos olhos do jurista. A uma, porque de “lançamento” não tratam as normas do artigo 150 do CTN. Forte no artigo 142 do CTN, o lançamento tributário é privativo da autoridade administrativa. A duas, porque a “homologação” tende não à constituição do crédito tributário, mas à sua extinção, a teor do artigo 156, VII, do CTN.

Feito o delineamento do objeto de estudo e especificada a nomenclatura utilizada, passa-se, então, ao estudo dos conceitos fundamentais para a análise proposta.

2.1 Norma jurídica

É cediço que o objeto da Ciência do Direito é o Direito Positivo e que este, como leciona Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 34), é o “complexo de normas jurídicas válidas num dado país”. A Ciência do Direito, como meta linguagem de cunho descritivo e superior nível de formalização, dedica-se, então, ao seu objeto, as normas jurídicas.

Neste trabalho, utiliza-se a expressão norma jurídica como sinônimo de norma jurídica em sentido estrito, de forma a distinguir dos veículos introdutores de normas e dos enunciados prescritivos (normas em sentido *lato*). Explica a professora Aurora Tomazini de Carvalho (2010, p. 280) que as normas jurídicas em sentido estrito “denotam a mensagem deôntica completa, isto é, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional”.

Contudo, antes de se adentrar pelo conteúdo semântico das normas jurídicas sob exame neste estudo, é preciso dar um passo atrás e compreender o que faz de uma determinada proposição uma norma jurídica em sentido estrito. Impende, para tanto, compreender-lhes a estrutura sintática própria.

As normas jurídicas em sentido estrito são homogêneas no que tange à estrutura sintática. Na lição de Aurora Tomazini de Carvalho (2010, p. 281):

Uma significação, para expressar a completude da mensagem legislada, além de ser construída a partir dos textos do direito positivo, deve estar estruturada na forma hipotético-condicional, pois esta é a fórmula lógica das ordens, é assim que as linguagens prescritivas se manifestam formalmente.

O percurso do cientista do direito até a identificação da estrutura sintática típica da norma jurídica é magistralmente apresentado por Eurico Marcos Diniz de Santi (2010, p. 34), com respaldo em Lourival Vilanova:

Tendo em conta a linguagem do direito positivo, não percebemos as formas lógicas como tais. A linguagem é o suporte material das formas, isolando-as tematicamente, faz-se formalização. Formalizar é abstrair a forma lógica que está, como dado, revestida na linguagem natural. Todas as formas apresentam a mesma estrutura sintática. Daí a afirmação de que o direito é um sistema que apresenta em suas unidades – as normas jurídicas válidas – homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Uma se justifica pelo fato de que as normas apresentam idêntica estrutura lógica; a outra decorre da diversidade de conteúdos dirigidos à região material da conduta social nas suas iminentes relações de intersubjetividade.

Reduzindo as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica, obtém-se esta fórmula: “se se dá um fato F qualquer, então o sujeito Sa deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante outro sujeito Sp – assim deve ser”. Ou, em linguagem totalmente formalizada: $D[h \rightarrow R(Sa, Sp)]$.

O estudo semântico das normas jurídicas que integram a sistemática do “lançamento por homologação” será conduzido no próximo capítulo deste trabalho.

2.2 Norma jurídica primária: dispositiva ou sancionadora

Ao estabelecer o escopo do presente trabalho, este ficou restrito ao estudo das normas jurídicas primárias relativas à sistemática do “lançamento por homologação” que dispõem sobre direito material. O estudo das normas secundárias, atinentes ao direito de ação, matéria processual tributária, implicaria profundas reflexões que desbordam do propósito traçado.

No que tange à classificação das normas jurídicas primárias, Eurico de Santi as classifica em dispositivas, quando no antecedente tem-se a descrição de um ato ou fato lícito, e sancionadoras, quando o ato ou fato é ilícito. Nas palavras do professor:

Tem-se, portanto, normas primárias estabeledoras de relações jurídicas de direito material, decorrentes de (i) ato ou fato lícito e (ii) ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico, denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção – no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico – , enquanto que a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva. (SANTI, 2010, p. 38)

As normas primárias dispositivas são construídas em conformidade com a estrutura sintática hipotético-condicional anteriormente mencionada. Tal estrutura traz a descrição de um fato hipotético (antecedente) que, uma vez ocorrido no mundo fenomênico e vertido por pessoa credenciada pelo sistema em linguagem competente, implica (dever ser) uma relação jurídica entre o sujeito ativo e passivo (conseqüente). A relação jurídica se estabelece com um dos modais deônticos: proibido, obrigatório ou permitido.

A norma jurídica primária sancionadora tem também a mesma estrutura sintática hipotético-condicional. No entanto, no antecedente, a conduta descrita hipoteticamente corresponde ao descumprimento de um dever jurídico e, no conseqüente, deve ser uma nova relação jurídica de cunho material e caráter sancionatório.

2.3 A introdução de normas no Sistema Jurídico

Temática importante para a compreensão da sistemática do “lançamento por homologação” é a forma como o direito prevê a introdução de novas normas, sejam elas gerais, individuais, abstratas ou concretas.

Não se pode olvidar que o sistema jurídico é fechado sintaticamente, pois apresenta homogeneidade na estrutura sintática de suas unidades – as normas jurídicas em sentido estrito –, mas aberto semanticamente, ou seja, aberto à introdução de novas normas jurídicas, com significação distinta das anteriormente existentes, bem como à expulsão de normas que o tenham integrado.

De acordo com as premissas adotadas, o processo de enunciação é regulado por normas jurídicas positivadas, ou seja, é o próprio sistema que regula o modo como as novas normas são introduzidas. Destaca Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 414 e 415) que o estudo das fontes do direito implica a compreensão dos “órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas”, assim como a “própria atividade desenvolvida por essas entidades”, cujo produto vem em pares: o “veículo introdutor de norma” e a “norma introduzida”.

Resumidamente, pode-se dizer que há normas jurídicas no sistema que determinam os agentes competentes e os atos jurídicos necessários para a introdução de norma nova, bem como os veículos introdutores e a hierarquia das normas que cada agente é competente para enunciar.

2.4 Aplicação do direito

A introdução de normas individuais e concretas, relativas às condutas intersubjetivas, ocorre mediante a intervenção humana. É a aplicação do direito.

Aurora Tomazini de Carvalho explica a necessidade da aplicação do direito aos casos concretos (2010, p. 432):

O direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso em específico. Dispõe de um aparato de normas gerais e abstratas, que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência da sua generalidade e abstração. O sistema pressupõe, por isso, que, a partir destas normas gerais e abstratas, sejam criadas outras regras (individuais e concretas) diretamente voltadas aos comportamentos dos indivíduos, para atuarem especificamente em cada caso, o que só ocorre com a aplicação do direito.

Prosseguindo em sua lição, esclarece a professora:

Neste contexto, norma alguma do direito positivo tem o condão de irradiar efeitos jurídicos sem que seja aplicada, porque elas não têm força para incidirem por conta própria. Se não houver um homem, credenciado pelo próprio sistema, para relatar o evento (ocorrido nos moldes de uma hipótese normativa) em linguagem competente e imputar-lhe os efeitos jurídicos que lhe são próprios (prescritos no conseqüente daquela norma), nada é produzido juridicamente. (CARVALHO, 2010, p. 434).

Vê-se que a aplicação do direito não significa a norma atuando sobre o mundo do ser. Situa-se, sempre, no campo da linguagem e, mais especificamente, no campo dos enunciados prescritivos. O fato jurídico existe para o direito na medida em que o evento do mundo fenomênico é descrito em linguagem competente, pelo agente credenciado por norma jurídica válida, de acordo com a hipótese da norma aplicada. O que se cria é nova relação jurídica individual e concreta, correspondente à que está prescrita de forma geral e abstrata no conseqüente da norma aplicada.

É assim, por exemplo, que o sujeito passivo, diante da ocorrência de evento que corresponda à hipótese de determinado tributo, pode ser credenciado pelo Sistema Jurídico a aplicar a regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), relatar o fato em linguagem competente (deveres instrumentais) e introduzir uma declaração por meio da qual seja veiculada a obrigação tributária individual e concreta.

Neste texto, utiliza-se sempre a expressão “obrigação tributária” com o sentido da relação jurídica que envolve o sujeito ativo e sujeito passivo. Na relação, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação e o sujeito passivo tem o dever jurídico de realizá-la. A

prestação se resume ao pagamento de quantia em dinheiro, determinada pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, de acordo com o fato jurídico tributário praticado. O sujeito ativo tem um crédito tributário e o sujeito passivo, na mesma direção e intensidade, mas no sentido contrário, tem um débito tributário.

2.5 Validade da norma e “fato jurídico suficiente”

De forma simples e direta, explica Paulo de Barros Carvalho o sentido de validade da norma jurídica (2009, p. 223): “Uma norma jurídica ‘N’ é válida no sistema jurídico ‘S’ se, e somente se, pertencer a esse conjunto, o que significa admitir que foi produzida por órgão previsto pelo sistema, consoante procedimento específico nele também estipulado”.

No mesmo diapasão, de forma pouco mais densa, é a assertiva de Eurico de Santi (2010, p. 59):

O direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo. Os elementos desse sistema são as normas jurídicas válidas. A validade é atributo de norma, conferido pelo fato jurídico suficiente que a engendrou. Daí a importância de se estudar o fato jurídico como fonte do direito. Posta por fato jurídico suficiente, a norma jurídica é válida. Mesmo em relação de contrariedade ou contraditoriedade com outra norma contemporânea e do mesmo escalão hierárquico, ainda assim continua válida. O sistema nomoempírico normativo não se submete à lei da não contradição. A norma num sistema jurídico é válida até que o sistema, mediante outra norma válida, cancele sua validade.

No item anterior, viu-se que as normas jurídicas são introduzidas no sistema por meio de determinados fatos jurídicos, ou seja, determinados atos regulados pelo próprio sistema que, vertidos em linguagem competente, têm como produto o veículo introdutor de normas e, concomitantemente, a norma propriamente dita. Entretanto, ressalva Eurico de Santi que é preciso “fato jurídico suficiente” para que a norma seja validamente introduzida no sistema jurídico.

É necessário, portanto, estudar o que venha a ser o “fato jurídico suficiente”.

Os eventos estão no campo do mundo fenomênico e, assim, mesmo que estes correspondam às hipóteses da norma de estrutura – a que determina como se deve dar o processo de enunciação –, esta não pode incidir sobre eles. Norma jurídica não incide sobre fatos, mas sobre a versão dos fatos em linguagem competente. Destarte, o “fato jurídico” surge da incidência da norma jurídica, por meio da intervenção humana, sobre a versão destes eventos em linguagem competente.

Nesta esteira, pode-se dizer que, para aferir se há “fato jurídico suficiente”, é preciso verificar se a versão do suporte fático em linguagem competente corresponde ou não ao conjunto de fatos jurídicos previstos como suficientes no antecedente da norma de regência para a produção do efeito jurídico, que é a relação jurídica prevista no conseqüente da norma. Nos dizeres de Eurico de Santi (2010, p. 58): “Uma norma nasce em razão de outra norma ter-se irradiado sobre suporte fático suficiente, constituindo fato jurídico suficiente, causa imediata (a norma que o juridicizou é a causa mediata) da entrada no ordenamento jurídico de uma norma válida”

3 DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO

3.1 A metodologia empregada no estudo

A abordagem metodológica aqui proposta cinge-se a construir as normas jurídicas em sentido estrito que compõem a sistemática do “lançamento por homologação”, a partir do texto do Código Tributário Nacional. Este é o veículo introdutor das normas gerais que versam sobre obrigação, lançamento e crédito tributário, de acordo com o determinado pelo artigo 146, III, “b” da Constituição Federal.

Didaticamente falando, o estudioso do direito, para construir as normas jurídicas em sentido estrito, parte dos suportes materiais, extrai os enunciados prescritivos, constrói as normas propriamente ditas e as relaciona com as demais normas do sistema jurídico. Acerca dos planos de linguagem e da geração de sentido no sistema jurídico, sintetiza o professor Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 183):

Seguindo esta construção exegética e partindo da premissa da unicidade do texto jurídico positivo que se pode alcançar os quatro subsistemas pelos quais se locomovem obrigatoriamente todos aqueles que se dispõem a conhecer o sistema jurídico normativo: a) o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) o domínio articulado de significações normativas; e d) os vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre regras jurídicas.

3.2 As normas jurídicas atinentes à sistemática do “lançamento por homologação”

Conforme mencionado na introdução, para a construção das normas jurídicas, parte-se da redação do artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

3.2.1 Primeira norma jurídica: pagamento antecipado e a extinção do débito tributário sob condição resolutória

O primeiro enunciado relevante para a matéria sob estudo está no *caput* do artigo 150: *o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Não se aplica, portanto, a sistemática do “lançamento por homologação” quando o pagamento do tributo estiver sujeito ao lançamento de ofício, seja direto ou “por declaração”.

Contudo, é oportuno destacar que a sistemática do “lançamento por homologação” não afasta a possibilidade do lançamento de ofício do crédito tributário por infração à legislação. Ao contrário, tal possibilidade está perfeitamente integrada à sistemática sob análise.

O pagamento de determinada quantia em dinheiro é a prestação a que está obrigado o sujeito passivo e que pode ser exigida pelo sujeito ativo, na relação jurídica da obrigação tributária. Desta forma, o pagamento do crédito tributário (ou débito tributário, se olhado sob o ângulo do sujeito passivo) deve satisfazer a prestação devida e, assim, extinguir a obrigação. Contudo, o cumprimento da obrigação tributária está sujeito ao exame, mesmo que *a posteriori*, da autoridade administrativa. O exame atém-se, sobretudo, à determinação da quantia em dinheiro devida pelo sujeito passivo, que é medida pela aplicação da alíquota prevista na Regra Matriz de Incidência Tributária sobre a base de cálculo correspondente ao fato jurídico tributário praticado.

O legislador cuidou, então, de prever a “homologação” do pagamento antecipado: *o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

Consoante o disposto no artigo 156, VII, CTN, defende-se neste estudo que, embora o legislador faça menção à *homologação ao lançamento*, está se referindo à extinção do crédito tributário e, portanto, ao pagamento. Não há que se confundir a aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que tem como conseqüente o nascimento da obrigação tributária, com a norma jurídica do pagamento, que implica a extinção do crédito tributário.

O que está pendente de uma condição resolutória é a extinção do crédito tributário e não o nascimento deste.

Ademais, se o lançamento tributário é ato jurídico privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN), como poderia haver uma *homologação ao lançamento*?

Conforme mencionado na introdução deste artigo, o Superior Tribunal de Justiça havia dado uma solução, entendendo que a homologação seria um ato de lançamento. Mas, este entendimento foi superado com o acolhimento da norma introduzida pela Lei Complementar nº 118/2005.

A obrigação tributária validamente introduzida no sistema jurídico pelo sujeito passivo, norma individual e concreta decorrente da aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária, não carece de homologação para ser exigida pelo sujeito ativo. Eventualmente, caso não seja adimplido dentro do prazo legal, o respectivo débito tributário será inscrito em Dívida Ativa, com fundamento nos artigos 201 e seguintes do CTN.

Retomando o fio da meada, pode-se construir, a partir dos enunciados prescritivos acima, a primeira norma jurídica atinente à sistemática do “lançamento por homologação”: *o pagamento do débito tributário relativo a tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento sem o exame prévio da autoridade administrativa implica a extinção do crédito tributário sob condição resolutória.*

Vê-se que a lei credenciou o sujeito passivo para aplicar a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) de forma a identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, determinar o débito tributário e efetuar o pagamento antecipado. O pagamento tem como conseqüente a extinção da própria obrigação tributária, mas sob condição resolutória, visto que não se afasta o direito potestativo do sujeito ativo de examinar cumprimento da prestação por parte do sujeito passivo e, eventualmente, constituir o crédito tributário apurado de ofício.

Impende lembrar, também, em consonância com as premissas aqui adotadas, que a norma jurídica não incide sobre o evento do mundo fenomênico. Assim, para que o pagamento antecipado seja fato jurídico suficiente para implicar a extinção do crédito tributário (sob condição resolutória), é preciso que esteja vertido em linguagem competente por agente credenciado pelo sistema.

Pode-se exemplificar a versão do pagamento em linguagem competente da seguinte forma: ao efetuar um pagamento, o sujeito passivo utiliza-se de um documento previsto pelo sistema jurídico, no qual descreve de maneira sucinta a prestação que está realizando. Descreve-se o tributo, o sujeito ativo e o passivo, o período, o vencimento, o débito tributário. Com a autenticação bancária (ou descrição equivalente em outro documento bancário), descreve-se em linguagem competente o ato jurídico do pagamento. Vertendo-se o pagamento antecipado em linguagem competente, incide a norma jurídica implicando a extinção do débito tributário sob condição resolutória de homologação pela autoridade administrativa.

3.2.2 Segunda norma jurídica: ciência do pagamento antecipado e direito potestativo de homologar

No *caput* do artigo 150 do CTN, encontra-se o seguinte enunciado: *o lançamento por homologação opera-se por ato da autoridade administrativa*. Ora, este enunciado não contém a mensagem deôntica completa. Pode-se intuir apenas que se está tratando de um direito potestativo do sujeito ativo perante o sujeito passivo que realizou o pagamento antecipado. Destarte, para a construção da norma jurídica, é preciso buscar nos textos positivados outros enunciados.

Do raciocínio anteriormente exposto, conclui-se que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado não é imutável, pois está sujeita ao exame da autoridade administrativa.

É preciso lembrar que o direito de homologar acompanha, necessariamente, o direito de examinar o fato jurídico tributário e não homologar o pagamento efetuado. O outro lado da moeda do direito de homologar é o direito do sujeito ativo de lançar de ofício o crédito tributário decorrente de infração à legislação tributária.

Ademais, vê-se que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado é fato jurídico necessário, mas não suficiente para implicar o direito potestativo do sujeito ativo de proceder à homologação.

Mais um fato jurídico, além do pagamento antecipado, é necessário para que se tenha fato jurídico suficiente a implicar o direito de homologar: *a autoridade administrativa deve tomar conhecimento da atividade (leia-se, pagamento) exercida pelo sujeito passivo.*

A segunda norma jurídica relativa à sistemática do “lançamento por homologação” poderia ser assim enunciada: *a ciência ao sujeito ativo do pagamento antecipado relativo a tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento sem o exame prévio da autoridade administrativa implica o direito potestativo do sujeito ativo da obrigação tributária a proceder à homologação do pagamento.*

3.2.3 Terceira norma jurídica: decadência do direito do sujeito ativo quando decorrido o prazo de cinco anos contados do fato jurídico tributário

Uma vez que o sujeito passivo foi obrigado a efetuar o pagamento antecipadamente, sem que a autoridade administrativa procedesse previamente ao exame do fato jurídico tributário, a norma, em atendimento ao princípio da segurança jurídica, estabelece um tempo razoável para que o sujeito ativo exercite o direito de homologá-lo ou não.

Conforme a dicção do artigo 150, § 4º, do CTN, o direito do sujeito ativo de homologar o pagamento efetuado pelo sujeito passivo deve ser exercido dentro do prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato jurídico tributário.

É de se observar que, a partir do momento em que o sujeito ativo toma conhecimento do pagamento antecipado, já tem o direito de proceder ao exame com vistas à sua homologação. Se já pode proceder ao exame, nada mais natural que flua o prazo decadencial correspondente.

O prazo decadencial de cinco anos contados da data da ocorrência do fato jurídico tributário é uma exceção à regra geral de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN, que tem como termo inicial “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O antecedente da norma geral de decadência é assim descrito por Eurico de Santi (2011, p. 119 e 120):

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: *não previsão* de pagamento antecipado e, portanto, *não*

ocorrência do pagamento antecipado, ou então *previsão* de pagamento antecipado, mas *não ocorrência* do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, *não ocorrência* de dolo fraude ou simulação, e *não ocorrência* da notificação por parte do Fisco. (grifos do original)

De forma mais simples, poder-se-ia enunciar a norma geral de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN: *a omissão do sujeito ativo da obrigação tributária em proceder ao lançamento no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento do crédito tributário relativo a um determinado fato jurídico tributário, implica a extinção do direito do sujeito ativo de efetuar o respectivo lançamento do crédito tributário.*

A partir do enunciado acima, pode-se dizer que as formas negativas adotadas pelo professor Eurico de Santi (não previsão, não ocorrência do pagamento, não ocorrência de dolo, não notificação) correspondem às mutilações parciais do antecedente da norma geral de decadência, feitas por outras normas jurídicas.

Destarte, a norma do artigo 150, § 4º, do CTN implica a mutilação parcial do antecedente da norma geral de decadência do artigo 173, I, de forma que esta não se aplica às obrigações tributárias em relação às quais tenha havido pagamento antecipado, quando assim determinado pela norma de regência do tributo.

A terceira norma jurídica da sistemática do “lançamento por homologação” pode ser assim expressa: *a omissão do sujeito ativo da obrigação tributária em proceder à homologação expressa do pagamento antecipado efetuado pelo sujeito passivo, quando assim determinado pela norma de regência do tributo, no prazo de cinco anos contados da data de ocorrência do fato jurídico tributário implica a decadência desse direito potestativo.*

A decadência do direito de homologar significa, também, a caducidade do direito de efetuar eventual lançamento de ofício de crédito tributário decorrente de infração à legislação tributária, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

O Código Tributário Nacional não traz maiores contornos ao ato jurídico de homologação. Entretanto, pode-se dizer que a homologação levaria à quitação da obrigação tributária. Por força do disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, operando-se a homologação expressa ou tácita, o crédito tributário estará extinto desde a data do pagamento.

É relevante destacar que, com a extinção do crédito tributário na data do pagamento antecipado, fixa-se, também, o termo *a quo* do prazo para o sujeito passivo pleitear a repetição do indébito. Enquanto o prazo do Fisco flui a partir da data da ocorrência do fato

jurídico tributário, o prazo do sujeito passivo flui a partir da data do pagamento antecipado, por força do disposto no artigo 168, I, do CTN.

3.2.4 Quarta norma jurídica: norma sancionadora quando há dolo, fraude ou simulação

Falta, enfim, tratar da norma atinente à conduta do sujeito passivo, quando há dolo, fraude ou simulação, em atendimento à parte final do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Trata-se de norma primária sancionadora que tem no antecedente a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada e, no conseqüente, a mutilação completa do antecedente da norma especial de decadência mencionada no item 3.2.3 supra (parte inicial do art. 150, § 4º, CTN).

Não se aplica, portanto, a norma que mutilaria parcialmente o antecedente da norma geral de decadência. A norma jurídica do artigo 173, I, do CTN volta a ser aplicada em toda a sua extensão. Dito de outra forma, quando há dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, é contado a partir do *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

É imperioso destacar que a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada não pode ser presumida. Há que ser descrita em linguagem competente e provada pela autoridade administrativa. Não bastassem os direitos fundamentais à presunção de inocência (art. 5º, LVII, CF/88), ao devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88) e ao contraditório e à ampla defesa dos litigantes (art. 5º, LV, CF/88), o próprio texto do artigo 150, § 4º do CTN exige a comprovação do ato antijurídico que dá azo à mutilação da norma especial de decadência.

3.3 A constituição do débito tributário pelo sujeito passivo

3.3.1 A homologação do pagamento

Defende-se neste trabalho que a homologação se dá sobre o pagamento e não sobre o débito tributário apurado pelo sujeito passivo. Conforme mencionado anteriormente, este é um tema bastante controvertido na doutrina.

A título de exemplo, traz-se a posição contrária defendida por Hugo de Brito Machado (2003, p. 169):

Objeto da homologação não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo

que não tenha havido pagamento. [...] A homologação tácita, a que se refere o § 4º, consubstancia a condição estava o pagamento a depender para extinguir o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA etc.), e não efetuou o pagamento, pode a autoridade homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento [...].

No mesmo sentido, a posição defendida por Zuudi Sakakihara (2013, p. 755):

A literalidade do texto pode levar à conclusão de que o objeto da homologação é o pagamento antecipadamente feito pelo obrigado. No entanto, não parece ser esse o entendimento acolhido pelo CTN, pois o pagamento, na verdade, é insuscetível de homologação [...] Objeto da homologação, portanto, não é o pagamento do tributo, mas, sim, a atividade exercida pelo sujeito passivo, para determinar e quantificar a prestação tributária.

Luciano Amaro (2009, p. 365) destaca, também, as posições contrárias de José Antônio de Andrade Martins e José Souto Maior Borges, mencionando, inclusive, que, segundo estes autores, os resultados credores decorrentes da apuração do sujeito passivo também estariam sujeitos à homologação.

É de se supor que parte do debate doutrinário decorra da imprecisão lingüística do legislador ao utilizar a expressão “lançamento por homologação” para designar um complexo conjunto de atos jurídicos e correspondentes normas jurídicas tendentes a extinguir o crédito tributário.

Três são as linhas de raciocínio que, em harmonia, podem levar à conclusão de que a homologação se dá sobre o pagamento antecipado.

Primeiro, é preciso afastar a idéia de que a homologação recaia sobre os atos jurídicos eventualmente realizados pelo sujeito passivo ao cumprir seus deveres instrumentais. Parece evidente que a Autoridade Administrativa, ao examinar o cumprimento da obrigação tributária, procederá ao exame dos documentos, livros, demonstrativos e declarações nos quais o sujeito passivo registra em linguagem competente o fato jurídico tributário. Mas, não são os assentamentos comerciais e fiscais, ou mesmo as declarações, que devem ser homologados. Conforme asseverado anteriormente, os montantes declarados em linguagem própria e instrumento hábil pelo sujeito passivo mostram-se fatos jurídicos suficientes para a constituição dos débitos tributários, que não dependem de homologação da autoridade fazendária para se tornarem exigíveis. No extremo oposto, pode-se dizer que mesmo que o pagamento antecipado não esteja suportado pelos deveres instrumentais, tal pagamento poderá

ser objeto de homologação tácita ou expressa. O fato jurídico tributário está previsto hipoteticamente no antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT). Assim, ao verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, a Autoridade Administrativa pode examinar se o sujeito passivo aplicou corretamente a RMIT para apurar o montante do débito tributário.

Não é o surgimento da obrigação tributária que está sob condição resolutória. É a extinção do débito tributário (ou do crédito tributário, se olhado pelo ângulo do sujeito ativo) que está sob condição resolutória. O ato jurídico de homologação introduziria, então, norma individual e concreta cujo conseqüente seria a quitação da obrigação tributária por parte do Sujeito Ativo.

Segundo, a teor do artigo 156, VII, do CTN, o pagamento e a homologação são fatos jurídicos suficientes para implicar a extinção do crédito tributário. Ao encontro da fundamentação acima exposta, trata este dispositivo do adimplemento da prestação devida e da extinção da obrigação do sujeito passivo face ao sujeito ativo. Não do surgimento da relação obrigacional.

Terceiro, caso a homologação tratasse da constituição do débito tributário por parte do sujeito passivo, sua eficácia jurídica não seria a extinção da obrigação, mas a “validação” da norma jurídica individual e concreta introduzida pelo sujeito passivo.

No entanto, não parece ter lógica submeter uma norma jurídica validamente inserida no sistema ao crivo da autoridade administrativa simplesmente para que seja, uma vez mais, validada. A norma posta por pessoa credenciada pelo sistema, de acordo com os atos juridicamente previstos pelas normas de estrutura, é válida até que outra norma, também válida, a expulse do sistema.

Embora se possa entrever na sistemática do “lançamento por homologação” a possibilidade da norma instituidora do tributo atribuir ao sujeito passivo não apenas o pagamento antecipado, mas, também, o dever jurídico de constituir o débito tributário, o Código Tributário Nacional não exige tal constituição. Exige apenas a atividade de pagamento antecipado.

Em síntese, a *atividade* a que se refere o *caput* do artigo 150 do CTN, da qual a Autoridade Administrativa deve tomar conhecimento para que se dê início à sistemática do lançamento por homologação é o pagamento antecipado.

3.3.2 A norma individual e concreta introduzida pelo sujeito passivo

O Código Tributário Nacional prevê que a lei instituidora do tributo pode atribuir ao sujeito passivo o pagamento antecipado do débito tributário, sem que haja um exame prévio por parte da Autoridade Administrativa.

A atribuição do dever de antecipar o pagamento pressupõe que o sujeito passivo deva constatar a ocorrência de evento no mundo fenomênico que corresponda à hipótese de incidência contida no antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária, descrever o evento em linguagem competente e aplicar a norma para determinar o montante do débito tributário e identificar o sujeito ativo.

Sinteticamente, seria preciso que o sujeito passivo constatasse a ocorrência do fato jurídico tributário e aplicasse a norma tributária de forma a lhe dar eficácia jurídica. O registro do fato jurídico tributário em linguagem competente seria feito em livros, documentos, demonstrativos e declarações previstos na legislação de regência do tributo.

A legislação tributária pátria tem evoluído para delegar ao sujeito passivo, cada vez mais, a atribuição de apurar, declarar e recolher os tributos antes da intervenção estatal. À administração tributária incumbe realizar *a posteriori* os procedimentos de fiscalização e os lançamentos de eventuais créditos tributários ilicitamente reduzidos ou omitidos pelo sujeito passivo.

É de se realçar a distinção entre as duas normas individuais e concretas que o Sistema Jurídico pode credenciar o sujeito passivo a produzir: (1) a norma que constitui o débito tributário, por meio de uma declaração ou outro instrumento hábil; e (2) a norma decorrente do pagamento antecipado, que tem como conseqüente a extinção do crédito tributário.

Por exemplo, é de se registrar que, embora haja determinações legais dispendo sobre o cumprimento de deveres instrumentais, é possível fazer o pagamento antecipado do débito tributário apurando-se o montante devido com uma simples operação matemática, especialmente no caso de tributos que incidam de forma simplificada sobre receita ou preço de bens e serviços. Tal possibilidade fortalece a interpretação adotada neste estudo de que a homologação é ato jurídico que tem como objeto o pagamento e não a norma individual e concreta de constituição do débito tributário.

No que importa a este trabalho, cumpre destacar que a obrigação tributária, que envolve o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir a prestação pecuniária (crédito tributário) e, na mesma direção e sentido oposto, o dever do sujeito passivo de prestá-la (débito tributário),

pode ser constituída por meio de lançamento de ofício (ato administrativo) ou norma individual e concreta introduzida no mundo jurídico pelo sujeito passivo.

Ao Direito, não interessam as reflexões e operações intrasubjetivas, como a simples operação matemática de aplicação da alíquota sobre a base de cálculo citada anteriormente. Importam as condutas intersubjetivas. Nesse mesmo sentido é a lição de Alberto Xavier (2002, p. 80), quando expõe que *“trata-se apenas de simples operações mentais, que constituem quando muito um pressuposto de fato da conduta do devedor, mas que não constituem um ato jurídico autônomo, a que sejam imputáveis efeitos jurídicos próprios”*.

Assim, é preciso que a lei estabeleça a forma pela qual o sujeito passivo poderá constituir o débito tributário, vertendo em linguagem competente o fato jurídico tributário e dando conhecimento deste ao sujeito ativo.

Usualmente, o instrumento preconizado pela legislação de diversos tributos é a declaração, por meio da qual o sujeito passivo dá conhecimento ao sujeito ativo do débito tributário. Mas, pode-se dar também por uma denúncia espontânea ou pelo requerimento de um parcelamento.

O débito tributário constituído pelo sujeito passivo não precisa ser homologado pela Autoridade Administrativa para ser exigível. Se o sujeito passivo é credenciado pelo Sistema Jurídico para declará-lo e o faz na forma prevista, a norma assim introduzida é válida até que outra norma competente e válida a expulse do sistema. No ciclo de positivação do direito, uma vez o débito tributário constituído, caso não seja adimplido, seguirá para nova aplicação do direito, que poderá ser o ato jurídico de inscrição em Dívida Ativa, que lhe conferirá executoriedade.

4 CONCLUSÃO

Neste trabalho, foram construídas interpretativamente normas jurídicas em sentido estrito que integram a sistemática do “lançamento por homologação”, consoante a metodologia proposta.

À evidência, tal exercício não exclui interpretações diversas – inclusive aquelas com significação conflitante com a adotada –, pois é da natureza do sistema jurídico a plurivocidade da linguagem prescritiva. Não se exclui, também, a possibilidade de construção de outras normas aqui não tratadas. As normas jurídicas não são “coisas em si mesmas” que o intérprete pode um dia lograr desvelar. Normas jurídicas são construções culturais,

lingüísticas, realizadas pelo intérprete de forma ativa com base nos veículos introdutores de normas e respectivos enunciados prescritivos positivados.

Não obstante, o estudo teórico desenvolvido nos capítulos anteriores possibilita que sejam enfrentadas as questões controvertidas que foram mencionadas no início e ao longo do caminho.

Qual o objeto da homologação por parte da Administração Tributária: o pagamento, a norma individual e concreta posta pelo sujeito passivo ou, de forma mais ampla, os atos jurídicos praticados em decorrência dos deveres instrumentais?

Em que pese os procedimentos da Autoridade Administrativa envolverem, provavelmente, o exame de livros, notas fiscais, demonstrativos, declarações e outros documentos nos quais o sujeito passivo registre em linguagem competente a ocorrência do fato jurídico tributário, não é a constituição do crédito tributário que está sob condição resolutória. É a extinção da obrigação tributária que está sujeita à condição resolutória. Assim, aplica-se a homologação ao pagamento efetuado.

Qual o termo inicial do prazo decadencial para repetição de indébito e lançamento de ofício de crédito tributário?

Assentou-se que, uma vez que ocorra o pagamento antecipado, no caso dos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o exercício desta atividade antes do exame pela Autoridade Administrativa, o prazo decadencial para o lançamento de ofício de tributos em decorrência de infrações à legislação tributária é de cinco anos contados do fato jurídico tributário (art. 150, § 4º, do CTN). Não se aplica a regra geral de decadência do artigo 173, I, do CTN, pois a norma decadencial especial mutila parcialmente seu antecedente.

Tendo em vista que o sujeito passivo é obrigado a efetuar o pagamento antes do exame pela Autoridade Administrativa, o legislador achou por bem antecipar o termo *a quo* do prazo decadencial, que passa a ser a data da ocorrência do fato jurídico tributário.

O prazo para pleitear a repetição de indébito de que trata o artigo 168, I, do CTN também será de cinco anos, mas contados da data do pagamento antecipado e não da ocorrência do fato jurídico tributário, conforme o comando do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

Qual o termo *a quo* do prazo decadencial para lançamento de ofício de crédito tributário nos casos de não pagamento, pagamento parcial ou conduta com dolo, fraude ou simulação?

Se não há pagamento antecipado, não há que se falar na sistemática do “lançamento por homologação”. O que está descrito hipoteticamente no antecedente da norma jurídica que determina a extinção sob condição resolutória do crédito tributário é o pagamento antecipado. O fato jurídico assim praticado pelo sujeito passivo, bem como seu efeito jurídico, que é a introdução da norma jurídica individual e concreta de extinção sob condição resolutória, é que dá azo à sistemática do “lançamento por homologação”.

Caso o pagamento seja parcial, o direito potestativo de efetuar o lançamento de ofício de crédito tributário decorrente de infração à legislação tributária deverá ser exercido no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato jurídico tributário.

No entanto, quando a Autoridade Administrativa comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, mutila-se a norma especial de decadência e aplica-se a regra do artigo 173, I, do CTN, ou seja, o termo *a quo* passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Caso o débito tributário não esteja declarado, mas esteja pago antecipadamente, não há nada a homologar?

A homologação tem como objeto o pagamento e implica a fixação definitiva da extinção do crédito tributário. Assim, o pagamento poderá ser homologado, ainda que o débito tributário não esteja declarado.

É de se observar que, neste caso, a obrigação tributária principal teria sido cumprida corretamente e não caberia a imposição da respectiva multa punitiva. No entanto, pode a legislação do tributo prever penalidade pecuniária para o descumprimento de eventual dever instrumental.

Se o débito estiver regularmente declarado, mas não pago, é preciso homologá-lo para que seja exigível?

Se o sujeito passivo é credenciado pelo direito para aplicar a Regra Matriz de Incidência Tributária, está credenciado a praticar o ato jurídico que tem como produto a norma individual e concreta de constituição da obrigação tributária. Nesta norma, constata no antecedente a ocorrência do fato jurídico tributário e, no conseqüente, dá eficácia jurídica à norma tributária constituindo a obrigação tributária.

A obrigação tributária assim introduzida é válida até que outra norma competente e válida a expulse do sistema jurídico. Portanto, não carece de uma outra norma que a valide ou homologue.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 2005.
- SAKAKIHARA, Zuudi. Comentários aos arts. 43 a 45 e 139 a 164. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. **Lançamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

**NATUREZA JURÍDICA E A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VANTAGENS ORIUNDAS DE PLANOS DE
OPÇÕES DE AÇÕES (*STOCK OPTIONS PLAN*). A SITUAÇÃO BRASILEIRA E O
DIREITO COMPARADO**

*THE LEGAL NATURE AND THE INCIDENCE OF SOCIAL SECURITY TAX ON THE
BENEFITS ARISING STOCK OPTIONS PLAN. BRAZILIAN LEGAL REGIME AND
COMPARATIVE LAW*

Mauro José Silva

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Julgador da
Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento
de São Paulo. Ex-Conselheiro Representante da Fazenda
Nacional no CARF. Doutor em Direito pela Universidade de
São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade Presbiteriana
Mackenzie

RESUMO: O artigo busca identificar a natureza jurídica das vantagens oriundas de um plano de opções de ações ou *stock options plan* (SOP), utilizando a pesquisa doutrinária, nacional e internacional, e a pesquisa de jurisprudência em sítios de órgãos administrativos e tribunais brasileiros. Posteriormente, definimos a incidência das contribuições previdenciárias e apresentamos proposta de criação de uma isenção para que seja estimulado o uso de SOP como meio de incrementar o crescimento das empresas e o desenvolvimento nacional. Consignamos a posição do órgão regulador do mercado de valores mobiliários para, em seguida, investigarmos o enquadramento legal adequado. No caso de empregados, a contraprestatividade e a habitualidade, principais elementos da noção de salário, estão presentes, o que obriga o reconhecimento como vantagem de natureza salarial. No caso de prestadores de serviço não empregados, a vantagem que recebe o prestador por conta de um SOP preenche os requisitos da lei para ser reconhecida como parcela remuneratória. Definida a incidência, os aspectos temporal e quantitativo do fato gerador são delineados conforme as características comuns de um SOP. Além de definir a incidência no ordenamento jurídico brasileiro, são apresentados exemplos de jurisprudência administrativa e judicial sobre o assunto. Nesse aspecto, fica evidenciado que a jurisprudência nacional ainda não se consolidou em relação à natureza jurídica das vantagens oriundas de SOP. Mostramos os equívocos na argumentação que defende os dois principais argumentos contra a natureza salarial ou remuneratória das vantagens oriundas de SOP. Para ilustrar a situação no direito comparado, são apontados os exemplos dos Estados Unidos da América (EUA) e dos países da União Europeia. Em relação aos EUA, a incidência dos tributos similares às contribuições para a seguridade social é afastada somente para SOP habilitado segundo requisitos específicos. Os países europeus, em geral, adotam tributação similar aos EUA.

Palavras-chave: Plano de opções de ações (*Stock Options Plan*). Natureza jurídica. Contribuição previdenciária. Regime jurídico brasileiro. Direito comparado.

ABSTRACT: The article seeks to identify the legal nature of the benefits arising from a stock options plan, using doctrinal research, national and international, and the research of case law on administrative bodies and sites of Brazilian courts. Subsequently, we established the incidence of social security tax and presenting proposal for an exemption to be stimulated using SOP as a means of increasing business growth and national development. We present the position of the regulator for the securities market to subsequently investigate the

appropriate legal framework. In the case of employees, the main elements of the legal concept of salary, consideration (*synallagma*, in Greek) and habituality, are present, which requires recognition as wage advantage. In the case of service providers not employed, the advantage that the provider receives on behalf of a SOP meets the requirements of the specific law to be recognized as remuneration plot. Defined the incidence, temporal and quantitative aspects of the taxable event is designed according to the common characteristics of an SOP. In addition to defining the incidence in the Brazilian legal system, examples of administrative and judicial case law on the subject are presented. In this respect, it is clear that national courts have not yet been consolidated on the legal nature of the benefits arising from SOP. We show the errors in reasoning that defends the two main arguments against the nature of salary or remuneration of the advantages derived from SOP. To illustrate the situation in comparative law are pointed out the examples of the United States of America (USA) and European Union countries. Compared to the U.S., similar to the incidence of contributions to social security taxes is cleared only for SOP enabled according to specific requirements. European countries generally adopt similar to U.S. taxation.

Keywords: Stock Options Plan. Legal nature. Social Security Contribution. Brazilian legal regime. Comparative Law.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o oferecimento de um plano de opções de ações ou *stock options plan* (SOP) tem sido cada vez mais usado entre as empresas com estabelecimentos no Brasil como meio de motivar os empregados e administradores, mantendo-os alinhados com os interesses dos acionistas e evitando que sejam atraídos para outras companhias. Ademais, um SOP é especialmente interessante e favorece o desenvolvimento nacional no caso de novos empreendimentos que necessitam atrair pessoal para a nova empresa que se lança no mercado.¹

Em 2001, 12 milhões de norte-americanos eram beneficiados por algum SOP, o que correspondia a 10% dos empregados de empresas privadas. Porém, em 2004, tal benefício foi bastante questionado no caso ENRON no qual foi constatado que a diretoria da empresa teria manipulado os balanços de modo a valorizar as ações da empresa e permitir aos executivos que estavam incluídos em SOP obterem ganhos significativos.² A partir do caso ENRON, ficou evidente que a concessão de um SOP precisa ser acompanhada de cautelas para evitar que os administradores beneficiados tomem medidas para alterar artificialmente o valor de mercado da empresa.³

¹ Cf. BICKLEY, James M. *Employee stock options: tax treatment and tax issues*. Washington: Congressional Research Service, jun. 2012, p. 1.

² Cf. CURTIS, Carol E. *apud* DAL MAS, Viviane Castro Neves Pascoal M. *Stock options na relação de emprego*. São Paulo: LTr, 2008, p. 18.

³ Cf. BICKLEY, *op. cit.* (nota 1), p. 2.

Embora não existam estatísticas disponíveis quanto ao número de empresas que utilizam SOP no Brasil, é certo que desde a década de 1980 temos observado um crescimento na utilização de SOP como instrumento de motivação no ambiente empresarial, sem que exista clareza sobre as repercussões tributárias. Isso evidencia a relevância de nosso objetivo que é ampliarmos o debate sobre as repercussões tributárias, especialmente em relação às contribuições previdenciárias, das vantagens oriundas de tal plano.

Após apresentar a metodologia utilizada na elaboração do trabalho, iniciamos com a previsão do direito positivo que consta na Lei 6.404/76 e com a manifestação do órgão regulador do mercado de valores mobiliários, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que aponta a natureza de remuneração da vantagem oriunda de SOP.

Indo além da posição do órgão regulador do mercado de valores mobiliários, mostramos que tanto para os empregados como para os prestadores de serviço não empregados, os requisitos presentes nas leis que definem salário ou remuneração estão presentes nas vantagens oriundas de um SOP.

A despeito de concluirmos pela natureza salarial ou remuneratória das vantagens oriundas de SOP, apresentamos e contraditamos dois argumentos doutrinários e jurisprudenciais mais comuns contrários a esta conclusão: SOP como operação mercantil e existência de risco para o prestador de serviço que participa do SOP.

A seguir, exibimos o resultado de pesquisa na jurisprudência administrativa e judicial relativa ao tratamento das repercussões tributárias das vantagens oriundas de SOP

Para ilustrar o tratamento do assunto no direito comparado, expomos o modo como ocorre nos EUA a incidência de contribuições para a seguridade social sobre as vantagens oriundas de SOP, bem como comentamos sobre a situação nos países europeus.

Encerramos o artigo com uma proposta de requisitos para uma isenção a ser criada por lei de modo a estimular o uso do SOP como instrumento para motivar empregados e administradores a participar do crescimento da empresa e contribuir positivamente para o desenvolvimento nacional.

2 METODOLOGIA

Na confecção do presente trabalho utilizamos a pesquisa doutrinária, nacional e internacional, e a pesquisa de jurisprudência em sítios de órgãos administrativos e tribunais brasileiros. As obras consultadas são listadas nas referências bibliográficas, bem como são

identificadas mais diretamente nas notas de rodapé. Utilizamos igualmente o recurso da citação direta e o da citação indireta, conforme a argumentação e o ritmo do texto exigiam. Os aspectos formais seguem o Edital 01/2014 e as indicações da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Natureza jurídica de remuneração das vantagens oriundas de *stock options plan* no direito brasileiro⁴

A previsão no direito positivo e a posição da CVM

As *stock options*, ou opções de compra de ações, estão previstas na Lei 6.404/76, em seu art. 168, parágrafo 3º:

"Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

(...)

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembléia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle."

Como a CVM tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado de valores mobiliários (art. 8º da Lei 6.385/76), é absolutamente relevante sua compreensão do funcionamento e da natureza das *stock options*.

Vejamos a noção de SOP oferecida pela CVM⁵:

"Na configuração mais comum, a opção de ações dá ao empregado o direito de comprar um certo número de ações da companhia a um preço fixo por um certo número de anos. O preço pelo qual a opção é concedida é

⁴ Em nossa Declaração de Voto no Acórdão 2301-003.597 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) constam argumentações que nesse tópico são adaptadas e ampliadas.

⁵ Cf. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007. Brasília, 14 fev. 2007, item 25.3.

usualmente o preço de mercado na data em que as opções são concedidas. A lógica deste benefício é a expectativa que o preço das ações subirá e os empregados poderão comprá-la pelo exercício (compra) a um preço mais baixo que foi referenciado no momento da concessão e vendê-lo pelo preço corrente do mercado, por exemplo."

Da definição adotada pela CVM, destacamos algumas características das *stock options*:

- Representam "o direito de comprar um certo número de ações da companhia a um preço fixo por um certo número de anos";
- O preço pelo qual a opção é concedida é usualmente o preço de mercado na data em que as opções são concedidas;
- Tem por objetivo um aumento de produtividade;
- São usadas para remunerar executivos e funcionários;

Ciente de tais características, alguns termos são utilizados nos planos:

- Preço de exercício - é o valor a ser desembolsado pelo beneficiário para adquirir as ações subjacentes ao SOP;
- Prêmio ou preço da opção - é o preço que se paga para adquirir o direito de opção. Na maioria dos SOP, os beneficiários não pagam esse preço;
- Prazo de carência para exercício (em inglês, *vesting*) - é o prazo entre a concessão do SOP e a data que poderá ser feita o exercício da opção de compra. Na quase totalidade dos SOP, o beneficiário deve ficar vinculado à empresa nesse período, pois, do contrário, perde a opção de compra.

Destacamos que, para a CVM, a definição de *stock options plan* está estreitamente associada a uma forma de remuneração. Vejamos *in verbis*⁶:

"A concessão de ações aos empregados é considerada uma forma flexível de remuneração que pretende atrair e motivar os empregados concedendo uma parte do futuro crescimento da companhia. Essa forma também faz sentido para companhias abertas que pretendem manter uma forma contínua de remuneração e participação dos empregados na administração da companhia. A idéia geral é o benefício do aumento da produtividade e retenção de talentos adicionado à relativamente pequena diluição do capital através da concessão das opções em ações. O efeito

⁶ Cf. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *op. cit.* (nota 5), itens 25.2 e 25.3.

positivo da remuneração aos empregados através da concessão de opções depende, em larga medida, da criação de um comprometimento real e significativo com os destinos da companhia. (destaques nossos)

(...)

A companhia aberta empregadora pode adotar vários tipos de planos para remunerar executivos e funcionários pela outorga de opções de compra de ações emitidas pela companhia. Nos planos de outorga de compra de ações convencionais, por exemplo, a companhia empregadora outorga opções para compra de um número fixo de ações da companhia, a um preço estabelecido, durante um período específico, em troca, de serviços correntes ou futuros dos executivos e funcionários. Este tipo de remuneração é usual no mercado americano e, em menor escala, nos mercados da comunidade européia, como forma de alinhar os objetivos dos investidores ao objetivo dos administradores e empregados. "(destaques nossos)

A despeito da posição da CVM que associa *SOP* a uma forma de remuneração, tanto de empregados como de executivos (não empregados), faremos a seguir uma análise se, de fato, o benefício se amolda ao conceito de salário ou remuneração. Para tanto devemos separar a noção de salário dos empregados daquela aplicável à remuneração dos diretores (executivos) não empregados.

Noção de remuneração dos empregados

Na lição do saudoso Amauri Mascaro do Nascimento, dois elementos centrais compõem a noção de salário: contraprestatividade e habitualidade.⁷

A contraprestatividade ou caráter sinalagmático em relação à prestação de serviços tem como fundamento o art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e diz respeito ao liame entre vantagem econômica auferida pelo empregado e a atividade laboral por ele exercida. Tal liame, entretanto, segundo a linha doutrinária mais moderna, deve ser visto em seu conjunto e não prestação a prestação. Havendo a relação de emprego, o salário é a contraprestação dado pelo empregador em razão do conjunto de prestações laborais e dos períodos de interrupção do trabalho.⁸

⁷ Cf. NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Salário: conceito e proteção*. São Paulo: LTr, 2008, p. 23. Há autores que apontam, diversos elementos caracterizadores do salário, podendo chegar a doze elementos como em SILVA, Andrea Gonçalves Silva. *Stock options plan como uma forma de remuneração flexível*. Dissertação (Mestrado em direito). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004, p. 100. No entanto, adotamos os dois aspectos fundamentais para a noção de salário, seguindo Amauri Mascaro Nascimento.

⁸ Cf. SILVA, op.cit., (nota 7), p. 108-9. Ver também DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 7. ed. São Paulo: LTr, 2008, p. 711.

No caso de um SOP, a contraprestatividade reside na existência do período de carência ou *vesting* durante o qual o empregado permanece prestando serviços para a empresa. A contratante entrega ao empregado uma *stock option* para mantê-lo motivado e prestando serviços por um período em seus quadros. Pretende continuar dispondo do trabalho do profissional por um tempo e oferece-o uma vantagem oriunda da compra de ações em condições vantajosas que lhe proporcionarão um ganho patrimonial. Portanto, de um lado, temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e, de outro lado, temos o empregado que deverá ficar vinculado à contratante e prestando serviços por um período para fazer jus à vantagem prometida. Tal configuração faz emergir a natureza contraprestacional da vantagem oriunda do SOP. A empresa quer o trabalho do empregado por um período e para isso compromete-se a proporcionar-lhe uma vantagem por meio do SOP.

Na maioria dos SOP não seria correto descrevermos a operação como uma situação na qual a empresa tem o direito de receber o pagamento pelas ações e dever de entregá-las ao prestador de serviço vinculado à empresa, enquanto que este terá o dever de pagar pelas ações e o direito a recebê-las em sua órbita patrimonial. Tal descrição não captura integralmente os deveres do prestador de serviço, empregado ou diretor, pois este deve manter-se vinculado à empresa e prestando seus serviços durante um certo período de tempo, conforme cláusula comum na regulação do SOP que estabelece que se houver o desligamento da empresa o prestador perderá o direito de exercer a opção. O caráter sinalagmático ou contraprestativo da operação é nítido. Pensar diferente ofende ao bom senso, sendo portanto fato notório, pois nenhuma empresa no mundo capitalista ofereceria uma vantagem ao prestador de serviço permitindo que no dia seguinte este deixe seus quadros e continue podendo reivindicar o benefício futuro. É óbvio o sinalagma consistente na obrigação do prestador de serviços manter-se prestando serviços para a empresa durante um certo período de tempo e na obrigação da empresa de vender ações por um preço pré-estabelecido.

A habitualidade da contraprestação pelo trabalho não pode ser confundida com o momento de pagamento deste. A vantagem patrimonial para o empregado ocorrerá quando sua obrigação nessa relação jurídica com o empregador estiver completa e houver o exercício da opção por valor inferior ao preço de mercado da ação. Diante da existência do período de carência ou *vesting*, temos a situação na qual o ganho do empregado só existirá depois que completar esse período. Antes disso o empregado nada recebe e nem mesmo pode transferir as *stock options* que recebeu. Ou seja, o ganho não se dá no mesmo período em que ocorre o pagamento, mas durante o período no qual o empregado assumiu ficar vinculado ao novo empregador. A vantagem percebida pelo empregado, assim, não é eventual, mas habitual, pois

ocorre paulatinamente na medida em que o serviço é prestado, completando-se com o exercício da opção.

Noção de remuneração de prestadores de serviços habituais não empregados

Não sendo os diretores e/ou executivos empregados, sua relação com a empresa não está regida pela legislação trabalhista. Logo, o conceito de remuneração para os chamados contribuintes individuais não está adstrito ao conteúdo da CLT por força do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), como no caso dos empregados. Por conta disso, fomos buscar outras disposições de nosso direito positivo que tratem, genericamente, de remuneração e encontramos o art. 74 da Lei 8.383/91, *in verbis*:

"Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

(...)

I - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

(...)

1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

(...)"

A lei, portanto, no caso de administradores, gerentes e seus assessores inclui na remuneração todo e qualquer benefício ou vantagem concedido pela empresa. Assim, a vantagem oriunda do *SOP* está perfeitamente enquadrada na noção de remuneração dos prestadores de serviço não empregados.

Os principais argumentos contra a natureza salarial ou remuneratória da vantagem oriunda de SOP

Dois argumentos são comuns àqueles que tentam demonstrar a natureza não salarial ou remuneratória dos SOP:

- é uma operação mercantil e não submetida ao direito trabalhista;
- o empregado ou prestador de serviço submete-se a um risco;

Natureza não mercantil do SOP

Um dos doutrinadores mais frequentemente citados nas discussões sobre SOP é Sérgio Pinto Martins. O festejado autor enxerga no SOP uma operação mercantil no trecho a seguir que nitidamente confunde a opção de compra de ações com as próprias ações⁹:

"A natureza jurídica da opção de compra de ações é mercantil, embora feita durante o contrato de trabalho, pois representa mera compra e venda de ações."

Para considerar os SOP como uma operação mercantil devemos indagar, inicialmente, qual seria esse mercado. Tratando-se de um direito derivado de um valor mobiliário, a ação, a resposta óbvia é: se for uma operação mercantil, será uma operação no mercado de valores mobiliários. Sendo assim, tem alta relevância a natureza atribuída pelo órgão regulador de tal mercado, a CVM, aos *stock options plan*. Como já vimos, a CVM, nos itens 25.2 e 25.3 do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 é enfática ao afirmar que se trata de uma forma de remuneração de executivos e empregados e não uma simples "operação de mercado". Porém, mais relevante para afastarmos o argumento de que o SOP é uma operação mercantil é indagarmos como foi feita a oferta das *stock options*. Ou seja, devemos indagar se as *stock options* foram oferecidas ao público em geral, incluindo os empregados e diretores, ou foi oferecida somente aos empregados e diretores. Se foi oferecida ao público em geral, submetendo-se às regras do mercado e a aquisição das *stock options* pelos empregados e diretores foi feita nas mesmas condições do público em geral, será, sem dúvida uma operação mercantil. Porém, se foi oferecida somente aos empregados e diretores ou se empregados e

⁹ Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Natureza do Stock Options no Direito do Trabalho*. São Paulo: IOB, Trabalhista e previdenciário, Repertório de Jurisprudência, n. 16/2001, Caderno 2, p. 306 e ss.

diretores desfrutaram de condições especiais, fica afastada a natureza de operação mercantil, posto que a oferta não foi feita para o "mercado" e sim para um grupo de pessoas específico que possuía relação de emprego ou prestava serviços para a ofertante. Em outras palavras, emerge naturalmente a estreita relação entre o benefício oferecido e a prestação de serviço, como empregado ou como diretor.

Nesse sentido temos as conclusões de Andrea Gonçalves Silva¹⁰:

"Nesse contexto, é incontroverso que a oferta de planos de stock options a trabalhadores decorre da relação de trabalho travada entre a empresa e o profissional, de sorte que os planos são ofertados a empregados e prestadores de serviços da companhia, e não a clientes, simpatizantes da empresa, ou qualquer outro grupo de pessoas. E mais, é por se tratar de um incentivo econômico estritamente ligado ao contrato de trabalho que, em caso de rompimento desse contrato antes do vesting date, extingue-se a expectativa de direito que o trabalhador detinha, e a opção que o plano garantia não poderá ser exercida."

Nossa conclusão é no sentido de assumir que a operação que envolve o SOP não tem natureza mercantil, embora o negócio jurídico subjacente seja, em regra, um negócio mercantil. Ou seja, no caso de um SOP, o negócio tipicamente mercantil de opções de compra de ações é utilizado numa operação não mercantil, tendo em conta que esta não envolve oferta ampla ao mercado e sim oferta restrita a um grupo de prestadores de serviço ligados à ofertante.

Ausência de risco para o prestador de serviço

Muitas lições doutrinárias e jurisprudenciais apontam o risco do prestador como um dos aspectos centrais para concluir pela natureza não salarial da vantagem oriunda de SOP. É o caso de Sérgio Pinto Martins¹¹ que, além de enfatizar o risco, mais uma vez confunde a opção de compra de ações com as próprias ações. Vejamos:

"Por se tratar de risco do negócio, em que as ações ora estão valorizadas ora perdem seu valor, o empregado pode ter prejuízo com a operação. É uma situação aleatória, que nada tem a ver com o empregado em si, mas com o mercado de ações."

O empregado ou prestador de serviço submete-se a algum risco quando incluído num *stock options plan*? Geralmente, num SOP é concedido ao empregado ou prestador de serviço

¹⁰ Cf. SILVA, *op. cit.* (nota 7), p. 123.

¹¹ Cf. MARTINS, *op. cit.*, (nota 9), p. 306 e ss.

o direito de comprar um certo número de ações da companhia a um preço fixo a partir de uma certa data. Normalmente, esse direito é concedido de forma gratuita. Se na data em que for possível fazer a compra das ações o preço fixado na opção de compra for inferior ao preço de mercado, então concretiza-se um benefício para aquele que possui a opção de compra. Se, por outro lado, o preço de mercado for inferior ao preço constante da opção de compra, obviamente, o empregado ou prestador de serviço não irá realizar a compra. Teria o empregado ou prestador de serviço perdido algum dinheiro nessa última hipótese? Não, pois a opção de compra foi-lhe concedida gratuitamente. Não perdeu nada, apenas deixou de ganhar. É óbvio que só corre risco aquele que pode perder algo. Deixar de ganhar não representa risco.

Não podemos confundir o período que antecede a compra das ações com o período posterior à compra destas. Até o momento da compra das ações, o empregado ou prestador de serviço não corre risco algum. Se no momento de exercer a opção o valor de exercício desta for inferior ao valor da ação no mercado, o empregado ou prestador de serviço terá grande benefício, sendo que tal benefício foi-lhe concedido em virtude de sua prestação de serviço por um período de tempo na empresa, com nítido caráter contraprestativo e com habitualidade presente na prestação de serviços num período de tempo. Se, ao contrário, o valor de exercício desta for superior ao valor da ação no mercado, o titular da *stock option* deixa de exercê-la e, como nada pagou para possuí-la, nada perde.

Sobre a ausência de risco que reforça a natureza retributiva das *stock options* disponibilizadas aos trabalhadores da empresa, assim se manifestou Andrea Gonçalves Silva¹²:

"Com efeito, a análise dos planos de *stock options* evidencia a natureza retributiva, pelo contrato de trabalho prestado, das opções de compra de ações por eles outorgadas. Nesse diapasão, se esses planos forem disponibilizados a trabalhadores vinculados à empresa outorgante dos planos, por meio de contratos de emprego, referidas opções possuirão natureza salarial, pois elas representam uma vantagem econômica dada gratuitamente, pelo empregador, em razão do contrato de trabalho, sem onerosidade, nem aleatoriedade, sendo que o único risco que o trabalhador tem é o de nada ganhar para além da remuneração fixa, o que é completamente compatível com as formas de remunerações flexíveis. Assim sendo, as opções em epígrafe produzirão todos os reflexos trabalhistas e tributários típicos das prestações salariais."(destaques nossos)

¹² Cf. SILVA, *op. cit.* (nota 7), p. 136-7.

Nesse sentido, Viviane Castro Neves Pascoal M. Dal Mas foi enfática ao afirmar que tendo em conta "que o exercício é facultativo, o beneficiário das *Stock Options* ao receber a oportunidade de comprar e vender as referidas ações não corre risco de perder."¹³. Na jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o relator do voto vencedor do Acórdão 2301-003.597, Conselheiro Marcelo Oliveira, igualmente reconheceu que, em geral, não há risco nos SOP oferecidos pelas empresas.

Um exemplo ajuda a entender. A empresa E concede, em 20XX, a um grupo de empregados e diretores um SOP que consiste em poder adquirir ações da empresa daqui a dois anos pelo preço atual das ações no mercado, R\$10,00. Nenhum valor é cobrado dos prestadores de serviço para receberem a *stock option* e somente poderá exercer a opção aquele que se mantiver ligado à empresa durante todo o transcorrer dos dois anos. Transcorrido tal período, a ação da empresa E está cotada a R\$ 13,00 no mercado. Obviamente todos que possuem a *stock option* irão exercer sua opção e adquirir a ação da empresa E por R\$10,00, pois vislumbram vendê-las por R\$ 13,00 com ganho imediato de R\$3,00 por ação. O esforço de trabalho e dedicação dos prestadores de serviço durante dois anos foi recompensado com um bom ganho. Nesse momento, esgota-se a relação trabalhista ou relativa à prestação de serviço. Após o exercício da opção e aquisição das ações, se avaliarmos o patrimônio de cada prestador de serviço ele terá sido aumentado no valor correspondente a R\$ 3,00 por ação graças à sua prestação de serviços à empresa E durante os últimos dois anos. O que acontecer a partir desse momento deve-se a uma decisão pessoal do empregado ou prestador de serviço. Se alguns deles decidem não vender de imediato as ações adquiridas para mantê-las e aguardar uma maior valorização, é uma decisão que, de fato, envolve risco, mas que em nada se relaciona com o momento anterior. Se alguns prestadores mantiverem as ações e estas, um ano depois, forem negociadas no mercado por R\$ 8,00, tais empregados terão, por decisão pessoal, perdido parte de seu patrimônio. Ou seja, deixaram de realizar um ganho imediato e concreto de R\$3,00 - ganho este totalmente relacionado à prestação de serviço na empresa E - e amargaram uma perda de R\$ 2,00. Porém, tal perda é resultado de uma operação autônoma e posterior ao encerramento do SOP. A partir do momento que exerceu direito de compra, o prestador de serviço, que podia realizar um ganho imediato de R\$3,00, passou para a condição de acionista correndo todos os riscos de um investidor. Aqueles que optaram por manter as ações poderiam, por outro lado, ter obtido um resultado positivo com isso, pois a

¹³ Cf. DAL MAS, Viviane Castro Neves Pascoal M. *Stock options na relação de emprego*. São Paulo: LTr, 2008, p. 41.

ação poderia ter sido valorizada para, por exemplo, R\$ 16,00. Novamente esse ganho em nada se relacionaria com a prestação de serviços, mas sim com uma decisão pessoal como investidor.

Como muito bem apontou Andrea Gonçalves Silva, os argumentos que atribuem risco para o empregado no SOP confundem qual foi o ativo econômico concedido pela empresa ao prestador de serviço. Vejamos:

"Uma análise apurada dos planos de stock options demonstra que o ativo econômico oferecido ao trabalhador pela empresa são as opções de compra de ações, e não as ações subjacentes a essas opções.

(...)

Outrossim, a opção de compra de ações não atrai risco ao salário fixo do trabalhador, nem ao seu patrimônio pessoal, uma vez que o empresa dá ao trabalhador um ativo econômico distinto das ações subjacentes ao plano. Observe-se que o risco que o obreiro pode vir a assumir será deflagrado após a entrega da contraprestação do empregador, caso o trabalhador decida exercer suas opções e permanecer como o titular das ações decorrentes do plano de stock options. Deve-se ressaltar que a decisão acerca do exercício das opções e do momento de venda das ações frutos dessas opções em nada se atrela ao contrato de trabalho, tratando-se de uma decisão pessoal do profissional que, nesse ínterim, atua enquanto investidor que livremente gere seu patrimônio pessoal, não como prestador de serviços." (destaques nossos)

A jurisprudência administrativa e judicial relacionada à natureza jurídica do SOP

A jurisprudência administrativa e judicial no Brasil ainda não assumiu uma conformação nítida em relação à natureza jurídica das vantagens oriundas de SOP e as respectivas repercussões tributárias. A seguir apresentamos alguns exemplos que ilustram as tendências da jurisprudência, observando que no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Supremo Tribunal Federal (STF) não foi encontrada qualquer decisão colegiada ou monocrática com a expressão "*stock option*".

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Na jurisprudência do CARF, encontramos dois Acórdãos que tratam do assunto.

No Acórdão 2301-003.597, de 20/06/2013, foi destacada a ausência de risco em SOP e afastou a natureza de operação mercantil. *In verbis*:

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. REMUNERAÇÃO. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO.

Salário de Contribuição, para o contribuinte individual, é a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês. No presente caso a concessão de "stock options" aos segurados contribuintes individuais a serviço do sujeito passivo devem integrar o salário de contribuição, pois foram concedidos pelo trabalho do segurado, integraram-se ao patrimônio do segurado e não podem ser conceituados como oriundos de negócio mercantil, pois ausente risco."

No Acórdão 2401-003.044, de 18/06/2013, de modo diverso, foi assumida, em regra, a natureza mercantil e a existência de risco no SOP, porém foi admitido que o caso concreto pode conter elementos que desvirtuem a operação, *in verbis*:

"(...)PLANO DE OPÇÃO PARA COMPRA DE AÇÕES- STOCK OPTIONS - NATUREZA SALARIAL - DESVIRTUAMENTO DA OPERAÇÃO MERCANTIL - CARACTERÍSTICAS DOS PLANOS AFASTAM O RISCO

Em sua concepção original o stock option é mera expectativa de direito do trabalhador (seja empregado, autônomo ou administrador), consistindo em um regime de opção de compra de ações por preço pré-fixado, concedida pela empresa aos contribuintes individuais ou mesmo empregados, garantindo-lhe a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento (na medida que o sucesso da empresa implica, valorização das ações no mercado), não tendo inicialmente caráter salarial, sendo apenas um incentivo ao trabalhador após um período pré-determinado ao longo do curso do contrato de trabalho.

Em ocorrendo o desvirtuamento do stock options em sua concepção inicial, qual seja, mera operação mercantil, seja, pela concessão de empréstimos, possibilidade de venda antecipada, troca de planos, correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a intenção de afastar (ou minimizar) o risco atribuído ao próprio negócio, caracterizando uma forma indireta de remuneração.

(...)"

A jurisprudência dos Tribunais Federais

Procurando pela expressão "*stock option*" somente encontramos decisões colegiadas ou monocráticas nos tribunais da 3ª e 4ª regiões.

Na decisão monocrática encontrada no Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região, a Relatora baseou-se na natureza mercantil da operação e na existência de risco para o beneficiário para assim concluir quando analisava o pedido de efeito suspensivo:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0009944-50.2013.4.03.0000/SP
Decisão de 31/07/2013**

"(...)

Em que pese a opção da compra de ações somente ser possível em decorrência da relação de emprego existente entre a agravada e seus empregados (fl. 57), o que sugere tratar-se de retribuição pelo trabalho, verifica-se que o valor final obtido, como bem ressalta a decisão agravada decorre de um contrato mercantil sujeito aos riscos do mercado de ações. Essa porção de ganho, em que pese constituir acréscimo patrimonial, não decorre, portanto, da remuneração pelo uso da força de trabalho do empregado.

Concluo, como o MM Juízo a quo que o resultado positivo dessa operação não pode ser considerado remuneração decorrente do trabalho e assim, não se submete á incidência da contribuição previdenciária.

Anoto, por oportuno, que o desconto de valores dos salários dos empregados para a aplicação em tais ações, não deve, por sua vez, reduzir a base de cálculo da contribuição devida, valor da remuneração do empregado.

"(...)"

Ainda no TRF da 3ª Região, foi encontrada uma decisão colegiada que tratou somente da incidência do imposto sobre a renda, afastando a natureza indenizatória da vantagem oriunda de SOP:

AMS 00376725120034036100

AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 268948. Julgamento em 17/05/2012
"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESCISÃO CONTRATUAL. NÃO ISENTO. ART. Nº. 43 DO CTN. LEI Nº. 9.340/96. 1. Em mandado de segurança, o impetrante busca afastar a incidência de imposto de renda sobre parcelas recebidas em consequência de rescisão unilateral de contrato de "stock option", alegando o caráter indenizatório de tais verbas. 2. No caso vertente, as verbas recebidas não possuem caráter indenizatório sendo, em verdade, proventos de natureza civil decorrentes de rescisão contratual. 3. A exigência de imposto de renda sobre as verbas em questão é prevista pela interpretação conjunta do art. 43 do CTN, art. 70 da Lei nº. 9.430/96 e art. 681 do Regulamento do Imposto de Renda. 4. Apelação e remessa oficial providas."

No TRF da 4ª região, foi possível encontrar uma decisão monocrática que aceitou a incidência das contribuições previdenciárias nas vantagens oriundas de SOP, vislumbrando a natureza contraprestativa destas nos seguintes termos:

**Processo: 5000249-23.2014.404.0000, decisão de 15/01/2014
Relator Desembargador RÔMULO PIZZOLATTI**

"Em nível de cognição sumária, não vislumbro relevância no fundamento do recurso, pois a contribuição do empresário à seguridade social, de que trata a alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, não incide apenas sobre a folha de salários, em seu sentido estrito ou trabalhista, mas também sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, o que em princípio inclui os rendimentos obtidos pelo trabalhador ou prestador de serviço com o exercício de "Stock Options", concedidas não por simples liberalidade (pois o empresário visa sempre ao lucro), mas como recompensa ou retribuição, ainda que indireta, pelo trabalho ou serviços realizados pelo beneficiário. Não se incluem entre os fatos geradores da contribuição previdenciária do empresário, evidentemente, apenas as verbas de caráter indenizatório - porque não atribuíveis ao trabalho -, nem aquelas que, embora remuneratórias, são excluídas expressamente pela lei, como é o caso da participação nos lucros ou resultados da empresa Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, §9º, "j". Enfim, não se pode desconsiderar que também às contribuições se aplica, em grau variável, o princípio da capacidade contributiva, e que, considerado em seu aspecto positivo, esse princípio importa que, se existe capacidade contributiva - o que é bem evidenciado pela retribuição suplementar do trabalho mediante "Stock Options" -, a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada (cf. Marco Aurélio Greco, Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária, São Paulo, Dialética, 1998, p. 45)"

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST)

Na jurisprudência do TST tem prevalecido a natureza não salarial das vantagens oriundas de SOP, com predominância dos argumentos fundados na questão do risco a que, supostamente, estaria submetido o beneficiário do SOP. Vamos a alguns exemplos:

Recurso de Revista nº TST-RR-134100-97.2000.5.02.0069, julgado em 10/11/2010

Relator Ministro Mauricio Godinho Delgado

"(...)

2. COMPRA DE AÇÕES PARA POSTERIOR REVENDA. "STOCK OPTIONS". NATUREZA NÃO SALARIAL. As "stock options", regra geral, são parcelas econômicas vinculadas ao risco empresarial e aos lucros e resultados do empreendimento. Nesta medida, melhor se enquadram na categoria não remuneratória da participação em lucros e resultados (art. 7º, XI, da CF) do que no conceito, ainda que amplo, de salário ou remuneração. De par com isso, a circunstância de serem fortemente suportadas pelo próprio empregado, ainda que com preço diferenciado fornecido pela empresa, mais ainda afasta a novel figura da natureza salarial prevista na CLT e na Constituição. De todo modo, torna-se inviável o reconhecimento de natureza salarial decorrente da possibilidade de compra de ações a preço reduzido pelos empregados para posterior revenda, se o recurso de revista pressupõe o exame de prova documental e suposta confissão da Reclamada,

o que encontra óbice na Súmula 126/TST. Recurso não conhecido, no aspecto."

Recurso de Revista nº TST-RR-217800-35.2007.5.02.0033, julgado em 17/11/2010

Relator Ministro Mauricio Godinho Delgado

"STOCK OPTIONS. O programa pelo qual o empregador oferta aos empregados o direito de compra de ações (previsto na Lei de Sociedades Anônimas, n. 6404/76, art. 168, § 3º) não proporciona ao trabalhador uma vantagem de natureza jurídica salarial. Isso porque, embora a possibilidade de efetuar o negócio (compra e venda de ações) decorra do contrato de trabalho, o obreiro pode ou não auferir lucro, sujeitando-se às variações do mercado acionário, detendo o benefício natureza jurídica mercantil. O direito, portanto, não se vincula à força de trabalho, não detendo caráter contraprestativo, não se lhe podendo atribuir índole salarial."

Processo nº TST-RR-3273/1998-064-02-007; CJ AIRR-3273/1998-064-02-40.1, julgado em 15/03/2006

Relator Ministro Barros Levenhagen

"OPTION PLANS. NATUREZA SALARIAL. Não se configura a natureza salarial da parcela quando a vantagem percebida está desvinculada da força de trabalho disponibilizada e se insere no poder deliberativo do empregado, não se visualizando as ofensas aos arts. 457 e 458 da CLT. Os arestos colacionados revelam-se inservíveis, nos termos da Súmula nº 296 do TST e do art. 896 da CLT. Recurso não conhecido."

Aspectos temporal e quantitativo do fato gerador das contribuições previdenciárias para vantagens oriundas de SOP

No momento da concessão do SOP, o prestador de serviço recebe um direito de optar pela compra de ações da empresa, ou de alguma empresa do grupo, numa determinada data, ou a partir de um determinada data. Na quase totalidade dos SOP, o prestador não pode transferir tal direito, logo eventual vantagem para o prestador só virá no momento no qual exercer seu direito de compra das ações. Ou seja, após o exercício da opção, o prestador terá adquirido um vantagem econômica correspondente a diferença entre o valor de exercício e o valor de mercado da ação. Nesse momento, se é permitido ao prestador de serviços vender a ação, como acontece na maioria dos SOP, o prestador de serviços opta por vender as ações ou mantê-las em seu patrimônio. Porém, a vantagem econômica já se completou e a decisão de não efetivar a vantagem em espécie não é mais tomada como prestador de serviços e sim como investidor.

Assim considerado, devemos tomar o aspecto temporal do fato gerador das contribuições previdenciárias como o momento no qual ocorre o exercício das opções e a aquisição das ações.

Por seu turno, a base de cálculo, um dos componentes do aspecto quantitativo do fato gerador, corresponde à diferença entre o valor de exercício e o valor de mercado do conjunto de ações adquiridas no dia no qual as ações entram no patrimônio do prestador de serviços.

Como se nota, os dois aspectos, temporal e quantitativo, não podem ser identificados até que ocorra o exercício da opção, pois a vantagem econômica ainda não foi efetivada.

Se o prestador optar por não realizar imediatamente seu ganho, permanecendo com as ações e, posteriormente, apurar ganho, este não terá qualquer relação com as contribuições previdenciárias, mas será ganho de capital que sofrerá a incidência do imposto sobre a renda .

A incidência das contribuições para seguridade social em benefícios oriundos de SOP no direito comparado

A natureza remuneratória da vantagem econômica oriunda de SOP é reconhecida nos Estados Unidos da América (EUA) e na maioria dos países da Europa. Nestes países não se discute se as vantagens advindas do *SOP* são tributáveis ou não. O que se discute é que tipo de *SOP* desfrutará de benefícios fiscais e quais serão eles, pois a regra é que os benefícios oriundos dos *SOP* são tributáveis tanto pelo imposto de renda quanto pelas contribuições sociais para seguridade social, entre elas as contribuições previdenciárias.

A incidência e a isenção específica para os norte-americanos

Nos EUA, dois tributos federais significativos incidem sobre a folha de pagamentos: a Contribuição para a Seguridade Social (CSS) (*Federal Insurance Contribution Act (FICA)*) e a Contribuição para Financiamento do Auxílio Desemprego (CFAD) (*Federal Unemployment Tax Act (FUTA)*).¹⁴

A CSS norte-americana inclui uma parte para o financiamento da previdência e outra para o financiamento da Saúde. Para o financiamento da previdência é aplicada uma alíquota de 6,2% para o empregador e 6,2% para o empregado sobre o valor dos salários, sendo este limitado anual e individualmente, em 2013, a US\$ 117.000. No caso da parte que financia a saúde, não há limite da base de cálculo e as alíquotas são de 1,45% para empregador e 1,45%

¹⁴ A tradução para "contribuição" é uma opção do autor para permitir ao leitor compreender as exações como tributos com arrecadação voltada para uma destinação específica de modo similar ao sistema tributário brasileiro. No caso da CSS, adotamos "seguridade social" para destacar que é destinada tanto a previdência quanto à Saúde, o que seria similar à definição de seguridade social do art. 194 da Constituição Federal (CF) do Brasil. As siglas para os tributos foram adotadas pelo autor para facilitar a referência no texto.

para empregado. Portanto, temos 12,4% para a previdência e 2,9% para a Saúde, o que totaliza 15,3%. Há ainda um adicional de até 0,9% para a parte destinada a Saúde no caso de salários que ultrapassem US\$ 200.000.¹⁵

A CFAD é destinada ao financiamento do auxílio desemprego e benefícios relacionados ao trabalhador, tendo, portanto, se considerado nosso sistema tributário, características de contribuição para seguridade social destinada ao financiamento de assistência social nos moldes do art. 203, inciso III da Constituição Federal (CF). Incide sobre os salários até o limite anual de US\$ 7.000, com alíquota de 6%, sendo permitido o crédito de tributo similar cobrado por cada Estado.¹⁶

Os norte-americanos instituíram benefícios fiscais para os SOP em relação à incidência desse dois tributos e do imposto sobre a renda. São dois os tipos de SOP habilitados para desfrutar dos benefícios:¹⁷

- SOP incentivo
- SOP para empregados

Em ambos os casos, o SOP deve seguir alguns requisitos mínimos:

- Ser escrito e aprovado pelos acionistas;
- A opção de compra tem um prazo de até 10 anos para ser exercida;
- As ações objeto da opção devem ser da empresa para a qual o beneficiário presta serviço, sua controladora ou subsidiária;
- O preço de exercício deve ser de, no mínimo, 100% do valor de mercado da ação na data do oferecimento, no caso do SOP incentivo e 85% para o SOP para empregados;
- O limite anual para aquisição de ações por meio de um SOP é de US\$ 100.000 no caso do SOP incentivo e US\$ 25.000 para o SOP para empregados.

¹⁵ Cf. INTERNAL REVENUE SERVICE. *Topic 751. - Social Security and Medicare withholding rates.* Disponível em:< <http://www.irs.gov/taxtopics/tc751.html>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

¹⁶ Cf. INTERNAL REVENUE SERVICE. *Topic 759. - Form 940 – Employer's Annual Federal Unemployment (FUTA) Tax Return – Filing and Deposit Requirements Who Must File Form 940?.* Disponível em:< <http://www.irs.gov/taxtopics/tc759.html>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

¹⁷ Cf. BICKLEY, op. cit. (nota 1), p. 4. Os benefícios em relação ao imposto sobre a renda não são objeto do presente trabalho, mas registramos que são diferentes daqueles oferecidos em relação à CSS e CFAD.

As eventuais vantagens econômicas para o beneficiário oriundas de um SOP habilitado, seja um SOP incentivo ou um SOP para empregados, não estão sujeitas aos tributos incidentes sobre o salário (CSS e CFAD), na parte do empregador ou na parte do empregado. As empresas não estão impedidas de oferecerem SOP que não obedeça as regras de habilitação, mas os SOP não habilitados não desfrutam dos benefícios fiscais em relação à CSS e CFAD.¹⁸

Os países europeus: incidência, em regra, e isenção similar ao modelo dos EUA

O uso do SOP como instrumento de motivação para os empregados e administradores, especialmente para estes últimos, é muito mais difundido nos EUA do que na Europa, mas as grandes empresas europeias tem adotado amplamente o SOP. Na maioria dos países europeus os benefícios econômicos são tratados como salários e submetidos às contribuições previdenciárias, havendo, no entanto, alguns países, como Espanha, Itália, Reino Unido, que instituem tratamento especial para os SOP habilitados, de forma similar aos EUA.¹⁹

Proposta de regras de habilitação para que os SOP desfrutem de uma isenção a ser prevista em lei

Considerando os efeitos benéficos para o desenvolvimento nacional de um *SOP* e a situação atual, em quase todos os casos²⁰, de tributabilidade das vantagens econômicas oriundas de tal plano, poderíamos, com inspiração no modelo norte-americano, cogitar da criação de uma isenção para *SOP* que preenchesse requisitos de habilitação para desfrute do benefício fiscal a ser criado por lei.

Entre os requisitos para um *SOP* ser considerado habilitado para a isenção podemos ter:

¹⁸ Cf. BICKLEY, op. cit. (nota 1), p. 7.

¹⁹ Cf. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Policy Studies N. 11. The taxation of employee stock options*. 2005, p. 48.

²⁰ Afirmamos em quase todos os casos, pois um SOP oferecido em condições de mercado com possibilidade concreta de participação de qualquer pessoa sem relação com a empresa retira a eventual vantagem ao prestador de serviço em decorrência da relação que mantém com a empresa, o que elimina a natureza salarial ou remuneratória. Evidente que não devemos esperar encontrar esse tipo de SOP sendo oferecido, pois não há interesse de a empresa tentar motivar seus prestadores sem nenhuma vantagem em contrapartida.

- Preço de exercício mínimo no tempo da concessão - para que se afaste qualquer suspeita de fraude quanto ao *SOP* ser utilizado como parcela flagrantemente substitutiva do salário, o preço de exercício deve ser igual ou bem próximo do preço da ação no mercado na data de lançamento do plano.
- Número máximo de ações a serem exercidas por ano - esse limite, de forma similar ao requisito anterior, serviria para afastar a possibilidade de a vantagem oriunda do *SOP* assumir caráter substitutivo do salário. Para os empregados poder-se-ia cogitar de um limite de 20% do salário anual seria razoável, uma vez que o preço de exercício deverá ser suportado pela poupança anual do empregado.²¹ Para os diretores, considerando um poder maior de poupança, poder-se-ia discutir um limite superior a esse, mas que não ultrapassasse o salário anual do beneficiário de modo a não caracterizar a substituidade do salário e não conflitar com a *mens legis* do dispositivo do art. 152, §1º da Lei 6.404/76;
- Número mínimo de anos para manter as ações após o exercício antes que possam ser vendidas - esse requisito adiciona risco à operação e evidencia o caráter de indução de aumento da produtividade e não como simples meio de remuneração;
- Opções somente de ações da empregadora, da controladora ou de empresa do grupo - não faz sentido um *SOP* relacionado a ações de empresa que não seja do grupo, tendo em conta que o objetivo de contribuir para o desenvolvimento nacional só se efetiva em relação às empresas que estejam sob influência da atuação do prestador de serviço.
- Impossibilidade de adquirir ações de um *SOP* nos anos que vender lote adquirido anteriormente por meio de *SOP* - ao impedir a aquisição anual, fica garantido que as aquisições serão feitas com poupança do interessado e não com recurso de outra venda. Além disso, enfraquece a habitualidade, traço característico do salário.

4 CONCLUSÕES

A natureza jurídica das vantagens econômicas oriundas de um *SOP* não pode ser dissociada da ideia de remuneração e, portanto, deve estar submetida à incidência das contribuições previdenciárias, uma vez que, no caso dos empregados, se trata de

²¹ O limite legal, obviamente, não deve ser aleatório e sim baseado em estudos de ciência econômica. O limite apontado é apenas ilustrativo.

contraprestação habitual pelo trabalho e, no caso de não empregados, é uma vantagem paga pela contratante que se amolda ao art. 74 da Lei 8.383/91. A incidência de tributos como regra é o caminho adotado pelos EUA e pela maioria dos países da União Europeia.

Um SOP não é uma operação mercantil, uma vez que a oferta das *stock options* não é feita ao mercado e sim a um grupo de pessoas que se relacionam com a proponente por meio de prestação de serviço.

Em regra, não há risco para o beneficiário do SOP, tendo em conta que se não houver ganho no momento do exercício da opção, o interessado não irá adquirir a ação, deixando de ganhar, mas sem perder qualquer quantia ou parte de seu patrimônio.

O aspecto temporal do fato gerador das contribuições previdenciárias é o momento no qual ocorre o exercício da opção e a respectiva aquisição de ações.

A base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias é a diferença entre o preço pago pelo exercício da opção e o valor de mercado da ação na data do exercício.

A jurisprudência administrativa e judicial no Brasil ainda não assumiu uma conformação nítida em relação à natureza jurídica das vantagens oriundas de SOP.

Reconhecemos a importância de um tratamento fiscal diferenciado para um SOP como ferramenta para motivar os trabalhadores e administradores de modo a contribuírem com o crescimento das empresas para as quais prestam serviços e, dessa forma, incrementar o desenvolvimento nacional, o que está em harmonia com um dos objetivos fundamentais de nosso país previsto no art. 3º da CF. Logo, diante da incidência das contribuições previdenciárias, seria desejável a previsão legal de uma isenção segundo requisitos de habilitação, de modo a permitir que o SOP contribua com aumento da produtividade e atue positivamente no desenvolvimento nacional.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

BICKLEY, James M. *Employee stock options: tax treatment and tax issues*. Washington: Congressional Research Service, jun. 2012.

CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições previdenciárias e verbas controversas: Stock Options. *Revista dialética de direito tributário*. n. 198, p. 107-114, mar. 2012.

CATÃO, Marcos Ancre Vinhas. Tributação de stock options. *Revista dialética de direito tributário*. n. 127, p. 57-67, abr. 2006.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007. Brasília, 14 fev. 2007.

COMISSÃO EUROPEIA. Direção-Geral da empresa. *Opções de acções para empregados. O enquadramento jurídico e administrativo dos planos de opções de acções para empregados na UE. Relatório final do grupo de peritos.* jun. 2003.

CUNHA, Luiza Fontoura de. Stock options: uma análise sobre sua tributação. *Revista dialética de direito tributário.* n. 203, p. 101-113, ago. 2012.

DAL MAS, Viviane Castro Neves Pascoal M. *Stock options na relação de emprego.* São Paulo: LTr, 2008.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho.* 7. ed. São Paulo: LTr, 2008.

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Topic 751. - Social Security and Medicare withholding rates.* Disponível em:< <http://www.irs.gov/taxtopics/tc751.html>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

_____. *Topic 759. - Form 940 – Employer's Annual Federal Unemployment (FUTA) Tax Return – Filing and Deposit Requirements Who Must File Form 940?.* Disponível em:< <http://www.irs.gov/taxtopics/tc759.html>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Natureza do Stock Options no Direito do Trabalho.* São Paulo: IOB, Trabalhista e previdenciário, Repertório de Jurisprudência, n. 16/2001, Caderno 2, p. 306 e ss.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Salário: conceito e proteção.* São Paulo: Ltr, 2008.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Cross-border income tax issues arising from employee stock-option plans. Public discussion draft.* 2002.

_____. *Tax Policy Studies N. 11. The taxation of employee stock options.* 2005.

SILVA, Andrea Gonçalves Silva. *Stock options plan* como uma forma de remuneração flexível. Dissertação (Mestrado em direito). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

O IPI NAS IMPORTAÇÕES PROMOVIDAS POR PESSOAS FÍSICAS

THE VALUE ADDED TAX "IPI" ON IMPORTS BY NATURAL PERSONS

Alexandre Mocelin

Auditor Fiscal da Receita Federal, lotado no Escritório de Pesquisa e Investigação na 10ª Região Fiscal. Atuação no combate a ilícitos tributários e aduaneiros, lavagem de dinheiro e crime organizado.

RESUMO: Muitas pessoas físicas (e mesmo pessoas jurídicas não industriais) têm obtido decisões judiciais que lhes garantem o direito de importar mercadorias para consumo próprio sem a incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O pleito é baseado no princípio da não-cumulatividade, expresso na Constituição Federal, e tem como fundamento o fato de que, impossibilitados de compensar o tributo pago por não realizarem etapas posteriores, consumidores finais estariam dispensados de recolhê-lo por ocasião do desembaraço aduaneiro. A tese deturpa a técnica da não-cumulatividade porque, em vez de tratá-la como um mecanismo que visa evitar a incidência de impostos em cascata, a considera um princípio que garante o direito irrestrito à compensação do que já foi pago e, desta forma, autoriza a importação sem a incidência do imposto quando o destinatário não puder compensar o que pagou. Ora, se assim fosse, consumidores finais não deveriam ser tributados nem mesmo nas operações realizadas no mercado interno, já que também nestas não existe a possibilidade de se creditar do imposto que está embutido no produto. O objetivo deste trabalho é analisar as decisões do Supremo Tribunal Federal relativas à matéria, bem como apontar o que entendemos como equívocos conceituais e interpretativos que levaram à conclusão de que o princípio da não-cumulatividade é uma garantia incondicional de compensação dos tributos pagos em etapas anteriores de produção. O tema é importante não apenas em função da arrecadação, mas principalmente, devido à perda de competitividade que os produtos nacionais (que são onerados pelo IPI) terão em relação aos estrangeiros se esse entendimento for consolidado.

Palavras-chave: Impostos sobre consumo. Imposto sobre Produtos Industrializados. Princípio da não-cumulatividade. Importação para Consumo Próprio. Efeito Cascata de Impostos.

ABSTRACT: Many natural persons (and even non-industrial corporations) have obtained court rulings that granted them the right to import goods for own consumption without applying the value added tax ("IPI"). The claim is based on the principle of non-cumulativeness, expressed in the Brazilian Federal Constitution, and has grounds on the fact that final consumers, unable to offset the price paid for not performing later stages, would be exempted from collect it at the time of customs clearance. The thesis misrepresents the non-cumulativeness because instead of treating this principle as a tool to avoid cascading effect recognizes it as a principle that ensures the unrestricted right to compensate what had already been paid and, therefore, authorizes the import without the payment of IPI when the recipient is not able to compensate what had already been paid. Thus, if this argument was correct, end users should not be taxed even in operations within the domestic market, considering that

these operations are submitted to the regulation that do not allow the compensation of the IPI credit included in the price. The purpose of this essay is to analyze the decisions of the Federal Supreme Court regarding the matter and to point out what we understand as conceptual mistakes and misinterpretations that led to the conclusion that the principle of non-cumulativeness is an unconditional guarantee of compensation for taxes paid in previous stages of the production chain. The issue is important not only in terms of revenues, but, mainly due to the loss of competitiveness that domestic products (which are burdened by IPI) will present towards foreigners if this understanding is consolidated.

Keywords: Brazilian value added tax. Taxes on manufactured products. Non-cumulativeness. Imports for consumption. Cascade tax effect.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo visa analisar as questões relacionadas com a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), vinculado à importação de bens por pessoas físicas¹, tendo em vista as confusas e contraditórias decisões que vem sendo tomadas pelos tribunais em relação à matéria.

No centro da discussão está o princípio da não-cumulatividade, que determina a compensação, em cada etapa, do montante de tributos incidentes em etapas anteriores de produção. Tendo em vista que as pessoas físicas – e mesmo pessoas jurídicas não industriais – não têm como se creditar do IPI porque não realizarão etapas posteriores, o princípio da não-cumulatividade restaria violado com exigência do tributo na importação.

Essa tese é baseada em decisões favoráveis aos contribuintes em julgados relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) proferidas antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, que mudou o regramento daquele tributo. Por isso, partiremos da análise de como as conclusões referentes ao ICMS passaram a ser aplicadas por analogia ao IPI e tentaremos, ao final, demonstrar que são equivocadas as decisões que consideram indevidos os tributos não-cumulativos vinculados à importação.

2 METODOLOGIA

O trabalho será realizado através da análise das posições da doutrina e da jurisprudência, notadamente do Supremo Tribunal Federal (STF), relativas à aplicação do princípio da não-cumulatividade para o ICMS e o IPI vinculados à importação.

¹ As conclusões deste trabalho também podem ser aplicadas nos casos de importações realizadas por pessoas jurídicas que não promovem a industrialização.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

3.1 O RE nº 203.075/DF e as decisões envolvendo o ICMS

Praticamente todas as decisões que envolvem o IPI vinculado à importação citam como precedente principal o acórdão do STF no RE nº 203.075/DF, julgado pelo Pleno em 05 de Set. de 1998.

A questão tratava de um Mandado de Segurança contra o Diretor da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal que se recusara a autorizar a transferência, sem o pagamento de ICMS, de um veículo importado por um membro de corpo diplomático que pretendia revendê-lo antes de transcorrido o prazo de carência. A segurança foi concedida e mantida pelo Tribunal do Distrito Federal sob o fundamento de que:

A incidência do tributo previsto no artigo 155, I, “b”, c/c o § 2, IX, “a” da CF tem como fato gerador uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, tal como definida pelo direito comercial, cuja prática cinge-se ao produtor, ao industrial ou ao comerciante. Sem a prática de ato de comércio ou assemelhado, incorre o fato gerador do tributo em apreço.

Registre-se que o veículo fora importado sem a incidência do tributo em função da condição do importador, com base em tratado internacional (Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas). Nesses casos, a dispensa do pagamento por ocasião do desembarço aduaneiro é condicionada nos termos do art. 11 do Decreto-lei nº 37/66, que tem a seguinte redação:

Art.11 - Quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso, a qualquer título, dos bens obriga, na forma do regulamento, ao prévio recolhimento dos tributos e gravames cambiais, inclusive quando tenham sido dispensados apenas estes gravames.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos bens transferidos a qualquer título:
(...)
II - após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da data da outorga da isenção ou redução.

Portanto, o caso tratava de uma importação com isenção condicionada, e o Tribunal deu razão ao contribuinte sob o fundamento de que na revenda promovida por pessoas físicas não ocorre o fato gerador do ICMS. Quer dizer, os julgadores disseram que uma pessoa física, ao vender um bem, não pratica o fato gerador (operação de circulação de mercadoria), mas não consideraram que este ocorrera na importação, de forma expressamente autorizada pela Constituição da República.

Não estamos com isso dizendo que os tribunais estejam impedidos de afastar a tributação com base em fundamento diverso do constante na decisão recorrida. Entretanto,

uma breve síntese dos fundamentos dos votos proferidos no STF, que negou provimento ao Recurso do Distrito Federal, mostra como foi confusa – e equivocada, em nosso entendimento – a construção do Acórdão do RE 203.075. Vamos a ela.

O Relator, Ministro Ilmar Galvão, deu provimento ao recurso com base na previsão constitucional de que o imposto incide mesmo quando destinado ao consumo, sendo irrelevante o fato de o destinatário não poder compensar o tributo cobrado em etapas anteriores.

Moreira Alves, que votou a seguir, argumentou que a menção a “estabelecimento” autorizava a interpretar que tanto o “consumo” quanto o “ativo fixo” referiam-se a estabelecimento, e que se incluísse o consumo de pessoas físicas deveria estar escrito “*o estabelecimento ou o domicílio*”. Dessa forma, entendeu que somente contribuintes com estabelecimento poderiam ser tributados, o que afastava a incidência nas importações por pessoas físicas.

Em aparte, o Ministro Nelson Jobim sustentou a parte final do dispositivo vigente à época (“*cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço*”) era somente questão de repartição de receitas, não de incidência tributária; ou seja, entendeu que houve omissão constitucional quanto à repartição do tributo em relação às importações para consumo de pessoas físicas, e que nesse caso deveria ser aplicada a regra geral (pertence ao estado onde ocorreu a entrada da mercadoria). Assim, acompanhando o relator, entendeu devido o imposto.

A seguir, Maurício Corrêa inaugurou seu voto falando na necessidade de determinar o sentido das expressões “*operação relativa à circulação de mercadorias*”, “*mercadoria*” e “*estabelecimento*”. Disse então que:

operação exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo circulação é empregado no sentido jurídico da mudança de titularidade e não da simples movimentação física do bem e a expressão mercadoria é atribuída à designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com frequência e habitualidade.

O Ministro voltou, portanto, ao fundamento do Acórdão recorrido, que se atinha às características gerais do tributo e ignorava a expressa previsão constitucional de incidência na importação. Além disso, inovou ao invocar o princípio da não-cumulatividade, alegando que “*somente ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*”. Registre-se a importância da novidade trazida pelo

Ministro, pois é com base nela que todos os demais casos vêm sendo decididos, inclusive os relativos ao IPI.

Já o Ministro Marco Aurélio Mello sustentou que era necessário se atentar para o termo “operações” e questionou se uma pessoa física, ao promover o desembaraço aduaneiro, está sujeita ao ICMS. Concluiu que não, e ao transcrever o artigo 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, resgatou a ausência da palavra domicílio para sustentar que o tributo só poderia ser cobrado de quem possui estabelecimento. Com isso, deu razão ao contribuinte, empatando a votação.

A seguir manifestou-se Sepúlveda Pertence, que trouxe ao debate a regulação do ICMS na Carta de 1969. No que se refere à incidência desse imposto na importação, a Constituição assim dispunha:

§ 11 - O imposto a que se refere o item II incidirá, também, sobre a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior por seu titular, inclusive quando se tratar de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

De acordo com o texto anterior, sustentou Sepúlveda Pertence, ficava clara a necessidade de “*entrada, em estabelecimento comercial industrial ou produtor*”, mas na redação atual, o STF vinha entendendo que o fato gerador era a simples entrada da mercadoria no país. Entretanto, ao tocar no ponto-chave (se a expressão consumo se estende às pessoas físicas), argumentou que a parte final (*cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço*) esclarecia a cláusula “*consumo ou ativo fixo do estabelecimento*”, o que afastaria a hipótese levantada por Jobim de que houve omissão constitucional no caso de importadores sem estabelecimento. Logo, no entendimento do Ministro, o tributo não era devido.

Os Ministros Neri da Silveira e Carlos Veloso acompanharam Maurício Corrêa, no sentido de que contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realiza a operação de circulação de mercadorias. Como o destinatário da mercadoria não era comerciante, não praticava o fato gerador e, conseqüentemente, não deveria ser tributado. Registre-se que esses ministros utilizaram somente o fundamento do Acórdão recorrido, atendo-se aos conceitos de comerciante, de circulação e de mercadoria, sem qualquer enfrentamento à previsão constitucional de incidência na importação ou a não-cumulatividade.

No extrato da ata consta que também estavam presentes os ministros Celso de Mello, Sydney Sanches e Octavio Gallotti, mas não há registro de suas manifestações.

Portanto, numa tentativa de síntese daquele julgamento, podemos classificar os votos da seguinte forma:

1. Ilmar Galvão e Nelson Jobim entenderam que o imposto era devido e que a palavra consumo incluía consumo de pessoas físicas;
2. Maurício Corrêa e Moreira Alves entenderam que era indevido porque para o contribuinte o veículo não era mercadoria e que a palavra consumo referia-se ao consumo do estabelecimento;
3. Os demais, com pequenas variações, seguiram a linha de Maurício Corrêa, e entenderam que somente quem faz operações mercantis pode ser considerado contribuinte do ICMS;
4. Maurício Corrêa abordou também o princípio da não-cumulatividade e a inviabilidade de pessoas físicas, por não realizarem etapas posteriores, se creditarem do tributo pago por ocasião do desembaraço aduaneiro.

A redação do Acórdão ficou a cargo do Ministro Maurício Corrêa, que assim o ementou:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.
2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.
3. Recurso extraordinário não conhecido.
(Plenário, 05.08.98).

É curioso que, embora apenas o relator para o Acórdão tenha suscitado a não-cumulatividade, o princípio ganhou destaque na Ementa e serviu como fundamento para praticamente pacificar a jurisprudência.

Veio então a Emenda Constitucional nº 33/2001, que pretendia acabar com o impasse relativo ao ICMS. Contudo, a nova redação limitou-se a alterar a incidência na importação, sem promover qualquer mudança nos dispositivos que versam sobre a não-cumulatividade. É o que se depreende da leitura dos textos anteriores e posteriores à reforma, que estão transcritos abaixo, com grifo nosso ressaltando as alterações:

Tabela 1: Art. 155, § 2º, IX, “a” da Constituição da República, antes e após a EC 33/01

ICMS antes da EC nº 33/2001	ICMS pós EC nº 33/2001
Sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.	Sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade , assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

A princípio poderia se concluir que as expressões “*por pessoa física ou jurídica*”, “*ainda que não seja contribuinte habitual do imposto*”, “*qualquer que seja sua finalidade*” e “*domicílio*” autorizariam a exação.

Ledo engano. Mesmo com a promulgação da Emenda ainda se discute se é devido o ICMS em casos de importações promovidas por não-contribuintes, como se constata, por exemplo, no histórico das decisões vinculadas à Apelação Civil nº 70016882425, julgada em junho de 2007 pelo TJRS. Eis a ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO MÉDICO POR SOCIEDADE CIVIL. NÃO-CONTRIBUINTE. NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

De acordo com precedentes do STF, a importação de equipamento médico por sociedade civil, destinado à prestação de serviços não está sujeita ao recolhimento do ICMS, se o bem importado não se destina ao comércio, mas à prestação das próprias atividades profissionais de quem o está importando. Ainda que a habitualidade não mais seja reputada essencial para a incidência do ICMS na importação de mercadorias e bens, não pode ser tributado o importador que não seja contribuinte.

O Relator, desembargador Arno Werlang, argumentou que com a edição da EC 33/2001 o caráter de habitualidade deixou de ser requisito para a cobrança de ICMS. Entretanto, apoiado em Norberto Barufaldi e Sebastião Ventura da Paixão Júnior, sustentou que:

O não-contribuinte jamais paga o tributo, enquanto que o contribuinte não-habitual paga, esporadicamente a exação (...) E para haver a chamada contribuição esporádica, exige-se primeiramente a própria condição de contribuinte.

(...) Existem pessoas físicas e jurídicas que não são agentes do comércio, mas realizam operações de importação. Tais pessoas são consideradas “não-contribuintes” do ICMS sobre importação de bens e mercadorias.²

² BARUFALDI, Norberto e DA PAIXÃO JR., Sebastião Ventura Pereira. A Emenda Constitucional nº 33/01 e a Incidência do ICMS sobre Importação de Bens por Pessoa Não Contribuinte. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: n. 39, set.-out. 2004.

Diante disso, concluiu que “*a pessoa física, vale dizer, não-contribuinte do tributo, no qual perfeitamente se enquadra a autora, como prestadora de serviço de radiologia, não está sujeito ao pagamento do ICMS quando importa mercadorias do exterior.*” Registre-se que o Desembargador apoiou a decisão em precedentes do STF anteriores à EC 33 e em um julgado do próprio TJRS que assim foi ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BENS, PARA USO PRÓPRIO, POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS: NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS.

Não se sujeita ao ICMS a importação de bens, para uso próprio, por empresa prestadora de serviços médicos, não comerciante, inclusive a partir da Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001. Aplicação dos arts. 155, II, da Constituição Federal (que sujeita apenas a “mercadoria” ao ICMS, como tal entendido o bem móvel adquirido com o intuito de revenda habitual, mediante lucro), e do art. 110 do Código Tributário Nacional (que veda à lei instituidora do imposto alterar o sentido das palavras, institutos, conceitos, formas ou figuras do direito privado, utilizadas, pela lei constitucional, para definir ou limitar competências tributárias).

Como se percebe, foi reaberto o debate a respeito da definição de mercadoria e invocada a vedação da alteração do sentido das palavras, institutos e conceitos do direito privado, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), para desonerar a importação. Em outras palavras, recorreu-se a uma norma infraconstitucional para afastar a aplicação da Constituição, que prevê a incidência do ICMS na importação. Assim, fica a dúvida sobre o que o Tribunal entende por “*pessoa física ou jurídica*”, “*ainda que não seja contribuinte habitual*” e “*qualquer que seja a sua finalidade*”. A prevalecer esse entendimento, a Emenda Constitucional 33/01 serviu apenas para criar um conceito de “contribuinte esporádico”, que não se sabe ao certo o que significa.

Enfim, nem mesmo o que poderia ser chamado de uma “Emenda Constitucional Interpretativa” serviu ao propósito de deixar claro o ICMS incide na importação, independente de quem seja o adquirente e da finalidade da importação.

O Estado do Rio Grande do Sul interpôs Recurso Especial (Resp. 1.018.543/RS), provido com o fundamento de que “*a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, a importação, ainda que feita por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual, dá ensejo à exação em tela*”.³ O contribuinte então interpôs embargos declaratórios, que

³ Também nesta decisão os precedentes citados referem-se a importações anteriores a EC 33/2001, todas favoráveis ao contribuinte. Quer dizer, a jurisprudência citada contraria a ementa, que foi fundamentada apenas na mudança da Constituição.

foram rejeitados porque a turma, em decisão unânime, entendeu que o intuito do recurso era obtenção de efeitos infringentes.

O Estado recorreu também ao STF (RE 594.996-RS) e, monocraticamente, o Ministro Luiz Fux decidiu que “*a incidência de ICMS sobre operações de importação por não contribuinte é constitucional, nos termos do estabelecido pela EC 33/2001*”. Entretanto, ressaltou ser necessária “*a edição de nova legislação sobre o tema, com observância das regras constitucionais da anterioridade e do prazo nonagesimal*”, o que levou o Estado do Rio Grande do Sul a interpor Agravo Regimental, que está pendente de julgamento.

Feitas as considerações relativas ao ICMS, analisaremos os reflexos desses julgamentos no debate que envolve a incidência de IPI em importações promovidas por pessoas físicas.

3.2 A aplicação por analogia, ao IPI, dos precedentes relativos ao ICMS.

Em função da similaridade entre o ICMS e o IPI no que diz respeito ao princípio da não-cumulatividade, a controvérsia estabelecida em relação ao tributo estadual se estendeu ao IPI.

Vamos outra vez nos socorrer de um julgamento recente na tentativa de entender o que está em discussão. Trata-se do RE 550.170/SP, interposto contra acórdão que considerou legítima a incidência de IPI em importação para uso próprio promovido por pessoa física. Monocraticamente, com base art 557, 1º A do CPC⁴, o relator Ricardo Lewandowski deu provimento ao recurso do contribuinte e consignou que:

O acórdão recorrido está em desacordo com o entendimento desta corte, no sentido de ser inconstitucional a exigência de imposto sujeito ao princípio da não-cumulatividade, de pessoa física não contribuinte habitual do mesmo tributo e que importa a mercadoria para uso próprio, ressalvada a hipótese de previsão expressa, a exemplo da nova redação do art. 155, § 2º, IX, a, da CF, conferida pela EC 33/01.

A União interpôs Agravo Regimental, que foi improvido por maioria. Apesar de ter transitado em julgado, é interessante abordarmos alguns pontos do debate travado naquele julgamento.

⁴ Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior.

§ 1º-A Se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, o relator poderá dar provimento ao recurso.

§ 1º Da decisão caberá agravo, no prazo de cinco dias, ao órgão competente para o julgamento do recurso, e, se não houver retratação, o relator apresentará o processo em mesa, proferindo voto; provido o agravo, o recurso terá seguimento.

Ao tratar do mérito, o Ministro Marco Aurélio sustentou que a questão era decidir se é “*constitucional ou não, considerado o artigo 146 da Carta Federal, preceito do Código Tributário Nacional que prevê expressamente e a obrigatoriedade de se recolher o imposto sobre produtos industrializados, tendo em conta produto industrializado e importado*”. Delimitada a matéria, deu provimento ao Agravo da União, no que foi acompanhado por Ayres Britto.

A Ministra Carmem Lucia acompanhou o relator, que dera razão ao contribuinte, empatando a votação.

À época a turma contava com apenas quatro ministros, e Dias Tóffoli, da Segunda Turma, foi convocado para o desempate. O Ministro citou precedentes do STF em relação ao ICMS, alegando que foi necessária uma Emenda Constitucional para viabilizar a cobrança daquele tributo, e que semelhante alteração não ocorrera em relação ao IPI. Com isso, a Turma decidiu pela não-incidência.

Outros casos chegaram ao STF, e a questão foi reconhecida como de repercussão geral no RE 723.651/PR, cujo relator é o Ministro Marco Aurélio Mello. No relatório que reconhece a repercussão geral, o Ministro cita sua própria manifestação no RE 550.170/SP (acima mencionado, e desempatado por Dias Tóffoli) no sentido de que era necessário um pronunciamento do pleno.

É interessante observar que há uma aparente mudança de posicionamento de Marco Aurélio quando comparamos seus votos nos julgamentos do IPI e do ICMS. Apesar de ter votado contra a incidência de ICMS na importação, antes da EC nº 33/2001, o Ministro considerou devido o IPI na mesma operação, mesmo sem qualquer modificação constitucional relativa a este imposto. Embora as motivações por ele utilizadas no acórdão do ICMS tenham sido outras, não há como deixar de apontar uma incoerência em seu posicionamento. Para ilustrar, vejamos um trecho de seu voto na decisão relativa ao imposto estadual:

indaga-se, e vou desprezar esse vocábulo criado pela Receita Federal, ‘pessoa física’: uma importação de qualquer bem – hoje mesmo estou aqui trajando uma roupa importada – de mercadoria importada por pessoa natural, à luz do disposto na alínea ‘a’ a que me referi, fica sujeita, para ser desembaraçada na aduana, ao recolhimento do ICMS? A meu ver a resposta é desenganadamente negativa.

Registre-se que Ministro, no julgamento do RE 550.170/SP, sustentou ser constitucional a exigência do IPI por ocasião do desembaraço aduaneiro. Todavia, se é verdade que os importadores para consumo não realizam operações de circulação de mercadorias, também é verdade que não industrializam.

Portanto, há uma aparente mudança de posição do único Ministro⁵ hoje na ativa que participou do julgamento no *leading case* dos tributos cumulativos na importação. É possível também que sua posição em relação ao IPI seja diversa porque o imposto é sobre o produto industrializado, e não sobre a industrialização do produto⁶. Nesse caso, o Ministro comungaria do entendimento de Hugo de Brito Machado, para quem:

O âmbito constitucional do imposto, em tela, é o produto industrializado. Basta a existência deste. Não importa onde tenha ocorrido a industrialização. Assim o CTN podia validamente delimitar, como delimitou em seu art. 46, esse âmbito constitucional.⁷

Esta linha de raciocínio justifica inclusive o fato de o Constituinte Originário ter previsto a incidência de ICMS na importação e ter sido omissivo no que se refere ao IPI decorrente da mesma operação. Isso porque, sendo o fato gerador do ICMS a circulação de mercadorias, seria necessária autorização constitucional para a incidência na importação, ao passo que a incidência objetiva⁸, no caso de IPI, dispensaria a autorização constitucional.

3.3 O princípio da não-cumulatividade e o posicionamento do STF

Antes de aprofundarmos o assunto, convém observar que o texto original da Constituição Federal, no que diz respeito a não-cumulatividade, permanece intocado, e que o objeto da Emenda Constitucional autorizadora da cobrança de ICMS na importação foi a (dispensável, em nossa opinião) ampliação do conceito de contribuinte e da hipótese de incidência. Ainda assim, não são raras as decisões que dizem que o princípio da não-cumulatividade foi afastado, em relação ao tributo estadual, pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Vejamos então o que diz a Constituição Federal em relação à não-cumulatividade do IPI:

3º - O imposto previsto no inciso IV:
II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Após dizer que o IPI “*será não cumulativo*” a Constituição Federal dá a primeira idéia do que isso significa ao dizer que será compensado “*o que for devido em cada operação com*

⁵ O Ministro Celso de Melo integrava a corte à época, mas seu voto não está transcrito no Inteiro Teor do Acórdão disponível na página de internet do STF

⁶ Em seu voto nesse julgamento, no que diz respeito ao mérito, o Ministro limitou-se a dar provimento ao agravo.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao CTN. vol. 1, São Paulo. Atlas, 2003. p. 475.

⁸ Sobre o produto industrializado e não sobre a industrialização de produtos.

o montante cobrado nas operações anteriores”. Ora, o consumidor final não realiza operações posteriores; por isso, não faz sentido falar em compensação para efeito de não-cumulatividade. A técnica (ou princípio) visa simplesmente impedir incidências sucessivas, ou seja, evitar que o tributo cobrado na etapa anterior integre a base de cálculo na etapa seguinte, onerando a produção. Ou, como escreve Marcus de Freitas Gouvêa:

A observância do princípio da não cumulatividade exige que não se tribute cumulativamente mais de uma etapa do processo produtivo. Contudo, se a tributação ocorre em uma única etapa do processo produtivo, seja ela a primeira ou a última, não haverá cumulatividade.

Não faz sentido, mesmo, afastar a tributação do IPI sobre importações por receio de desobediência ao princípio da não cumulatividade, pois a incidência se dá em única etapa. Não há outra etapa para compensar o que foi pago, mas não há etapa posterior para que ocorra nova incidência e novo débito.

No caso em apreço, o IPI deve incidir não por ser uma das múltiplas etapas do sistema cumulativo, mas por ser a única etapa, ou, se se preferir, a última etapa do processo produtivo, vale dizer, a venda a consumidor final.⁹

Esse princípio não pode ser confundido como direito incondicionado à compensação, pois, se o fosse, mesmo nas aquisições de produtos nacionais para consumo o adquirente poderia pleitear a não-incidência, já que não poderá se creditar do que foi pago. Ou seja, em qualquer cadeia produtiva o destinatário final, que é o contribuinte de fato, não se credita, pois alguém tem que arcar com o imposto. Essa questão é bem abordada por Leandro Paulsen, que escreve o seguinte:

Não se trata, de modo algum, de norma de imunidade ou de qualquer outro mecanismo que possa ter como efeito impedir a incidência do tributo quando verificada a operação tributável. A não-cumulatividade é mecanismo para compensação, em uma operação, do que já tenha sido suportado em operação anterior. Só tem pertinência quando estamos frente a operações sucessivas à primeira e jamais para impedir a incidência do tributo¹⁰.

Ao criticar a forma como o STF tem interpretado a questão, o autor considera que:

O STF tem entendido que a não-cumulatividade impediria a própria incidência do IPI na importação quando o importador não ostentasse a condição de contribuinte do imposto (industrial ou equiparado), não podendo dele creditar-se tampouco repassá-lo em operação futura. É o caso da importação por particular. Entendemos que o fundamento da decisão está equivocado. A não-cumulatividade é instrumento que visa a evitar os efeitos demasiadamente onerosos da cumulação de incidências sucessivas sobre valores continentais das anteriores. De modo algum, impede uma primeira e única incidência. Note-se que o IPI deve ser não cumulativo também nas operações internas e que, aqui, incide na saída de produto industrializado mesmo quando o adquirente é consumidor final. ANDRÉ MENDES MOREIRA também

⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 195, dezembro de 2011, p. 88.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Direito tributário na Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado e ESMAFE, 2012. Pg 312

critica a orientação do STF questionando: “... por que razão os empresários de outras plagas, quando na venda direta a cidadãos brasileiros, gozam da não incidência...de IPI sobre seus produtos, contrariamente ao que deve ser observado – sob pena de pesadas autuações – pelas empresas aqui estabelecidas?”. E destaca com acerto: “importação de mercadorias é uma situação atípica na qual há a concentração, em uma só pessoa... das figuras do contribuinte *de jure e de facto*. Afinal, sendo inviável exigir-se que o exportador situado em território estrangeiro recolha. IPI aos cofres brasileiros, tal cobrança é feita do importador (que paga o tributo que seria devido pelo exportador)”¹¹

É no mesmo sentido a lição de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

O próprio preceptivo constitucional do inciso II, § 3º, do artigo 153, não deixa dúvida ao definir essa característica de não cumulatividade do imposto sobre produtos industrializados, ao explicitar que compensa-se o que for devido de IPI em cada operação com o montante de IPI cobrado nas anteriores.

Ressalte-se que a técnica da não cumulatividade do IPI significa que não deve haver tributação em cascata ou a superposição de impostos, de modo a assegurar o abatimento ou a dedução do que for devido em cada operação com o valor do imposto que incidiu, ou seja, que foi exigido, embora diga a Constituição, com o montante do imposto já cobrado e, normalmente, pago na operação anterior, dentro de um período fixado.

De logo, infere-se que a não cumulatividade do IPI só tem aplicação, quando existentes pelo menos duas operações ou operações em cadeia. Parece evidente que, existindo uma operação única, cabe a incidência do imposto, descabendo a aplicação da não-cumulatividade, isto porque a Constituição Federal, em absoluto, não trata a não-cumulatividade, simples regra sobre técnica específica de tributação, como se fosse uma imunidade tributária.¹²

É preciso considerar também que a incidência na importação tem como objetivo onerar o produto importado na mesma proporção do produto nacional, pois do contrário, haveria um favorecimento dos produtos estrangeiros em detrimento daqueles produzidos no País, e uma frontal agressão ao princípio da isonomia. Essa previsão decorre do princípio internacionalmente aceito de não se exportar tributos e que, a fim de se tornarem mais competitivos, praticamente todos os países desoneram suas exportações. Ou, como diz Saraiva Filho:

Em geral, os Países não exportam tributos: a maioria dos Países subsidiam suas empresas exportadoras e exoneram de tributos a exportação, com vista a promover a maior competitividade dos preços de seus produtos nacionais, com o fito da obtenção de vitória concorrencial, promovendo assim o crescimento econômico de suas empresas e o bem-estar social com a manutenção e majoração dos postos de empregos dos trabalhadores.¹³

Em contrapartida, os países importadores aplicam aos produtos estrangeiros os mesmos tributos incidentes na produção interna. Não se trata, como se poderia pensar a princípio, de

¹¹ PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 8ª edição, Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2012. Pg.117-118.

¹² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Dumping judicial na importação de produtos estrangeiros por pessoa física. In: Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET, V. 8. Brasília, 2013. Pg 54

¹³ idem, pg 47.

uma política protecionista ou arrecadatória, mas de mera conformação com a estrutura tributária do país importador.

Entretanto, para aprofundar o debate, aceitemos o argumento de que uma prática vigente no comércio internacional não tem o condão de afastar princípios constitucionais. Assim, a cobrança de IPI em importações violaria o princípio da não-cumulatividade? No caso de importação promovida por industrial não há discussão: incide o imposto e o importador credita-se do IPI pago na ocasião da revenda. Mas se o importador for o destinatário final, que não tem possibilidade de se creditar do tributo pago por ocasião do desembaraço aduaneiro, a incidência viola o princípio da não-cumulatividade, posto que ele não terá como se creditar do valor pago? Dito de outra forma, o direito de se creditar do IPI pago aplica-se a quem não promove operações posteriores? Para usar uma expressão empregada pelo Ministro Marco Aurélio Mello no julgamento do RE 203.075/DF, relativo ao ICMS e acima analisado, a resposta é desenganadamente negativa. Do contrário, não poderia haver incidência nem mesmo nas operações internas quando fosse adquirente o consumidor final, pois este também não se credita.

Entendida a questão desta forma, não há como deixar de concluir que mesmo em relação ao ICMS era dispensável a promulgação de Emenda Constitucional para que o tributo fosse exigido. Paradoxalmente, a previsão expressa de uma norma viabilizadora da cobrança do ICMS na importação, por conter também uma regra de distribuição entre entes federados, permitiu o deslocamento da discussão para os conceitos de mercadoria, de operações, de domicílio e de estabelecimento, inviabilizando a cobrança. Feito isso, promulgou-se uma emenda para dizer o que já estava dito (em relação ao ICMS) e pela falta de norma equivalente em relação ao IPI, passou-se a considerar que este imposto não é exigível na importação por pessoas físicas.

E isso não é o pior: admitamos que esse argumento seja válido, isto é, que a EC 33/01 afastou a não-cumulatividade no caso do ICMS, e só por isso seja possível a incidência nas importações promovidas por pessoas físicas. Qual a implicação deste raciocínio na cobrança do IPI, já que não há na Constituição Federal previsão expressa de incidência do tributo na importação? A resposta passa pela análise do art. 46 do CTN, que assim disciplina:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
(...)

A não-cumulatividade, que determina a compensação do tributo pago nas etapas anteriores é matéria constitucional, ao passo que a previsão de incidência na importação está disciplinada em lei complementar. Como não há para o IPI previsão constitucional de que “*incidirá também sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior (...)*” - que seria o autorizador para o ICMS – pode se alegar que nem mesmo indústrias deveriam pagá-lo, pois não promoveram a industrialização do produto importado. Dito de outra forma: se fosse necessária autorização constitucional para incidência na importação, o CTN não poderia estabelecer que o desembaraço aduaneiro é fato gerador do IPI, independente de quem seja o importador.

Contudo, se compreendida apenas como uma técnica que visa evitar a incidência em cascata e não como uma imunidade, admite-se a cobrança na importação e evita-se a conclusão de que nem mesmo contribuintes habituais do IPI deveriam pagar o tributo.

3.4 A (Louvável) revisão promovida pelo TRF da 4ª Região

Embora os tribunais superiores ainda não tenham se posicionado em definitivo e a maioria dos julgamentos continue a adotar como referência decisões pela não incidência do IPI nas importações promovidas por pessoas físicas, alguns tribunais vêm modificando esse entendimento. Um bom exemplo disso está no julgamento dos Embargos Infringentes nº 5049386-28.2011.404.7000/PR, providos por unanimidade pelo TRF4, cujo Acórdão ficou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA, NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIA, PARA USO PRÓPRIO. SUPERADO ENTENDIMENTO ANTERIOR À EC 33/01. PRINCÍPIO DA NÃOCUMULATIVIDADE. NÃO APLICAÇÃO.

1. A incidência de IPI nos casos de importação de veículo por pessoa física, não comerciante ou empresária, para uso próprio, decorre da aplicação dos arts. 51, I, e 46, I, ambos do CTN.
2. As decisões dos Tribunais Superiores, anteriores à EC 33/01, aplicavam por analogia entendimento já superado (a partir desta EC) em relação ao ICMS.
3. O principal argumento daquelas decisões, o princípio da não-cumulatividade, mostra-se equivocado, na medida em que tal técnica de tributação visa a impedir que as incidências sucessivas, nas diversas operações da cadeia econômica de um produto, implicassem ônus tributário muito elevado, em consequência de múltipla tributação sobre a mesma base econômica, o que não ocorre no caso.
4. Igualmente não prospera a tese de afastar a incidência do IPI no caso de bem importado para utilização própria (seja por pessoa natural, seja por pessoa jurídica) por não se tratar de 'mercadoria'. Tal qualificação é entendida sob o ponto de vista do alienante, nunca do adquirente do bem. No caso do IPI, o contribuinte no Brasil, ao importar, coloca-se como 'substituto tributário' do comerciante situado no exterior, que não pode ser alcançado pelas leis brasileiras.

Como essa ementa induz à conclusão de que o entendimento relativo ao ICMS foi superado em função da EC33/01, julgamos importante demonstrar que há posicionamento (com o qual concordamos) de que a cobrança do ICMS estava autorizada mesmo antes da Emenda. Para isso, transcrevemos a ementa do Acórdão proferido do Reexame Necessário 5006876-55.2011.404.7208/SC:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IPI. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO. USO PRÓPRIO. EC 33/2001. IRRELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO FINAL DO BEM PARA ACONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR. OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE NÃO CONFIGURADA. EXIGIBILIDADE.

1. É legítima a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na importação de veículo para uso próprio, por pessoa física, uma vez que a destinação final do bem não é relevante para a definição da incidência do tributo em questão. De qualquer sorte, a destinação do bem, no campo do direito tributário, deve ser aferida a partir da ótica do alienante e não do adquirente, sob pena de reconhecer-se forçosamente a inexigibilidade de todo e qualquer tributo incidente sobre produto adquirido por consumidor final, o que não guarda razoabilidade.

2. **O fato de pessoa física possuir domicílio ou residência, e não estabelecimento, também não guarda nenhuma relevância para desqualificar a pessoa física importadora como contribuinte do IPI, nem mesmo como contribuinte do ICMS, na redação anterior à EC 33/2001, já que tal critério foi utilizado pela Constituição Federal em sua redação anterior à referida EC tão somente para definir o ente federado destinatário da arrecadação, num contexto de guerra fiscal, e não para excluir a incidência dos impostos incidentes na importação.**

3. Não há falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade. O fato de não haver uma operação sucessiva que permita o abatimento do valor pago na importação não conduz à conclusão de que o tributo, nesta hipótese, será indevido, pois tal conclusão equivaleria a conceder uma isenção de tributo, ao arrepio da lei. Nas importações para uso próprio, o importador age como substituto tributário do exportador que não pode ser alcançado pelas leis brasileiras, descaracterizando o IPI como tributo indireto, em tais hipóteses. (grifo nosso)

O contribuinte interpôs Recurso Extraordinário, que foi sobrestado até que a matéria seja decidida com repercussão geral no RE 723.651/PR.

Desta decisão o contribuinte interpôs Recurso Extraordinário, que foi admitido, mas foi sobrestado até que a matéria seja julgada com repercussão geral no RE 723.651/PR, que ainda não foi julgado.

4 CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho, procuramos apontar o que consideramos equívocos do STF no julgamento do RE 203.075/DF, que tratava da incidência de ICMS na importação, e a forma como aquela decisão repercutiu nas ações que envolvem a importação de produtos por contribuintes não habituais do IPI.

A questão, aparentemente, está próxima de ser pacificada, já que será julgada em recurso com repercussão geral no RE 723.651/PR. O Relator do recurso, Ministro Marco Aurélio Mello, já se manifestou pela possibilidade de incidência de IPI em julgamentos anteriores.

Esperamos que a decisão seja no sentido de se reconhecer devido o tributo na importação por não industriais, nos termos em que vem sendo decidido pelo TRF da 4ª Região. Do contrário, teremos uma brutal incoerência sistêmica, com reconhecimento de que o princípio da não-cumulatividade é um direito à compensação do que foi pago em etapas anteriores, mas que essa regra só vale para operações de comércio exterior.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARUFALDI, Norberto e DA PAIXÃO JR., Sebastião Ventura Pereira. A Emenda Constitucional nº 33/01 e a Incidência do ICMS sobre Importação de Bens por Pessoa Não Contribuinte. Revista de Estudos Tributários, Vol. 7, Número 39, out/04.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1.018.543-RS. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 15/04/2008. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3785436&num_registro=200703067091&data=20080512&tipo=5&formato=PDF. Data de Acesso: 10/11/2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 203.075-DF. Redator para Acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 05/08/1998. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>. Data do Acesso: 10/11/2014.

_____. RE 594.996 – RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 29/05/2014. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=594996&origem=AP>. Data de Acesso: 10/11/2014.

_____. RE 550.170 – SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 07/06/2011. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp?classe=RE&numero=550170&origem=AP>. Data do Acesso: 10/11/2014

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 195, dezembro de 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao CTN. Vol. 1, São Paulo. Atlas, 2003.

PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 8ª edição, Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2013.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário na Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado e ESMAFE, 2012.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Dumping judicial na importação de produtos estrangeiros por pessoa física. In: Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET, V. 8. Brasília, 2013.

MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA ADUANEIRA

A WRIT OF MANDAMUS ON CUSTOMS LAW

Maria Aparecida Martins de Paula

Conselheira – Representante da Fazenda Nacional
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários (Ibet)

RESUMO: O mandado de segurança, em face de sua celeridade processual, é um instituto bastante apropriado em questões atinentes à importação, na qual se requer urgência na liberação de cargas nas alfândegas. O mandado de segurança está assegurado como garantia fundamental na Constituição Federal para proteger direito líquido e certo de pessoa física ou jurídica em face de ilegalidade ou abuso de poder por parte de autoridade pública. O presente trabalho traz aspectos fundamentais desse remédio constitucional e algumas das questões levantadas nas lides contra atos praticados pela fiscalização aduaneira no curso dos despachos de importação ou em decorrência desses. O foco da pesquisa está nas lides relativas à importação, que são bem mais frequentes, tendo em vista a desoneração tributária na exportação. O despacho aduaneiro de importação é o procedimento administrativo mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica. O escopo do presente trabalho envolve, na essência: o direito administrativo, já que a concretização da missão da Aduana dá-se com atividades administrativas, e o direito tributário, pela incidência tributária nas operações de comércio exterior. Dentre os temas abordados, destacam-se: concomitância entre a via judicial e administrativa, interrupção do despacho de importação, Súmula nº 323 do Supremo Tribunal Federal, classificação fiscal, revisão aduaneira, procedimento especial de controle aduaneiro e pena de perdimento de mercadorias. O estudo foi realizado mediante pesquisa interdisciplinar na doutrina e jurisprudência nas áreas de mandado de segurança, direito tributário e direito aduaneiro.

Palavras-chave: Direito Aduaneiro. Direito Tributário. Mandado de Segurança. Despacho de Importação.

ABSTRACT: The writ of mandamus, in face of procedural celerity, it is a very appropriate institute in matters relating to import, which requires urgency in the customs clearance procedure of cargo. The mandamus is assured as fundamental guarantee in the Brazilian Federal Constitution to protect the rights of person or entity in face of illegality or abuse of power by a public authority. The present work brings fundamental aspects of this constitutional remedy and some of the issues raised on claims against acts performed by customs officers in import customs clearance procedures or as a result of that. The focus of research is in claims concerning to import, which are much more common, because of absence of taxation on export. The import customs clearance procedure is an administrative procedure whereby is verified the accuracy of the data declared by the importer in relation to imported goods, the documents submitted and the specific legislation. The scope of this work involves, in essence: administrative law, because the implementation of the mission of customs is done with administrative activities, and tax law, because the tax incidence in foreign trade operations. The themes covered include: concurrency between administrative

process and judicial process; interruption of the import customs clearance procedure, Sumula nº 323 of Brazilian Supreme Court, tax classification, customs review procedure, special customs control procedure and confiscation of goods penalty. The study was conducted through interdisciplinary research in legal doctrine and jurisprudence in areas of writ of mandamus, tax law and customs law.

Keywords: Customs Law. Tax Law. Writ of Mandamus. Import Customs Clearance Procedure.

1 INTRODUÇÃO

Incumbe ao Ministério da Fazenda, nos termos do art. 237 da Constituição Federal (CF), a fiscalização e controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão do Ministério da Fazenda, exercer¹, entre outras, as atribuições relativas à administração tributária federal e aduaneira, bem como às atividades de repressão ao contrabando, ao descaminho, à contrafação e pirataria e ao tráfico ilícito de entorpecentes e de drogas afins, e à lavagem e ocultação de bens, direitos e valores.

Na operação de comércio exterior, a RFB é o órgão que dá a autorização final para importar ou exportar, após cada órgão ter atuado na sua esfera de atribuições. Com efeito, se numa uma operação faltar alguma autorização de outro órgão, a Receita Federal exigirá do importador ou exportador que a obtenha, mas não há qualquer espécie de subordinação dos outros órgãos intervenientes no comércio exterior à RFB.

Na fase de introdução ou saída da mercadoria do País há a efetiva atuação da Aduana, que aí não se esgota, podendo, posteriormente, ser realizada auditoria fiscal no estabelecimento do importador ou do exportador, além das atividades de prevenção e repressão aos ilícitos aduaneiros por todo o território nacional.

O mandado de segurança, por sua celeridade processual, é instituto apropriado para ser utilizado em assuntos aduaneiros, especialmente, na importação por via aérea, a qual envolve altos custos de transporte e armazenagem, requerendo urgência na liberação dos bens importados.

Esta obra aborda algumas das principais questões discutidas em mandados de segurança impetrados contra atos aduaneiros na importação, assim entendidos como aqueles praticados pela fiscalização da Receita Federal no curso dos despachos de importação ou em decorrência

¹ Art. 15 do Decreto nº 7.482/2011, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda.

desse. O foco da pesquisa está nas lides relativas à importação, que são bem mais frequentes, tendo em vista a desoneração tributária na exportação.

A preocupação central é dar as noções fundamentais sobre o mandado de segurança aplicado em matéria aduaneira e fornecer as generalidades dos principais temas discutidos judicialmente, mesmo porque seria por demais pretensioso discutir as várias especificidades de cada assunto em tão poucas linhas.

Como metodologia foi utilizada pesquisa na doutrina e na jurisprudência nas áreas de mandado de segurança, de direito tributário e de direito aduaneiro. Trata o presente trabalho de adaptação de monografia apresentada para a conclusão do Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais na Pontifícia Universidade Católica de Campinas, sob a orientação do Prof. Dr. José Antonio Minatel.

2 DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

Nos termos do art. 44 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/88, toda importação deve ser submetida a despacho aduaneiro, processado com base em declaração apresentada pelo importador à repartição aduaneira.

O Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009, em seu art. 542, conceitua o despacho aduaneiro como “o procedimento administrativo mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”.

Não obstante a inadequação da expressão “despacho aduaneiro” para designar um procedimento administrativo, vez que despachos são meras decisões das autoridades administrativas², na área aduaneira essa expressão tem a acepção de procedimento administrativo, enquanto “desembaraço aduaneiro” é o ato final do despacho de importação, que, efetivamente, corresponde à autorização para o ingresso da mercadoria importada no território nacional.

A Declaração de Importação (DI) é o documento base do despacho de importação, formulado pelo próprio importador no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), que contém, além de outros dados, a identificação do importador, bem como a descrição, a classificação fiscal, o valor aduaneiro e a origem das mercadorias³.

Após a chegada da carga, demais procedimentos prévios e recolhimento dos tributos

² MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 140.

³ Art. 551 do Regulamento Aduaneiro.

incidentes na importação, mediante “débito automático em conta-corrente bancária”⁴, o importador registra a Declaração de Importação no Siscomex.

Sobre uma operação de importação incidem os seguintes tributos: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS-importação), Contribuição Social para o PIS/Pasep-Importação, Cofins-Importação e, na hipótese de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º da CF), também a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Combustíveis).

Na verificação da mercadoria durante a conferência aduaneira “poderão ser adotados critérios de seleção e amostragem, de conformidade com o estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”⁵. Nessa linha, o art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006 estabelece os canais de conferência aduaneira para os quais cada Declaração de Importação poderá ser selecionada.

Independentemente do canal de conferência atribuído pelo Siscomex à Declaração de Importação, a fiscalização poderá determinar a ação fiscal pertinente quando tiver conhecimento da existência de indícios de fraude na importação.⁶

Conforme determina o art. 564 do Regulamento Aduaneiro, “a conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação”.

O desembaraço aduaneiro é “o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”⁷ pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB). No entanto, quando a Declaração de Importação for selecionada para o canal verde de conferência aduaneira e não tenha sido determinada qualquer ação fiscal, o desembaraço será realizado automaticamente pelo Siscomex, sem a intervenção do Auditor-Fiscal.

⁴ Art. 11 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 680/2006.

⁵ Art. 50 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

⁶ Art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

⁷ Art. 571 do Regulamento Aduaneiro/2009.

3 MANDADO DE SEGURANÇA: ASPECTOS RELEVANTES

O mandado de segurança, individual ou coletivo, é remédio constitucional assegurado como garantia fundamental no art. 5º, LXIX e LXX da Constituição Federal. Adota-se aqui o conceito formulado por Hely Lopes Meirelles:

*Mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.*⁸

Apesar de os dispositivos não mencionarem a ameaça de lesão, por razões óbvias, o instituto ampara o *justo receio de lesão*, conforme previsto no *caput* do art. 1º da Lei nº 12.016/2009. Se o judiciário pode afastar ato administrativo ilegal já praticado, com maior razão ainda, em caso de impetração preventiva, deverá impedir que a lesão se efetive, mesmo porque, em certas situações, pode ocorrer o perecimento do direito se a lesão ocorrer.

Além da exclusão dos direitos amparados por *habeas corpus* ou *habeas data*, a Lei nº 12.016/2009, no art. 5º, dispõe sobre o descabimento do mandado de segurança contra ato passível de recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução; e contra decisão judicial da qual caiba recurso com efeito suspensivo ou transitada em julgado.

O procedimento do mandado de segurança notabiliza-se pela celeridade em três momentos distintos: *fase cautelar*, caracterizada pela liminar para suspensão imediata do ato impugnado; *fase cognitiva*, sem dilação probatória e *fase executória*, imediata e indireta.⁹

Podemos destacar as seguintes distinções entre o mandado de segurança e a ação ordinária: a) no mandado de segurança não se pode pleitear a produção de provas, enquanto na ação ordinária a instrução é ampla; b) o direito de impetrar mandado de segurança extingue-se quando não exercido em 120 (cento e vinte) dias do conhecimento do ato coator; c) o juízo competente para processamento do *mandamus* pode não ser o mesmo da ação ordinária; e d) no mandado de segurança não há ônus de sucumbência.¹⁰

A competência para processar e julgar o mandado de segurança decorre da categoria da autoridade coatora e de sua sede funcional.¹¹ Apenas excepcionalmente, quando haja

⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 21-22.

⁹ ARAÚJO, Edmir Netto de. *Mandado de segurança e autoridade coatora*. São Paulo: LTr, 2000, p. 33-34.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 16-17 e 21.

¹¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 69.

disposição especial em contrário, a matéria tratada no mandado de segurança pode ser determinante para a fixação da competência do órgão judiciário (competência material).¹² Tratando-se de autoridade federal, a competência será da Justiça Federal (art. 109, VIII da CF), caso contrário, será da Justiça comum. Em ambos os casos, o foro competente será aquele que tem jurisdição sobre a sede da autoridade coatora (critério territorial).¹³

Para o presente estudo, que pretende focalizar os atos administrativos no âmbito aduaneiro, a competência para o processamento do *mandamus* será das Varas Federais que jurisdicionam a sede da autoridade da RFB que proferiu o ato, salvo disposição especial em contrário, como, por exemplo, mandado de segurança impetrado por sujeito de direito público internacional, cuja competência originária é do Supremo Tribunal Federal (STF), nos termos do art. 102, I, “e” da CF.

Conforme determina o art. 23 da Lei nº 12.016/2009, o direito de requerer mandado de segurança extingue-se em 120 (cento e vinte) dias do conhecimento do ato impugnado¹⁴. No caso de atos omissivos, a fixação do *dies a quo* do prazo será a partir do término do lapso de tempo determinado pela norma legal para a prática do ato¹⁵. Quando inexistente prazo legal fixado para a prática de determinado ato, enquanto esse não praticado, não corre o prazo decadencial do mandado de segurança¹⁶.

As partes iniciais no mandado de segurança são: o *impetrante*, titular de direito individual ou coletivo líquido e certo; o *impetrado*, autoridade coatora - agente de direito público ou particular em função pública; e o *Ministério Público*, como parte autônoma que vela pela correta aplicação da lei e pela regularidade do processo.¹⁷

Dada à sumariiedade do rito do mandado de segurança, deverá o impetrante, juntamente com a petição inicial, apresentar prova pré-constituída do cometimento de ilegalidade ou abuso de poder por parte da autoridade coatora, bem como da ocorrência do fato previsto em lei do qual decorre o direito subjetivo pleiteado (direito líquido e certo).

Nos termos do art. 7º da Lei nº 12.016/2009, ao deferir a inicial, o juiz determinará a notificação da autoridade impetrada para prestar as informações em face do alegado pela impetrante na petição inicial, no prazo de dez dias, bem como para cumprimento da eventual medida liminar concedida.

¹² ARAÚJO, Edmir Netto de. *Mandado de segurança e autoridade coatora*. São Paulo: LTr, 2000, p. 85.

¹³ *Ibidem*, p. 86.

¹⁴ Súmula do STF nº 632: “É constitucional lei que fixa o prazo de decadência para a impetração de mandado de segurança”.

¹⁵ ARAÚJO, Edmir Netto de. *Mandado de segurança e autoridade coatora*. São Paulo: LTr, 2000, p. 59.

¹⁶ VITTA, Heraldo Garcia. *Mandado de segurança*. 2. ed. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2004, p. 89.

¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 55-65.

3.1 Autoridade Coatora

A autoridade coatora é a pessoa que pratica o ato impugnado ou emite a ordem para que outro o pratique, nos termos do art. 6º, §3º da Lei nº 12.016/2009. Incabível é a segurança contra quem não disponha de competência para corrigir a ilegalidade impugnada¹⁸.

Sérgio Ferraz¹⁹, com base jurisprudencial, afasta a possibilidade de ser apontado como coator: (i) quem apenas recomenda a abstenção ou atuação, (ii) quem não detenha poder de decisão sobre o ato coator e (iii) aquele que somente estabelece normas abstratas para a execução do ato.

Os atos coatores que interessam ao escopo do presente trabalho serão, em regra, praticados, no curso dos despachos de importação ou em decorrência desses, por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, os quais poderiam ser apontados como autoridade coatora. No entanto, como nem sempre o próprio servidor terá competência para corrigir ou sanear o ato impugnado, é de maior prudência impetrar o *mandamus* em face do chefe da Unidade RFB responsável pelo despacho, ressaltando-se algum ato que poderá ser de competência de autoridade hierarquicamente superior, como, por exemplo, do Superintendente Regional ou do Secretário da Receita Federal.

Pela própria estrutura de funcionamento da Unidade RFB, que pode centralizar numa só equipe a prestação de informações em mandado de segurança, pode ser conveniente ao Chefe da Unidade encampar os atos coatores em face de seus subordinados, facilitando a gestão dos atos impugnados judicialmente.

Pela teoria da encampação, em face “dos princípios da lealdade processual, utilidade e instrumentalidade”²⁰, quem comparece aos autos do mandado de segurança defendendo o ato impugnado, legitima-se passivamente por tê-lo encampado²¹.

Quando a lide envolver julgamento administrativo relativo a crédito tributário, ainda que decorrente de importação ou de exportação, a autoridade coatora poderá, conforme a instância do julgamento, ser o Delegado de Julgamento ou o Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), que possuem sede funcional diversa da Unidade de despacho aduaneiro.

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 60.

¹⁹ FERRAZ, Sérgio. *Mandado de Segurança*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 99-102.

²⁰ FERRAZ, Sérgio. *Mandado de Segurança*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 99.

²¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2ª Turma. RESP 214752-PR. Relator: Franciulli Netto. 17/05/2001. Decisão unânime. DJ de 13/08/2001, p. 91 e RSTJ, vol. 148, p. 191.

No caso de autos de infração relativos à aplicação da pena de perdimento de mercadorias por dano ao Erário (art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76), como o julgamento é feito, em instância única, pelo próprio titular da Unidade responsável pela apuração da infração, será ele também a autoridade coatora.

Para o conhecimento de quem seja a autoridade coatora, deverá o impetrante conhecer a estrutura organizacional da Receita Federal disposta em Regimento Interno²². Um primeiro ponto a ser observado é se, no município em que foi proferido o ato, há alguma Unidade RFB que tenha atribuição específica sobre as atividades de comércio exterior. Em caso afirmativo, a autoridade impetrada será o Chefe dessa Unidade, caso contrário, será o titular da Unidade com competência territorial sobre o recinto do despacho de importação ou exportação.

3.2 Ilegalidade ou Abuso de Poder e Direito Líquido e Certo

A ação de mandado de segurança somente será cabível se restar comprovada a existência concomitante de direito líquido e certo do impetrante e ilegalidade ou abuso de poder por parte da autoridade impetrada:

*(...) Não basta a existência de ato de autoridade ou de seu agente, é preciso que tal ato seja ilegal, ou abusivo, mas também não é suficiente a ilegalidade ou abuso de poder, sendo necessário que estejam impregnados em ato de autoridade ou de referido agente. Do mesmo modo, a simples existência de direito líquido e certo não é bastante, precisando que seja afetado por ato ilegal ou abusivo de autoridade ou do agente.*²³

A legalidade é um princípio constitucional (art. 37 da CF) que impõe que ao administrador público, em toda atividade funcional, inclusive no exercício de poderes discricionários, obediência à lei e às exigências do bem comum. A autoridade pública somente pode fazer o que a lei autoriza. A contrariedade à lei ou aos princípios constitucionais da administração pública é, por isso, amparada pelo mandado de segurança.²⁴

O abuso de poder poderá ocorrer por excesso de poder ou por desvio de finalidade:

O abuso de poder pode manifestar-se sob a forma de excesso de poder ou de desvio de finalidade. O excesso de poder ocorre quando a autoridade excede sua competência legal, vai além do permitido e exorbita no uso de suas faculdades administrativas. Essa conduta tanto se caracteriza pelo descumprimento frontal da lei que estabelece a competência, como também, pelo contorno dissimulado das limitações da lei.

²² Atualmente aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012 (DOU de 17.5.2012).

²³ PACHECO, José da Silva. *O Mandado de Segurança e outras Ações Constitucionais Típicas*. São Paulo: RT, 2002, p. 165.

²⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 87.

*O desvio de finalidade ou de poder ocorre quando o agente, embora atuando nos limites de sua competência, pratica o ato por motivos ou por fins diversos daqueles objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público. Trata-se de violação ideológica ou moral da lei.*²⁵

O termo *direito líquido e certo*, nas palavras de Hely Lopes Meirelles²⁶, é de significação imprópria e equívoca, vez que o direito, quando existente, é sempre líquido e certo. Os fatos que ensejam o exercício do direito é que podem ser imprecisos e incertos, exigindo comprovação para a aplicação do direito invocado.

Somente haverá *direito líquido e certo* quando, no processo, restar demonstrado que os fatos são incontroversos. A aceção do termo é tipicamente processual, como assinalado por Celso Agrícola Barbi, *apud* José da Silva Pacheco²⁷:

(...) a circunstância de um determinado direito subjetivo realmente existir não lhe dá a caracterização de liquidez e certeza; esta só lhe é atribuída se os fatos em que se fundar puderem ser provados de forma incontestável, certa, no processo. E isto normalmente só se dá quando a prova for documentada, pois esta é adequada a uma demonstração imediata e segura dos fatos.

O *direito líquido e certo* concorre como *condição da ação* no mandado de segurança na modalidade de *interesse processual ou de agir*. O mandado de segurança não será a via adequada, se não houver comprovação documental de plano dos fatos arguídos na inicial, podendo, obviamente, o impetrante socorrer-se de outros meios judiciais.

Em lides aduaneiras envolvendo controvérsia sobre classificação fiscal de mercadorias, por exemplo, há precedentes²⁸ no sentido de que o mandado de segurança não seja a via adequada para comportar controvérsia sobre classificação fiscal, que requer dilação probatória, afastando a certeza e liquidez do direito.

3.3 Informações da Autoridade Coatora

A prestação de informações no mandado de segurança é responsabilidade da própria autoridade impetrada (agente público) e, em caráter complementar, do órgão de representação judicial da pessoa jurídica (art. 7º da Lei nº 12.016/2009).

É controversa na doutrina a natureza jurídica das informações, se possuíam caráter de contestação ou de mero relato. De todo modo, se as informações não podem ser consideradas como contestação, não há como negar que constituem o primeiro instrumento de defesa da

²⁵ *Ibidem*, p. 112-113.

²⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 36.

²⁷ PACHECO, José da Silva. *O Mandado de Segurança e outras Ações Constitucionais Típicas*. São Paulo: RT, 2002, p. 226.

²⁸ TRIBUNAL REGIONAL 2ª REGIÃO. 2ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança 9302025438*. Relator: Juiz Silvério Cabral. 23/02/94. Decisão unânime. DJ de 09/08/1994, p. 42259.

Administração, que não poderá contentar-se em somente relatar os fatos, devendo alegar eventuais preliminares e defender a legitimidade do ato combatido.

Sob a vigência da Lei nº 1.533/51, a atuação pessoal da autoridade impetrada somente era exigível na prestação de informações e no cumprimento, sob pena de desobediência (art. 330 do Código Penal), das ordens de execução da medida liminar ou da segurança.²⁹ Daí por diante, o processo deveria ser acompanhado por procurador habilitado da pessoa jurídica, *in casu*, da União Federal, qual seja, pelo Procurador da Fazenda Nacional, se a causa aduaneira fosse também de natureza fiscal, inclusive a apreensão de mercadorias estrangeiras, ou pelo Advogado da União, se outra fosse a matéria discutida no mandado de segurança contra atos aduaneiros.³⁰

A Lei nº 12.016/2009, no seu art. 14, §2º, introduziu a legitimação recursal da autoridade coatora³¹, que antes era admitida somente se ostentasse a qualidade de terceiro interessado, nos termos do art. 499 do CPC.³² Assim, além do procurador habilitado da pessoa jurídica, poderá também a autoridade impetrada, pessoalmente, interpor o recurso de apelação, caso entenda necessária a apresentação de matéria de defesa adicional.

3.4 Liminar e Sentença

Para a concessão da liminar, nos termos do art. 7º, III da Lei nº 12.016/2009, faz-se necessário o atendimento concomitante de dois requisitos: relevância do fundamento do pedido - *fumus boni juris* - e ineficácia da medida se concedida somente ao final - *periculum in mora*. Para Sérgio Ferraz³³, a expressão *relevante fundamento* quer dizer a plausibilidade aparente de que, em tese, dos fatos relatados decorrem as consequências pleiteadas na impetração, guardando similaridade com a condição da ação da possibilidade jurídica do pedido.

A ineficácia da medida se concedida somente na sentença é a inaptidão desta, por ser tardia, para corrigir, ela própria, já que no *mandamus* a prestação é *in natura*, os efeitos do ato

²⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 95.

³⁰ Art. 12, V e parágrafo único da Lei Complementar nº 73/93.

³¹ A constitucionalidade desse dispositivo está sendo discutida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.403, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, em face da alegação de ofensa à indispensabilidade do advogado à administração da justiça (art. 133 da CF).

³² MARQUES, Wilson. Mandado de Segurança – Lei 12.016/2009 – Os Recursos. In: GAMA, Décio Xavier (coord.). *Revista da Emerj – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Emerj, v. 13, nº 51, 2010, p. 17-26.

³³ FERRAZ, Sérgio. *Mandado de Segurança*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 252-253.

ilegal de modo útil. Não se trata de irreparabilidade do dano decorrente do ato impugnado, pois todo dano é, em rigor, reparável de alguma forma³⁴.

Hugo de Brito Machado³⁵ esclarece que o deferimento da liminar deve guiar-se pela eficácia da sentença, tanto a que defere quanto a que denega a segurança:

Realmente, a sentença há de ser eficaz tanto quando defere, como quando denega a segurança. Assim, é precisamente o perigo de ineficácia da sentença que, em qualquer caso, deve orientar a decisão do juiz. Se a denegação da liminar enseja esse perigo, a liminar deve ser concedida, mas se o deferimento da liminar ocasiona o perigo de ineficácia da sentença denegatória [pela impossibilidade fática de reversão dos efeitos da liminar], não deve ser deferida a liminar.

Conforme disposto no art. 7º, § 2º da Lei nº 12.016/2009, “não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza”.

Com relação à vedação de entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior por medida liminar, ela já existia por disposição do art. 1º da Lei nº 2.770/56 para ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza. Antes havia o entendimento de que a restrição se aplicaria somente a bens em contrabando, mas não aos bens sob procedimento regular de despacho de importação³⁶.

Com a vedação introduzida pelo art. 7º, § 2º da Lei nº 12.016/2009, retornou ao debate a questão da constitucionalidade da vedação de concessão de liminar, na medida em que restringiria o âmbito constitucional do mandado de segurança, tornando inaplicável o próprio remédio a determinados atos coatores, que exigiriam rápida reparação pelo Poder Judiciário.

O referido dispositivo está sendo objeto de questionamento na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.296, ainda em julgamento, pela alegação de violação ao princípio da separação dos poderes (art. 2º da CF) e à garantia fundamental do mandado de segurança e do acesso à jurisdição (art. 5º, XXXV e LXIX da CF).³⁷

Na jurisprudência a matéria ainda é hesitante, mas parece haver uma tendência de

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 109.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 114.

³⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 81.

³⁷ OLIVEIRA, Renata Alice Bernardo Serafim de. O Mandado de Segurança, após o advento da Lei nº 12.016/2009. In: *Revista da SJRJ - Seção Judiciária do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: SJRJ, v. 17, nº 27, 2010, p. 231-243. Disponível em http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/issue/view/8 Acesso em 26/10/2014.

flexibilização da norma veiculada pelo art. 7º, § 2º da Lei nº 12.016/2009, de forma a “ponderar os valores constitucionais envolvidos no caso concreto”³⁸.

Em primeira instância, há decisões no sentido de se conceder a liminar para a liberação de bens provenientes do exterior, somente após a oitiva da autoridade impetrada e/ou oferecimento de caução, como no precedente abaixo:

(...)

De início, sabe-se que nas ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza, que visem obter a liberação de mercadorias, bens ou coisas de qualquer espécie procedentes do estrangeiro, não se concederá medida preventiva ou liminar que, direta ou indiretamente, importe na entrega da mercadoria, bem ou coisa (art. 1º da Lei nº 2.770/56), óbice existente também na lei de mandado de segurança (Lei nº 12.016/09, art. 7º, 2º). Contudo, admite a jurisprudência, de forma excepcionalíssima, a flexibilização de tal regramento, desde que não haja alegações de fraude (erros burocráticos e greve, por exemplo) e mediante a caução no valor integral do bem importado, principalmente em casos de liberação da mercadoria. E no presente caso tenho que realmente não comparecem indícios de fraude, senão vejamos.

(...)³⁹

Contra a decisão de primeiro grau que concede ou denega a liminar em mandado de segurança, que é uma decisão interlocutória, é cabível a interposição do agravo de instrumento, nos termos do art. 7º, § 1º da Lei nº 12.016/2009.

A sentença poderá ser definitiva, com resolução do mérito do *mandamus*, conforme o art. 269 do Código de Processo Civil (CPC), ou terminativa, sem apreciação do mérito (art. 267 do CPC), não fazendo coisa julgada material (art. 19 da Lei nº 12.016/2009). O recurso cabível em face da sentença é o de apelação.

4 LIDES ADUANEIRAS

Para a discussão judicial das questões aduaneiras, os importadores e exportadores podem utilizar-se de ação declaratória, ação anulatória de dívida, ação de repetição de indébito, embargos à execução fiscal, ação cautelar ou de mandado de segurança.⁴⁰

Os operadores no comércio exterior almejam sempre urgência na liberação das mercadorias importadas ou a exportar, seja pelos altos custos de transporte e armazenagem, seja pelo próprio processo produtivo ou logístico das empresas.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ TERCEIRA VARA FEDERAL EM CAMPINAS. Mandado de Segurança nº 0001055-91.2014.403.61.05. Sentença proferida pelo Juiz Federal Dr. Renato Câmara Nigro. 11/03/2014.

⁴⁰ GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em Juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 280.

Embora todas as ilegalidades eventualmente cometidas pelas autoridades aduaneiras possam ser combatidas pela via judicial ordinária, deve o importador ou exportador preferir o *mandamus* quando viável, por se tratar de rito mais célere, ter preferência de julgamento e possibilitar a obtenção de liminar para suspensão imediata do ato impugnado.⁴¹

Por vezes, será interessante ao importador ou exportador discutir pela via sumária do mandado de segurança a interrupção ilegal do despacho aduaneiro e a indevida retenção das mercadorias, deixando as questões atinentes ao crédito tributário para serem amplamente debatidas em ação declaratória ou anulatória⁴², ou melhor ainda, para serem primeiramente submetidas às instâncias administrativas de julgamento, segundo o rito estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72.

O comércio exterior, por ser bastante dinâmico e trazer questões inéditas a cada momento, torna imprevisíveis todas as espécies de lides ou controvérsias que poderão ocorrer entre importadores, exportadores e a Aduana. As normas aduaneiras são constantemente alteradas, ensejando novos tipos de demandas.⁴³

A maior parte das lides aduaneiras decorre do tempo despendido pela fiscalização em procedimentos de desembaraços aduaneiros de importação, bem como o não desembaraço, que por vezes ocorre, pelo não cumprimento de requisitos legais pelos importadores e/ou exportadores. As lides poderão decorrer, por exemplo, de classificação tarifária, pena de perdimento, exigência tributária, documentos adulterados ou com vícios, greves de servidores, retenção por procedimento especial de controle aduaneiro e benefícios fiscais.

4.1 Concomitância Entre Via Judicial e Administrativa

Frequentemente, em face da opção precipitada pelo *mandamus* para discutir o crédito tributário ou a pena de perdimento, perde o importador o direito às instâncias administrativas, que poderiam, em tese, levar a uma discussão mais profunda da questão, conforme esclarece Hugo de Brito Machado em relação à matéria tributária:

(...) Quem militou na defesa de contribuintes na via administrativa, porém, sabe que muitas vezes o exame dos fatos, no processo administrativo fiscal, se faz com mais conhecimento de causa. E muitas questões de direito ordinário são também melhor apreciadas. A legislação específica de cada tributo é muito melhormente conhecida das autoridades administrativas julgadoras do que da maioria dos Juízes.

⁴¹ GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em Juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 288.

⁴² *Ibidem*, p. 288.

⁴³ GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em Juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de. (coord.) *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 292.

Quando o deslinde do caso depende da aplicação de princípios jurídicos, depende de uma visão mais geral e sistêmica do Direito, evidentemente o Juiz será melhor julgador do que a autoridade administrativa. Mas quando o adequado deslinde do caso depende apenas do conhecimento específico de certas normas da legislação tributária, ou do conhecimento do que rotineiramente ocorre na atividade empresarial, seguramente o contrário acontece.⁴⁴

Segundo entendimento da Receita Federal do Brasil, recentemente manifestado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 07, de 22/08/2014 (DOU de 27.8.2014), a propositura da ação judicial implica renúncia às instâncias administrativas e o não conhecimento de eventual impugnação ou recurso administrativo apresentado, em face da regra de Unidade de Jurisdição, contida no art. 5º, XXXV da Constituição Federal, que concede superioridade da decisão judicial em relação à administrativa.

Relativamente ao crédito tributário, o art. 38, parágrafo único da Lei 6.830/80 determina que a propositura da ação judicial importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. Nesse sentido, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal editou o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 03⁴⁵, de 14/02/1996, o qual dispõe que: “a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação com o mesmo objeto, importa em renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto (...)”.

A propositura da ação judicial preventiva, ou seja, antes do lançamento do tributo, mesmo que haja suspensão da exigibilidade do crédito tributário por uma das hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional, não impede a Fazenda Pública de formalizar o lançamento para prevenir a decadência, conforme se depreende do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Com relação aos outros processos administrativos, diversos do processo fiscal (de crédito tributário), como, por exemplo, de aplicação da pena de perdimento de mercadorias ou de outras penalidades aduaneiras, o entendimento da Receita Federal do Brasil, expresso no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 07/2014, tem sido o mesmo: a opção pela via judicial para a discussão da questão tornaria inócua a discussão no âmbito administrativo, acarretando renúncia do autuado ao direito subjetivo de obter a apreciação do recurso administrativo.

Não obstante esse entendimento, nada impede que a Administração faça o devido saneamento ou anule o ato administrativo com vício de legalidade, nos termos do art. 53 da

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 254.

⁴⁵ Para consulta ao inteiro teor desse Ato Declaratório, remete-se o leitor ao sítio: [http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=ADN00000031996021401\\$.CHAT.ECOSIT.ORG.A.E19960215.DDOU.&l=0&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3](http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s1=ADN00000031996021401$.CHAT.ECOSIT.ORG.A.E19960215.DDOU.&l=0&p=1&u=/netahtml/sijut/Pesquisa.htm&r=0&f=S&d=SIAT&SECT1=SIATW3). Acesso em 24/10/2014.

Lei nº 9.784/99 e do princípio da legalidade, mesmo que ele esteja sob apreciação judicial. Essa situação pode, inclusive, acarretar a extinção do mandado de segurança sem resolução de mérito pela perda superveniente do interesse processual, nos termos do art. 267, VI do Código de Processo Civil⁴⁶.

No caso aduaneiro, cabe a ressalva de que, muitas vezes, o Delegado ou Inspetor-Chefe impetrado somente tomará conhecimento do ato impugnado judicialmente, praticado por seus subordinados, na prestação de informações no mandado de segurança, ocasião em que poderá avaliar a sua adequação ao sistema jurídico e a eventual necessidade de saneamento.

4.2 Interrupção do Despacho de Importação

Em havendo, durante a conferência aduaneira, impedimento para o prosseguimento do despacho aduaneiro, a fiscalização interromperá seu curso para efetuar exigências ao importador⁴⁷.

A conclusão da conferência dar-se-á com o desembaraço, somente após o atendimento das exigências eventualmente formuladas pela fiscalização, conforme determinam os artigos 571 e 572 do Regulamento Aduaneiro.

A fiscalização poderá exigir do importador retificação das informações prestadas na Declaração de Importação, ficando o despacho interrompido até a aceitação pela Aduana, no Siscomex, da solicitação de retificação de Declaração de Importação efetuada pelo importador nesse sistema.⁴⁸

A partir da data da interrupção do despacho para o atendimento das exigências da fiscalização, inicia-se a contagem do prazo de 60 (sessenta) dias para a configuração do abandono da mercadoria,⁴⁹ conforme determina o §1º, II do art. 642 do Regulamento Aduaneiro/2009, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 689, XXI do mesmo Regulamento.

A exigência de crédito tributário relativo à importação autoriza a interrupção do despacho aduaneiro de importação. A determinação para o não desembaraço da mercadoria para a qual haja pendência de crédito tributário na importação possui matriz legal no art. 51 do Decreto-lei nº 37/66, na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88:

⁴⁶ TRIBUNAL REGIONAL 5ª REGIÃO. 1ª Turma. *Apelação Cível nº 00046087420124058300*. Relator: Desembargador Federal Manoel Erhardt. Decisão unânime. DJE de 16/08/2013, p. 32.

⁴⁷ Art. 570 do Regulamento Aduaneiro.

⁴⁸ Art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

⁴⁹ Art. 43 da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador.

§ 1º - Se, no curso da conferência aduaneira, houver exigência fiscal na forma deste artigo, a mercadoria poderá ser desembaraçada, desde que, na forma do regulamento, sejam adotadas as indispensáveis cautelas fiscais.

§ 2º - O regulamento disporá sobre os casos em que a mercadoria poderá ser posta à disposição do importador antecipadamente ao desembaraço.

O importador tem a faculdade de efetuar o pagamento correspondente ao crédito tributário, independentemente da lavratura do Auto de Infração⁵⁰. Em não concordando com a exigência de crédito tributário durante a conferência, deve o impetrante manifestar sua inconformidade⁵¹, para a formalização da exigência pela fiscalização.

Dentro da prerrogativa estabelecida ao Ministro da Fazenda pelo art. 39 do Decreto-lei nº 1.455/1976, foi expedida a Portaria do Ministro da Fazenda (MF) nº 389/1976⁵², DOU de 20/10/1976, que faculta ao importador, após a instauração da fase litigiosa administrativa, o desembaraço aduaneiro mediante a prestação de garantia no valor do montante exigido.

A fase litigiosa somente se iniciará com a apresentação da impugnação administrativa ao Auto de Infração, dentro do prazo de 30 (trinta) dias de sua ciência, nos termos dos artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72.

No entanto, esse procedimento poderá ser muito demorado ao importador, que, após aguardar a lavratura do Auto de Infração, deverá formular a impugnação administrativa o quanto antes, talvez antes dos trinta dias a que tem direito para impugnar, prestar a garantia e apresentar petição para desembaraço.

A garantia prestada para liberação da mercadoria subsistirá até a decisão final administrativa do litígio, salvo no caso em que o sujeito passivo obtenha decisão administrativa favorável em primeira instância, hipótese em que será autorizado o levantamento da garantia.

Há que se ter em mente que, embora o depósito judicial ou administrativo no montante integral, bem como a impugnação administrativa, suspendam a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN), não impõem o desembaraço da mercadoria, cujo despacho esteja interrompido por pendência de crédito tributário, havendo necessidade de determinação judicial nesse sentido ou de decisão administrativa que defira o pedido de desembaraço nos termos da Portaria MF nº 389/76:

⁵⁰ §2º do art. 570 do Regulamento Aduaneiro.

⁵¹ §3º do art. 570 do Regulamento Aduaneiro.

⁵² Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/ant2001/Ant1997/portmf38976.htm>
Acesso em 24/10/2014.

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. DESEMBARAÇO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE MEDIANTE DEPÓSITO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1.A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de interposição de recurso administrativo (artigo 151, III do CTN) não implica, necessariamente, na liberação das mercadorias importadas, cuja errônea classificação gerou auto de infração, objeto de discussão na instância administrativa.

2.Não há impedimento legal à continuidade do processo de desembaraço aduaneiro se a parte interessada, mesmo que tenha se tornado litigioso o bem ou o processo de importação, apresente depósito em dinheiro da quantia em discussão, caucione título da dívida pública federal ou mesmo apresente fiança bancária (artigo 39 do Decreto-Lei nº 1.455/76).

3.Essa exigência não caracteriza critério oblíquo de retenção de mercadorias para o pagamento de tributos, mas salvaguarda para a Fazenda Pública no caso de procedência da cobrança.

4.Apelação improvida.⁵³

A exigência de pagamento do crédito tributário como condição para o desembaraço da mercadoria importada esbarra no entendimento objeto do Enunciado nº 323 da Súmula do STF⁵⁴.

4.3 Enunciado nº 323 da Súmula do STF

O Enunciado nº 323 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, aprovado em sessão plenária de 13/12/1963, assim dispõe: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos”.

No mesmo sentido, o STF aprovou os enunciados das Súmulas números 70 (“É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”), em sessão plenária de 13/12/1963, e 547 (“Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”), em sessão plenária de 03/12/69, coibindo as denominadas sanções políticas no âmbito tributário⁵⁵.

As sanções políticas em matéria tributária são restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, regime especial de fiscalização⁵⁶, negativa de inscrição no CNPJ, não autorização para a impressão de talonários fiscais, inscrição no Cadin, SPC e Serasa.

⁵³ TRIBUNAL REGIONAL 3ª REGIÃO. 6ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança - 188448*. Relator: Juiz Mairan Maia. 29/05/2002. Decisão não unânime. DJU de 16/05/2003, p. 314.

⁵⁴ TRIBUNAL REGIONAL 2ª REGIÃO. 6ª Turma. *Agravo Interno na Apelação Cível - 113230*. Relator: Juiz André Fontes. 24/09/2003. Decisão unânime. DJU de 20/02/2004, p. 243.

⁵⁵ TRIBUNAL REGIONAL 5ª REGIÃO. 3ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança - 81082*. Relator: Des. Alcides Saldanha. 25/09/2003. Decisão unânime. DJ de 17/02/2004, p. 592.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. Disponível em <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut10.htm>> Acesso em 31/07/2007.

Argumenta-se que não há ilicitude na própria atividade econômica, geradora do dever tributário, mas apenas no não pagamento dos tributos devidos, os quais poderiam ser cobrados por meio da execução fiscal.

Os principais fundamentos utilizados para a aplicação do Enunciado nº 323 da Súmula do STF no despacho de importação são:

i) A Administração tem procedimento legal adequado para a exigência, cobrança e execução de seus créditos tributários, não necessitando apreender mercadorias como forma de coerção indireta para o recolhimento de tributos e multas.

ii) A apreensão deve observar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LIV e LV da CF).

iii) Há vedação à instituição de tributo com efeito de confisco, nos termos do art. 150, IV da CF.

iv) O Estado deve assegurar o direito de propriedade e a liberdade de exercício de atividade econômica.

No entanto, em nosso entendimento, a exigência do pagamento do crédito tributário no curso do despacho de importação, antes do desembaraço, não é nenhuma sanção política, mas concernente ao procedimento regular das importações⁵⁷.

A aplicação do Enunciado nº 323 da Súmula do STF no despacho de importação trata-se de um equívoco, por representar a subversão à sistemática prevista em lei para a regular introdução da mercadoria estrangeira no País.⁵⁸

Nos termos do art. 51 do Decreto-lei nº 37/66, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador, após a conclusão da conferência aduaneira, “sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho”.

O nosso entendimento é que, tanto a pendência de recolhimento de tributos como de multas, são óbices ao desembaraço da mercadoria importada, eis que o art. 51 do Decreto-lei nº 37/66 refere-se genericamente à “exigência fiscal”. Também o art. 571, § 1º do Regulamento Aduaneiro⁵⁹ menciona o termo “crédito tributário”, que nos termos do art. 142

⁵⁷ TRIBUNAL REGIONAL 5ª REGIÃO. 2ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança - 85546*. Relator: Des. Francisco Cavalcanti. 04/11/2003. Decisão por maioria. DJ de 03/03/2004, p. 595.

⁵⁸ TRIBUNAL REGIONAL 3ª REGIÃO. 3ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança - 199399 - Proc. 199961040050308*. Relator: Juiz Nery Junior. 16/10/2002. Decisão unânime. DJU de 19/02/2003, p. 411.

⁵⁹ Art. 571. Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 51, *caput*, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º).

§1º Não será desembaraçada a mercadoria: (Redação dada pelo [Decreto nº 8.010, de 16 de maio de 2013](#))

I - cuja exigência de crédito tributário no curso da conferência aduaneira esteja pendente de atendimento salvo nas hipóteses autorizadas pelo Ministro de Estado da Fazenda, mediante a prestação de garantia (Decreto-Lei

do CTN, pode ser entendido como decorrente de tributo ou multa. Em sentido contrário ao nosso entendimento, de que a pendência de multa não autorizaria o óbice ao desembaraço, vide o precedente⁶⁰ no processo nº 200270080013775 do Tribunal Regional Federal 4ª Região.

O recolhimento dos tributos e eventuais multas sobre o comércio exterior integra o próprio procedimento de importação, constituindo-se por isso, como requisito para o desembaraço da mercadoria e sua entrega ao importador:

DIREITO CONSTITUCIONAL E ADUANEIRO. DESEMBARAÇO DE MERCADORIAS IMPORTADAS. RECLASSIFICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. DIFERENÇA DE TRIBUTOS ADUANEIROS ENCARGOS LEGAIS. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. EXIGÊNCIA DE GARANTIA. DESEMBARAÇO ANTECIPADO. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

1. O artigo 39 do Decreto nº 1.455/79, com base no qual foi editada a Portaria MF nº 389/76, permite seja exigida garantia, na pendência de litígio sobre a exigibilidade de tributos aduaneiros, para o desembaraço antecipado de produtos importados: constitucionalidade e legalidade da exigência.

2. Não se confunde a cobrança do tributo, sem o devido processo legal, por coação indireta consistente na retenção de mercadorias, com a hipótese diversa de desembaraço aduaneiro de bens estrangeiros para o qual a própria lei exige o cumprimento de formalidades próprias, dentre as quais o recolhimento dos tributos aduaneiros que, assim, integra o procedimento legal necessário à introdução regular de importação no País, com o que se revela impertinente a invocação da Súmula 323/STF, assim como a alegação de ofensa ao devido processo legal. Os tributos aduaneiros têm finalidade além da meramente fiscal, de modo que a exigência de seu prévio recolhimento, além de prevista em lei, revela-se tanto razoável como proporcional à respectiva condição de instrumento de consecução das políticas públicas, em que essencial o controle aduaneiro.

...(omissis)...⁶¹

Assim, o procedimento escolhido pelo legislador ordinário, no art. 51 do Decreto-lei nº 37/66, foi o do recolhimento dos tributos e eventuais multas, previamente à entrega da mercadoria ao importador, no curso do despacho aduaneiro, que é o devido procedimento legal, ao qual deve ser submetida toda mercadoria estrangeira que ingresse no País. Não se trata de apreensão de bens, mas da não autorização para o ingresso do bem estrangeiro no País enquanto não cumprida a exigência fiscal⁶².

Assim, diante da interpretação extensiva de que o Enunciado nº 323 da Súmula do STF seria aplicável ao despacho de importação, e não somente às denominadas sanções políticas,

nº 37, de 1966, art. 51, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 39); e (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 16 de maio de 2013).

(...)

⁶⁰ TRIBUNAL REGIONAL 4ª REGIÃO. 1ª Turma. Remessa Ex Officio – 200270080013775. Relator: Vilson Darós. 11/10/2006. Decisão Unânime. DJU de 22/11/2006, p. 382.

⁶¹ TRIBUNAL REGIONAL 3ª REGIÃO. 3ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança - 258514*. Relator: Juiz Carlos Muta. 24/05/2006. Decisão unânime. DJU de 07/06/2006, p. 285.

⁶² TRIBUNAL REGIONAL 3ª REGIÃO. 3ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança 215549 – proc. 200103990052311*. Relator: Juiz Roberto Jeuken. 22/11/2006. Decisão unânime. DJU de 17/01/2007, p. 596.

estar-se-ia negando a aplicabilidade ao art. 51 do Decreto-lei nº 37/66, que se encontra em pleno vigor, sem que tenha sido diretamente aferida a eventual não recepção desses dispositivos legais pela Constituição Federal de 1988.

No que concerne ao direito de propriedade e à livre iniciativa, em se tratando de importação de mercadorias estrangeiras, esses princípios encontram alguma mitigação no controle e na fiscalização sobre o comércio exterior (art. 237 da CF), eis que, no conflito entre normas constitucionais, há de prevalecer aquela que tutela o interesse público. Por certo, a livre iniciativa e o direito de propriedade não podem ser vistos de forma tão absoluta a ponto de impedir a atuação da fiscalização aduaneira.

4.4 Classificação Fiscal

Mediante o Decreto nº 97.409/88, DOU de 28/12/1988, foi promulgada no Brasil a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas, em 14 de junho de 1983.

O Sistema Harmonizado é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições, criado para possibilitar a comparação e análise dos dados estatísticos do comércio exterior.

Os códigos do Sistema Harmonizado (SH), formados por seis dígitos, permitem o agrupamento de mercadorias com as mesmas características, tais como origem, matéria constitutiva e finalidade, em um ordenamento numérico lógico, conforme o grau de sofisticação dos produtos. A cada mercadoria pode ser atribuído um único código.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), estabelecida com base no Sistema Harmonizado, foi adotada como nomenclatura única nas operações de comércio exterior nos países membros do Mercosul.⁶³ O código NCM é composto por oito dígitos, decorrentes do acréscimo dos dígitos 7º e 8º (item e subitem) aos 6 dígitos do código SH (capítulo, posição e subposição, nessa ordem, com 2 dígitos cada), possibilitando um melhor detalhamento do produto.

A Tarifa Externa Comum (TEC), correlaciona os códigos NCM com os direitos de importação incidentes sobre o grupo de mercadorias classificados nesses códigos, nas operações realizadas por países membros do Mercosul com terceiros países.

A classificação tarifária da mercadoria em código NCM correto é de grande importância para o controle das operações de comércio exterior, para o tratamento administrativo,

⁶³ Art. 4º do Decreto nº 2.376/97.

registrado no sistema informatizado Siscomex para cada código NCM, para o recolhimento de impostos, com alíquotas diferenciadas para cada código NCM, e também para fins de controle estatístico.

Incumbe à Aduana impedir que classificações tarifárias errôneas sejam utilizadas para recolhimento a menor de tributos aos cofres públicos ou para introdução no país de mercadorias de importação proibida ou desprovidas do devido controle dos órgãos anuentes.

O enquadramento da mercadoria em um código NCM é realizado pelas descrições das posições NCM e seus desdobramentos, interpretadas com observância das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH).

Ao importador cabe determinar a classificação fiscal das mercadorias, na formulação da Declaração de Importação ou do Licenciamento de Importação, cuja correção poderá ser verificada pela Aduana na conferência aduaneira ou, posteriormente ao desembaraço, em sede de revisão aduaneira.

A alteração pela Aduana da classificação fiscal adotada pelo importador poderá resultar na necessidade de recolhimento suplementar de tributos e multas, bem como de obtenção de outro Licenciamento de Importação para o novo código NCM. Daí as controvérsias entre Aduana e importador sobre classificação fiscal.

Conforme já mencionado, parte da jurisprudência entende que o mandado de segurança não seria a via adequada para comportar controvérsia sobre classificação fiscal, que requer dilação probatória, afastando a certeza e liquidez do direito. No entanto, nem sempre haverá necessidade de dilação probatória para a lide sobre classificação fiscal de mercadorias, havendo casos em que a controvérsia poderá ser resolvida com prova apenas documental. Em sentença ora transitada em julgado, proferida pelo Juiz Dr. Raul Mariano Júnior⁶⁴, por exemplo, a controvérsia sobre a classificação fiscal pôde ser resolvida sem dilação probatória, tendo sido denegada a segurança em relação à classificação pleiteada pela impetrante, embora mantida a liminar anteriormente concedida para a liberação das mercadorias.

Cabe ressaltar que, na maioria dos casos que têm como pano de fundo a controvérsia sobre classificação fiscal, outras questões podem estar sendo discutidas e poderão ser apreciadas no mandado de segurança, tais como, a ilegalidade da apreensão para pagamento

⁶⁴ OITAVA VARA FEDERAL EM CAMPINAS. *Mandado de Segurança nº 2004.61.05.012432-3*. Sentença proferida pelo Juiz Federal Dr. Raul Mariano Júnior. 08/02/2007.

de tributos (Enunciado nº 323 da Súmula do STF), omissão em não lavrar o auto de infração e ausência do contraditório e da ampla defesa. Algumas vezes ocorre que, embora o Juiz reconheça a impropriedade da via do mandado de segurança para controvérsia sobre classificação fiscal, concede a liminar para liberação da mercadoria em consideração ao Enunciado nº 323 da Súmula do STF⁶⁵.

Outra questão recorrente nas lides sobre classificação fiscal é a alegação de mudança de critério jurídico por parte da Aduana (art. 146 do CTN), porque não haveria possibilidade de alterar essa classificação em sede de revisão aduaneira.

4.5 Revisão Aduaneira

O instituto da revisão aduaneira, previsto no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66⁶⁶, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88, é o procedimento realizado após o desembaraço, quando os bens importados já foram entregues ao importador, mediante o qual se apura, entre outros elementos, a regularidade do pagamento dos tributos incidentes na importação.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ) há entendimento de que não seria legítima a alteração do lançamento tributário pelo Fisco após o desembaraço em face de erro de direito ou modificação de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN e da Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) - (“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.”).⁶⁷

A nosso ver, os precedentes do STJ sobre a questão fundam-se em duas premissas equivocadas: i) de que “revisão aduaneira” é “revisão de ofício do lançamento” e ii) de que desembaraço aduaneiro é homologação do lançamento.

A revisão aduaneira é um procedimento de fiscalização que ocorre dentro do prazo decadencial dos tributos sobre o comércio exterior, como outro procedimento fiscal na área de tributos internos. A diferença é que, para os tributos sobre o comércio exterior, há um nome específico para esse procedimento.

Nesse sentido, o desembaraço, efetuado na conclusão do despacho, não pode ser considerado uma homologação da atividade do importador, justamente porque há um outro momento posterior previsto em lei – na revisão aduaneira – para que seja verificada a correção dessa atividade prévia do importador.

⁶⁵ QUARTA VARA FEDERAL EM CAMPINAS. *Mandado de Segurança nº 2006.61.05.002255-9*. Sentença proferida pelo Juiz Federal Dr. José Maurício Lourenço. 09/03/2006.

⁶⁶ Regulamentado pelo art. 638 do Regulamento Aduaneiro.

⁶⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Turma. *Recurso Especial 1112702/SP*. Rel. Ministro LUIZ FUX. 20/10/2009. Decisão Unânime. Decisão unânime. DJe de 06/11/2009.

Em análise específica sobre o lançamento tributário efetuado na revisão aduaneira⁶⁸, estudou-se detalhadamente a adequação do instituto da revisão aduaneira dentro do Código Tributário Nacional, conforme síntese desse trabalho abaixo descrita.

Observe que tanto a “conferência aduaneira”, efetuada no curso do despacho de importação, como a “revisão aduaneira”, realizada após o desembaraço, visam a verificação da regularidade da atividade prévia do importador de apuração e pagamento dos tributos incidentes na importação, dentre outros elementos.

Nesse ponto, cabe destacar que, conforme normas consolidadas nos arts. 107, 242, 259 e 304 do Regulamento Aduaneiro/2009 e no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 680/2009, para todos os tributos federais incidentes na importação, incumbe ao sujeito passivo apurar o montante tributável e “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, na modalidade de lançamento por homologação.

Após essa atividade prévia do importador, poderá, em conformidade com o CTN, ocorrer *o lançamento de ofício supletivo* ou *o ato de homologação*: tácita, pelo decurso do prazo (art. 150, §4º do CTN); ou de forma expressa (art. 150, *caput* do CTN).

O ato de homologação expressa somente poderá ocorrer ao final da revisão aduaneira, que traz o exame definitivo acerca da regularidade da atividade prévia do importador. A conferência, quando houver, trata-se de verificação preliminar, eis que o Fisco sempre terá, por disposição legal (art. 54 do Decreto-lei nº 37/66), a prerrogativa de reexaminar a atividade do contribuinte em sede de revisão aduaneira.

No entanto, eventual lançamento de ofício supletivo poderá tanto ocorrer ao final do procedimento de conferência aduaneira ou de revisão aduaneira.

Quando não há conferência no despacho de importação ou quando, embora havendo, desta não resultou qualquer exigência fiscal para recolhimento suplementar de tributos pelo importador, verifica-se facilmente que a revisão aduaneira é um procedimento fiscal compatível com o instituto do “lançamento por homologação”. Nessa situação, do procedimento de revisão poderá resultar: i) *o ato homologação expressa da atividade do contribuinte* (art. 150, *caput* do CTN); ou ii) *o lançamento de ofício supletivo*, efetuado pela fiscalização em complemento à atividade do importador (arts. 149 e 150 do CTN).

Somente quando houver lançamento de ofício supletivo no procedimento de conferência aduaneira é que o outro lançamento, efetuado em sede de revisão aduaneira, caracterizará a

⁶⁸ PAULA, Maria Aparecida Martins de. Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Revista de Direito Tributário da Apet*. São Paulo: MP, ano XI, ed.41, mar. 2014, p. 57-93.

revisão de ofício do primeiro lançamento, sendo-lhe aplicável todas as restrições dispostas nos artigos 145, 146 e 149 do CTN para a alterabilidade do lançamento.

Na hipótese em que a autoridade administrativa esteja dispensada de formalizar a pretensão fiscal na conferência aduaneira, eis que o importador efetuou o pagamento suplementar exigido⁶⁹, o lançamento em sede de revisão aduaneira estará expressamente vedado em face da extinção do crédito tributário pelo pagamento (art. 149, parágrafo único do CTN). Observe que, nessa situação, a atividade prévia do contribuinte já foi verificada pela fiscalização, do que resultou a necessidade do recolhimento adicional.

Assim, podemos dizer que, na maioria das vezes, não se afigura correto o entendimento de que o lançamento efetuado em sede de revisão aduaneira caracterizaria revisão de ofício do lançamento, para a qual seria vedada a mudança de critério jurídico (Súmula 227 do extinto TFR e art. 146 do CTN).

Na forma como entendemos, a restrição do art. 146 do CTN, bem como aquelas dispostas nos arts. 145 e 149 do CTN, somente são aplicáveis quando efetivamente houve o lançamento de ofício supletivo na conferência aduaneira, frise-se, com a exigência da fiscalização de crédito tributário suplementar àquele informado e recolhido no registro da Declaração de Importação pelo importador.

Como é consabido, apenas uma percentagem das importações é objeto de conferência aduaneira antes de seu desembaraço aduaneiro, além do que, nem toda conferência aduaneira resulta em exigência tributária suplementar.

4.6 Procedimento Especial de Controle Aduaneiro

O procedimento especial de controle aduaneiro, aplicável à importação ou à exportação de mercadorias sobre a qual recaia suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, encontra fundamento no art. 53 do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/88, no art. 68, parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

Nesse procedimento especial, a mercadoria fica retida, sob controle da Aduana, até a conclusão da ação fiscal, que poderá perdurar até 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, o que pode ensejar muitas impugnações judiciais.

A retenção de mercadoria pela aplicação de procedimento especial tem finalidade

⁶⁹ Art. 570, §2º do Regulamento Aduaneiro/2009.

acautelatória, de forma a não entregar ao importador mercadoria que esteja sob suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, não havendo que se falar em aplicação do Enunciado nº 323 da Súmula do STF, pois não há apreensão como forma coercitiva do pagamento de tributos.

Na hipótese de a ação fiscal concluir pela confirmação da suspeita inicial de irregularidade punível com a pena de perdimento, será iniciado o processo de que trata o art. 27 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a lavratura do Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal para a propositura da aplicação da pena de perdimento às mercadorias, do qual o importador será cientificado, tendo a faculdade de impugnação administrativa.

Durante os procedimentos especiais, como em qualquer ação fiscalizatória, deve haver bastante espaço para o contraditório, com as intimações da Aduana e esclarecimentos do importador, mas somente após a lavratura do Auto de Infração é que será garantido o devido processo legal no âmbito administrativo⁷⁰.

A apuração de infrações consideradas como dano ao Erário, puníveis com a pena de perdimento, previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, é feita em instância administrativa única pelos Delegados e Inspectores da Receita Federal.

Será melhor ao importador que queira discutir a aplicação de procedimento especial no Judiciário deixar evidente que não está discutindo preventivamente eventual pena de perdimento a ser aplicada, a fim de não perder o direito de discutir administrativamente o Auto de Infração de perdimento em face de concomitância entre processo judicial e administrativo. Nesse sentido, é de se considerar o Auto de Infração de perdimento como ato distinto, não abrangido pelo âmbito do *mandamus* que impugnou o procedimento fiscal que lhe deu origem⁷¹.

4.7 Infração por Dano ao Erário

Infração aduaneira é toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, por parte de pessoa física ou jurídica, que importe inobservância de norma estabelecida no Regulamento Aduaneiro ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo⁷². As penalidades aplicáveis às infrações aduaneiras estão enumeradas no art. 675 desse

⁷⁰ TRIBUNAL REGIONAL 4ª REGIÃO. 2ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança 200571080005472*. Relatora: Dirceu de Almeida Soares. 18/04/2006. Decisão unânime. DJU de 10/05/2006, p. 641.

⁷¹ TRIBUNAL REGIONAL 2ª REGIÃO. 4ª Turma. *Agravo Regimental - 84993*. Relator: Juiz Rogério Carvalho. 24/10/2001. Decisão unânime. DJ de 27/06/2003, p. 333.

⁷² Art. 673 do Regulamento Aduaneiro/2009.

Regulamento como: perdimento de veículo, perdimento de mercadoria, perdimento de moeda, multa e sanção administrativa.

As infrações por dano ao Erário, previstas nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a alteração dada pela Lei nº 10.637/2002, e também no art. 75, §4º da Lei nº 10.833/2003, são puníveis com a pena de perdimento do veículo ou da mercadoria.

A apuração da infração por dano ao Erário é regida por rito próprio, estabelecido pelo art. 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76. A competência para julgamento da infração em instância única, originalmente atribuída ao Ministro da Fazenda, foi subdelegada pela Portaria SRF nº 841/93 aos Delegados e Inspectores da Receita Federal.

Com a lavratura do Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal, há a apreensão cautelar da mercadoria ou veículo e a propositura da aplicação da pena de perdimento, das quais o autuado é cientificado, pessoalmente ou por edital, tendo faculdade de impugnação dentro do prazo de 20 (vinte) dias.

Na hipótese de julgamento procedente da ação fiscal ou de revelia, o Chefe da Unidade Local da RFB aplicará a pena de perdimento às mercadorias ou ao veículo, ficando esses bens disponíveis para a destinação legal.

Diante da impossibilidade de apreensão da mercadoria pela sua não localização ou consumo, o processo de perdimento será extinto, sendo instaurado outro processo para aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do art. 73 da Lei nº 10.833/2003 e art. 23, §3º do Decreto nº 1.455/76, que será exigida por lançamento de ofício, processado e julgado na forma do Decreto nº 70.235/72, que rege o crédito tributário.

Podemos destacar as principais diferenças entre o rito do Decreto-Lei nº 1.455/76 para a apuração da infração por dano ao Erário, e o do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72): prazo de impugnação de 20 (vinte) dias; ciência pessoal ou por edital e julgamento em instância única pelo Chefe da Unidade onde se verificou a infração.

A análise da recepção da pena de perdimento pela Constituição Federal de 1988, vez que seria uma expropriação patrimonial não jurisdicional, é questão superada na jurisprudência, que foi discutida na Apelação em Mandado de Segurança nº 49932⁷³, concluindo-se pela constitucionalidade dessa penalidade no âmbito administrativo.

⁷³ TRIBUNAL REGIONAL 3ª REGIÃO. 5ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança nº 49932 – proc. 91030300269*. Juiz André Nekatschalow. 26/06/2001. Decisão unânime. DJU de 21/08/2001, p. 867.

Questão que pode ser discutida judicialmente nas infrações por dano ao Erário é a de que, para configurá-las, haveria a necessidade de comprovação do efetivo prejuízo financeiro ao Fisco ou à atividade fiscalizatória.⁷⁴

Segundo entendemos, as hipóteses de dano ao Erário já foram definidas exaustivamente pelo legislador ordinário no art. 23 do Decreto-Lei n° 1.455/76 e no art. 75, §4° da Lei n° 10.833/2003. São autênticas ficções legais de dano ao Erário, que quando se subsumem ao caso concreto, descabe qualquer necessidade de comprovação adicional de efetivo prejuízo financeiro ou à atividade fiscalizatória.

Conforme se depreende da leitura do *caput* do art. 23 do Decreto-Lei n° 1.455/76 (“Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:”), as infrações consideradas “dano ao Erário” serão aquelas previstas nos incisos que seguem o *caput*.

Com efeito, tendo sido caracterizada, por exemplo, a ocultação fraudulenta do sujeito passivo (art. 23, V do art. 23 do Decreto-Lei n° 1.455/76), restará configurada a infração por “dano ao Erário” punível com a pena de perdimento das mercadorias, independentemente da comprovação de eventual prejuízo efetivo ao Erário.

5 CONCLUSÕES

Embora todas as ilegalidades eventualmente cometidas pelas autoridades aduaneiras possam ser combatidas pela via judicial ordinária, quando cabível o mandado de segurança, esta será a melhor opção ao importador por se tratar de rito mais célere e pela possibilidade de suspensão imediata do ato impugnado mediante medida liminar.

A jurisprudência acerca da restrição de concessão de medida liminar que tenha por objeto a “entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior”, introduzida pelo art. 7°, §2º da Lei n° 12.016/2009, ainda não se consolidou, mas parece haver uma tendência de afastar a referida restrição com algumas ponderações, como, por exemplo, deferindo-se a medida somente após a oitiva da autoridade impetrada e/ou oferecimento de caução.

Não obstante o depósito judicial ou o depósito administrativo no montante integral suspendam a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, não impõem o desembaraço da mercadoria, cujo despacho esteja interrompido por pendência de crédito tributário, havendo necessidade de determinação judicial nesse sentido ou de decisão administrativa em conformidade com a Portaria MF n° 389/76.

⁷⁴ TRIBUNAL REGIONAL 4ª REGIÃO. 2ª Turma. *Apelação em Mandado de Segurança 200370080001650*. Relator: Dirceu de Almeida Soares. 10/02/2004. Decisão Unânime. DJU de 03/03/2004, p. 347.

Muitas vezes, será interessante ao importador discutir pela via sumária do mandado de segurança a interrupção ilegal do despacho aduaneiro e a indevida retenção das mercadorias, deixando as questões atinentes ao crédito tributário para serem primeiramente submetidas às instâncias administrativas de julgamento, segundo o rito do Decreto nº 70.235/72.

Da mesma forma, poderá ser melhor discutir no *mandamus* somente a legalidade do procedimento especial de controle aduaneiro, sem discutir a pena de perdimento das mercadorias que se avizinha, para que não seja depois considerada a sua renúncia ao direito de recorrer no âmbito administrativo no processo de apuração da infração por dano ao Erário.

Em nosso entendimento, a aplicação do Enunciado nº 323 da Súmula do Supremo Tribunal Federal ao despacho de importação não se coaduna com o melhor direito, por representar lesão ao procedimento previsto em lei para a regular introdução da mercadoria estrangeira no país. O recolhimento dos tributos e eventuais multas sobre o comércio exterior integra o próprio procedimento de importação.

Há entendimentos na jurisprudência no sentido de que o mandado de segurança não seria a via adequada para discussão sobre classificação fiscal, que requer dilação probatória, afastando a certeza e liquidez do direito. No entanto, conforme seja a situação *in concreto*, a lide poderá ser resolvida com prova meramente documental, a qual deverá ser apresentada pelo impetrante com a inicial do mandado de segurança.

A nosso ver, o procedimento fiscal de revisão aduaneira é compatível com o instituto do lançamento por homologação previsto no Código Tributário Nacional. As restrições dispostas nos arts. 145, 146 e 149 do CTN somente são aplicáveis quando efetivamente houve o lançamento de ofício supletivo na conferência aduaneira, com a exigência de crédito tributário suplementar àquele informado e recolhido previamente pelo importador no registro da Declaração de Importação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Edmir Netto de. *Mandado de segurança e autoridade coatora*. São Paulo: LTr, 2000.

FERRAZ, Sérgio. *Mandado de Segurança*. São Paulo: Malheiros, 2006.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Defesa em Juízo. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Importação e Exportação no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

———. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. Disponível em <<http://www.neofito.com.br/artigos/art01/tribut10.htm>> Acesso em 31/07/2007.

MARQUES, Wilson. Mandado de Segurança – Lei 12.016/2009 – Os Recursos. In: GAMA, Décio Xavier (coord.). *Revista da Emerj – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Emerj, v. 13, nº 51, 2010, p. 17-26.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

———. *Mandado de segurança*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

OLIVEIRA, Renata Alice Bernardo Serafim de. O Mandado de Segurança, após o advento da Lei nº 12.016/2009. In: *Revista da SJRJ - Seção Judiciária do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: SJRJ, v. 17, nº 27, 2010, p. 231-243. Disponível em <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrij/issue/view/8> Acesso em 26/10/2014.

PACHECO, José da Silva. *O Mandado de Segurança e outras Ações Constitucionais Típicas*. São Paulo: RT, 2002.

PAULA, Maria Aparecida Martins de. Lançamento Tributário na Revisão Aduaneira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Revista de Direito Tributário da Apet*. São Paulo: MP Editora, ano XI, ed.41, mar. 2014, p. 57-93.

VITTA, Heraldo Garcia. *Mandado de segurança*. 2. ed. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2004.

**RECLASSIFICAÇÃO FISCAL NA REVISÃO ADUANEIRA:
A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E OS RISCOS
PARA O CONTROLE ADUANEIRO**

*FISCAL RECLASSIFICATION IN CUSTOMS REVIEW:
THE JURISPRUDENCE OF THE SUPERIOR COURT OF JUSTICE AND THE RISKS TO
THE CUSTOMS CONTROL*

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho

Mestre em Sistema de Computação pela Pontifícia
Universidade Católica do Rio de Janeiro. Pós- Graduado em
Direito Processual pela Universidade da Amazônia. Chefe do
Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da
Inspeção da Receita Federal do Brasil em Curitiba. Auditor
Fiscal da Receita Federal do Brasil.

RESUMO: O objetivo deste trabalho consiste em descrever a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a reclassificação fiscal na revisão aduaneira, examiná-la ante o ordenamento jurídico, a doutrina e as jurisprudências administrativa e judicial, com vistas a verificar a sua consistência e correção, considerando a realidade inerente ao modelo de controle aduaneiro adotado no País. Partes desse conteúdo foram apresentadas no Primeiro Seminário Nacional em Matéria Aduaneira, realizado no Conselho da Justiça Federal, em Brasília (DF), no ano de 2011, pela Receita Federal do Brasil, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Justiça Federal. Como resultado da pesquisa e da análise, conclui-se que é cabível a reclassificação fiscal no momento da revisão aduaneira, ao contrário da jurisprudência vigente no Superior Tribunal de Justiça. Além do mais, a persistência do entendimento adotado pela Corte Superior enfraquece a revisão aduaneira e a própria fiscalização pós-despacho, impondo assim algumas sérias ameaças ao controle aduaneiro, em prejuízo da economia e da sociedade.

Palavras-chave: Revisão aduaneira. Reclassificação fiscal. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência. Controle aduaneiro.

ABSTRACT: The aim of this work consists in describing the jurisprudence of the Superior Court of Justice about fiscal reclassification in customs review, examine it under the legal system, doctrine and administrative and judicial jurisprudence, in order to check its consistency and correctness, considering the reality inherent to the customs control model adopted in the country. Parts of this content were presented in the First National Seminar in Customs Matters, held at the Federal Justice Council in Brasilia (DF), in 2011, by the Internal Revenue Service of Brazil, the Attorney General of the National Treasury and the Federal Justice. As a result of research and analysis, it concludes that fiscal reclassification in the moment of customs review is applicable, contrary to the jurisprudence prevailing in the Superior Court of Justice. Moreover, the persistence of the understanding adopted in this Superior Court weakens the customs review and the post-clearance auditing, thus imposing some serious threats to the customs control, to the prejudice of society and economy.

Keywords: Customs review. Fiscal reclassification. Superior Court of Justice. Jurisprudence. Custom control.

1 INTRODUÇÃO

Há alguns anos, foi identificada a formação de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) contrária à reclassificação fiscal em revisão aduaneira em certos casos e prejudicial ao atual modelo de controle aduaneiro brasileiro. Em 2011, este autor fez apresentação sobre o tema em painel do 1º Seminário Nacional em Matéria Aduaneira, realizado no Conselho da Justiça Federal, em Brasília (DF), pela Receita Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e Justiça Federal, da qual se originou o presente trabalho, com as devidas atualizações.

O objetivo deste trabalho é descrever essa jurisprudência; examiná-la, tendo o ordenamento jurídico, doutrina e jurisprudência administrativa e judicial como pano de fundo, pondo à prova sua correção. Segundo classificação de Gil (2010, p. 28), trata-se de pesquisa explicativa, na medida em que busca identificar os elementos que explicam o entendimento do STJ, inclusive aferindo sua correção. Os métodos de coleta de dados empregados são a pesquisa bibliográfica e a documental (GIL, p. 29-31).

Conclui-se, ao contrário do entendimento jurisprudencial sob análise, que: a verificação no despacho não é nem pode ser exaustiva, nem sua cognição é exauriente; o desembaraço não homologa o lançamento dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior; a revisão aduaneira é instituto distinto da revisão de lançamento; respeitada doutrina admite a revisão não só no caso de erro de fato, mas também de erro de direito; laudo técnico trata de matéria de fato; e erro de direito causado pelo importador autoriza a revisão.

2 JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Sobre reclassificação fiscal na revisão aduaneira, pesquisa jurisprudencial identificou o entendimento dominante no STJ, seguido pela maioria dos Desembargadores e Juízes dos Tribunais Regionais Federais. As decisões analisadas a seguir dão os contornos desse entendimento.

Entendeu a Primeira Turma do STJ, conforme julgado paradigma de 2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no Recurso Especial (REsp) 1.112.702/SP, que:

a) o desembaraço sem ressalva¹ implica homologação expressa pela administração, inclusive em relação ao crédito tributário, já antecipado pelo importador, nos termos da classificação inicial;

b) não é possível a revisão de lançamento, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, por ser caso de mudança de critério jurídico e erro de direito, vedada pelo Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 1966 (BRASIL, 1966). A revisão somente é autorizada nos hipóteses do art. 149 do mesmo CTN.

EMENTA:

DIREITO ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento” (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito.

4. Recurso Especial desprovido.

VOTO:

[...]

Importa trazer à lume o consignado pelo r. sentença, conforme disposto também no v. acórdão, in verbis:

“Conforme estabelecido na sentença a quo:

‘O fundamento dessa revisão se resume em aplicar-se a classificação tarifária correta para fins de tributação, segundo a tabela da TAB, anteriormente utilizada erroneamente. Na hipótese, contudo, o lançamento e consequente pagamento dos tributos devidos já se haviam consumidos há mais de dois anos, o que evidentemente, inviabiliza o procedimento adotado.

Não pode, a autoridade impetrada, pretender alterar situação jurídica já consolidada. A respeito, inúmeros tem sido os julgados no sentido de não autorizar-se essa revisão com fundamento em erro de direito ou mudança de critério jurídico sob pena de comprometer-se a certeza e a segurança jurídica.

Nenhum fato novo foi alegado para justificar esse ato administrativo, nem tampouco houve divergência quanto à natureza da mercadoria que pudesse ensejar tal comportamento. Não pode a Administração pura e simplesmente rever seus atos sob o fundamento de que outro deveria ser o procedimento fiscal com classificação diversa daquela adotada para as mercadorias importadas; depois de ter sido amplamente verificada essa situação de fato em procedimento anterior, consubstanciado no desembaraço da mercadoria e consequente homologação do lançamento. Se em seu entender houve erro de lançamento anterior, somente em importações posteriores poderia tal fato ser arguido. ’”

[...]

A jurisprudência dessa C. Corte tem entendido que esta revisão do lançamento só é possível em caso de *erro de fato*, e nunca quando se verifica *erro de direito*, conforme os seguintes precedentes que trazidos à colação:

[...]

O desembaraço é atribuição da autoridade administrativa que, no seu mister,

¹No caso em que o impetrante assina termo de responsabilidade, admite a postergação da homologação do lançamento, para após a efetivação da perícia.

aplicando o direito, deve enquadrar a mercadoria, dentro do regime aduaneiro em vigor, de modo a viabilizar uma eventual exigência tributária, ato administrativo com consequências jurídicas para o contribuinte, posto que o desembaraço do bem sem qualquer ressalva, implica na homologação expressa do ato pela administração, inclusive em relação ao crédito tributário, já antecipado pelo importador com o prévio pagamento do imposto, nos termos de sua classificação inicial, com ele aquiescendo e validando-o.

[...]

inadmissível será a revisão do lançamento de ofício, que se encontra autorizada somente nas hipóteses previstas pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional. Extrai-se apenas da DI n° 022836, relacionada à Guia de Importação n° 018-84/021.843-8, que a impetrante mediante a assinatura do Termo de Responsabilidade, admitiu a postergação da homologação do lançamento, para após a efetivação da perícia. (BRASIL, 2009, grifo do original).

Em 2010, houve decisão em Agravo Regimental em Embargos de Divergência, no REsp 1.112.702/SP, de relatoria do Ministro Humberto Martins. O que se discutiu foi a divergência entre o acórdão supradescrito do Min. Fux, da Primeira Turma do STJ, e dois acórdãos de relatoria da Min. Eliana Calmon, da Segunda Turma. No caso da decisão relatada pelo Min. Fux, a base da reclassificação na revisão é o erro de direito e para a Min. Eliana Calmon, erro de fato; este autorizador da revisão, aquele vedador, segundo a jurisprudência dominante no Tribunal. Negou-se o agravo, tanto pela ausência de similitude fática, quanto pela ausência de divergência entre os arestos, mantendo-se o indeferimento dos embargos.

Originariamente, a divergência foi apresentada contra acórdão da relatoria do Min. Luiz Fux que entendeu que o lançamento suplementar é incabível quando motivado por erro de direito,

[...]

Como paradigmas, foram colacionados os seguintes acórdãos da Segunda Turma, de relatoria da Ministra Eliana Calmon:

"TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – DESEMBARAÇO ADUANEIRO - RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA – ERRO DE FATO – POSSIBILIDADE – SÚMULA 7/STJ.

1. Segundo a jurisprudência pacífica do STF e do STJ, é permitida a revisão do lançamento tributário, quando houver erro de fato.

2. Hipótese em que a instância ordinária, com base nas provas dos autos, concluiu que a base da revisão é o erro de fato na classificação tarifária dos produtos importados. Modificar esse entendimento esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

[...]

4. Recurso especial não provido".

(REsp 1.149.025/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5.11.2009, DJe 20.11.2009.)

"TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO – IPI – RECLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA.

1. A jurisprudência do STJ, acompanhando o entendimento do extinto TFR, estratificado na Súmula 227, tem entendido que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.

2. Tem o direito pretoriano, da mesma forma, considerado que o erro de direito é o mesmo que erro na interpretação jurídica dos fatos.

3. A hipótese dos autos foge à espécie assinalada porque houve correção da qualidade da mercadoria. Em princípio, foi indicada como importada mercadoria cujo IPI era de alíquota zero, mas depois verificou o fisco que não foi importada a mercadoria indicada e sim uma outra, similar, sobre a qual incidia o IPI.

4. *Hipótese em que é possível a correção para perfeita adequação fática e não jurídica.*

5. *Recurso especial improvido.*

(REsp 654.076/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.4.2005, DJ 23.5.2005, p. 225.). (BRASIL, 2010).

Busca-se identificar a natureza de cada caso concreto:

a) No acórdão do Min. Fux, teria havido erro na classificação a ensejar erro de direito:

Tendo sido demonstrado que a importação foi regular, assim como a homologação dos tributos recolhidos à época, sem qualquer objeção quanto à classificação tarifária levada a efeito pela contribuinte, mostra-se abusiva e ilegal a revisão de ofício pela Administração

[...]

Assim, contra a inspeção aduaneira realizada não se objetou qualquer irregularidade, bem como contra qualquer informação prestada ao Fisco, que sim errou em classificar, conforme consta do v. acórdão recorrido. (BRASIL, 2009).

b) No primeiro acórdão da Min. Calmon, o que se vê é que exame posterior determinou que a classificação seria outra - do que já tinha conhecimento o importador - caracterizando-se erro de fato:

Ademais, o Auto de Infração lavrado em 26.02.88 tem a seguinte fundamentação: Nas importações acima mencionadas, foi utilizada a classificação 90.13.99.00 da TAB, em flagrante desacordo com as determinações constantes do Parecer CST (SNM) nº 2705 de 30.11.84 (em anexo), que definia como correto, seu enquadramento no Código TAB 85.28.00.00. **A empresa estranhamente, fazia constar nos seus Pedidos de Guias de Importação (PGIs.), dirigidos à CACEX, a classificação correta (85.28.00.00), determinada pelo Parecer nº 2705" (fls. 148 verso).** (BRASIL, 2009b, grifo do original).

c) No segundo acórdão da Min. Calmon, a descrição do contribuinte foi incompleta - também erro de fato:

Com efeito, aqui, na base fática, temos a existência de erro na classificação da mercadoria importada, pois em princípio considerou o contribuinte como importado "Pigmento Blue 61", com alíquota zero, quando de fato importou "Pigmento Blue 61, diluído em meio aquoso", mercadoria que, segundo o Laudo de Análise do Ministério da Fazenda, tem incidência do IPI. (BRASIL, 2005).

Decisão mais recente da Min. Eliane Calmon, em 2014, no AgRg no Resp 1.347.324 / RS, entende pelo erro de direito no caso em que a classificação, à época do desembaraço, havia sido baseada em laudo técnico emitido no curso do despacho aduaneiro.

Hipótese em que o contribuinte atribuiu às mercadorias **classificação fiscal** amparada em laudo **técnico** oficial confeccionado a **pedido** da **auditoria fiscal**, por profissional técnico credenciado junto à autoridade alfandegária e aceita por ocasião do **desembaraço** aduaneiro. (BRASIL, 2013, grifo do original).

3 A CONFERÊNCIA NO CURSO DO DESPACHO NÃO É NEM PODE SER EXAUSTIVA, NEM SUA COGNIÇÃO É EXAURIENTE

O art. 44 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, (BRASIL, 1966b) estabelece que toda a mercadoria procedente do exterior deverá ser submetida a despacho aduaneiro, processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira. O desembaraço, na importação ou na exportação, conforme a operação, é ato no qual se registra a conclusão da conferência aduaneira, nos termos dos artigos 571 e 591 do Regulamento Aduaneiro (RA), Decreto nº 6.759, de 2009 (BRASIL, 2009c). Tal conferência tem por finalidade, entre outras, verificar a mercadoria e a correção das informações a ela relativas, incluída a classificação fiscal, conforme artigos 564 e 589, caput, do mesmo RA. No entanto, o tipo e a amplitude do controle efetuado na conferência aduaneira será determinado por canais de seleção, como previsto no art. 564, § 1º, e 589, § único, daquele regulamento.

A verificação da mercadoria, na conferência aduaneira ou em outra ocasião, poderá ser realizada com a adoção de critérios de seleção e amostragem, de conformidade com o estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme o art. 568 do RA.

Tais critérios, para as operações de importação, foram estabelecidos na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 680, de 2006:

Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:

I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;

II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;

III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e

IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.

(BRASIL, 2006).

Quando ocorre, “a verificação física poderá ser realizada por amostragem de volumes e embalagens, na forma disciplinada em ato da Coana”, nos termos do art. 36 da mesma IN.

Quando a lei define a conferência aduaneira, cuja conclusão se dá com o desembaraço, fala em “verificar” a classificação fiscal. A lei permite a adoção de critérios de seleção e amostragem na verificação, os quais a RFB estabelece. Em momento algum a norma fala em

verificação exaustiva. Muito ao contrário, estabelece o art. 54 do próprio Decreto- Lei nº 37, de 1966, (BRASIL, 1966b), regulamentado pelo art. 638 do RA (BRASIL, 2009c), o mecanismo de revisão aduaneira, para a apuração da exatidão das informações prestadas pelo importador, no prazo de cinco anos do registro da declaração de importação (tal dispositivo foi recepcionado na forma de lei ordinária pela Constituição de 1988).

Tais dispositivos estão em consonância com o preconizado pela Organização Mundial das Aduanas (ou *World Customs Organization*, na designação em inglês). Essa entidade tem como um de seus objetivos a facilitação do comércio internacional, no sentido de harmonizar e simplificar procedimentos aduaneiros (em tradução livre), atendendo a demandas da economia e da sociedade (World Customs Organization, 2014). O Estado brasileiro tem promovido, com base em modernização normativa, a consecução de tal objetivo, com a mudança de foco da fiscalização no curso do despacho aduaneiro para os momentos pré e pós-despacho, nesse último caso, amparado no instituto da revisão aduaneira. A ideia é reduzir o quanto possível a verificação no curso do despacho, tornando mais ágeis e menos onerosas as operações de comércio exterior, ao deixar para a revisão aduaneira uma verificação mais detalhada.

Em suma, em qualquer que seja o canal de conferência, a verificação no despacho não é nem pode ser exaustiva. Não é só porque a norma não estabelece tal restrição, mas porque, ao contrário, permite a revisão aduaneira, no prazo decadencial. Mantido o entendimento jurisprudencial do STJ, restará combalido o instituto da revisão, e, pela via da consequência, a fiscalização pós-despacho, o que determinaria um retrocesso no modelo de controle aduaneiro, com a necessária verificação exaustiva no curso do despacho, em prejuízo da sociedade e da economia.

No processo judicial civil, é largamente utilizado o provimento liminar ou antecipatório de tutela, emitido em sede de cognição sumária; para que, após atendida a urgência, o juízo, em função de verificação exauriente, promova decisão definitiva. O mesmo se passa no desembaraço. Em função da necessária celeridade, a cognição é sumária, deixando-se a exauriente para a revisão pós-despacho.

E quando se trata de classificação de mercadoria, a atividade é extremamente complexa, sendo impossível para a autoridade fiscal, em poucos dias, determiná-la com precisão, em todos os casos. Nesse sentido relatou o Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, da Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 2011:

5- O tema "classificação de mercadorias" (enquadramento/NCM) detém evidentes contornos fáticos, cuja elucidação não rima com cognição sumária, sendo terreno para cognição exauriente e ampla dialética, tanto mais ante a magnitude do crédito em discussão. (BRASIL, 2011).

A título de exemplo da complexidade envolvida, no julgado relatado pelo Ministro Fux, o produto em questão era o “*N-2-(6-Cloro-2,4-Dinitrofenilazo)-5-Etilamino-4-Metoxi-FenilPropionilamida torta úmida cru e N-2-(6-Cloro-2,4-Dinitrofenilazo)-5-Etilamino-4-Metoxi-fenil-acetamida torta úmida cru;*” (BRASIL, 2009).

A afirmação do Ministro Fux de que “*depois de ter sido amplamente verificada essa situação de fato em procedimento anterior, consubstanciado no desembaraço da mercadoria e conseqüente homologação do lançamento*” (BRASIL, 2009, grifo nosso), segue em direção oposta à argumentação desenvolvida acima.

O laudo técnico é solicitado pela autoridade aduaneira somente em alguns casos, tendo em vista o custo e aumento de tempo do despacho decorrente.

4 A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR É TÁCITA, NO PRAZO DECADENCIAL, SALVO SE HOVER MANIFESTAÇÃO EXPRESSA, O QUE NÃO OCORRE COM O DESEMBARAÇO

O art. 150 do CTN (BRASIL, 1966) define que “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Tal dispositivo divide o instituto do lançamento por homologação em duas partes: a antecipação do pagamento e o lançamento operado por ato expresso da autoridade administrativa. É pacífico na doutrina e na jurisprudência ser o lançamento por homologação a modalidade adequada aos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior. No desembaraço, não há expressa homologação. Nem a norma a estabelece, nem a autoridade administrativa a declara. Ainda que se verifiquem a mercadoria e as respectivas informações, inclusive a classificação fiscal, não ocorre o requisito legal para que se opere esta modalidade de lançamento: a expressa homologação. Ao contrário, a lei prevê a possibilidade de revisão aduaneira, a fim de apurar as informações prestadas pelo importador, no prazo de cinco anos, mesmo as já verificadas.

O parágrafo 4º do mesmo artigo afirma que a outra forma pela qual se opera o lançamento é pela via tácita: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação“. No caso dos tributos incidentes na importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do registro da Declaração de Importação (DI), como determina o art. 23, caput, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, (BRASIL, 1966b) e o prazo de cinco anos é evidentemente distante do desembaraço. Como não se opera o lançamento com o desembaraço, via de regra aquele se dá de forma tácita, no prazo quinquenal. .

A Primeira Turma do STJ, em julgado relatado pelo Ministro Luiz Fux, no REsp 1.112.702/SP, segue entendimento diverso, quando registra que “o desembaraço do bem sem qualquer ressalva, implica homologação expressa do ato pela administração, inclusive em relação ao crédito tributário, já antecipado pelo importador com o prévio pagamento do imposto, nos termos de sua classificação inicial, com ele aquiescendo e validando-o” (BRASIL, 2009).

O pagamento dos tributos incidentes na importação é efetuado no ato do registro da DI, mediante débito automático em conta-corrente bancária, conforme art. 11, caput, da IN SRF nº 680, de 2006 (BRASIL, 2006). A antecipação do pagamento se dá sem o prévio exame da autoridade administrativa, portanto, posto que até o registro da DI não há qualquer interferência dessa, no que concerne a esse pagamento, qualquer que seja o canal de conferência, nos moldes da lançamento por homologação. A conferência aduaneira tem por finalidade, além de verificar a mercadoria e a correção das informações a ela relativas, incluída a classificação fiscal, também “confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação”, nos termos do art. 564, caput, do RA (BRASIL, 2009c). Com o advento do débito automático, esta confirmação do cumprimento das obrigações fiscais, a luz das informações prestadas pelo importador, se dá também de forma automática. Ressalte-se que a norma usa o verbo “verificar” e não “confirmar”, quando se refere à classificação fiscal.

Em sentido estrito, só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso desse; o que ocorre, por exemplo, quando há exigência da autoridade administrativa, contra a qual se insurge o contribuinte, como previsto no art. 570, § 3º, do RA (BRASIL, 2009c).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) endossa essa posição, conforme se percebe no excerto transcrito a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 30/11/1999 Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. O Auto de Infração não contém qualquer ilegalidade, não restando configurada ausência de fundamentação legal a ensejar a nulidade daquele. **HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. DESEMBARACO ADUANEIRO. Não constitui homologação de lançamento o ato de desembaraço aduaneiro, salvo se a autoridade fiscal expressamente assim o declarar.** REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO. A verificação da regularidade da importação, em sede de revisão aduaneira, pode ocorrer no prazo de cinco anos, contado da data de registro da declaração de importação. [...]. (BRASIL, 2006b, grifo nosso).

5 REVISÃO ADUANEIRA NÃO É REVISÃO DO LANÇAMENTO

A matriz legal da revisão aduaneira é o art. 54 do Decreto- Lei nº 37, de 19662. *In verbis*:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
(BRASIL, 1966b).

A revisão aduaneira é instituto totalmente distinto da revisão de lançamento prevista nos art. 149 do CTN (BRASIL, 1966). E mais, como não se opera o lançamento com o desembaraço, não há lançamento a ser revisado. É mais um equívoco em que se baseia a jurisprudência do STJ, tomando um instituto pelo outro, como nos trechos da decisão paradigma, reproduzidos abaixo:

1. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento” (Súmula 227 do TFR)”.
2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.
[...]
“inadmissível será a revisão do lançamento de ofício, que se encontra autorizada somente nas hipóteses previstas pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 2009, grifo nosso).

Tal raciocínio encontra eco em decisões do CARF:

²Regulamentado no art. 638 do RA.

A alegação de nulidade do auto de infração, por este ter sido lavrado após o despacho aduaneiro não prospera, pois aquele o foi em virtude de revisão aduaneira, sendo incabível a arguição de mudança de critério jurídico, porquanto **a revisão consiste em reexame do despacho de importação, e não de lançamento**, o qual somente se perfaz com a homologação expressa ou tácita. (BRASIL, 2007, grifo nosso).

6 A REVISÃO DE LANÇAMENTO É ADMISSÍVEL TANTO NO CASO DE ERRO DE FATO COMO DE ERRO DE DIREITO

O art. 54 do Decreto- Lei nº 37, de 1966, (BRASIL, 1966b), dispositivo legal que estabelece a revisão aduaneira a descreve como “apuração [...] da exatidão das informações prestadas pelo importador”, sem destacar erro de fato ou de direito, não a vedando em qualquer dos casos, o que deixa sem razão a distinção presente nos julgados do STJ em foco.

Ainda que houvesse lançamento a ser revisado, aplicando-se as hipóteses do art. 149 do CTN (BRASIL, 1966), é possível demonstrar, com base em abalizada doutrina que tal revisão é permitida tanto no caso de erro de fato como de erro de direito.

Como ensina o Professor Hugo de Brito Machado, ocorre erro de direito quando “ao fato examinado foi atribuída significação jurídica inteiramente incompatível com a norma que efetivamente incidiu”. Trata-se de “Ilegalidade, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei” (2005, p. 128 e 163).

E continua o doutrinador, esclarecendo que, se dá a mudança de critério jurídico quando a “autoridade administrativa [...] simplesmente substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”, ou ainda “quando em face da situação de fato sobre a qual incidiu a norma se atribua a esta um significado, quando outro podia ser atribuído” (MACHADO, 2005, p. 128 e 163). Sobre o assunto, cita Kelsen: “a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas são aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no *acto* do órgão aplicador” (1998 apud MACHADO, 2005, p. 128). Finalmente traz a lume o seguinte exemplo: No Decreto- Lei nº 406, de 1968, determinado artigo traz a expressão “valor do produto ...”, inicialmente interpretado como *custo de produção*. Depois como *preço de venda do produto*. Ambas as interpretações constaram de atos normativos expedidos por autoridades competentes (MACHADO, 2005, p. 171).

Conclui que, se há distinção entre fato e direito, também há entre erro de fato e de direito. Erro de fato é “defeito concernente ao conhecimento dos fatos, independentemente do

significado e relevância jurídica”, ao passo que erro de direito é “defeito situado no conhecimento da norma, que inclui o conhecimento dos efeitos jurídicos decorrentes de sua incidência” (MACHADO, 2005, p. 164). Menciona que há autores, como Souto Maior, que defendem inclusive que não há diferença (MACHADO, 2005, p. 165).

Que o erro de fato autoriza a revisão do lançamento, não há divergências significativas, e é a posição do STJ, como se depreende da jurisprudência reproduzida.

Quanto ao erro de direito, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro admitem a revisão. Machado se faz valer inclusive do princípio da legalidade. Diz ele que “admitimos a revisão do lançamento em face do erro, quer de fato, quer de direito [...] É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pelo qual a obrigação tributária nasce de situação descrita na lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. [...] O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isso, deve ser revisto” (MACHADO, 2005, p. 166 e 168). Conforme ressalta Machado, Baleeiro afirma que, se a lei permite a revisão, perde razão a discussão da doutrina: “Aliomar Baleeiro, reconhecendo que a matéria é controvertida e que a doutrina, dentro e fora do Brasil, manifesta-se em sentido oposto, admite a revisão do lançamento fundada em erro de direito, pois ‘se a lei permite a revisão neste caso, perde qualquer pertinência a doutrina, ainda que fundada em boas razões’” (MACHADO, 2005, p. 167 e 168).

Assim, erro de fato ou de direito, o Legislador não distinguiu, nem o fez a boa doutrina.

7 CLASSIFICAÇÃO INCORRETA: ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO

Examine-se a situação à luz do entendimento de que a revisão aduaneira é a revisão de lançamento do art. 149 do CTN (BRASIL, 1966) e não a prevista no art. 54 do Decreto-Lei nº 37, de 1966 (BRASIL, 1966b), contrariamente ao que se defende neste artigo. É importante notar que, neste trabalho, defende-se a posição de que só há lançamento no despacho aduaneiro, a ser posteriormente revisado, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso do procedimento.

Admite-se que o erro de direito só ocorre quando os elementos de fato estiverem perfeitamente colocados e de forma a permitir a sua correta subsunção às normas de classificação fiscal³, mas ocorre erro em sua aplicação.

O exame da jurisprudência do STJ permite algumas conclusões a respeito da distinção que o Tribunal faz: se a questão é de erro na classificação, pura e simplesmente, ou se esta baseou-se em laudo técnico emitido à época do despacho, dá-se o erro de direito; se a classificação é declarada de forma incompleta pelo contribuinte ou se prova posterior determinou outra classificação trata-se de erro de fato.

E se o importador declara corretamente a descrição e incorretamente a classificação fiscal e a autoridade que preside o despacho aduaneiro perfaz a conferência e não percebe a incorreção, com ou sem laudo técnico, mesmo que o erro do importador tenha sido culposos, situação das mais frequentes? Tome-se em conta que a conferência operada pela autoridade administrativa não é exaustiva. A autoridade não classifica, mas de forma sumária, verifica a classificação declarada pelo importador. Como já visto, a norma que define a conferência aduaneira, refere-se à classificação com o verbo “verificar” e não “confirmar”.

O art. 145 do CTN (BRASIL, 1966) estipula os casos em que o lançamento notificado pode ser alterado, neles incluindo as hipóteses de revisão do lançamento arroladas no art. 149 do mesmo diploma. O art. 146 daquele mesmo Código limita a aplicação de “modificação, de ofício ou em consequência de decisão administrativa, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento” a fatos geradores posteriores. É com base nesse artigo que se firmou jurisprudência no sentido de que a revisão é vedada no caso de mudança de critério jurídico e erro de direito, como se depreende das referências anotadas pelo Doutor e Juiz Federal Leandro Paulsen (2012, p. 1023). Na situação colocada no parágrafo anterior, afasta-se a vedação do citado art. 146, posto que os critérios jurídicos foram adotados pelo importador, que fez a declaração, e não pela autoridade administrativa. Não ocorreu “erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro”, como se supõem na ementa da decisão paradigma em exame, posto que a autoridade administrativa não classificou ou refez a classificação, apenas conferiu sumariamente a classificação declarada pelo importador. Por outro lado, aplica-se claramente o inciso IV do mesmo art. 149, por erro ou omissão do importador quanto à

³ A classificação fiscal de mercadorias se dá com base na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), nas seis Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e nas duas Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM), além da aplicação subsidiária das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), todas internalizadas no ordenamento pátrio.

declaração da classificação fiscal, esta obrigatória. Assim, também nesse caso, é possível a revisão. O mesmo argumento se aplica quando também a descrição é errônea ou incompleta.

Com esse raciocínio concorda o Desembargador Federal Tolentino Amaral:

2- O auto de infração revela, o que restou devidamente percebido e aquilato pelo julgador primário, que a hipótese não atina com "alteração superveniente de critério jurídico pelo Fisco", que, de regra, a jurisprudência não abona, mas, sim, com erro voluntário de classificação (questão fático-jurídica) a cargo do importador, que não considerou as normas (NCM) vigentes contemporâneas ao tempo das declarações de importações (2005, 2006 e 2007), não tendo havido qualquer retroatividade, sendo, pois, legítima a revisão do enquadramento. (BRASIL, 2011).

Esclareça-se que, no caso de solicitação de laudo técnico, o profissional credenciado não indica a classificação correta (ou seja, não aplica as normas de classificação fiscal), mas responde a quesitos do fiscal e do importador sobre a natureza da mercadoria. Assim sendo, se a questão se resolve mediante laudo técnico é por tratar-se de erro de fato e não de direito. Laudo técnico pode ter sido emitido no curso do despacho e, posteriormente, em sede de revisão aduaneira, outra perícia aponta erro no primeiro laudo, tratando-se, ainda assim, de erro de fato, além de enquadrar-se no inciso VIII do mesmo art. 149, por se tratar de fato não conhecido ou não provado no lançamento anterior.

8 SEGURANÇA JURÍDICA E CONSULTA SOBRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

Revisite-se o princípio da legalidade: a revisão aduaneira está prevista em lei e não se cogita de desrespeitar o art. 149 ou 146 do CTN, como se deduz de todo o exposto. Acrescente-se que, se os institutos da segurança jurídica mais marcantes da esfera tributária - a prescrição e a decadência - operam-se pela passagem de anos, não se há atribuir ao procedimento do despacho aduaneiro, que tem curso em poucos dias, o mesmo *status*.

O contribuinte dispõe de um instrumento para dirimir dúvidas sobre a correta classificação fiscal das mercadorias, inclusive previamente às operações de importação: a consulta. Essa alternativa impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra nesse prazo, quando for o caso. Também impede a instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo, relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data de ciência. Esse sim seria instrumento de segurança jurídica nos assuntos afeitos ao despacho de importação.

9 CONCLUSÃO

O modelo de controle aduaneiro brasileiro, preconiza que, em qualquer que seja o canal de conferência, a verificação no despacho aduaneiro não é nem pode ser exaustiva, nem sua cognição é exauriente, em atenção aos preceitos internacionais da OMA de harmonizar e simplificar procedimentos aduaneiros.

O desembaraço não homologa o lançamento dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior. A lei determina que a homologação seja tácita, no prazo decadencial, salvo se houver manifestação expressa da autoridade administrativa, o que não ocorre no desembaraço.

Ressalte-se que a matriz legal da revisão aduaneira é o art. 54 do Decreto- Lei nº 37, de 1966, (BRASIL, 1966b), instituto distinto da revisão de lançamento prevista no art. 149 do CTN (BRASIL, 1966), na qual se escoram, em posição distinta da deste artigo, os julgados STJ.

O STJ autoriza a revisão apenas no caso de erro de fato. Abalizada doutrina admite a revisão também no caso de erro de direito, com apoio na legislação vigente. Ainda assim, sempre que a questão envolve laudo técnico será de erro de fato e quando o erro de direito se dá por obra do importador e não da autoridade administrativa, está autorizada a revisão.

A reclassificação fiscal em sede de revisão aduaneira estaria, assim, amparada pela legislação, bem como pelo ideário do controle aduaneiro. A adoção de um entendimento diverso traduz-se em ameaça ao modelo de controle aduaneiro vigente, em prejuízo da sociedade e da economia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Decreto- Lei nº 37, 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 21 nov. 1966.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 654.076/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1389895&num_registro=200400564964&data=20050523&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 05 ago. 2014.

BRASIL. Instrução normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006. Disciplina o despacho aduaneiro de importação. **Diário Oficial da União**. Brasília, 05 out. 2006.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ac. 302-38061, de 17/10/2006. Rel. Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 06 ago. 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ac. 302-39.023, de 16/10/2007. Rel. Conselheiro Corinto Oliveira Machado. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 06 ago. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.112.702/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6354723&num_registro=200801053272&data=20091106&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em 04 ago. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.149.025/SP, Rel. Ministra Eliane Calmon, 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6621771&num_registro=200901341497&data=20091120&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em 04 ago. 2014.

BRASIL. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**. Brasília, 6 fev. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EResp .112.702/SP, Rel. Humberto Martins, 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=12337717&num_registro=201001432166&data=20101116&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em 05 ago. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Ag 18782 BA 0018782-07.2011.4.01.0000, Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, 2011. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00187820720114010000&pA=&pN=187820720114010000>>. Acesso em 05 ago. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.347.324/RS, Rel. Ministra Eliane Calmon, 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=29318966&num_registro=201202079094&data=20130814&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 05 ago. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III**. São Paulo: Atlas, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2012.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **What is Customs Procedures and Facilitation?**
Disponível em: <http://www.wcoomd.org/home_pfoverviewboxes_pfoverview.htm>.
Acesso em: 05 ago. 2014.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES COM ATIVOS INTANGÍVEIS: UMA ANÁLISE DO MODELO BRASILEIRO

*TRANSFER PRICING IN INTANGIBLE ASSETS TRANSACTIONS: AN ANALYSIS OF THE
BRAZILIAN MODEL*

Bruno Oliveira Cardoso

Advogado Sócio e Professor Convidado da Fucape Business School. Mestre em Contabilidade pela Fucape Business School.

Antonio Lopo Martinez

Auditor Fiscal da Receita Federal. Professor Associado da Fucape Business School. Doutor em Contabilidade pela FEA-USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP.

RESUMO: As transações internacionais entre partes relacionadas devem ser fruto de uma criteriosa análise, eis que se constituem em operações sujeitas a controle denominado “preço de transferência”. Em que pese o nível de detalhamento das disposições legais existentes no Brasil, acerca dos métodos de determinação do preço de transferência, a questão afigura-se controversa em relação às operações realizadas entre partes relacionadas, cujo objeto seja a transferência de ativos intangíveis. Conforme o CPC 04, ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física. Não obstante a identidade estrutural da definição de ativos intangíveis, a determinação do valor de tais ativos é tema de grande discussão, não só no Brasil, mas em todos os países do mundo, sendo evidente a extrema dificuldade de se definir mecanismos e fórmulas uniformes de precificação dos bens incorpóreos classificados sob essa rubrica. Para tanto, se propõe neste estudo, inicialmente, uma análise comparativa, do modelo brasileiro, com o modelo constante do amplo relatório da OCDE (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) com enfoque nos métodos aplicados às operações com intangíveis. Analisados os distanciamentos e aproximações do modelo brasileiro em relação ao modelo da OCDE, bem como, a (in)adequação do método pátrio para cálculo do preço parâmetro, o trabalho tem como objetivo, realizar uma pesquisa por meio de levantamento (survey), com a finalidade de demonstrar como as principais empresas brasileiras calculam o preço de transferência nas operações realizadas com suas partes vinculadas, envolvendo ativos intangíveis. O resultado aponta os métodos utilizados pelos principais segmentos da atividade econômica brasileira para cálculo do preço de transferência com ativos intangíveis.

Palavras-Chave: Preço de transferência. Ativos intangíveis. Análise comparativa. Empresas brasileiras. OCDE.

ABSTRACT: International transactions between related parties must be the result of a careful analysis, behold, these are transactions subject to control called "transfer pricing". Despite the level of detail of existing legal provisions in Brazil, about the methods of determining the transfer price, the issue appears controversial in relation to transactions between related parties, whose purpose is the transfer of intangible assets. Under CPC 04, intangible asset is an identifiable non-

monetary asset without physical substance. Despite the structural identity of the definition of intangible assets, the valuation of these assets is the subject of much discussion, not only in Brazil but in all countries of the world, being evident the extreme difficulty of defining mechanisms and uniform formulas pricing of intangible assets classified under this heading. To do so, we propose in this study, initially, a comparative analysis of the Brazilian model, with the model in the large OECD report (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) focusing on methods applied to transactions with intangibles. Analyzed the distances and approximations of the Brazilian model in relation to the OECD model, as well as the (in) adequacy of paternal method for calculating the price parameter, the study aims, conduct research through survey (survey), with order to demonstrate how the main Brazilian companies calculate the transfer price in transactions with its related parties, involving intangible assets. The result shows the methods used by major segments of the Brazilian economy for calculating the transfer price to intangible assets.

Keywords: Transfer pricing. Intangible assets. Comparative analysis. Brazilian companies. OECD.

1. INTRODUÇÃO

Para efeito de determinação do lucro real, as operações comerciais ou financeiras realizadas entre (i) partes relacionadas sediadas em diferentes jurisdições tributárias, (ii) quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal, ou (iii) quando a legislação interna do país oponha sigilo à divulgação de informações referentes à constituição societária das pessoas jurídicas ou a sua titularidade, estão sujeitas a controle, em razão das particularidades existentes nas operações realizadas entre essas pessoas.

Desse modo, o preço praticado pode ser artificialmente estipulado, divergindo do preço de mercado praticado por pessoas independentes nas mesmas condições (valores com base no princípio *arm's length*). A tais controles se dá o nome de *preço de transferência (transfer pricing)*.

Dentre outras disposições, o marco regulatório do preço de transferência no Brasil disciplina os métodos de cálculo para obtenção do *preço parâmetro*, que deve ser considerado na determinação do resultado da empresa, sendo o rol de métodos previstos na regulamentação brasileira, categóricos, não se admitindo outras hipóteses.

Em que pese o nível de detalhamento das disposições normativas existentes, a questão afigura-se controversa em relação às operações realizadas entre partes relacionadas, cujo objeto seja a transferência de ativos intangíveis.

Nesse contexto, o presente trabalho pretende demonstrar a viabilidade (ou inviabilidade) de aplicação das normas que regulam o preço de transferência no Brasil para a determinação do valor de ativos intangíveis que não possuam assemelhados no mercado mundial ou cujo custo de produção e desenvolvimento não guarde relação com sua capacidade de geração de renda, através do estudo do referencial teórico e da pesquisa documental dos institutos abordados.

O trabalho faz uma análise comparativa com os métodos utilizados em outros países, em especial, aqueles e que adotam a normatização da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico com enfoque nos métodos aplicados às operações com intangíveis.

Além de abordar os métodos de avaliação dos intangíveis, o trabalho busca, em uma pesquisa descritiva por meio de levantamento (*survey*), detectar o tratamento dado por empresas brasileiras na determinação do preço de transferência nas operações com suas partes relacionadas no exterior, envolvendo ativos intangíveis.

O resultado da pesquisa poderá, adicionalmente, dar origem a estudos sobre o tema, com enfoque em outros aspectos de tão complexo e polêmico instituto.

No que tange à estrutura, o trabalho apresenta o referencial teórico que lhe serve de esboço, iniciando por uma análise do marco regulatório brasileiro, e do modelo proposto pelo relatório da OCDE. Em seguida, aborda o tratamento contábil na determinação do lucro com aplicação das regras de preço de transferência.

Antes de discorrer sobre a metodologia utilizada, o trabalho analisa os métodos de precificação de intangíveis.

Finalizada a revisão de literatura, o trabalho apresenta a metodologia, e por fim, expõe as conclusões obtidas pela análise dos dados da pesquisa.

2. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA: CONCEITO GERAL

Consoante o abalizado escólio de Lyons (1996, *apud* SCHOUERI, 2006, p. 10), por preço de transferência entende-se:

o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociam em um mercado livre e aberto, podem eles se desviar daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.

Considerado nos EUA como autoridade em assuntos relacionados a preço de transferência, Feinschreiber (2001, *apud* MARKHAM, 2005, p. 9) oferece um conceito simples do instituto: “Preços de transferência, para efeitos fiscais, é o preço de transações que ocorrem entre as empresas afiliadas. O processo de fixação de preços de transferência determina a quantidade de renda que cada parte aufera na operação”.

Huck (1997, p. 291, *apud* SCHOUERI, 2006, p. 17) traz uma definição para o tema, com foco no agente realizador da operação que sofre o controle de preço de transferência:

denomina-se preço de transferência o preço de um produto (ou de serviços), preço esse manipulado para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora como a compradora.

Em que pese a existência de múltiplos conceitos para o termo *preço de transferência*, o presente estudo tem como escopo a análise da legislação tributária que regula operações entre partes relacionadas, como instrumento de intervenção estatal no preço praticado com o objetivo de evitar que os preços negociados impliquem numa redução indevida de resultado, seja através da dedutibilidade de despesas em patamares excessivos, ou o reconhecimento de receitas em patamares reduzidos.

3. REGULAMENTAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – MODELO DA OCDE

Em que pese o instituto ter sido concebido como instrumento voltado ao atendimento dos interesses dos Estados, haja vista que impedem a redução da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o resultado mediante a fixação de um preço parâmetro, neutralizando o poder de manipulação de preços nas operações entre partes relacionadas, a origem do tratamento de empresas vinculadas ou associadas se deu no âmbito das discussões sobre tratados para evitar a bitributação internacional, a partir da convenção da Liga das Nações de 1936, quando se discutia a alocação de lucros e propriedade de empresas internacionais (TAVOLARO, 1999, p. 26).

Naquele momento, foi instituído, como princípio norteador dos métodos de determinação do preço de transferência para fins tributários, o princípio *arm's length*, segundo o qual, o preço das operações realizadas entre partes relacionadas, não poderia, para fins de tributação, diferir dos preços praticados entre partes independentes.

Conforme cita Gregorio (2010, p. 6), com o objetivo de dar concretude à aplicação do princípio “a partir de uma iniciativa pioneira sedimentada no âmbito do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, a experiência internacional desenvolveu alguns métodos que se tornaram referência para aquela aferição”.

No ano de 1995, com o intuito de disseminar e aprimorar a aplicação do princípio *arm's length*, a OCDE divulgou um amplo relatório denominado *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, contendo as diretrizes para a utilização dos métodos de determinação dos preços parâmetros nas operações internacionais entre partes relacionadas, com base em valores praticados por empresas independentes.

Premissa indispensável à compreensão do princípio *arm's length*, conforme leciona Schoueri (2006, p. 27), é que:

[...] enquanto empresas independentes celebrando negócios geralmente mantêm condições de relacionamento comercial e financeiro (compreendendo o preço das mercadorias ou serviços, bem como as condições para a venda ou para a prestação de serviços) determinadas pelas forças do mercado, as condições comerciais e financeiras dos negócios celebrados entre empresas associadas podem não sofrer igual pressão das forças externas do mercado, por mais que essas empresas procurem reproduzi-las.

No cenário internacional, a conceituação do *arm's length principle*, envolve uma transação entre duas empresas relacionadas ou afiliadas sendo conduzidas como se fossem independentes, ou empresas que transacionam no mercado aberto.

No Brasil, sua compreensão não destoia dos demais países que adotam como diretriz o resultado dos trabalhos da OCDE, de modo que o princípio *arm's length* impõe um tratamento aos membros de um grupo multinacional, “como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único” (SCHOUERI, 2006, p. 27).

A aplicação do princípio enfocado, para fins da presente pesquisa, resulta em um mecanismo de controle da elisão fiscal, na medida em que coíbe os planejamentos tributários internacionais abusivos entre partes relacionadas, por impedir a livre fixação do valor das transações, assegurando um resultado tributável equivalente ao resultado de empresas independentes que transacionam os mesmos bens, serviços e direitos.

Trata-se de diretriz máxima da OCDE para a elaboração dos métodos de determinação do preço de transferência contidos no relatório mencionado, que propõe a utilização de quatro métodos de cálculo do preço de transferência com base no princípio *arm's length*. Esses métodos permitem, por comparação entre o preço praticado na operação, e aquele resultante da aplicação de um dos métodos disponíveis, a identificação da ocorrência ou não da distribuição disfarçada de lucros (BARRETO, 2001, p.104), norteando a elaboração das normas da administração tributária interna de cada país que adote o modelo proposto.

Os métodos propostos nos estudos da OCDE, em consonância com a regulamentação do tema pelos Estados Unidos da América, diferenciam operações com ativos tangíveis e intangíveis. Em relação aos bens tangíveis, são eles: **i) *the comparable uncontrolled price method* – CUP; ii) *resale price method*; e iii) *cost-plus method*.**

No primeiro método – CUP – que pode ser traduzido como “método de comparação dos preços não controlados”, o preço *arm's length* é obtido mediante a comparação entre o preço de bens e serviços nas operações realizadas entre pessoas relacionadas com os preços de bens e serviços idênticos em operações realizadas por pessoas independentes, desde que as possíveis diferenças entre as operações objeto de comparação não afetem de forma significativa o preço, sendo admitidos ajustes para a correção de diferenças (BARRETO, *Idem*).

O *resale price method*, cuja tradução livre para o vernáculo significa “método do preço de revenda”, sugere a verificação do preço de revenda do produto adquirido de uma pessoa vinculada, com uma dedução de uma margem bruta necessária à satisfação das despesas operacionais do revendedor, apurando-se um lucro compatível com seu investimento e os riscos por ele incorridos (*Ibidem*).

Ainda conforme Barreto (2001, p. 105), o *cost-plus method* (que pode ser traduzido como método do custo mais lucro), sugere a obtenção do preço parâmetro da transação entre partes relacionadas, a partir do custo de produção ou do serviço prestado, agregando-se uma margem de lucro compatível, e com base em transações realizadas entre partes independentes.

O relatório da OCDE sugere ainda um método alternativo para a busca do preço equiparado àquele praticado entre partes independentes, dando concretude ao princípio *arm's length*. Na realidade, este método alternativo, na hipótese de impossibilidade de mensuração do preço de transferência pelos três primeiros, é denominado pela doutrina internacional de “quartos

métodos”, sem maiores definições (NETO, 1999. p. 269), e com aplicabilidade também em relação aos ativos intangíveis.

Na essência, o relatório prioriza a determinação do preço de transferência com base no princípio *arm's length*, dando apenas a diretriz para que os países soberanos, além dos métodos disciplinados, regulem em suas normas internas, meios alternativos de aplicação subsidiária, caso os três primeiros modelos não sejam aplicáveis.

Já no que tange às transações internacionais entre partes relacionadas, envolvendo ativos intangíveis, a solução da OCDE, compatível com o conceito de renda introduzido nos EUA, adotada em 1996, diz respeito especificamente ao problema do preço *arm's length* quando a avaliação é altamente incerta ao tempo da operação. As disposições sobre ativos intangíveis direcionam os contribuintes e as administrações tributárias para terem como base, “o que empresas independentes teriam feito em circunstâncias semelhantes” (MARKHAM, 2005, p. 80).

Nesse sentido, as orientações da OCDE descrevem uma variedade de providências que podem ser adotadas, tal como a análise dos benefícios esperados com a operação realizada com o intangível, levando-se em conta todos os fatores econômicos relevantes e, na medida em que os desenvolvimentos posteriores se tornem visualizáveis em um futuro próximo (MARKHAM, 2005, p. 81).

Para Markham (2005, p. 81), uma sugestão para a implementação do método dada pela própria OCDE é a análise dos benefícios previstos no início da operação, considerando todos os fatores econômicos relevantes. Além disso, na tentativa de emular o comportamento de empresas independentes, os preços devem ter em conta as variações consideradas na medida em que os desenvolvimentos posteriores são verificáveis num futuro próximo.

Nota-se, portanto, que as diretrizes da OCDE contidas no *Transfer Pricing Guidelines* para determinação do preço de transferência têm como escopo garantir a aplicação do princípio *arm's length* em sua plenitude, a partir de uma verificação dos resultados concretos das operações, com flexibilização de regras de apuração, que ora devem considerar o valor da aquisição do ativo intangível (pela ótica do cedente e do cessionário) que seria praticado entre partes independentes, e ora devem considerar os resultados esperados com a transação pela parte adquirente.

Saliente-se que os intangíveis que possuem similares podem ter seus preços parâmetros para fins fiscais determinados pelos métodos comparativos sugeridos pelas próprias diretrizes da OCDE.

Outro método que vem ganhando espaço nos trabalhos desenvolvidos no âmbito da OCDE para verificação do preço *arm's length*, em operações com intangíveis, tem como foco a verificação do lucro da transação entre partes relacionadas, denominados de *profit-based methods*, inspirados na regulamentação dos Estados Unidos da América, que enfatiza a importância do método nas operações com intangíveis (ANDERSON; HEATH, 2000, p.176).

Dentre os *profit-based methods*, tem-se o *profit split method*, que busca eliminar o efeito sobre os lucros das condições especiais estabelecidas ou impostas em uma transação entre partes relacionadas, determinando a divisão do lucro como seria de se esperar em uma operação com empresas independentes. Além dele, é previsto o *transactional net margin method*, que examina o lucro líquido obtido em uma transação entre partes relacionadas, em relação a uma base considerada apropriada, com o objetivo de verificar se houve a manipulação do lucro informado.

4. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

No Brasil, a regulamentação do preço de transferência nas operações entre partes relacionadas se deu com o advento da Lei n°. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e sofreu alterações pela Medida Provisória n°. 478, de 29 de dezembro de 2009, e recentemente, pela Lei n° 12.715, de 17 de setembro de 2012, sendo sua aplicação regulamentada pela Receita Federal do Brasil por meio de instruções normativas, consoante será demonstrado.

A regulamentação brasileira determinou parâmetros de valores que devem ser observados nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos, assim como, operações financeiras, realizadas entre partes relacionadas que se enquadrem no campo de incidência do controle, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

De acordo com as regras inseridas pela lei, são consideradas vinculadas as seguintes pessoas (SILVA JÚNIOR, 2003, p. 14): pessoa física ou jurídica que seja controladora; pessoa jurídica controlada ou coligada direta ou indiretamente; matriz, filial ou sucursal; empresas que estejam sob controle societário comum; pessoa física ou jurídica que exerça o controle administrativo ou tenha mais de 10% do capital social; pessoas físicas ou jurídicas que sejam

associadas na forma de consórcio ou condomínio; pessoa física que seja parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheira de qualquer dos diretores, sócios ou acionistas controladores direta ou indiretamente; agente, concessionário ou distribuidor exclusivo.

A legislação brasileira traz regras com efeito direto nas demonstrações contábeis e fiscais das empresas multinacionais que transacionam com partes relacionadas no exterior, de modo que o resultado obtido pelas atuais regras de contabilidade gerencial pode divergir do resultado fiscal, com a observância das regras brasileiras de preço de transferência.

Conforme lecionam Dias e Melo (2007, p. 121-122), a dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços, direitos, ou juros relacionados a operações de importação (constantes dos documentos que embasam a operação), assim como o reconhecimento das receitas oriundas de operações de exportação ou remessa, efetuadas com pessoa vinculada sediada no exterior ou domiciliada em paraíso fiscal, somente ocorrerá na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos métodos de cálculo pertinentes à importação ou exportação, referidos na legislação de regência.

Conforme Bifano (2009, p. 30-31), as regras para determinação do preço de transferência no Brasil, incluindo-se os métodos de comparação para determinação do valor, se apresentam como taxativos, não se admitindo outra hipótese ou a adoção de novos critérios. No entanto, a escolha do método de apuração do preço de transferência fica a cargo da própria pessoa jurídica, independentemente de prévia comunicação à RFB, cabendo aos gestores tributários das entidades sujeitas à aplicação das regras, a escolha do método adequado que proporcione o melhor resultado.

A legislação atual regulamenta os métodos de determinação do preço de transferência de acordo com a natureza da operação. No que tange às operações com bens, serviços e direitos, verifica-se a existência de métodos próprios para a importação, e métodos próprios para as operações de exportação.

Concernente às operações de importação o preço de transferência, apurado de acordo com os métodos previstos na legislação tributária, deve ser confrontado com os preços praticados, constantes dos documentos de registro da operação de aquisição, e a diferença entre aquele, e este, terá o seguinte tratamento, em síntese, para fins de apuração da base de cálculo do IR e da CSLL: **a)** se o custo da operação de importação de bens, serviços e direitos, for superior ao preço de transferência apurado de acordo com os métodos disponíveis na legislação tributária, a

diferença verificada no resultado do exercício será adicionada na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL do ano calendário; **b)** se o custo de aquisição for inferior ao preço de transferência apurado, não é necessário qualquer ajuste com efeito sobre a apuração dos tributos em referência (IR e CSLL).

No que tange aos métodos, são eles: (i) Método dos Preços Independentes Comparados – PIC; (ii) Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL; (iii) Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL; e (iv) Método do Preço sob Cotação na Importação – PCI.

Em uma análise comparativa, é evidente a aproximação do método PIC dos elementos norteadores contidos nos trabalhos da OCDE acerca do tema, na medida em que se busca aferir o preço parâmetro com base nos preços praticados por partes independentes em operações similares.

O método PRL também se encontra em consonância com a evolução das discussões no âmbito da OCDE, na medida em que busca aproximar o preço parâmetro sem a aplicação de métodos comparativos, dos valores praticados em operações assemelhadas entre partes independentes.

Já o método CPL determina que o custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, seja determinado com base no custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado.

Por fim, o método PCI impõe o cálculo do preço de transferência por meio dos valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

No que tange às operações de exportação, a legislação brasileira traz cinco métodos, a saber (BRASIL, 1996): (i) Método do Preço de Venda nas Exportações - PVEx; (ii) Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVA; (iii) Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV; (iv) Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro - CAP; e (v) Método do Preço sob Cotação na Exportação – PECEX.

O método PVEx determina o cálculo do preço de transferência através da obtenção da média aritmética ponderada dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes, devendo ser consideradas apenas as vendas para outros clientes não vinculados à empresa no Brasil.

No PVA, o preço de transferência é determinado através da média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de quinze por cento sobre o preço de venda no atacado.

O PVV prevê que a apuração tem como base a média aritmética ponderada dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de trinta por cento sobre o preço de venda no varejo.

No método CAP, o preço de transferência é definido pela média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de quinze por cento sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Assim como ocorre nas operações de importação entre partes relacionadas com *commodities*, o método PECEX traz como preço parâmetro os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Verifica-se, portanto, que a legislação brasileira regulamentou em detalhes as regras de determinação do preço de transferência, sendo o rol de métodos disponíveis para os contribuintes, taxativos, não se admitindo a adoção de outros.

Não obstante o nível de detalhamento das disposições legais e regulamentares existentes no Brasil acerca dos métodos de determinação do preço de transferência, a questão afigura-se controversa em relação às operações realizadas entre partes relacionadas, cujo objeto seja a transferência de ativos intangíveis, conforme será analisado adiante.

5. O TRATAMENTO CONTÁBIL NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL COM APLICAÇÃO DAS REGRAS DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Nas operações sujeitas ao controle de preços de transferência, após a determinação do preço que será utilizado como parâmetro de comparação com o valor que consta dos documentos de aquisição do exterior conforme as regras veiculadas na legislação, se este for superior àquele, a diferença verificada entre os dois valores constitui excesso de custo, despesa ou encargos, não dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Nesse caso, o artigo 45, da Lei nº. 10.637/2002 (HIGUCHI; HIGUCHI; HIGUCHI, 2010, p. 149-150) determina o ajuste contábil do excesso, que deverá ser feito no encerramento do período de apuração com débito da conta de resultados acumulados e a crédito de (i) conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou (ii) conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

No caso de bens classificáveis no ativo não circulante e que tenham gerado quotas de depreciação, amortização ou exaustão, no ano calendário da importação, o valor do excesso de preço de aquisição na importação deverá ser contabilizado como débito em resultados acumulados no PL e crédito na conta de custo/despesa. No caso de valores ainda não baixados, o excesso verificado no valor do preço de aquisição na importação deve ser creditado diretamente na conta de ativo, em contrapartida à conta de resultados acumulados (FISCOSOFT, 2013).

De acordo com o § 2º, do artigo 45, da Lei nº. 10.637/2002 (BRASIL, 2002), caso a pessoa jurídica opte por adicionar, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor do excesso apurado em cada período de apuração somente por ocasião da realização por alienação ou baixa a qualquer título do bem, direito ou serviço adquirido, o valor total do excesso apurado no período de aquisição deverá ser excluído do patrimônio líquido, para fins de determinação da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio. Dessa forma, o valor do excesso do preço de aquisição deve ser registrado em subconta própria de registro do bem.

Acerca da conveniência das regras contábeis instituídas pelo dispositivo enfocado, para a boa prática contábil, leciona Higuchi (*Ob. cit.* p. 150):

A determinação do art. 45 é mais um procedimento burocratizante que prejudica os contribuintes e a fiscalização da Receita Federal. O ajuste

extracontábil era o melhor procedimento. A fiscalização da Receita Federal terá dificuldade para conferir a exatidão dos cálculos procedidos pelas empresas. Os custos industriais e os inventários de produtos, mercadorias e matérias-primas serão prejudicados.

O ajuste contábil do valor do excesso não dedutível, mediante transferência da conta de resultados do ano-calendário para a conta de resultados acumulados, beneficia as empresas que têm incentivo fiscal de isenção e redução do imposto de renda calculada com base no lucro da exploração porque aumenta o lucro contábil do período de apuração. A adição no LALUR não compõe a base de cálculo do lucro da exploração.

Nas operações de exportação para o exterior, para pessoa vinculada, residente no exterior, ou para qualquer pessoa jurídica ou física residente em paraíso fiscal, as receitas, ficam sujeitas ao arbitramento com base nas regras de determinação do preço de transferência.

Ressalte-se, neste tocante, a dispensa do ajuste com base no arbitramento, nos casos em que a pessoa jurídica exportadora, em operação realizada com parte relacionada sediada no exterior, comprovar que o preço de venda praticado está acima do percentual estipulado na legislação. A dispensa se aplica também aos casos em que a exportadora houver apurado lucro líquido antes da provisão do IR e da CSLL decorrente das receitas de vendas nas exportações para pessoas jurídicas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do total dessas receitas, considerando-se a média anual do período de apuração e dos 2 (dois) anos precedentes. Trata-se de instituto denominado *safe harbour*, em que o contribuinte está dispensado do controle sobre o preço praticado na operação, afastando a incidência das regras de *transfer pricing* (SCHOUERI, 2006, p. 233).

Desta forma, se o valor apurado pela utilização de um dos métodos for inferior aos preços de venda constantes dos documentos de exportação, prevalecerá o montante da receita reconhecida com base nos referidos documentos. “Se o menor valor apurado pelos quatro métodos for superior ao preço de exportação constante dos documentos, a empresa deverá adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a diferença entre os dois valores”. (HIGUCHI; HIGUCHI; HIGUCHI, 2010, p. 151).

Analisado o tratamento contábil na determinação do lucro real com aplicação das regras de preço de transferência, passa-se a abordagem da problemática envolvendo a valoração dos ativos intangíveis.

6. DETERMINAÇÃO DO VALOR DE ATIVOS INTANGÍVEIS

De início, é importante observar que a legislação brasileira, até recentemente, não contemplava um conceito de bens intangíveis, o qual foi introduzido pela Lei n.º. 11.638/2007, que ao alterar a Lei n.º. 6.404/76 introduziu a conta de ativo intangível no balanço patrimonial das sociedades.

À luz da inovação em referência, o inciso IV, do artigo 179 da Lei das Sociedades Anônimas, foi alterado no sentido de determinar que no ativo imobilizado sejam classificados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da sociedade, enquanto aqueles que tenham por objeto bens incorpóreos, inclusive fundo de comércio, sejam classificados no ativo intangível, na forma do inciso VI, art. 179, introduzido pela Lei n.º. 11.638/07 (BIFANO, 2009, p. 31-32).

O conceito de ativos intangíveis no Brasil, não diverge dos demais ativos. De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008, p. 228), “são agregados de benefícios econômicos futuros sobre os quais uma dada entidade detém o controle e exclusividades na sua exploração. Ocorre que, diferentemente dos ativos tangíveis, que são visivelmente identificados, e contabilmente separados, os intangíveis por vezes não o são”.

A Deliberação CVM n.º. 488/05, enumerou como intangíveis, em seu item 72, alínea “e”, as marcas e patentes e semelhantes adquiridos, além do fundo de comércio adquirido. De acordo com os ensinamentos de Iudícibus, Martins e Gelbcke (*Idem*), o subgrupo intangível, regra geral, abriga, ainda, os gastos com pesquisa e desenvolvimento.

Atualmente, a definição de ativos intangíveis, e as respectivas regras contábeis de reconhecimento e mensuração no Brasil, encontram-se no Pronunciamento Técnico CPC 04 – ATIVO INTANGÍVEL, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 03 de outubro de 2008, e retificado em 5 de novembro de 2010. No entanto, quadra ressaltar que a aprovação do Pronunciamento Técnico em foco não elidiu as contundentes discussões sobre o tema.

De acordo com as práticas contábeis brasileiras, a mensuração dos ativos intangíveis se subdivide em *mensuração inicial* e *mensuração subsequente*. Na mensuração inicial, tem-se o registro primário do ativo na contabilidade, o que é de fundamental importância para a mensuração subsequente, cuja regra aplicada variará em função do ativo ter uma vida útil definida ou não definida (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008, p. 229-231).

Considerando o teor do Pronunciamento Técnico CPC 04 é irrefutável que a referida norma técnica não pôs fim aos debates sobre a precificação de bens incorpóreos, apesar de representar um grande avanço nas práticas brasileiras.

Nota-se, assim, que os estudos sobre a mensuração do valor do ativo intangível na contabilidade no Brasil tangenciam a prática contábil inglesa, as práticas contábeis definidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), e as práticas norte-americanas sobre a matéria.

Com o propósito de trazer a lume as principais teorias sobre a avaliação de ativos intangíveis, vale citar as contribuições de Luthy (1998) e Williams (2000), que preconizam a existência dos métodos (*apud* SVEIBY, 2001): (i) *Direct Intellectual Capital Methods* (DIC); (ii) *Market Capitalization Methods* (MCM); (iii) *Return on Assets Methods* (ROA); (iv) *Scorecard Methods* (SC).

Além da metodologia exposta acima, alguns estudos demonstram que o valor de referência para reconhecimento e precificação de um ativo, em resumo, pode ser obtido mediante outros métodos (SHARMA, 2012, p. 61-67): valor de mercado (*Market approach*), custo (*Cost approach*) e expectativa de renda gerada pelo intangível (*Income approach*).

Já Reilly (2011, p. 48), leciona que o mesmo ativo intangível pode ser avaliado por diversos métodos diferentes, dependendo de inúmeros fatores objetivos (*Ob. cit.*, p. 48-51).

É de se concluir, portanto, que a determinação do valor de um ativo intangível se dá por aplicação de métodos que consideram múltiplas variáveis, sendo tarefa árdua, que precede de minucioso estudo das partes envolvidas em uma operação de transferência, conforme assevera Reilly (*Ob. cit.*, p. 52).

Com efeito, além dos efeitos tributários naturais de qualquer operação que envolva a transferência de ativos entre pessoas, a transferência de ativos intangíveis entre partes relacionadas possui, na determinação do preço de transferência, obstáculo de difícil transposição, especialmente no Brasil, consoante se passa a analisar.

7. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES COM ATIVOS INTANGÍVEIS – DISTANCIAMENTOS E APROXIMAÇÕES EM RELAÇÃO AO MODELO DA OCDE

Tendo em vista a internacionalização crescente das atividades econômicas, é preciso envidar esforços no desenvolvimento “de análises e parâmetros de operação adequados para esse

mundo globalizado (i.a., cfr. Casella, 1999, bis), especialmente no campo jurídico, onde os modelos permanecem excessivamente nacionais”. (CASELLA; CORREA, 1999, p. 279).

Neste contexto, cabe perquirir se as normas constantes da legislação tributária no Brasil se prestam à determinação do preço de transferência nas operações de venda ou aquisição de ativos intangíveis entre partes relacionadas.

De acordo com a OCDE, quando é possível se identificar uma transação não controlada comparada, para fins de comparação com o preço determinado em um ambiente controlado, a determinação do preço de transferência tem os melhores resultados, devendo ser o método preferencial em relação aos outros.

No entanto, a ausência de identificação de uma operação comparável, prejudica a adoção dos métodos comparativos.

Embora seja admitida a comparação com ativos que possuam diferenças amplas entre si, a OCDE adverte que o resultado é mais confiável nas hipóteses em que há uma similaridade próxima. Adverte, também, que quando a operação envolve um ativo intangível de alto valor, ou de características únicas, é importante prestar especial atenção à possibilidade de se identificar similaridade, a fim de garantir que a comparação seja válida.

Verifica-se, assim, a dificuldade de aplicação em relação aos ativos intangíveis que não tenham similar no mercado, ou que por condições peculiares, dificultem a utilização de métodos de cálculo do preço de transferência baseados no custo.

A OCDE, apesar de relutante no passado, acolheu a utilização de métodos de determinação do preço de transferência baseados no lucro da transação (*profit-based methods*) (MARKHAM, 2005, p. 106).

Diante do modelo estrutural encartado nos estudos da OCDE, o qual serve de referência para as legislações tributárias dos países em geral, é possível identificar três grupos metodológicos utilizados na determinação do preço de transferência com base no princípio *arm's length*.

O primeiro grupo diz respeito aos **métodos comparativos**, sendo que sua utilização em relação aos ativos intangíveis só é possível diante da existência de intangíveis assemelhados no mercado. O segundo grupo de métodos, pode ser classificado como **métodos baseados no custo**, não condicionados à existência de um intangível semelhante.

Por fim, tem-se o terceiro grupo, composto pelos **métodos baseados no lucro**, em que a análise do preço de transferência não tem um caráter comparativo em relação ao objeto da transação, mas sim, a lucratividade das partes envolvidas.

Desse modo, o modelo instituído pela OCDE possui elementos, que a despeito de não assegurar uma precisão absoluta em todas as hipóteses, foram cunhados para possibilitar, ainda que de forma aproximada, a precificação de bens incorpóreos de forma abrangente.

É certo que os métodos contidos na regulamentação do preço de transferência no Brasil, possuem identidade conceitual com os métodos tradicionais contidos nas diretrizes da OCDE, sendo possível, a princípio, classificar os métodos da legislação brasileira utilizando os mesmos critérios para agrupamento dos métodos da OCDE nas classificações propostas acima.

Desta forma, a legislação brasileira traz como **métodos comparativos**, o PIC, PRL, PVEx, PVA e PVV, os quais necessitam da existência de bens similares no mercado mundial para possibilitar sua aplicação.

Quanto aos **métodos baseados no custo**, podemos relacionar, no Brasil, o CPL e o CAP, os quais, tal como verificado nas conclusões obtidas a partir da análise do modelo da OCDE, podem, em determinados casos, não refletir o preço parâmetro com base no princípio *arm's length*, como por exemplo, na hipótese do custo não estar relacionado com o preço do ativo.

Entretanto a regulamentação brasileira não prevê método equiparado aos **métodos baseados nos lucros**, nos termos do modelo proposto pela OCDE.

Desta forma, em se tratando de ativos intangíveis, como marcas e patentes, não há em regra uma operação pré-existente que possa servir de base segura para a utilização de **métodos comparativos** de determinação do preço de transferência. Da mesma forma, não há como assegurar a precisão dos **métodos baseados em custo**, haja vista as peculiaridades que cercam, em regra, os ativos dessa natureza.

A inexistência de métodos alternativos aos preconizados na legislação brasileira para determinação do preço de transferência de ativos intangíveis que não possuam similar no mercado mundial, e cujas particularidades não permitam ou não recomendem a utilização dos métodos baseados nos custos, coloca as pessoas que transacionem com bens que tenham essas características, em uma situação de extrema insegurança.

Em uma ampla pesquisa intitulada *Transfer pricing global reference guide*, realizada pela empresa de consultoria e auditoria *ERNEST & YOUNG®* (2012, p. 21), concluiu-se que o Brasil, na

elaboração de suas regras internas sobre preço de transferência, se afastou significativamente dos padrões internacionais determinados pelas diretrizes da OCDE, na medida em que não há métodos baseados nos lucros.

Com efeito, é possível concluir que, ao não dispor sobre métodos de determinação do preço de transferência com base nos lucros, assim como, não dispor acerca de métodos alternativos ou outros instrumentos, a regulamentação interna do Brasil não possui meio adequado à aferição do preço de transferência com base no princípio *arm's length*, nas operações entre partes relacionadas com ativos intangíveis que não possuam similares no mercado, ou cujos custos não guardem relação com o preço do ativo.

8. METODOLOGIA DE PESQUISA – LEVANTAMENTO

Analisado o referencial teórico pertinente à matéria, foi adotado um levantamento (*survey*), com o intuito de detectar o tratamento dado pelas principais empresas brasileiras na determinação do preço de transferência nas operações com suas partes relacionadas no exterior, envolvendo ativos intangíveis sem similar no mercado ou cujo custo incorrido não tenha relação com seu valor de mercado.

Para a realização do levantamento, como amostra inicial, a população selecionada (TRIPODI; FELLIN; MEYER, 1981) foram as 100 (cem) maiores empresas do país, de acordo com a Revista Exame, na publicação “Melhores e Maiores”, do ano de 2012, tendo como critério de classificação o “Lucro Líquido Legal”, que se consiste no “resultado nominal do exercício, apurado de acordo com as regras legais (sem considerar os efeitos da inflação), depois de descontada a provisão para o imposto de renda e para a contribuição social e ajustados os juros sobre o capital próprio, considerados como despesas financeiras” (GABRIEL; ASSAF NETO; CORRAR, 2005, p. 49).

Foram selecionadas, dentre as empresas, as companhias abertas com ações listadas em bolsa, haja vista o maior nível de *disclosure* obrigatório, face a regulação do mercado de valores mobiliários, sendo excluídas as empresas sem ações listadas em bolsa, conforme demonstrativo quantitativo abaixo:

Amostra inicial (100 maiores empresas)	100
(-) Sem ações listadas em bolsa/outras formas societárias	48
Amostra	52

Selecionadas as empresas com ações listadas em bolsa, em um total de 52 (cinquenta e duas), a pesquisa buscou os dados mediante consulta às informações contidas no sítio eletrônico da **BM&F BOVESPA**, dados constantes do Formulário de Referência do ano de 2013, no campo referente às informações sobre transações com partes relacionadas com o objetivo de identificar as empresas que realizam operações com partes relacionadas sediadas no exterior. Após a verificação, 30 (trinta) empresas tiveram que ser excluídas pelos motivos abaixo relacionados:

Amostra inicial (52 maiores empresas com ações listadas em bolsa)	52
(-) Não foram constatadas operações com partes relacionadas no exterior	28
(-) Não constam informações	2
Amostra	22

Selecionadas as empresas, foram identificados os colaboradores que têm acesso às informações necessárias. Especificados os objetivos e operacionalizados os conceitos e variáveis (GIL, 2010, p. 99-102), foi elaborado um questionário, enviado via e-mail, por via postal, e por via da rede de relacionamentos profissionais LINKEDIN®.

O objetivo precípua do questionário consiste na apuração do método de determinação do preço de transferência nas operações realizadas entre as empresas selecionadas e suas afiliadas no exterior com ativos intangíveis, dentre aqueles disponibilizados pela legislação brasileira.

Em que pese a remessa dos questionários com grande antecedência, até o fechamento do trabalho, só foram obtidas 6 (seis) respostas.

Das respostas obtidas, 3 (três) empresas afirmaram que não realizam operações com ativos intangíveis com suas afiliadas no exterior, o que significa dizer que apenas 50% (cinquenta por cento) das empresas que responderam à pesquisa transacionam com partes relacionadas, ativos intangíveis.

Das 3 (três) empresas que afirmaram operar com intangíveis, 2 (duas) afirmaram que os intangíveis transacionados possuem similar no mercado, utilizando como método de determinação do preço parâmetro, o PRL:

Por fim, apenas 1 (uma) empresa respondente informou que transaciona intangível sem similar no mercado mundial com parte relacionada sediada no exterior, e que utiliza para a determinação do preço parâmetro, também o método do Preço de Revenda Menos Lucro – PRL.

9. RESULTADOS E ANÁLISES

Como resultado da pesquisa, foi possível concluir:

- Os métodos brasileiros para controle do preço de transferência, no que tange aos bens tangíveis, adotam integralmente as diretrizes da OCDE.
- No que tange às transações internacionais com ativos intangíveis, os métodos brasileiros são aplicáveis, desde que o intangível tenha um similar no mercado mundial (o que permite a adoção dos métodos comparativos) ou o custo de seu desenvolvimento seja compatível com a capacidade de geração de renda (o que permite a utilização dos métodos baseados no custo).
- Os métodos brasileiros não contemplam as diretrizes propostas pela OCDE, no que tange aos métodos baseados no lucro, o que além de ser objeto de crítica internacional, não permite um controle eficaz do preço de transferência para fins fiscais em transações internacionais entre partes relacionadas envolvendo ativos intangíveis sem similar no mercado ou cujo custo de produção e desenvolvimento não seja compatível com seu valor de mercado.
- A ausência de resposta por parte de 72,73% das empresas pesquisadas reforça as conclusões do levantamento realizado pela CVM e do estudo desenvolvido por Torres (2011), que apontaram diversos e recorrentes desvios no nível de informação prestada pelas companhias acerca de suas operações com intangíveis. Além disso, o reduzido número de respostas, apesar de contatos recorrentes, confirma as conclusões do estudo que constatou um baixo nível de *disclosure* dessas informações nas companhias brasileiras (Moura *et al.*, 2011; Mapurunga *et al.*, 2011; Maia e Formigoni, 2011 *apud* MENESES, PONTE E MAPURUNGA, 2013).
- Nas operações com intangíveis entre partes relacionadas, foi possível constatar, respeitadas as limitações apontadas, a predominância da utilização do método PRL (100%), independentemente da existência de ativo intangível similar no mercado.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das constatações e conclusões presentes no estudo, verifica-se que a regulamentação brasileira de preços de transferência se afastou, em alguns aspectos, do princípio *arm's length*, que estabelece o tratamento de operações realizadas entre partes relacionadas como se fossem praticadas por partes independentes.

Verifica-se, ainda, a inexistência de métodos alternativos face à impropriedade dos métodos taxativos veiculados na legislação, bem como a existência de ferramentas que possam

servir de sucedâneos aos métodos pré-estabelecidos, a exemplo do *Advanced Pricing Agreement*, instituído nos EUA.

Outra ausência significativa na legislação brasileira, conforme constatado no presente trabalho, diz respeito aos métodos de determinação baseados no lucro, os quais se afiguram apropriados à determinação do preço de transferência nas operações com ativos intangíveis que não possuem semelhantes no mercado mundial, ou que, ainda, não se afigure apropriada a utilização de métodos baseados no custo.

Neste cenário, a regra brasileira possui um vácuo normativo, eis que não disciplina um método adequado para se determinar o preço de transferência nas transações realizadas com ativos intangíveis com tais características.

Obviamente, que os distanciamentos das regras brasileiras de preços de transferência do modelo internacionalmente aceito, com base no relatório da OCDE, é mais um componente que dá ao sistema tributário brasileiro, a qualidade de fator de restrição ao crescimento econômico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues. “O Preço de Transferência no Brasil e a Experiência Internacional”. **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *U.S. International Transfer Pricing – vol. 1*. New York: 1997, Warren, Gorham & Lamont.

BARRETO, Paulo Ayres. “O Tratamento Transnacional nos Preços de Transferência e seus Limites Constitucionais”. **Tributos e Preço de Transferência – vol. 3**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Imposto de renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BIFANO, Elídie Palma. “Apuração de Preços de Transferência em Intangíveis, Contratos de Prestação de Serviços, Intragrupo e *Cost Sharing Agreements*”. **Tributos e Preços de Transferência – Vol. 3**. São Paulo: Dialética, 2009.

CASELLA, Paulo Borba. CORREA, Thelma Perez Soares. SPOZNIK, Ralph. “Preço de Transferência: ‘Interface’ entre Direito Interno e Direito Internacional”. **Tributos e Preço de Transferência – vol. 2**. São Paulo: Dialética, 1999.

DIAS, Roberto Moreira. MELO, Sandra Mônica Benedetti de. “Preço de Transferência na importação. Formas Possíveis de Planejamento Tributário. Inconstitucionalidade do parágrafo 5º do art. 18 da Lei nº. 9.430/96”. **Revista Dialética de Direito Tributário nº. 139**. São Paulo: Dialética, 2007.

ERNEST & YOUNG. **2012 Transfer pricing global reference guide**. Ernest & Young, Londres, 2012. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/\\$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/Transfer-Pricing-Reference-2012.pdf)>. Acesso em: 02/04/2013.

FISCOSOFT. “IRPJ e CSLL - Preços de Transferência - Controle fiscal - Roteiro de Procedimentos”. **Informativo FiscoSoft – Federal**. Thomson Reuters, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br//main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=/bf/bf.php?s=1¶ms=F::expressao=%22pre%20de%20transfer%20Eancia%22%20roteiro>. Acesso em: 02/04/2013.

GABRIEL, Fabiano; ASSAF NETO, Alexandre; CORRAR, Luiz João. “O impacto do fim da correção monetária no retorno sobre o patrimônio líquido dos bancos no Brasil”. **R. Adm.** São Paulo, v.40, n.1, p.44-54, jan./fev./mar. 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Arm's length e praticabilidade nos preços de transferência**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-133745/>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2013.

HIGUCHI, Hiromi. HIGUCHI, Fábio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. São Paulo: IR Publicações, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Suplemento do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____ **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 2008

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 1994.

MARKHAM, Michelle. *The Transfer Pricing of Intangibles*. Londres: Kluwer Law International, 2005.

MENESES, Anelise Florencio de. PONTE, Vera Maria Rodrigues. MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha. “Determinantes do nível de disclosure de ativos intangíveis em empresas brasileiras”. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, 2013. Disponível em: <<http://www.revistas.unisinos.br/index.php/base/article/download/base.2013.102.04/1545&ei=KOBjUu->

[RL03Y8gTnzoDoDw&usg=AFQjCNE2KpbHPnqaSqkoOJnfc_SmLe4gQw&cad=rja](http://www.revistas.unisinos.br/index.php/base/article/download/base.2013.102.04/1545&ei=KOBjUu-RL03Y8gTnzoDoDw&usg=AFQjCNE2KpbHPnqaSqkoOJnfc_SmLe4gQw&cad=rja)>. Acesso em: 22 de agosto de 2013.

NETO, Miguel Hilu. “Preços de Transferência e Valor Aduaneiro – A Questão da Vinculação à Luz dos Princípios Tributários”. **Tributos e Preço de Transferência – vol. 2**. São Paulo: Dialética, 1999.

OCDE – ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (*OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development*). **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. Paris: 2010, OCDE.

ONU – ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (*UN – United Nations*). **Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries**. New York: 2013, UN.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes. OLIVEIRA, Luiz Martins de. **Contabilidade Avançada**. São Paulo: Atlas, 2001.

REILLY, Robert F. "Defining the Intangible Asset Valuation Assignment." In: **Journal Of Property Tax Assessment & Administration** 8, no. 4: 45-59. *Business Source Premier*, EBSCOhost (acesso em 8 de abril de 2013).

REVISTA EXAME. **Melhores e Maiores: as 1000 maiores empresas do Brasil**. São Paulo, p. 52-91, jul. 2012.

ROLIM, João Dácio. "A Adoção pelo Direito Brasileiro da Análise Econômica dos Preços de Transferência e (des) Vantagens dos Acordos Antecipados de Preços". **Tributos e Preço de Transferência – vol. 2**. São Paulo: Dialética, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2006.

_____ "Margens Predeterminadas, Praticabilidade e Capacidade Contributiva". **Tributos e Preço de Transferência – vol. 3**. São Paulo: Dialética, 2009.

SILVA JUNIOR, José Barbosa da (coordenador). **Contabilidade em segmentos específicos e outros/ Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. São Paulo: Atlas, 2000.

SVEIBY, K. E. **Methods for Measuring Intangible Assets**. Disponível em: <<http://www.sveiby.com/articles/IntangibleMethods.htm>>. Acesso em: 08 de maio de 2013.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. “Tributos e Preços de Transferência”. **Tributos e Preço de Transferência – vol. 2**. São Paulo: Dialética, 1999.

TORRES, F. “Blitz nos balanços”. **Valor Econômico**, 22 fev. São Paulo. Disponível em: <<http://www.valoronline.com.br/impreso/investimentos/119/387622/blitz-nosbalancos>>. Acesso em 22/08/2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. UTUMI, Ana Cláudia Akie. “O Controle Fiscal dos Preços de Transferência e os Meios de Prova Admitidos para a Definição de Preços e Custos Médios”. **Tributos e Preço de Transferência – vol. 2**. São Paulo: Dialética, 1999.

SHARMA, Nishi. "Intangible Assets: A Study of Valuation Methods." **BVIMR Management Edge** 5, no. 1 (January 2012): 61-69. Business Source Premier, EBSCOhost (acesso em 2 de abril de 2013).

**TRANSFER PRICING: A U.S. TAX COURT CASE ANALYSIS BASED ON
BRAZILIAN AND U.S. APPROACHES FOR IMPORTANT TRANSFER PRICING
ISSUES**

*PREÇO DE TRANSFERÊNCIA: UMA ANÁLISE DE UM CASO JUDICIAL AMERICANO
BASEADO NAS ABORDAGENS AMERICANAS E BRASILEIRAS PARA IMPORTANTES
QUESTÕES*

Claudio Ferrer de Souza

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com “LL.M. in
International Taxation” pela Universidade da Flórida e Bacharel
em Direito pela Universidade de São Paulo.

ABSTRACT: Transfer pricing has been increasing its importance in the international scenario. However, it is far from an uncontroversial approach for tax analysts, countries, International Organizations and Multinational Enterprises. Considering this fact and analyzing a real U.S. Tax Court case, this article discusses relevant problems in transfer pricing regarding the rules of the countries (United States and Brazil) involved in the judicial dispute between the Internal Revenue Service and the taxpayer. Brazil and United States have different rules, which affected the transaction in the Court case. Therefore, controversial issues in transfer pricing, such as the involvement of two sovereignty tax jurisdictions; transfer pricing for intangibles; the arm’s length standard; and the possibility of shifting income from one jurisdiction to another jurisdiction, commonly called Base Erosion and Profit Shifting, are developed under U.S. and Brazilian approaches. This article does not aim and even cannot explore all these issues deeply. As it was mentioned before, considering United States and Brazil’s transfer pricing rules, its main objective would be demonstrate how these important problems still affect the determination of a true taxable income for Multinational Enterprises. The conclusion could not be different from the countries’ need of a new consensus and more integration in order to deal with the challenges imposed by Multinational Enterprises and their international transactions. Because of the digital era and the development of exchange of information between countries, tax jurisdictions must decrease the difference from Multinational Enterprises regarding integration. This is the only effective way to avoid disparities like juridical double taxation or even no taxation.

Keywords: Transfer Pricing. U.S. Transfer Pricing Rules. Brazilian Transfer Pricing Rules. Arm’s Length Standard. Transfer Pricing Issues.

1 INTRODUCTION

Multinational enterprises (“MNE”) are now more important than ever in the current phase of globalization.¹ Consequently, transfer pricing rules also increased their importance in

¹ At present, multinational firms account for over 10% of global GDP, and approximately one third of global exports, as well as 12.6% of global domestic fixed capital formation. The 780 000 foreign affiliates of MNEs also currently employ an estimated 73 million workers. The total number of workers employed in foreign affiliates now represents some 3% of the global workforce. Of the global total of 78 000 MNEs, the top 500 multinationals account for over 90% of the worlds stock of Foreign Direct Investment, and nearly 50% of global trade. See, e.g., PHILIP MACCANN, GLOBALISATION, MULTINATIONALS AND THE BRIICS COUNTRIES, available at <http://www.oecd.org/trade/gft/40665323.pdf> (last visited on May 13, 2013).

recent years for many countries.² This important international tax matter, however, is far from an uncontroversial approach for tax analysts, countries, International Organizations and MNE. Considering this fact and analyzing a real U.S. Tax Court case, the purpose of this article is to discuss relevant problems in transfer pricing regarding the rules of the countries (United States and Brazil) involved in the judicial dispute between the Internal Revenue Service (“IRS”) and the taxpayer.

The article is divided in five more parts. The next part develops a brief description of the corporate petition for the Tax Court,³ where 3M Co. (taxpayer) petitioned the U.S. Tax Court for a redetermination of tax deficiencies that resulted from the IRS’s allocation of royalty payments under section 482 from a Brazilian subsidiary.⁴ Therefore, this judicial case raises some controversial issues in transfer pricing, such as:

- The involvement of two sovereignty tax jurisdictions;
- Transfer pricing for intangibles and its difficulties;
- The arm’s length standard, its weakness and other possibilities;
- The possibility of shifting income from one jurisdiction to another jurisdiction, commonly called Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”).

Certainly, this article does not aim and even cannot explore all these issues deeply. As it was mentioned before, considering United States and Brazil’s transfer pricing rules, its main objective would be demonstrate how these important problems still affect the determination of a true taxable income for MNE.

Transfer pricing refers to the pricing of transactions between related entities for goods, services, intangible property transfers, rents, and loans.⁵ It became an important issue in international taxation because these related entities’ concept means control⁶ by one entity of another and these transactions deal with more than one country’s jurisdiction in the case of MNE.⁷ Still, control plus more than one country’s jurisdiction mean information that can be manipulated by MNE (which controls the transaction) and can be out of control of taxation

² See, e.g., MARC M. LEVEY & STEVEN C. WRAPPE, *TRANSFER PRICING: RULES, COMPLIANCE AND CONTROVERSY* ¶180 (3d ed. 2010).

³ See *3M Co. et al. v. Commissioner*; No. 005816-13.

⁴ See Summary by Tax Analysts, Doc 2013-8058, 2013 WTD 66-26.

⁵ See LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶101.

⁶ In the United States, for example, Treasury Regulations §1.482-1(i)(4) define “Controlled” for transfer pricing purposes, which includes any of control, direct or indirect, whether legally enforceable or not, and however exercisable or exercised, including control resulting from the actions of two or more taxpayers acting in concert or with a common goal or purpose.

⁷ There is also the possibility of transfer pricing only inside one jurisdiction like transactions between different States, which have income tax in the United States.

authorities (information from other jurisdiction). Therefore, transfer pricing rules are a necessary component of any international income tax law since these rules stop MNE from easily avoiding or significantly reducing taxation by shifting profits to low or no tax jurisdictions.⁸

MNE are different from other national companies. Their transactions go beyond countries' borders. Because of this fact, they must consider national law of more than one country. And, as it will be demonstrated in the Court case and in the third part of this article, transfer pricing rules of one jurisdiction generally do not consider the law of other jurisdiction. Despite the fact that, under the current international tax regime, this issue could be solved by income tax treaties,⁹ there are important players in the international trade scenario, which still do not signed a tax treaty like Brazil and United States, for example, or which the tax treaty agreement is not so effective to provide a solution in transfer pricing like United States and India, for instance.

Moreover, other important problem was created when the same intangible is analyzed in two different jurisdictions in terms of legal protection, what is exactly what happened in the Court case. Beyond transfer pricing rules, different jurisdictions can have different approaches to intellectual property with different protection of the intellectual property rights related to the parties or to the type of protection.¹⁰ Brazil and United States have different rules, which affected the transaction in the Court case.

The fourth part considers intangibles. Initially why the Court case treats the IRS's allocation of royalty payments. However, the fact that the case discusses intangible property and not tangible property is not a mere coincidence. Intangibles became a central issue in transfer pricing discussions in the last thirty years,¹¹ and present probably the biggest challenge to the transfer pricing issues.¹²

⁸ See, e.g., YARIV BRAUNER, VALUE IN THE EYE OF THE BEHOLDER: THE VALUATION OF INTANGIBLES FOR TRANSFER PRICING PURPOSES, 28 Virginia Tax Rev. 79, at 86, available at <http://ssrn.com/abstract=1105893> (last visited on April 28, 2013).

⁹ Article 25 from OECD Model Tax Convention on Income and on Capital establishes a Mutual Agreement Procedure – (“MAP”). This is a major tool to resolve disputes involving re-allocation of income or deductions under transfer pricing laws, particularly for taxpayers who want correlative relief. LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶1220.

¹⁰ See BRAUNER, *supra* note 8, at 88.

¹¹ In 1988, the “White Paper” officially recognized the difficulties with intangibles in transfer pricing. I.R.S. Notice 88-123, 1988-2 C.B. 458.

¹² See, e.g., REUVEN S. AVI-YONAH, DIANE M. RING, YARIV BRAUNER, U.S. INTERNATIONAL TAXATION, CASES AND MATERIALS, 3rd Edition, Foundation Press, at 220.

Intangibles in transfer pricing are controversy because of two reasons: First, since the White Paper of 1988¹³, it is officially recognized that is highly difficult to find comparables to intangibles. And the arm's length standard is based upon comparables. Second, MNE and intangibles have a central relationship in the existence of both phenomena.¹⁴ This relationship creates huge amounts of taxable income, which are pursued by governments. The U.S. commensurate with income standard, new methods¹⁵ and the cost sharing rules¹⁶ are examples of how the U.S. government tries to deal with this kind of taxable income. Also OECD is now revising its Transfer Pricing Guidelines related to intangibles.¹⁷

The arm's length standard is another problem by itself. Despite it is the prevalent standard in terms of international transfer pricing rules because of United States¹⁸ and OECD,¹⁹ this standard is far from a consensus among the players of the international transfer pricing scenario. The arm's length standard determines that a controlled transaction must have its results consistent with the results that would have been realized if uncontrolled taxpayer had engaged in the same transaction under the same circumstances.²⁰ Thus, controlled transactions of MNE have to find comparables in the market among uncontrolled transactions.

Nevertheless, even inside the arm's length consensus, United States and OECD agree upon the fact that it is difficult to apply the arm's length standard to intangibles because of the lack of comparables.²¹ Afterwards, countries like Brazil accept the arm's length standard but their transfer pricing rules have a different approach with the use of safe harbors,²² for example. And, finally, many tax analysts agree that this international standard has high compliance and enforcement costs, but it is very inaccurate and generates an artificial disadvantage to taxpayers who engage in regular cross-border, intra-group transactions.²³

¹³ See *supra* note 12.

¹⁴ See BRAUNER, *supra* note 8, at 93.

¹⁵ See I.R.C. §482 and Treasury Reg. §1.482-4.

¹⁶ See Treasury Reg. §1.482-7.

¹⁷ See OECD's Discussion Draft – Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions.

¹⁸ United States is the most developed country in transfer pricing rules. Several countries followed U.S. arm's length standard. The OECD first issued its transfer pricing guidelines in 1979 consistent with the U.S. Regulations. LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶¶180 and 1401.

¹⁹ Many countries have enacted their transfer pricing legislation in whole or in part based on the OECD Transfer Pricing Guidelines. LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶1401.

²⁰ See Treasury Regulations §1.482-1(b)(1).

²¹ See *supra* note 11 and *supra* note 17.

²² See Law 9,430/96, articles 18 - 24-B and Normative Ruling RFB 1,312/2012.

²³ See BRAUNER, *supra* note 8, at 103.

Alternatives like a formulary apportionment have been proposed and critics to the arm's length standard have been developed in many articles.²⁴

Part V discusses the recent OECD report about BEPS. Because of increasing perception, developed in several media stories, that MNE are not paying their fair share in taxes worldwide, BEPS became nowadays a current issue not only for tax analysts and governments, but for public opinion in some countries.²⁵ OECD report justifies BEPS stating, for example, the fact that domestic rules for international taxation and internationally agreed standards are still grounded in an economic environment characterized by a lower degree of economic integration across borders, rather than today's environment of global taxpayers, characterized by the increasing importance of intellectual property as a value-driver and by constant developments of information and communication technologies.²⁶ And, one of the villains of the BEPS phenomenon recognized by the OECD report is transfer pricing as one of the key pressure area.²⁷

Therefore, the conclusion of this article, after all the issues mentioned related to transfer pricing, cannot be different from the need of modification of the actual transfer pricing consensus. The problem is how and whether there is really a better option for the arm's length standard and the complexities of intangibles. Other vital conclusion is that countries cannot rely only in their domestic rules and information to deal efficiently with transfer pricing. Because of the digital era and the development of exchange of information between countries,²⁸ tax jurisdictions must decrease the difference from MNE regarding integration. This is the only effective way to avoid disparities like juridical double taxation or even no taxation. And Brazil and United States, with their different approaches in transfer pricing rules, gave the first step with the Tax Information Exchange Agreement of 2007.

²⁴ See, e.g., REUVEN S. AVI-YONAH AND ILAN BENSALOM, FORMULARY APPORTIONMENT – MYTHS AND PROSPECTS (October 2010). *University of Michigan Program in Law and Economics*. Working Paper 28. <http://law.bepress.com/umichlwps-empirical/art28> (last visited on June 01, 2013)

²⁵ See article "Apple's Move Keeps Profit Out of Reach of Taxes", by Floyd Norris, *New York Times*, Published May 2, 2013. Article "Starbucks Offer to Pay More British Tax Than Required", by Eric Pfanner, *New York Times*, Published on December 6, 2012.

²⁶ See OECD(2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, at 5 (last visited on June 01, 2013).

²⁷ *Id.* at 6 and 48.

²⁸ Brazil has already signed 25 agreements that provide for the exchange of information in tax matters of which 24 are in force. Meanwhile, United States has signed this kind of agreement with 79 jurisdictions, six of which are not yet in force. OECD(2010), *Tax Co-operation 2010: Towards a Level playing field*, OECD Publishing, at 44 and 130.

2 3M CASE²⁹

A Notice,³⁰ determining deficiencies for the tax year of 2006, was issued by the IRS and sent to 3M Company (“3M”), a U.S. corporation organized under the laws of the State of Delaware. In the Notice, IRS determined a deficiency in 3M’s income taxes for 2006 in the amount of \$4,847,004. This deficiency was based upon a I.R.C. §482 transfer pricing adjustment where IRS allocated royalty income to 3M from its wholly-owned subsidiary, 3M do Brasil Ltda. (“3MBrazil”), to clearly reflect the income of 3M. Thus, IRS allocated additional gross income of \$23,651,332 to 3M for 2006. 3M did not agree with the allocation and petitioned to the U.S. Tax Court.

Under the petition’s facts,³¹ 3MBrazil has been doing business in Brazil since 1946. During 2006, 3M Brazil had approximately \$563 million in sales. It employed approximately 3,120 employees at its corporate headquarters and at four manufacturing sites (including at a research and development facility located at one of the manufacturing sites). Its three biggest business segments were: industrial and transportation; consumer and office and safety; and security and protection systems.

Effective as of January 1, 1998, 3M and 3MBrazil entered into three Trademark License Agreements³² prepared in accordance with requirements for recordation of the National Institute of Industrial Property (the “Instituto Nacional de Propriedade Industrial”), also known as the Brazilian Patent and Trademark Office (“BPTO”). Pursuant to these Trademark Licenses, 3M granted an exclusive and non-assignable license to 3MBrazil to use, within Brazil, 3M’s rights in a portfolio of marks, trademarks, brand names, service marks, and applications thereof (Trademarks). 3MBrazil agreed to make royalty payments to 3M equal to one percent of the price invoiced by 3MBrazil for products using the Trademarks sold within Brazil. These Trademark Licenses with the payment of one percent license fee were approved and recorded by BPTO in 1999.

3M mentions that, under Brazilian law, there is a limitation on trademark royalties of 1 percent of net sales. Moreover, there is also a prohibition of payment of a single, combined royalty payment for more than one category of intellectual property, including: (a) patents, (b) trademarks, (c) non-patented technology (i.e., know-how), and (d) specialized technical services. These restrictions, for example, and others mentioned in the petition, avoided 3M

²⁹ See Petition 3M Co. et al. v. Commissioner; No. 005816-13, Tax Analysts, 2013 WTD 66-26.

³⁰ *Id.*

³¹ See *supra* note 29.

³² *Id.*

and 3MBrazil to formalize under Brazilian law more encompassing Intangibles' License Agreements with 3M.³³ In order to be remitted abroad, under Brazilian Central Bank rules, royalties relating to patents, trademarks, and non-patented technology must be recorded with the BPTO.³⁴

Thus, 3MBrazil paid trademark license fees³⁵ to 3M in the total of \$5,128,320 for 2006. Because the remittance by 3MBrazil of royalties other than trademark royalties was unlawful under the Brazilian law, 3MBrazil did not pay any other royalties to 3M for 2006.

IRS allocation³⁶ of royalty income to 3M from 3MBrazil "in connection with 3MBrazil's use of intellectual property" was determined using an arm's length standard of a six percent royalty rate as "net sales of the manufactured products." Moreover, IRS stated in the Notice that restrictions on the payment of royalties under Brazilian law would not be "taken into account for purposes of computing the arm's length amount of royalty income" because the conditions under Treasury Regulations §1.482-1(h)(2)(i) and (ii) had not been satisfied.

Thus, this U.S. Tax Court case, based upon the taxpayer's Petition, can be used to analyze important and controversial issues in transfer pricing nowadays. The first one is the involvement of two jurisdictions (Brazil and United States) with their own rules about transfer pricing and intangibles, which affect the MNE's transactions.

3 TWO JURISDICTIONS (BRAZIL AND UNITED STATES)

3M and 3MBrazil's transaction deals with the payment of royalties of trademarks' license. 3M mentioned that, under Brazilian law, it could not pay more than one percent paid in 2006.

3.1 Brazilian Jurisdiction

It is interesting that, in any moment, 3M's Petition mentioned Brazilian transfer pricing rules. They are not mentioned because, despite the fact that Brazil has a transfer

³³ 3M and 3MBrazil, based upon the facts of the Petition, entered into a more encompassing License Agreement in 1997 with a royalty payment of 4 percent including license to produce, license to market, non-patented technology and trademarks and copyrights. However, BPTO did not approve this agreement.

³⁴ Brazilian law regarding the facts of the Petition will be specified in Part III.

³⁵ See *supra* note 29.

³⁶ *Id.*

pricing legislation since 1996,³⁷ payment of royalties are expressly excluded from Brazilian transfer pricing rules.³⁸

Payment of royalties related to intangibles in Brazil has only rules that limit the percentage of these values. Originally, these rules come from 1958,³⁹ almost 40 years before the first Brazilian tax law of transfer pricing. This year, Law 3,470/58⁴⁰ determined that amounts owed by companies of royalties related to trademarks, patents and technical assistance only would be deductible for income tax purposes until the limit of 5 percent. Also, the same statute provision provided that the percentages allowed for the deduction would be established and revised periodically by the Minister of Finance and would consider the types of manufacturing or activities in groups by the level of essentiality.

The Brazilian Minister of Finance established these percentages in the same year of 1958.⁴¹ And they are the same and have been applied until now under Brazilian law. All rules related to the limits for BPTO's approval⁴² of intangibles mentioned by 3M and the limits of deductibility related to royalty payment under Brazilian income tax law⁴³ are still based on the 1958's rule.

As nowadays BEPS and transfer pricing rules are important subjects in the international tax scenario, it is important to mention that countries have been dealing with MNE and the possibility of shifting income for decades. These limits for MNE's deduction in Brazil, for example, were created because of some facts determined by the Brazilian IRS at that time.⁴⁴ These are the words from the IRS Director, Auditor Noé Winkler, at that time:⁴⁵

"(...) royalties are specific, related to the use of not your own technology, but mainly technology from other countries.

In order to manufacture such goods with the need of them to their development, countries with less resources – human and material – do not have other way from the option to compensate owners or authors – residents in other countries – through consistent

³⁷ See Law 9,430/96 published on December, 27 1996. This law introduced transfer pricing rules in Brazilian tax legislation.

³⁸ See Law 9,430/96, article 18 §9th and Normative Ruling RFB 1,312/2012, article 55.

³⁹ See Law 3,470/58.

⁴⁰ See Law 3,470/58, article 74 §1st.

⁴¹ See Ministerial Order MF 436/58.

⁴² See Law 9,279/96, article 211, Normative Act INPI 135/97, article 2.

⁴³ See Law 4.506/64, article 71 § f) g).

⁴⁴ These facts mentioned by Director Noe Winkler determined studies, which resulted in the Law 3,470/58. This law limited the deductibility of the payment of royalties. See, e.g., "NOE WINKLER – Imposto de Renda – Doutrina – Comentários – Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário), Rio de Janeiro: Forense, 2^a ed. 2001, pp 521 e seguintes."

⁴⁵ *Id.*

payments generally by percentage of the income from the license of patents and the process mentioned.

Until to the extent will be the price fair enough, and will not be a permanent draining of resources – and of economy – making even needier the importer countries of these inventions, these technologies?

This question creates concerns and there are many different views available to the problem's analysis, aiming to avoid excess.

(...) We should not, however, consider only the negative disparities raised by the payment of royalties. Under control, and in an adequate development policy, the imported technology by a compatible compensation is needed and benefits the country. It would be counterproductive an excessive taxation which would be incompatible with the necessity of industrial development, absorbing the technological process from other countries, notably pioneer sectors.

In 1958, this book's author, as the Brazilian IRS Director, was concerned about the bad results presented by companies controlled abroad. It was not convincing the modest consequences of high investments. We designated trustable experts to exam the biggest companies in the country. It was 33, being 13 in Rio de Janeiro and 20 in São Paulo. The report brought surprising information. The most variable kind of royalties and technical assistance's payments were detected, even cumulative payments. There were deductions of even 27 percent of the gross income. The charts presented with the expert's report demonstrated interesting situations. In some cases, royalties were really high when compared to the profits in the companies' return, and really high when related to capital registered. In one company, for example, for a profit of 5 millions, the payment of royalties were 44 millions; in another one, for a profit of 95 millions, royalty payments of 110 millions. And many other cases of book loss with substantial payment of royalties were found. In other comparative situations, profits in companies' returns were 13 to 17 percent of capital while royalties plus technical assistance presented 62 to 67 percent of the same capital."

These words demonstrate what is behind the Brazilian limitation for royalty payments, under a policy of protection of a development country. Thus, in terms of intangibles, Brazilian policy of fiscal protection did not change from 1958 until now. As mentioned before, despite the fact that transfer pricing rules for tangibles and the arm's length standard became part of Brazilian legislation in 1996, intangibles are still excluded in the case of royalty payments. Still, it is possible to consider that the Brazilian tradition for objective control of MNE transactions started earlier than Brazil's first transfer pricing rules in 1996 with the safe harbor approach for the arm's length standard.

The actual Brazilian legislation, which deals with payment of royalties, still has the percentages of 1958 as its north star. Law 9,279/96⁴⁶ determines that BPTO must register contracts that transfer technology in order to produce effects to third parties. BPTO's Regulations⁴⁷ states that BPTO will record or register contracts, which transfer technology. Technology transfer is defined under the same Regulations⁴⁸ as the license of rights (patents or trademarks) and the acquisition of technological knowledge (technological supply and technical and scientific assistance services) and franchising contracts. Still Law 4,131/62⁴⁹ provides that payments abroad of royalties must be registered in the Central Bank. Central Bank's Regulations⁵⁰ provide that this register must be made after the contract being recorded and approved by BPTO. Also Law 4,131/62⁵¹, substituting Law 3,470/58, established the same limit of 5 percent, mentioned before, for the payment of royalties. It has the same statute provision, which provided that the percentages allowed for the deduction would be established and revised periodically by the Minister of Finance and would consider the types of manufacturing or activities in groups by the level of essentiality. Consequently, regarding the requirements from BPTO and Central Bank for the payment of royalties, they must follow until now 1958's percentages ("Portaria MF 436/58").

These percentages⁵² considered the total limit of 5 percent under gross income from sales for the payment of royalties and were based on the essentiality of the groups of manufacturing and activities. Thus, for example, payment of royalties by primary industries has a limit of 5 percent and for other industries, depending upon the level of essentiality, limitation goes from 4 percent to 1 percent. These limits apply to patents, patent's brands and expenses of technical and scientific assistance. Payments of royalties related only to trademarks, which are not related to patents have a limit of 1 percent. And these dispositions are interpreted⁵³ in a way that payments of royalties related to trademarks cannot be cumulative to payments related to patents or vice-versa.

⁴⁶ See Law 9,279/96, article 211.

⁴⁷ See Normative Act INPI 135/97, article 2.

⁴⁸ *Id.*

⁴⁹ See Law 4,131/62, articles 9 and 12.

⁵⁰ See Resolution 3,844/2010, Regulations Annex III, article 3rd.

⁵¹ See Law 4,131/62, article 12.

⁵² See Ministerial Order MF 436/58.

⁵³ See, e.g., "Acórdão nº 101-95.602, Processo nº 10882.002347/2002-32, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Primeira Câmara."

Therefore, even before Law 4,506/64⁵⁴ determined what could be deductible for income tax purposes regarding payment of royalties, there have already been established a legal threshold protection under BPTO and Central Bank laws which carry on a fiscal policy of development country's protection. Thus, this tax law only mention that can be deducted for income tax the amount of payment of royalties, which was recorded by BPTO, registered in the Central Bank and obeyed the limited fixed by the Minister of Finance ("Portaria MF 436/58").

Therefore, under the facts of the Petition and under the Brazilian Jurisdiction, if 3MBrazil and 3M recorded a license of trademarks' contract in BPTO, the limit of payment of royalties would be 1 percent of gross income from sales. And this limit could not be cumulative with the payment of royalties related to patents, for example.

3.2 United States' Jurisdiction

Under the United States law, 3M tried to license to 3MBrazil's intangible property⁵⁵ pursuant to a 1997 License Agreement⁵⁶ regarding an exclusive and non-assignable license to make, convert, process and/or use "licensed products" in Brazil. "Licensed products" were those: (a) manufactured, processed or converted by 3M Brazil using 3M manufacturing data or know-how; and/or (b) comprehended within or produced by a process comprehended within the scope of 3M's patent rights; and/or (c) included under 3M licensed copyrights; and/or (d) bearing any 3M licensed trademark. However, because of limits imposed by Brazilian law, 3M and 3MBrazil approved only a Trademark License Agreement, which determined a payment of a one percent license fee on sales.

3M and its Brazilian subsidiary 3MBrazil are subjected under U.S. law to I.R.C. §482 and its Treasure Regulations. As 3M licensed intangible property to 3MBrazil, the income with respect to such license would be commensurate with the income attributable to the intangible.⁵⁷ Under Treasure Regulations §1.482-1(b)(1), the arm's length standard must be applied in order to determine the true taxable income of a controlled taxpayer. And under Treasure Regulations §1.482-4(a), the arm's length consideration for the transfer of an intangible must be commensurate with the income attributable to the intangible. Still the methods available for intangibles under the same Treasure Regulations are: (1) The

⁵⁴ See article 71 § (f) (g).

⁵⁵ See I.R.C. §936(h)(3)(B) and Treasure Regulations §1.482-4(b).

⁵⁶ See *supra* note 29.

⁵⁷ See I.R.C. §482 and Treasure Regulations §1.482-4(a).

comparable uncontrolled transaction method; (2) The comparable profits method; (3) The profit split method; and (4) Unspecified methods. In order to apply U.S. law, 3M should find the best method,⁵⁸ which, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result. The commensurate with income standard also provides periodic adjustments when intangibles are licensed under an arrangement that covers more than one year.⁵⁹

Regarding intangibles, U.S. transfer pricing rules apply the arm's length standard considering the commensurate with income standard. However, 3MBrazil could not apply the U.S. law inside Brazilian jurisdiction because of the limits imposed by Brazilian law. Treasury Regulations §1.482-1(h)(2) tries to deal with foreign legal restrictions to the arm's length standard. It provides that a foreign legal restriction will be taken into account only to the extent that is shown that the restriction affected an uncontrolled taxpayer under comparable circumstances for a comparable period of time. Thus, a foreign legal restriction limiting payment of an arm's length amount will be respected only if there is evidence of a comparable uncontrolled transaction in which unrelated parties agreed to enter a similar transaction subject to the restriction.⁶⁰ In other cases, the foreign legal restriction will be disregarded in determining an arm's length amount.⁶¹ The option for electing the deferred income method of accounting is not relevant here because Brazilian limits for payment of royalties are permanent.⁶²

It is not the purpose of this article to discuss the invalidity of this last mentioned Treasury Regulations, which is exactly what 3M tries to achieve in the Tax Court. IRS relied in these Treasury Regulations to make the adjustment and determine the arm's length standard because their conditions had not been satisfied. However, it is interesting to notice that this rule determines what is more difficult to find when dealing with intangibles in transfer pricing rules: find a comparable transaction. As it was mentioned before, United States and OECD agree upon the fact that it is difficult to apply the arm's length standard to intangibles because of the lack of comparables.⁶³ Consequently, it is possible to conclude that, despite IRS may take into account the effects of a foreign legal restriction, this possibility is remote. 3M's case is one example of this fact.

⁵⁸ See Treasury Regulations §1.482-1(c).

⁵⁹ See Treasury Regulations §1.482-4(f)(2).

⁶⁰ See 59 Fed. Reg. 34971-01, 1994-2 C.B. 93 (July 8, 1994).

⁶¹ *Id.*

⁶² See Treasury Regulations §1.482-4(f)(2).

⁶³ See *supra* note 11 and *supra* note 17.

3.3 Transfer Pricing Deadlock

In 3M's case and many other situations in transfer pricing, transactions between two jurisdictions deal with two different and incompatible rules. In this example, Brazil does not have transfer pricing rules for royalty payments but only limitations while United States adopts the arm's length and commensurate with income standards for intangibles. Brazil tries to protect its taxable income from deductions limiting the payment of royalties and adopting a development country policy based on essentiality of products. Meanwhile, United States tries to tax intangibles in a way to receive a considerable tax income from intellectual property developed in its territory. In the middle of these two jurisdictions, MNEs and their transactions try to find the most profitable way of business.

There is no Brazilian rule about effects from other jurisdictions' rules related to transfer pricing. And despite the fact that United States has this rule, it is very difficult to apply because it depends on comparables. Therefore, companies like 3M can suffer consequences like the allocation from IRS. 3MBrazil and 3M could simply apply Brazilian law (3MBrazil pays royalties of only 1 percent) and pay U.S. taxes considering arm's length standard (3M receives royalties of 6 percent). Could taxpayers accept these both different and incompatible views of the same transaction and agree to satisfy each jurisdiction? Is it fair?

Certainly the answers to these questions are no and that is why transfer pricing is so controversial nowadays. Countries know that transfer pricing rules are not working in the best way, but they still do not have other acceptable solutions.⁶⁴

Regarding transfer pricing and all controversial issues mentioned in this article, maybe it is possible to say that the issue of different rules from two jurisdictions is what has the most developed solution. Tax treaties are a reality among several countries. Article 25 from OECD Model Tax Convention on Income and on Capital establishes a mutual agreement procedure for solving difficulties arising out from tax treaties regarding treaty benefits and double taxation.⁶⁵ Moreover, the mutual agreement procedure is a major tool to resolve disputes involving re-allocation of income or deductions under transfer pricing laws, particularly for taxpayers who want correlative relief.⁶⁶ Consequently, in the United States, for example,

⁶⁴ The formulary approach, for example, is an alternative for the arm's length standard. However, this solution also has its own problems. See, e.g., AVI-YONAH AND BENSALOM, *supra* note 24.

⁶⁵ See *supra* note 9.

⁶⁶ See LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶1220.

more than half of the cases referred to the mutual agreement procedure involve transfer pricing.⁶⁷

Also United States developed, since 1991,⁶⁸ Advance Pricing Agreement (“APA”). APAs are prospective legal contracts between taxpayers and tax authorities that specify an arm’s length range of results for specified intercompany transactions between commonly controlled entities operating in different countries.⁶⁹ This program is designed to resolve actual or potential transfer pricing disputes in a principled, cooperative manner, as an alternative to the traditional adversarial process, generally covering at least five years, regarding the taxpayer’s transfer prices.⁷⁰ It is possible to taxpayers enter into APA with more than one tax authority under mutual agreement procedure of most income tax treaties.⁷¹ This kind of APA is called “bilateral” or “multilateral.”⁷² Since 2012, the APA program was merged with the Office of the U.S. Competent Authority (USCA) that resolves transfer pricing cases under the mutual agreement procedures. Thus, it was created the Advance Pricing and Mutual Agreement (“APMA”) Program.⁷³

Bilateral APAs and now APMAs can be considered good alternatives for taxpayers in order to deal with complex transfer pricing rules from United States and other countries. Since 1991, the number of multilateral or bilateral APA has been increasing (total of 705 executed).⁷⁴ Moreover, at least 35 countries have adopted APA programs or similar.⁷⁵ However, the last report from IRS shows that the program still has a limited range when analyzing the APAs finalized or renewed by country. 53 percent of the APAs finalized or renewed relates to Japan, 16 percent to Canada, 10 percent to United Kingdom and 21 percent to all other countries.⁷⁶ This fact demonstrates that the relationship between Competent Authorities is determinant for the success of the program.

Thus, only the existence of a tax treaty does not guarantee by itself the solution for transfer pricing and incompatible rules. India, for example, has been developing an aggressive transfer pricing policy and the Indian government has hit 27 Indian subsidiaries of

⁶⁷ *Id.*

⁶⁸ See, e.g., Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements – March 25, 2013, www.irs.gov/Business/Corporations/Advance-Pricing-Agreement-Program (last visited on June 01, 2013).

⁶⁹ See LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶1310.

⁷⁰ See *supra* note 68 and LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶1310.

⁷¹ *Id.*

⁷² *Id.*

⁷³ See *supra* note 68.

⁷⁴ See *supra* note 68.

⁷⁵ See LEVEY & WRAPPE, *supra* note 2, at ¶1301.

⁷⁶ See *supra* note 68.

multinational companies with transfer pricing adjustments stemming from the companies' alleged undervaluation of equity shares sold to overseas associated enterprises.⁷⁷ Meanwhile, competent authorities' relationship between United States and India, which is responsible for the mutual agreement procedure, has not been developing in an agreeable way.⁷⁸

3M could not try a solution by a mutual agreement procedure because Brazil and United States do not signed a tax treaty. Brazil is the only BRICS⁷⁹, which is still in the lack of a tax agreement with United States.

However, on March 19, 2013, Brazil and United States' Exchange of Information Agreement of 2007 entered into force. And this fact is a good signal on the possibility of both countries signing a tax treaty. Also Brazil has dropped some years ago its request that any future treaty contain a tax-sparing clause⁸⁰ which is not acceptable to the U.S. Senate.⁸¹

4 INTANGIBLES

Under 1988 White Paper, the arm's length standard is the international norm.⁸² And this standard is based on comparability (related parties to unrelated parties). Thus, how is it possible to apply comparability to intangible assets, which have as their main characteristics innovation, singularity and distinguished practices?⁸³

Some court cases in the United States, exemplified in the 1988 White Paper,⁸⁴ showed the difficulty in applying transfer pricing rules to intangibles. In Lilly case,⁸⁵ Lilly U.S. (U.S. parent corporation) transferred highly profitable manufacturing intangibles, including patents and know-how to its newly-formed U.S. subsidiary in Puerto Rico, Lilly P.R., in a tax-free exchange for Lilly P.R. stock under I.R.C. §351. IRS took the position that the income

⁷⁷ See, e.g., Tax Analysts, India Hits 27 Firms with Transfer Pricing Adjustments, April 30, 2013, Doc 2013-10455, 2013 WTD 83-2.

⁷⁸ See, e.g., Tax Analysts, U.S. Competent Authority has Harsh Words About India, February 4, 2013, Doc 2013-2477, 2013 WTD 23-2.

⁷⁹ Russia signed a Tax Treaty with the United States in 1992, India in 1989, China in 1984 and South Africa in 1997.

⁸⁰ Some countries adopt tax incentive programmes. A tax-sparing clause in a tax treaty has the purpose of allowing investors (non-residents) to obtain a foreign tax credit for the taxes that have been "spared" under the incentive programme of the source State or to ensure that these taxes will be taken into account for the purposes of applying certain conditions that may be attached to exemption systems. See, e.g., COMMENTARY ON ARTICLES 23 A AND 23 B, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, ¶ 72.

⁸¹ IBFD Tax Research Platform, Income tax treaty U.S.A. – Brazil, December 28, 1990.

⁸² See *supra* note 11.

⁸³ See *supra* note 8 at 89. See also BARUCH LEV, INTANGIBLES: MANAGEMENT, MEASUREMENT AND REPORTING22 (2001), at 12.

⁸⁴ See *supra* note 11.

⁸⁵ *Eli Lilly and Company and Subsidiaries v. Commissioner of Internal Revenue*, 84 T.C. No. 65, 84 T.C. 996, Tax Court 1985.

associated with those intangibles should be allocated to Lilly U.S., notwithstanding their tax-free transfer to Lilly P.R. However, in preparation for trial, government's experts discovered that the patents to such intangible products were rarely transferred, except to a related party. Thus, after surveying the most successful U.S. pharmaceutical products, they found no comparable marketplace transactions. In other case, Hospital Corporation of America,⁸⁶ a U.S. hospital management company, made available at little cost all its know-how, experience, management systems knowledge and other intangibles to a Cayman Island corporation. IRS made an adjustment, but during the trial the parties offered no evidence of comparable transactions, and the court identified none.

As a result from these and other cases, the 1988 White Paper concluded that 1968 Regulations under arm's length standard failed to provide guidance in the absence of comparable products and transactions.⁸⁷ Also the difficulty in applying I.R.C §482 to high profit potential intangibles is that unrelated party licenses of comparables intangibles almost never exist.⁸⁸

Consequently, the arm's length standard in the United States developed a new standard called commensurate with income standard in order to deal with the high profit potential of intangibles. Also new methods⁸⁹ were created to value intangibles because of the difficulty in finding comparables.

3M was adjusted by IRS as receiving a 6 percent of royalties from 3MBrazil under this different approach of arm's length standard.

25 years after the White Paper, OECD still recognizes the same fact in its Discussion Draft for Intangibles in Transfer Pricing:⁹⁰

“However, the principles of Chapters I through III⁹¹ can sometimes be difficult to apply to controlled transactions involving the use or transfer of intangibles. Intangibles may have a special character complicating the search for comparables, and in some cases making value difficult to determine at the time of the transaction. Further, for wholly legitimate business reasons, due to the relationship between

⁸⁶ Hospital Corporation of America v. Commissioner of Internal Revenue, 81 T.C. No. 31, 81 T.C. 520, Tax Court 1983.

⁸⁷ See *supra* note 11.

⁸⁸ *Id.*

⁸⁹ Comparable Profits Method, described in Treasure Regulations §1.482-5 and Profit Split Method, described in Treasure Regulations §1.482-6.

⁹⁰ See *supra* note 17, ¶78.

⁹¹ In OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Chapter I refers to the Arm's Length Principle, Chapter II refers to Transfer Pricing Methods and Chapter III refers to Comparability Analysis.

them, associated enterprises might sometimes structure a transaction involving intangibles in a manner that independent enterprises would not contemplate.”

The first difficulty related to intangibles arises before transfer pricing rules. What is an intangible and what kind of intangibles are recognized by countries' law? United States, which has the most developed legislation in transfer pricing rules, still does not have a modern law in this matter. Intangibles are broadly defined under U.S. law by I.R.C. §936(h)(3)(B) listing several kind of recognized intangibles and adding that intangible property also means the assets listed and any similar item, which has substantial value independent of the services of any individual. Treasury Regulations §1.482-4(b) repeated the Code's list. Nevertheless, there are other intangibles and they are not recognized in the official list, like goodwill and going concern value. As a consequence, the commensurate-with-income standard and the specific intangible transfer pricing methods may not apply to them, despite the fact I.R.C. §482 can be applied.⁹² Other parts of the Code, however, already tries to deal with goodwill and going concern value, for example, like Treasury Regulations §1.367(a)-1T(d)(5)(iii).⁹³

On the other hand, Brazil focus on a broadly and modern accounting definition by Law and Accounting Rules⁹⁴ for intangibles. Nevertheless, this Law came only in 2007 when Law 6,404/76 was modified by Law 11,638/2007, determining that companies⁹⁵ shall have in their Balance Sheet an account called Intangible in the Non-Current Assets.⁹⁶ This Intangible account is defined as rights constituted by non-physical assets with the purpose of companies' maintenance.⁹⁷ And, in 2010, all details related to Intangibles Assets, like identification, control, future economic benefit and value, for example, were regulated by Technical Declaration CPC 04 from Brazilian Accounting Declaration's Committee.⁹⁸

⁹² First part of §482 of IRS allocation still could be interpreted as applied to goodwill and going concern value as they would not be intangibles subject to the second part of §482 and the commensurate-with-income standard.

⁹³ Treasury Regulations §1.367(a)-1T(d)(5) define Intangible Property. Treasury Regulations §1.367(a)-1T(d)(5)(iii) defines foreign goodwill or going concern value as the residual value of a business operation conducted outside of the United States after all other tangible and intangible assets have been identified and valued.

⁹⁴ See Law 6,404/76, articles 178 §1st II and 179 VI; Technical Declaration CPC 04 from Brazilian Accounting Declaration's Committee.

⁹⁵ See Law 6,404/76 regulates Brazilian companies with their capital divided in stocks called “Sociedade Anônima.”

⁹⁶ See Law 6,404/76, article 178 §1st II, modified by Law 11,638/2007, and afterwards again modified by Law 11,941/2009.

⁹⁷ See Law 6,404/76, article 179 VI.

⁹⁸ Created by the Federal Accounting Council (CFC) – Resolution CFC 1,055/05.

OECD recognized the importance of intangibles' identification. Because of this fact, the draft⁹⁹ of the new chapter VI of OECD Guidelines for Transfer Pricing starts with a section of "Identifying Intangibles". This section defines the word intangibles as intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, and which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities.¹⁰⁰ Interesting that OECD still mentions just after this intangible's definition that rather than focusing on accounting (Brazil, for example) or legal definitions (United States, for example), the thrust of a transfer pricing analysis in a matter involving intangibles should be the determination of the conditions that would be agreed upon between independent parties for a comparable transaction.¹⁰¹ Thus, following OECD, comparability and the arm's length standard should govern intangibles. However, in the same draft,¹⁰² as it was mentioned before, OECD recognized the difficulty in finding comparables for intangibles.

3M and 3MBrazil did not have any problem with the identification or recognition of their intangible assets in Brazil or United States, which are broadly recognized like trademarks and patents.

Therefore, in a transfer pricing analysis, after identification of an intangible property, the second step would be determining the ownership of the asset and, consequently, who should be allocated profits from the exploitation of the property.¹⁰³ Legal registrations and contractual arrangements are the starting point for determining which members of an MNE group are entitled to intangible related returns.¹⁰⁴ And the conditions and extent of the available protection may vary from country to country.¹⁰⁵

United States, in its transfer pricing rules,¹⁰⁶ provides that will be considered the sole owner of the respective intangible property the legal owner of intangible property pursuant to the intellectual property law of the relevant jurisdiction, or the holder of rights constituting an intangible property pursuant to contractual terms or other legal provision. The same provision determined that if no owner is identified by intellectual property law or by contractual terms, then will be considered the owner of the intangible property the controlled taxpayer who has the control of this property. Treasure Regulations §1.482-7 deals with cost sharing

⁹⁹ See *supra* note 17.

¹⁰⁰ See *supra* note 17.

¹⁰¹ *Id.*

¹⁰² *Id.*

¹⁰³ See BRAUNER, *supra* note 8, at 125.

¹⁰⁴ See *supra* note 17.

¹⁰⁵ *Id.*

¹⁰⁶ See Treasure Regulations §1.482-4(f)(3).

arrangements in order to avoid shifting taxable income from United States to low tax jurisdictions.¹⁰⁷

As it was mentioned before, Brazilian transfer pricing rules do not apply for payment of royalties.¹⁰⁸ There are rules regarding legal protection of intangibles like approval and recordation in BPTO as in many countries (United States and its United States Patent and Trademark Office (“USPTO”), for example). What is curious about Brazilian rules is that this legal protection under Brazilian law (BPTO approval and recordation) already implies limitations by itself to the payment of royalties. However, it is possible to conclude that intangibles are subjected to the Brazilian transfer pricing rules in other situations. Before recent changes in Brazilian Transfer Pricing rules,¹⁰⁹ it was clear that transfer pricing rules did not apply to any case (income or payment) of royalty and technical, scientific or administrative assistance because of past Regulations.¹¹⁰ New Regulations (Normative Ruling RFB 1.312/2012) determined that their rules do not apply to payment abroad of royalties and technical, scientific and administrative assistance.¹¹¹ Thus, MNE’s income from royalties in case of royalties and technical, scientific and administrative assistance are subjected to Brazilian transfer pricing rules.¹¹² Also Brazilian IRS recognizes that other intangibles different from which must be recorded in BPTO like royalties¹¹³ from copyrights, for example, received or paid by MNE are also subject to Brazilian transfer pricing rules.¹¹⁴

Consequently, does Brazil have or not transfer pricing rules for intangibles? The answer could be yes because of the rules and interpretation mentioned in the last paragraph. Nevertheless, the result is still awkward. First, it is not really clear in Brazilian rules whether transfer pricing rules apply to intangibles. What it is really clear are the limitations for payments of royalties, which do not apply. Second, there are different criteria for income and

¹⁰⁷ Cost sharing and its tax planning related will be discussed in the part VI of this Paper in BEPS.

¹⁰⁸ See Law 9,430/96, article 18 §9th and Normative Ruling RFB 1,312/2012, article 55.

¹⁰⁹ See Law 12,715/2012, which modified Law 9,430/96 and Normative Ruling RFB 1,312/2012.

¹¹⁰ See Normative Ruling SRF 243/2002, article 43. See also, e.g., LUÍS EDUARDO SCHOUEI, “PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO” 2nd ed. – São Paulo : Dialética, 2006, at 229.

¹¹¹ See Normative Ruling RFB 1,312/2012, article 55.

¹¹² This interpretation comes from the fact that the exclusion of article 55 refers only to payments abroad of royalties and technical, scientific and administrative assistance. Income from royalties and technical, scientific and administrative assistance would be subject to the transfer pricing rules as export transactions.

¹¹³ Royalties, under Law 4,506/64, article 22, are income from use or exploration of rights like inventions, process, trademarks and copyrights (except when received direct by the author or asset creator).

¹¹⁴ See Questions and Answers from Brazilian IRS, Chapter XIX – IRPJ and CSSL (Brazilian tax income and social contribution on profits) - International Transactions, at Question 29, http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_XIX_IRPJ_e_CSSLL_OperacoesInternacionais_2013.pdf, (last visited on June 13, 2013).

for payment of the same kind of royalties. Income from royalties is subject to transfer pricing rules but payments are not. This kind of interpretation, because of new rules, may create disputes in Brazilian Courts. And, finally, the methods determined for transfer pricing under Brazilian law are designed for tangibles and services, which can give rise to difficulties for intangibles.¹¹⁵

Consequently, as Brazilian rules¹¹⁶ are still starting to apply transfer pricing to intangibles, there are no rules for ownership or cost sharing related to intangibles¹¹⁷ in transfer pricing. Even considering tangible property or services, there are only rulings,¹¹⁸ which provides details of when it is allowed the cost-sharing of expenses.

After identifying the intangible and determining its ownership, transfer pricing must evaluate and attribute profits. Under international consensus developed by United States and OECD, the arm's length standard and correlate methods are the answer to determine the true taxable income in transfer pricing.

5 BASE EROSION and PROFIT SHIFTING – BEPS

It was already mentioned that Brazil has one kind of tax policy related to a developing country. On the other hand, United States as a developed country seeks to receive its fair share of taxable income from intellectual property. In 3M's case, there are two high-tax jurisdictions trying to protect their taxable base. However, transfer pricing also has another different important issue regarding different tax jurisdictions. In the middle of two jurisdictions, MNEs and their transactions try to find the most profitable way of business. Consequently, one of the biggest concerns in transfer pricing is when MNEs shift income from one high-tax jurisdiction to low-tax jurisdictions. And a number of indicators show that tax practice of some MNEs have become more aggressive over time, raising serious compliance and fairness issues.¹¹⁹

¹¹⁵ The Brazilian methods for transfer pricing will be discussed with more details in the next part.

¹¹⁶ See Law 9,430/96 and Normative Ruling RFB 1,312/2012.

¹¹⁷ Brazilian law does not determine any rules relating to cost sharing. Brazilian IRS rulings interpret cost sharing arrangements as possible, but they must follow the rules with limits for deductibility related to intangibles. Thus, R&D expenses related to intangibles subject to recordation at BPTO are not subject to transfer pricing rules. See, e.g., Questions and Answers from Brazilian IRS, Chapter XIX – IRPJ and CSSL (Brazilian tax income and social contribution on profits) - International Transactions, at Question 50, http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_XIX_IRPJ_e_CSSL_OperacoesInternacionais_2013.pdf, (last visited on June 13, 2013).

¹¹⁸ *Id.*

¹¹⁹ See *supra* note 26, at 6.

The problem with these MNEs' tax practices is that tax planning opportunities are created by the own international tax regime. In April, 2013, David Cameron, Prime Minister of the United Kingdom wrote in a letter to Herman Van Rompuy, president of the European Council with these words:¹²⁰

"We need a truly global solution. As I am sure you will agree, the path to reform starts with the basic recognition that current global tax rules do not reflect the modern and globalized economy that our citizens live and trade in."

A modern and globalized economy has been creating difficulties for countries to tax international transactions and receive a fair share of MNE's income. Probably, in the most notorious case, Apple has been accused, by the U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations, of avoiding payment of \$44 billion in taxes in the United States and keeping \$102 billion cash overseas.¹²¹

OECD has been working on the data related to Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) and prepared a report for G20.¹²² Under this report, while MNEs urge co-operation in the development of international standards to alleviate double taxation resulting from differences in domestic rules, they often exploit differences in domestic tax rules and international standards that provide opportunities to eliminate or significantly reduce taxation.¹²³ Also OECD report shows that tax standard may not have kept pace with changes in global business practices, in particular in the area of intangibles and the development of the digital economy.¹²⁴

Transfer pricing is one of the pressure areas identified in the report. In this specific area, OECD report mentions that proposals to update the OECD's transfer pricing guidelines in the area of intangibles and to simplify their application have been tabled and should be advanced quickly to provide immediate responses to some of the most critical profit shifting challenges.¹²⁵

And it is interesting that these critical profit shifting challenges are related to the same transfer pricing issues discussed in 3M's case such as the complexity of intangibles. Transfer pricing rules and the arm's length standard were also discussed in the OECD report. The

¹²⁰ See article "Even Before Apple Tax Breaks, Ireland's Policy Had Its Critics", by Landon Thomas Jr. and Eric Pfanner, The New York Times, Published May 22, 2013 on page A1.

¹²¹ *Id.*

¹²² See *supra* note 26.

¹²³ *Id.*, at 5.

¹²⁴ *Id.*, at 7.

¹²⁵ *Id.*, at 7.

arm's length standard, for example, is mentioned by the report as the internationally accepted principle underlying transfer pricing determinations.¹²⁶ It was not condemned, but some critics to OECD Transfer Pricing Guidelines were done such as the Guidelines are perceived by some as putting too much emphasis in legal structures rather than on the underlying reality of the MNE's group.

Thus, in order to address all the challenges regarding BEPS, OECD report suggests a global action plan with an internationally coordinated approach.¹²⁷ Collaboration and coordination will be the key to provide comprehensive international solutions that may satisfactorily respond to the tax issue.¹²⁸ And, in transfer pricing, the action plan will include proposal to develop improvements or clarifications to address specific areas where the current rules produce undesirable results from a policy perspective.¹²⁹ Finally, the current work on intangibles would be included in a broader reflection on transfer pricing rules.¹³⁰

Countries' integration and broader reflection are exactly what transfer pricing needs nowadays because of all the issues mentioned.

6 CONCLUSION

From 3M's payment of royalties to 3MBrazil, it is possible to conclude that transfer pricing rules in only one jurisdiction like Brazil or United States cannot avoid disparities in the context of MNE's transactions. Different policies behind tax laws can create difficulties for taxpayers.

Brazil, for example, as a developing country still has laws much more concerned in protecting its taxable base than allow deductibility of high profitable intangibles.¹³¹ In order to explain this fact, for example, over the medium term it is still likely that Foreign Direct Investment – FDI¹³² inflows into Brazil will continue to significantly outweigh the FDI outflows.¹³³ On the other hand, United States has a totally different approach determining under arm's length and commensurate with income standards a true taxable income, which can reflect the investment in intellectual property developed in the United States.

¹²⁶ See *supra* note 26, at 36.

¹²⁷ *Id.*, at 46.

¹²⁸ *Id.*, at 8-10.

¹²⁹ *Id.*, at 10.

¹³⁰ *Id.*, at 10.

¹³¹ See Laws 4,131/62 and Law 4,506/64.

¹³² Foreign Direct Investment – FDI measures behavior of MNEs in the process of globalization. See, e.g., *supra* note 1, at 4.

¹³³ See *supra* note 1, at 35.

A solution for this transfer pricing deadlock can start by an agreement between the two countries. And this possibility depends on the signature of tax treaty between two important players in the international trade scenario. The TIEA signed in 2007 was an important step in this direction.

However, even under the threshold of tax treaties, mutual agreement procedures and APA, transfer pricing still does not reach the needed integration among countries. The difficulties in this area were increased by the development of MNEs and their transactions with intangibles. The world is not the same as in 1968 when the arm's length standard was confirmed as the standard to deal with transfer pricing transactions in the United States. This conclusion was officially reached in 1988 White Paper but, since then, the scenario has become still more complex. Despite the fact arm's length standard is the international consensus, new methods, not based on comparables like CPM and safe harbors, have been accepted by countries to deal with the complexity of MNE's transactions. OECD recognized in its report about BEPS that a broader reflection on transfer pricing rules is needed.

In this context, one conclusion is clear: countries cannot deal with MNE and their transactions only with their own rules. In the same way that MNE reached efficiency by business integration, countries must do the same. This is why OECD report called a global action plan. And the digital era and a globalized exchange of information nowadays allow this possibility to become a fact.

Maybe between the complexity of U.S. transfer pricing rules for intangibles and the simplicity of the Brazilian safe harbor approach, a new consensus could be developed as a satisfactory solution. A solution which does not create difficulties and opportunities for taxpayers.

REFERENCES

PHILIP MACCANN, GLOBALISATION, MULTINATIONALS AND THE BRIICS COUNTRIES, available at <http://www.oecd.org/trade/gft/40665323.pdf> (last visited on May 13, 2013).

MARC M. LEVEY & STEVEN C. WRAPPE, TRANSFER PRICING: RULES, COMPLIANCE AND CONTROVERSY (3d ed. 2010).

YARIV BRAUNER, VALUE IN THE EYE OF THE BEHOLDER: THE VALUATION OF INTANGIBLES FOR TRANSFER PRICING PURPOSES, 28 Virginia Tax Rev. 79, at 86, available at <http://ssrn.com/abstract=1105893> (last visited on April 28, 2013).
I.R.S. Notice 88-123, 1988-2 C.B. 458.

REUVEN S. AVI-YONAH, DIANE M. RING, YARIV BRAUNER, U.S. INTERNATIONAL TAXATION, CASES AND MATERIALS, 3rd Edition, Foundation Press, at 220.

OECD's Discussion Draft – Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions.

REUVEN S. AVI-YONAH AND ILAN BENSALOM, FORMULARY APPORTIONMENT – MYTHS AND PROSPECTS (October 2010). University of Michigan Program in Law and Economics. Working Paper 28. <http://law.bepress.com/umichlwps-empirical/art28> (last visited on June 01, 2013).

OECD(2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, at 5 (last visited on June 01, 2013).

NOE WINKLER – “Imposto de Renda – Doutrina – Comentários – Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)”, Rio de Janeiro: Forense, 2a ed. 2001.

Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements – March 25, 2013, www.irs.gov/Business/Corporations/Advance-Pricing-Agreement-Program (last visited on June 01, 2013).

Tax Analysts, U.S. Competent Authority has Harsh Words About India, February 4, 2013, Doc 2013-2477, 2013 WTD 23-2.

LUÍS EDUARDO SCHOUEI, “PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO” 2nd ed. – São Paulo : Dialética, 2006.

Communiqué of BRICS Heads of Revenue Meeting Issued in New Delhi on 18th January, 2013, January 22, 2013, BRICS Countries Agree Further Tax Policy Cooperation Needed, Tax Analysts Doc 2013-1498, Electronic Citation: 2013 WTD 15-27.

PAUL R. MCDANIEL, MARTIN J. MACMAHON JR., DANIEL L. SIMMONS, FEDERAL INCOME TAXATION OF CORPORATIONS, third edition, Foundation Press, 2006.

HARRY GRUBERT, FOREIGN TAXES AND THE GROWING SHARE OF U.S. MULTINATIONAL COMPANY INCOME ABROAD: PROFITS, NOT SALES, ARE BEING GLOBALIZED, Department of Treasury, Office of Tax Analysis, Working Paper 103, February 2012.

EDUCACIÓN FISCAL Y CONSTRUCCIÓN DE CIUDADANÍA EN AMÉRICA LATINA

TAX EDUCATION AND CITIZENSHIP IN LATIN AMERICA

Borja Diaz Rivillas

Doctor en Procesos Políticos Contemporáneos por la Universidad de Salamanca. Técnico Sênior del Programa de Cooperación de la Unión Europea con América Latina EUROsociAL II / FIIAPP

Antonio Henrique Lindemberg Baltazar

Mestre em Direito Constitucional (IDP-DF). Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas (IDP-DF). Auditor-Fiscal da Receita Federal, Coordenador de Educação Fiscal e Memória Institucional da Receita Federal. Professor Universitário

RESUMEN: La Educación Fiscal es un importante instrumento de profundización y vanguardia democrática que, en los últimos años, está despertando un creciente interés en varias regiones del mundo, especialmente en contextos donde la balanza entre derechos y obligaciones tributarias sufre serios desequilibrios. Este trabajo conceptualiza la educación fiscal, comprendida como un proceso de vanguardia democrática, desde una perspectiva académica y muestra su relevancia en regiones como América Latina, donde el elevado fraude fiscal y la corrupción conviven en escenarios de elevada crisis de valores, de confianza y de problemas de legitimidad de las instituciones y las políticas públicas. El artículo sostiene que es necesario forjar una nueva relación entre el Estado y la sociedad en materia fiscal basada en la confianza y en la colaboración, y no solo en la coacción. Sostiene se, con base en datos de encuestas realizadas por diversos institutos de pesquisas de ámbito internacional, una necesidad de si cambiar la hostilidad fiscal para una realidad de amistad fiscal, base y fundamento de las democracias contemporáneas. Así, las estrategias de lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y la corrupción deben ser complementadas con iniciativas educativas que vinculen el cumplimiento tributario y el control social del gasto con los valores democráticos y el ejercicio de ciudadanía. El trabajo pretende contribuir a paliar la escasez de estudios existentes sobre la cultura fiscal en América Latina, ofreciendo además un análisis y sistematización de las políticas de Educación Fiscal que se están implementando y los principales retos de las mismas.

Palabras claves: educación fiscal. Moral fiscal. Administración tributaria. América Latina.

ABSTRACT: Tax Education is an instrument for democratic deepening which is drawing an increasing interest, especially in contexts where the relation between rights and tax obligations has serious imbalances. This work conceptualizes Tax Education and shows its relevance in regions like Latin America, where the high levels of tax fraud and corruption coexist in scenarios where a crisis of moral values are compounded by problems of institutional and public policy legitimacy. The article argues that it is necessary to forge a new relationship between the state and society about taxation based on trust and collaboration, not only on coercion. Thus, strategies to combat tax fraud and corruption should be complemented by educational initiatives linking tax compliance and expenditure control with social democratic values and the exercise of citizenship. The work aims to help to mitigate the shortage of existing studies on the tax culture in Latin America, while offering an analysis and systematization of Tax Education policies and their main challenges.

Key words: Tax Education. Tax moral. Tax Administration. Latin America.

1 INTRODUCCIÓN

El Derecho, desde la perspectiva positivista de Kelsen, es entendido como un orden coercitivo de la conducta humana, lo que implica que cuando se produce un comportamiento considerado nocivo desde un punto de vista legal, éste irá imperativamente seguido de la aplicación de una sanción por el Estado (Kelsen, 1998).

Para el positivismo jurídico¹, la validez de las normas jurídicas es independiente de los ideales universales de la ética. Así, las normas son válidas no porque son buenas o morales, sino porque han sido creadas por la autoridad competente. Mientras que el derecho natural se basa en valores morales, el positivismo jurídico es indiferente a los valores, no busca lo que sea justo, sino lo que sea útil.

Si el positivismo clásico marcó la pauta del ordenamiento jurídico durante la primera mitad del siglo XX, con la constatación, sobre todo después de las dos grandes guerras mundiales y la experiencia del fascismo, el nazismo y el comunismo, de que la legalidad formal podía encubrir la barbarie, asistimos a su superación con el desarrollo del post-positivismo².

El post-positivismo surge con el objetivo de reincorporar al derecho positivo los principios éticos de justicia, constitucionalizando, explícita o implícitamente, a través de los principios axiológicos, los valores que antes vagaban en una esfera muy abstracta. En pocas palabras, se busca analizar el derecho no sólo como orden coercitivo basado en el dogma de la autoridad, sino como un instrumento de construcción social legitimado socialmente.

Figura destacada en la filosofía política moderna, Jürgen Habermas se interpone al positivismo jurídico en la medida en que diverge de la cuestión de que el derecho ha de ser obedecido simplemente en razón de la sanción del Estado. Para Habermas, por el contrario, la

¹ El positivismo jurídico es una teoría que busca explicar el fenómeno jurídico a partir del estudio de las normas positivas, es decir, las normas establecidas por la autoridad de una sociedad determinada. Para el positivismo jurídico, el concepto de la justicia debe distinguirse del concepto de validez, que es prescindible para eso. Para el derecho natural las normas solo podrían considerarse válidas si eran justas. De otro lado, para el positivismo la validez del derecho es independiente de los ideales de justicia, pudiendo ocurrir, incluso, la validez del derecho que sea comprendido como injusto. En resumen, todo comportamiento, justo o injusto, puede ser el contenido de una norma porque lo que hace que una norma jurídica sea válida no es su contenido, pero su creación, de acuerdo con la teoría del mandato, o su ejecución, conforme la teoría del derecho como orden coactiva (KELSEN, 1998).

² El post- positivismo surge como una teoría de superación del positivismo jurídico, especialmente en razón de las barbaridades impetradas durante la segunda guerra mundial. Para esta teoría, los principios jurídicos, los cuales tienen una fuerte carga ética, deben ser dotados de un carácter normativo vinculante para todos los poderes del Estado. Así, el post- positivismo intenta establecer una relación entre el derecho y la ética, buscando materializar la relación entre los valores, los principios, las normas y la teoría de los derechos fundamentales. (ALEXY, 2008).

ley debe ser cumplida debido a su legitimidad. Por lo tanto, al Estado le es atribuido el deber de demostrar de forma pública y transparente las razones legítimas que llevan al individuo a cumplir con las normas legales, ya que el derecho debe justificarse para ser aceptado (Habermas, 1997).

Por lo tanto, desde esta perspectiva teórica, el individuo puede actuar en relación con las normas calculando los costes de su cumplimiento y de su violación, buscando el mejor resultado privado, o puede actuar desde la perspectiva de las relaciones interpersonales, y cumplir con un deber moral. Para Habermas, al igual que para Kant, las normas se tienen que cumplir como deberes morales y por su legitimidad social. Para él, el Derecho tiene que estar justificado para ser aceptado, bajo pena de que sea incumplido por haber sido impuesto.

Puesta la cuestión en estos términos y admitida la incapacidad del Estado de exigir la aplicación de las leyes, y de manera específica las de materia fiscal, simplemente invocando la posibilidad de imponer sanciones, en los años 90 del siglo pasado surgieron en varios países de América Latina las primeras iniciativas de Educación Fiscal con el objetivo de servir como un conjunto de prácticas destinadas a ampliar la comprensión de la función socioeconómica de los impuestos, teniendo como norte la necesidad de legitimar socialmente la tributación.

Cabe recordar que los impuestos fueron inicialmente concebidos desde la perspectiva de una relación impuesta, como un acto de imperio, de coerción. Sin embargo, a pesar de las prácticas colonialistas e imperialistas de antaño, cuando la tributación era un mecanismo más de apropiación, en los Estados Democráticos de Derecho modernos los impuestos son instrumentos imprescindibles de la acción estatal en diversas áreas, especialmente en la vida social y económica.

Es desde esta perspectiva que Casalta Nabais señala el pago de impuestos como el primer deber fundamental de la ciudadanía, ya que si esa obligación es eludida por parte de una sociedad, quedarán invalidadas las posibilidades de realización de sus propios derechos, especialmente aquéllos de naturaleza prestacional (Casalta Nabais, 2009).

Por otro lado, la cuestión de la gestión eficiente de los recursos públicos no entró en la agenda de los Estados de América Latina hasta la reforma gerencial de la función pública ocurrida en los años 90 del siglo pasado. En ese momento se comenzó a constatar que una de las razones para la crisis fiscal del Estado se debía a la ineficiencia estructural de la administración pública burocrática.

Sin embargo, a pesar de la reforma gerencial, los Estados latinoamericanos siguen alojados en un contexto social de la baja legitimidad. Es bajo esta visión del mundo que

emerge, sobre todo después de la crisis económica iniciada en 2008, una cierta reforma de la gobernanza, la cual, con el objetivo de asegurar la legitimidad estatal, busca implementar diversos mecanismos de democracia directa o control social, junto con una mayor transparencia en la función pública y el trabajo en las redes sociales (Castells, 2013).

Es sobre este contexto que se puede entender la Educación Fiscal como un instrumento de vanguardia democrática y de fortalecimiento de la cohesión social, ya que permite la construcción de una reflexión colectiva y participativa sobre el papel social y económico de los impuestos y la gestión eficiente de los recursos públicos, y posibilita la formación de una relación de confianza entre el Estado y el ciudadano.

En este sentido, el artículo tiene como objetivos, además de buscar los referenciales teóricos que basan la conceptualización de la educación fiscal, contribuir a paliar la escasez de estudios existentes sobre la cultura fiscal en América Latina, ofreciendo además un análisis y sistematización de las políticas de Educación Fiscal que se están implementando y los principales retos de las mismas.

2 METODOLOGÍA DEL TRABAJO

La metodología adoptada en este artículo científico tiene como abordaje principal la revisión bibliográfica de los temas relacionados a teoría del estado, la teoría general del derecho, de los deberes y derechos fundamentales, especialmente cuanto al deber fundamental de pagar impuestos, además de los temas de política fiscal y, específicamente, de la educación fiscal.

Además de la revisión bibliográfica, fueron utilizados datos de estudios de opinión pública e informes realizados por la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), la Corporación Latinobarómetro y por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que respaldan la fundamentación teórica.

Con el objetivo de enriquecer la fundamentación teórica del texto, son utilizados relatos de las experiencias de educación fiscal de los países de América Latina, obtenidos por medio de cuestionarios y entrevistas con los responsables por la coordinación de los programas de educación fiscal en cada uno de los países de América Latina.

3 EL CONCEPTO DE EDUCACIÓN FISCAL

La educación fiscal es un proceso de enseñanza y aprendizaje que tiene como objetivo fomentar una ciudadanía activa, participativa y solidaria, mediante la comprensión tanto de

sus derechos fiscales, especialmente la adecuada gestión del gasto público por parte de los gobernantes, como de sus obligaciones, de manera específica lo deber fundamental de pagar impuestos.

Es importante tener en cuenta que, bajo esta línea de pensamiento, la realización de los derechos fundamentales presupone la presencia de deberes fundamentales. Es por eso que Casalta Nabais señala que los deberes fundamentales se relacionan directamente con la existencia de la comunidad, siendo este el caso de obligaciones como la defensa de la patria, los deberes electorales y pago de impuestos (Casalta Nabais, 2009).

En el marco del Estado Fiscal³, el deber de pagar impuestos se correlaciona estrechamente con el principio de solidaridad. Eso es debido a que, en un sistema democrático, que tiene por objeto garantizar los derechos fundamentales, la evasión de ingresos públicos socava la organización de la convivencia social.

En este sentido, Albano Santos afirma que:

en cualquier caso, conviene recordar que la indulgencia con la evasión de los impuestos contrasta notablemente con la práctica, muy generalizada, de atribuir al Estado la responsabilidad por actividades cada vez mayores para el desarrollo de la sociedad, creando así una incongruencia que desde entonces se ha llamado 'el dilema típico de nuestro tiempo': se reclama lo máximo del Estado pero se rechazan las inevitables consecuencias económicas de esa actitud. (Albano Santos, 2003).

No podemos olvidar que las libertades dependen en gran medida de los impuestos (y de cómo se gastan). La ausencia de Estado significa ausencia de derechos, tal como como destacan Sunstein y Holmes:

A la verdad evidente de que los derechos dependen de los gobiernos es preciso agregar un corolario lógico, rico en implicaciones: los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos o exigirlos sin fondos y apoyo públicos. Prestar atención a los costos de los derechos individuales puede arrojar nueva luz sobre viejas cuestiones, entre otras, las dimensiones apropiadas del Estado regulador/de bienestar y la relación entre el gobierno moderno y los derechos liberales clásicos. No habría que tomar decisiones de política pública sobre la base de una hostilidad imaginaria entre la libertad y el cobrador de impuestos, porque si realmente fuesen enemigos, todas nuestras libertades básicas serían candidatas a la abolición (Holmes y Sunstein, 2011).

Desde esta perspectiva, la Educación Fiscal se puede entender como una nueva práctica que tiene como objetivo el desarrollo de valores, actitudes y habilidades destinados a estimular en los ciudadanos un juicio crítico que orienta su relación con el Estado y con otros ciudadanos en materia fiscal en el contexto de la convivencia democrática. Este nuevo enfoque se inicia a partir de una mejor comprensión de la vida en sociedad, la estructura y el

3 El Estado Fiscal puede ser conceptualizado como el Estado en que sus necesidades financieras son esencialmente financiadas por impuestos. (Casalta Nabais, 2009).

funcionamiento de la Administración Pública, la función socio-económica de los impuestos, el uso de los recursos públicos, las estrategias y los medios para el ejercicio del control social.

La Educación fiscal es, por tanto, un proceso democrático fundamental. Tiene como objetivo, por una parte, desarrollar la conciencia de las personas en relación a sus derechos y deberes en cuanto a la función social y económica de los tributos y, por otra, pretende fomentar el control social del Estado, estimulando el ejercicio efectivo de la ciudadanía. Bajo este punto de vista, la participación de la sociedad en la esfera pública, utilizando el lenguaje de Boaventura de Souza Santos, es concebida como una forma de democratizar la democracia (Santos, 2000).

4 ESTRATEGIAS PARA FAVORECER EL CUMPLIMIENTO FISCAL

Por supuesto, la educación fiscal no busca eliminar o debilitar la fuerza coercitiva del Estado, ya que esto supondría omitir toda la teoría del Estado contemporáneo que monopoliza el uso de la fuerza. El establecimiento de relaciones de confianza a través de estrategias educativas y la coercitividad estatal son variables complementarias. Cuanto mayor aceptación social, menor es la necesidad de utilizar el uso de la fuerza y, por el contrario, cuanto menor es la aceptación, mayor es la necesidad de esfuerzos coactivos.

Si bien el rostro coactivo de las Administraciones tributarias ha sido una constante histórica, en las sociedades democráticas modernas los mecanismos únicamente basados en la disuasión y la sanción no son consistentes con la realidad, ya que supondrían un coste insostenible en términos de recursos humanos y materiales. Como irónicamente subrayan Torgler y Schaltegger, “*sería necesario contar con un recaudador de impuestos debajo de cada cama*” (Torgler y Schaltegger, 2006).

Sin embargo, en la práctica los individuos no solo buscan de manera egoísta maximizar su propio beneficio personal en relación al pago de los tributos. Diferentes trabajos, basados en gran medida en encuestas de opinión, han puesto de manifiesto que los contribuyentes pagan también sus impuestos de manera voluntaria, no solo por la existencia o no de riesgos de ser sancionados. La moral fiscal, entendida como la motivación intrínseca de pagar tributos, desempeña un importante papel al respecto (Feld and Frey, 2002; Torgler, 2004; Saldías, 2010; Fjeldstad y Heggstad, 2012; Fjeldstad, Schulz-Herzenberg y Hoem Sjurson, 2012 y Daude, C., H. Gutiérrez y Á. Melguizo, 2012). Existe una diversidad de factores que parecen incidir en el comportamiento de los contribuyentes hacia sus obligaciones tributarias: variables socioeconómicas (edad, religión, género, estatus laboral y educación recibida),

variables de tipo institucional (satisfacción con la democracia, confianza en el gobierno, satisfacción con la calidad de los servicios públicos frente a los tributos aportados, la percepción de que las administraciones tributarias tratan a los contribuyentes de una manera justa y transparente), la percepción de que otros están pagando lo que les corresponde en materia impositiva o el conocimiento de los contribuyentes sobre cómo pagar sus impuestos, entre otros.

Por lo tanto, identificar las variables que motivan el cumplimiento fiscal constituye un enorme desafío y es un problema no resuelto que requiere profundizar en cada contexto. Hasta la fecha no ha sido posible encontrar un modelo que pronostique el comportamiento del conjunto de contribuyentes. Así, las teorías sobre los factores determinantes del cumplimiento fiscal, ampliamente basadas en percepciones ciudadanas, suponen un auténtico rompecabezas y varían de una realidad a otra, por lo cual requieren análisis pormenorizados de los factores económicos y políticos (Fjeldstad et al , 2012).

Lo que parece evidente, a la luz de estos estudios, y de la experiencia cotidiana de las Administraciones tributarias, es que entender la relación entre el Estado y los ciudadanos en materia fiscal requiere de un prisma mucho más amplio que el únicamente basado en el temor a la sanción. Esta situación, en la práctica, ha motivado un cambio en las estrategias de las propias Administraciones en relación a los contribuyentes.

En efecto, el carácter masivo de los sistemas tributarios modernos obliga a implantar un nuevo modelo de comunicación fisco-contribuyente acorde con el número de destinatarios, a los que se intenta “convencer” antes que “vencer”, ya que la carga de trabajo en las Administraciones tributarias no puede ser gestionada de manera óptima sin la colaboración más o menos voluntaria de amplios sectores de la sociedad. No podemos obviar que detectar y corregir el fraude fiscal es una tarea complicada y costosa, ya que en las Administraciones tributarias modernas, del total recaudado, solo el 2 o 3 por ciento procede de este tipo de actuaciones, mientras el 97 o 98 por ciento restante proviene de las autoliquidaciones voluntarias (Díaz Yubero, 2003).

Ante esta situación, parece lógico que las Administraciones tributarias, preocupadas por mejorar la recaudación total, otorguen junto a la lucha contra el fraude una elevada importancia a las estrategias para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales: mejora de los servicios de atención y orientación presenciales, telefónicos y a través de Internet, programas y tutoriales de ayuda para completar las declaraciones, facilitación del borrador de la renta, campañas de comunicación, charlas informativas sobre novedades impositivas, etcétera.

De este modo, las Administraciones tributarias que persiguen ser eficientes, modernas y cercanas a las necesidades de los ciudadanos deben prestarles mejores servicios para facilitar el pago de los tributos, pero también deben promover actuaciones de educación cívico-tributaria, especialmente desde edades tempranas en el contexto de socialización que representa la escuela (Díaz Yubero, 2008).

Como destacan Delgado y Valdenebro:

La conciencia cívica no es algo natural; es un producto social y, por tanto, resultado de la educación. Los valores éticos de justicia, solidaridad y cooperación son producto de procesos sociales donde, por ensayo y error, se ha llegado al convencimiento de que es más útil y eficiente integrarlos en la conducta, en detrimento de aquellos otros que impulsan a la depredación. La conciencia cívico-fiscal se adquiere a través de diversos procesos educativos, cuya mayor o menor aceleración depende de la voluntad de quien desee impulsarlos. Por eso, una de las líneas estratégicas de la Administración Tributaria consiste en algo aparentemente tan alejado de su función jurídica y económica como es la educación en valores de responsabilidad fiscal de los ciudadanos. (Delgado y Valdenebro, 2010).

5 FISCALIDAD Y COHESIÓN SOCIAL EN AMÉRICA LATINA

América Latina está en un momento crucial para el rumbo de sus políticas de desarrollo. Aunque de manera más atenuada, y en un contexto de deterioro de la economía mundial, la región continúa en la senda del crecimiento económico, de la reducción de la pobreza y el desempleo, así como de una notable mejora de sus cuentas fiscales. Tras casi dos décadas sin avances en la distribución del ingreso, por fin comienzan a aparecer atisbos de un recorte de la desigualdad, con una disminución del índice de Gini de un 5% en el conjunto de la región en relación al valor de 2002 (CEPAL, 2010).

El momento vibrante de muchas de las economías de la región coincide con importantes desafíos. La crisis de la zona euro y la desaceleración de los Estados Unidos y China están afectando el crecimiento de América Latina, que cayó al 2,6% en 2013. Según informe del Banco Mundial, el viento de cola que impulsaba la región ha dejado de soplar y el crecimiento futuro dependerá cada vez más de las políticas de cada país, y no tanto de factores externos (Banco Mundial, 2013).

A pesar de la significativa reducción de la pobreza, todavía el 28,2% (164 millones de habitantes) de la población es pobre y un 11,3% vive en la indigencia (66 millones de habitantes) (CEPAL, 2013).

El crecimiento inclusivo sigue siendo el gran desafío pendiente. América Latina no es la región más pobre del mundo, pero sí la más desigual. El quintil más pobre (20% de los hogares con menores ingresos) capta de media el 5% de los ingresos totales, mientras que el

quintil más rico captura el 47% (Bárcena, 2014). Diez de sus economías continúan estando entre las 15 más desiguales del mundo (OCDE, 2012).

Pese a que desde 2002 el gasto público total ha aumentado en la región, todavía es insuficiente, al situarse en un 25 por ciento del PIB de promedio anual en el período 2002-2008, frente al promedio del 44% para los países de la OCDE. El gasto público social ha ido ganando peso, llegando al 65% del gasto público total en América Latina en 2007, pero la calidad de bienes y servicios esenciales como la educación aún es pobre (OCDE, 2012).

Tan solo un 44% de los latinoamericanos considera que las políticas públicas mejoran su vida y existe una baja valoración de los servicios que presta el Estado, entre ellos la justicia, la policía, los hospitales públicos o la educación (ver figura 1). Lo mismo sucede con servicios públicos municipales específicos (ver figura 2) como la pavimentación, las zonas verdes y espacios públicos y el transporte público (Latinobarómetro, 2010).

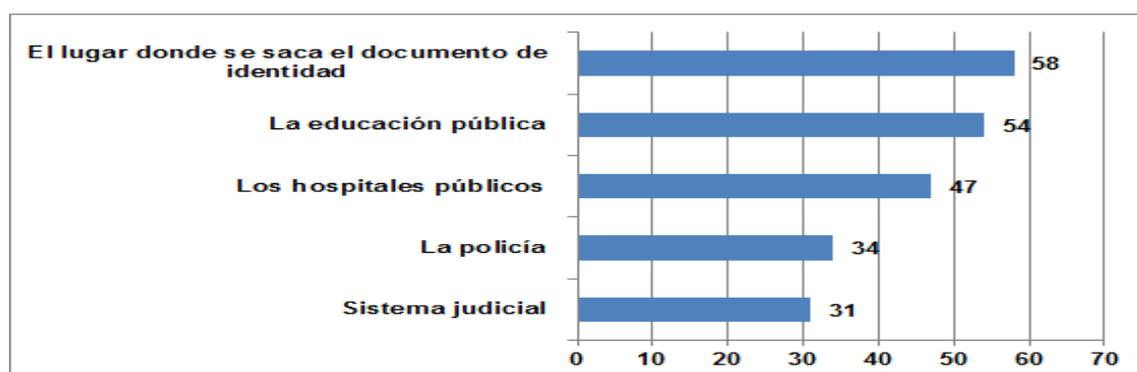


Figura 1: Satisfacción con servicios públicos, total América Latina 2010. Fuente: Latinobarómetro 2010

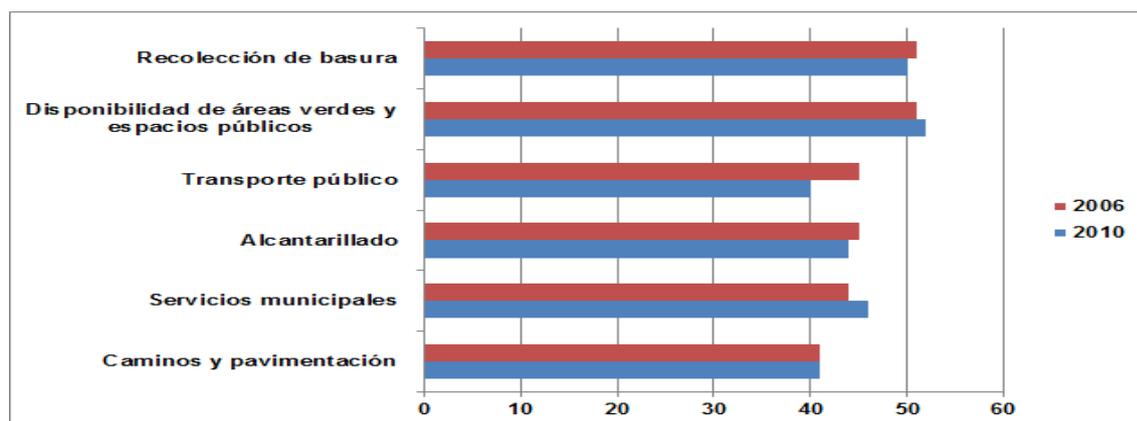


Figura 2: Satisfacción con los servicios públicos municipales en América Latina 2006/2010. Fuente: Latinobarómetro 2010.

En este nuevo escenario, los gobiernos de América Latina necesitan más que nunca movilizar mayores ingresos fiscales para articular una superior cantidad y calidad del gasto si

quieren reducir de manera relevante las brechas estructurales y sacar rédito de los avances logrados.

A pesar de la importante aceleración de los ingresos fiscales en la última década y de las diferencias entre los países, el promedio de la carga tributaria en la región -equivalente al 20,1% del PIB- es notablemente bajo y todavía lejos del 34,1% de la media de los países de la OCDE. Tan solo cinco países estarían recaudando conforme a su grado de desarrollo en términos de PIB per cápita (OCDE, CEPAL, CIAT 2014). Como subraya la OCDE:

Los bajos niveles de ingresos de América Latina (ver figura 3) impiden a los Estados hacer la inversión necesaria en educación, infraestructura y desarrollo productivo, los cuales, junto con la salud y la protección social, son instrumentos claves para incrementar la productividad, la competitividad y la inclusión social (OCDE, 2012).

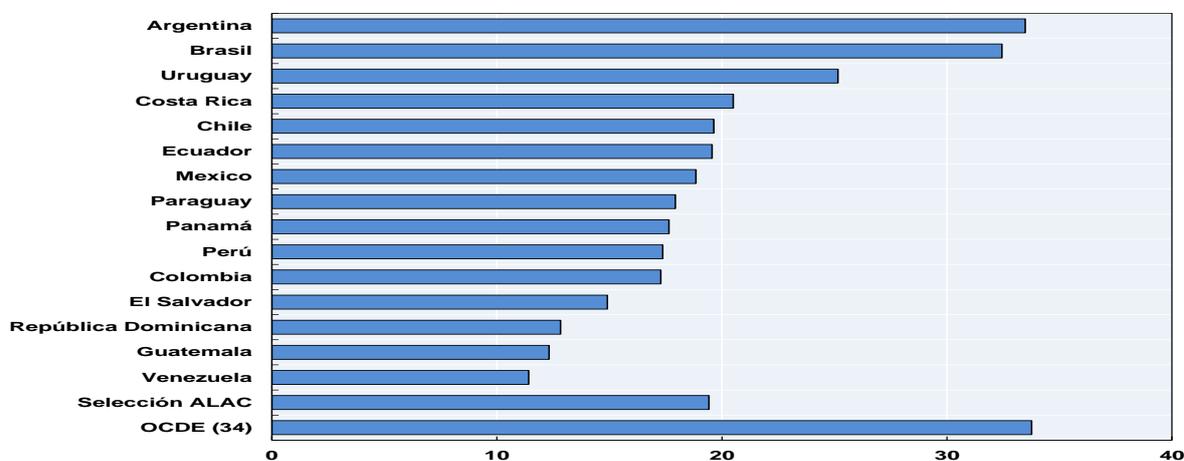


Figura 3: Ingresos tributarios como porcentaje del PIB en América Latina y la OCDE (2011). Fuente: Revenue Statistics in Latin America 2014 - © OECD 2013

La estructura tributaria todavía tiene un marcado carácter regresivo, con un fuerte peso de la imposición indirecta, un elemento que erosiona la equidad fiscal. Los impuestos generales al consumo suponen el 33,8% de los ingresos tributarios totales en América Latina, frente al 20,3% de la OCDE. Las contribuciones a la seguridad social suponen el 16,9%, en comparación con el 26,2% de la OCDE. Por su parte, los impuestos sobre la renta y las utilidades equivalen al 25,4% en la región frente al 33,5% de la OCDE (OCDE, CEPAL, CIAT, 2014).

Esta situación se ve agravada por la existencia de un elevado fraude fiscal y por problemas en la gestión del gasto público. Según la información disponible, el fraude en el caso del Impuesto sobre la renta de las personas físicas se sitúa entre el 40% y el 65%, lo que significa una pérdida del 4,6% del PIB de media (CEPAL, 2010). En el caso del IVA, el fraude medio es del 26,8 % (Gómez Sabaini, 2010).

Otro elemento a considerar en relación a la evasión fiscal es que América Latina cuenta con el porcentaje de economía informal en relación al PIB más alto del mundo, el 43,4% del PIB frente al 30,4% de Asia y el 16,3% de la OCDE (Jiménez, Gómez Sabaini y Podestá, 2010).

Pese a los esfuerzos que se están haciendo con la creación de agencias especializadas anticorrupción y los importantes avances en materia de transparencia y acceso a la información pública, la corrupción continúa siendo una seria lacra que limita el potencial de desarrollo de América Latina y erosiona la confianza en las instituciones. La mayoría de los países siguen estancados en la parte baja del índice de percepción de Corrupción de Transparencia Internacional. Así, en 2013 tan solo tres países obtuvieron una puntuación por encima de 50/100 siendo 0 “Altamente corrupto” y 100 (“Muy limpio”) (Transparencia Internacional, 2013).

6 NATURALEZA DEL INCUMPLIMIENTO FISCAL EN AMÉRICA LATINA

Las prácticas evasoras se encuentran tan enraizadas en América Latina que, como promedio, tan solo un 34% de los latinoamericanos califica la evasión fiscal como “nunca justificable”, frente al 62% de las economías de la OCDE, y un 20% justifica la evasión fiscal frente al 7% de los países de la OCDE (OCDE/CEPAL (2012).

Los propios latinoamericanos perciben que la mitad de sus conciudadanos no pagan debidamente sus impuestos (Latinobarómetro, 2010). Como destaca el Informe del Latino-Barómetro de 2010:

El hecho de que exista la percepción de que aproximadamente la mitad de la población de la región paga sus impuestos debidamente, implica que la otra mitad no lo hace. Este es el problema principal de las políticas públicas. El estado es percibido con potestad para solucionar problemas, pero no puede solucionar su problema principal que es convencer a sus ciudadanos que sin impuestos no tiene la potestad. Esto es una situación imposible, porque tiene demandas pero no tiene la buena voluntad de la población para pagar los impuestos de tal manera que pueda cumplir con la satisfacción de las demandas.

Es importante indagar sobre los factores específicos que llevan a los latinoamericanos a mantener una relación de permisividad social respecto de la evasión fiscal. Los datos de las encuestas del Latinobarómetro ofrecen algunos indicios al respecto, entre los que destacan la asimetría entre el intercambio fiscal entre el Estado y los ciudadanos y la baja cultura cívica en materia fiscal (ver figura 4).

6.1. Desequilibrio en el intercambio fiscal entre ciudadanos y el Estado

Curiosamente, en términos generales, la sociedad señala que la elevada presión fiscal sería la principal justificación que lleva a las personas a no pagar sus impuestos, seguida de la corrupción y la mala utilización de los recursos públicos por parte del Estado.

Es interesante notar, como se ha mencionado anteriormente, que la mayor parte de América Latina tiene, de hecho, una baja carga tributaria. Por lo tanto, una hipótesis es que las críticas a la elevada carga fiscal podrían estar relacionadas con un bajo conocimiento ciudadano sobre la naturaleza de la presión fiscal de sus países en comparación con los de otras regiones, y/o bien que la carga tributaria se considera alta conforme a los servicios públicos que se reciben a cambio.

Conforme a los datos del Latinobarómetro de 2011, a través de una pregunta específica sobre el tema, un 74,8% de la población consideraba que los impuestos que se pagaban en su país eran altos o muy altos. Esta percepción era especialmente elevada en Brasil (95,8% de los entrevistados), que cuenta con una presión fiscal similar al promedio de la OCDE, pero también en países con una baja presión fiscal como Paraguay (71,7%), país con una carga tributaria por debajo del promedio y donde en 2011 ni siquiera existía un impuesto a la renta personal, o Guatemala (73,9%), pese a que su presión fiscal apenas alcanza el 12,3% del PIB y es la más reducidas de la región.

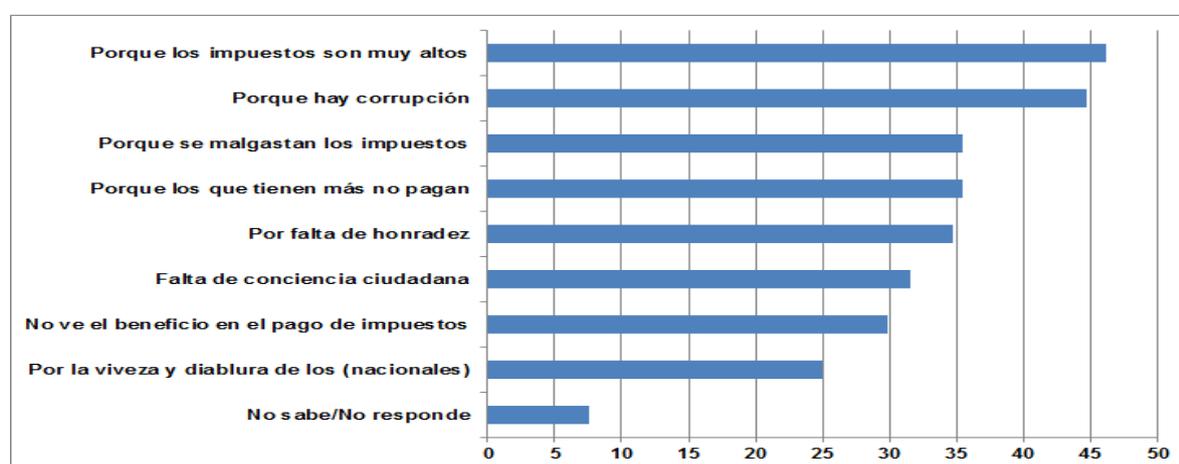


Figura 4: Razones para no pagar tributos (Latinobarómetro 2004). Fuente: Latinobarómetro, 2004⁴.

El desequilibrio en la relación contractual entre la sociedad y el Estado en relación a lo que los ciudadanos reciben a cambio de los impuestos se manifiesta también claramente en las percepciones que señalan la “existencia de corrupción”, que “el pago de los impuestos no trae

⁴ Los datos de esta encuesta fueron analizados por última vez en 2004.

retorno” o “que no se ve beneficio en el pago de los impuestos”. La falta de retorno de los tributos parece tener un peso muy importante. Así, según datos del Latinobarómetro de 2005, tan solo un 22% de la población confiaba en la manera en que era utilizado el dinero de los impuestos. A este elemento se une, como se ha mencionado, una baja valoración de los servicios públicos por amplios sectores sociales, siendo el promedio de satisfacción de los servicios públicos en el año 2011 del 51% (Latinobarómetro, 2011).

Un último elemento tiene que ver con la percepción de que “los que tienen más no pagan”, lo que pondría de manifiesto que se percibe en cierta medida el sistema fiscal como inequitativo, o bien porque existe la percepción de que los impuestos no se recaudan de manera imparcial. En relación a este último aspecto, lo que sí parece evidente es que existe una fuerte percepción, del 68,6% de los ciudadanos, de que los tributos no se cobran de forma justa (Latinobarómetro, 2011).

Este último elemento muestra la existencia de una alarmante desconfianza ciudadana en la Administración tributaria, pese a los importantes esfuerzos de modernización de las dos últimas décadas.

6.2. Crisis de valores democráticos y pago de los impuestos

El incumplimiento de las obligaciones tributarias parece también estar muy relacionado con la crisis de los valores democráticos y con la falta de solidaridad de algunos sectores de la población. Como se puede ver en la figura 4, “la falta de honradez”, “la falta de conciencia ciudadana” o la “viveza o diablura de los nacionales” son asimismo elementos percibidos como motivos por los que la población no paga impuestos.

Estos factores pueden ayudar a explicar la alta tolerancia de la evasión fiscal que se registra en América Latina. Si la evasión fiscal no se considera un valor negativo en la sociedad, los costes morales en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales son bajos, lo que genera una cultura de hostilidad hacia los impuestos.

Un problema central es que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no es considerado por muchos latinoamericanos como un elemento central del ejercicio de la ciudadanía. En América Latina predomina una concepción de la democracia y del ejercicio de ciudadanía basada fundamentalmente en el ejercicio del voto (ver figura 5) y tan solo el 47% de la población estimaba en 2011 el pago de los impuestos como algo imprescindible en el ejercicio de la ciudadanía. Esta percepción era aún menor para el caso de “obedecer las leyes”, “ayudar a los nacionales que están peor que uno” o “participar en organizaciones políticas o sociales”.

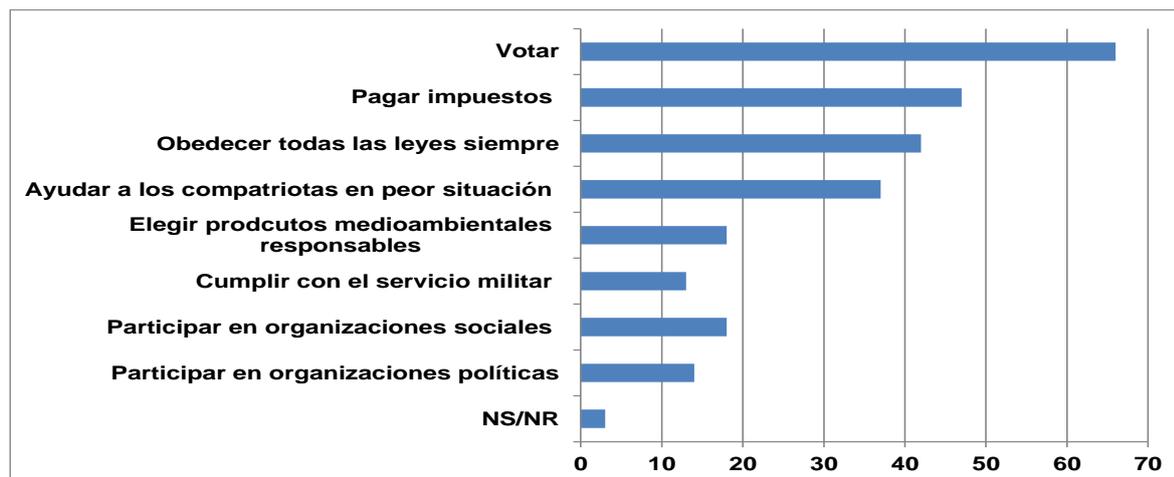


Figura 5: Cosas que no puede dejar de hacer para ser ciudadano. Fuente: Latinobarómetro, 2011.

Estas percepciones deben ser consideradas en un contexto más amplio, en el que si bien un 79% piensa que, a pesar de sus problemas, la democracia es el mejor sistema de gobierno, un 57% de la población de América Latina se encuentra insatisfecha con el funcionamiento de la democracia (Latinobarómetro, 2013).

En definitiva, la reciprocidad entre deberes y obligaciones del Estado y los ciudadanos en materia fiscal no se ha logrado institucionalizar. Los ciudadanos latinoamericanos demandan respuestas eficaces y eficientes del Estado a sus problemas y necesidades y, pese a los esfuerzos gubernamentales, persiste una fuerte desconfianza en el funcionamiento de la democracia y en sus instituciones, incluyendo las fiscales. Para que esta situación cambie es fundamental romper el círculo vicioso que lleva a muchos ciudadanos a no pagar impuestos bajo el pretexto de que los servicios públicos son deficientes y sus tributos son mal gestionados, lo que provoca que no existan recursos suficientes para mejorar la calidad de las políticas públicas; de esta manera, el círculo se perpetúa.

Obviamente se requiere avanzar en muchos frentes, entre ellos mejorar las estrategias de detección y corrección del fraude fiscal para aumentar la sensación de riesgo e imparcialidad, pero sobre todo resulta ineludible fomentar una nueva relación entre el Estado y los ciudadanos basada en la colaboración y la confianza mutuas. Se trata de construir una nueva cultura fiscal en el contexto de oportunidades y desafíos a los que se enfrenta América Latina.

El éxito de las ineludibles reformas fiscales que necesitan muchos países dependerá de la vinculación entre impuestos y gastos, pero también de que la población sea consciente de que los impuestos son lo que permitirá generar servicios públicos que beneficien a toda la sociedad (OCDE, 2012).

Las autoridades fiscales de la región han constatado que no es posible lograr cambios importantes en la cultura tributaria sin estrategias encaminadas a lograr el cumplimiento voluntario, prestando mejores servicios, pero también educando desde edades tempranas para que los ciudadanos interioricen por convicción propia el pago de los impuestos. A ello se le une el hecho pragmático de que fiscalizar es muy costoso en términos de recursos humanos y materiales.

Como recomienda la OCDE en su informe *Latin American Economic Outlook 2012. Transforming the State for Development*, el fortalecimiento institucional de las Administraciones Tributarias y la ampliación de las bases impositivas deberían ir acompañados de esfuerzos para elevar la calidad de los servicios públicos, pero también de iniciativas que mejoren la moral fiscal a través de la educación de los ciudadanos (OCDE, 2011).

Aunque todavía no se ha prestado la debida atención, son ya muchos los países de América Latina que dedican esfuerzos en materia de educación fiscal⁵, bajo el liderazgo de las Administraciones tributarias. La educación fiscal comienza a ser considerada de manera creciente como un elemento que puede acelerar y generar las bases de sociedades más comprometidas con la tributación.

Si bien en otras regiones⁶ existen países que llevan a cabo actuaciones de Educación Fiscal, este tipo de iniciativas están logrando un mayor grado de institucionalización en América Latina a través de la colaboración entre los Ministerios de Hacienda y de Educación. Además, existe un aprendizaje e intercambio de experiencias regional en la materia que está siendo relevante para impulsar los diferentes programas.

7 INICIATIVAS DE EDUCACIÓN FISCAL EN AMÉRICA LATINA

Ante la imperiosa necesidad de fomentar una mayor conciencia tributaria entre la ciudadanía, la educación fiscal ha pasado a ser incluida entre las líneas de actuación de la mayor parte de las Administraciones tributarias de América Latina, si bien con distinto alcance. Los programas más antiguos son los de Brasil (1996) y Argentina (1997), y el más reciente el de Bolivia (2011). La mayoría se han creado entre 2005 y 2011, por lo que se trata en general de iniciativas recientes (ver Tabela 5). Colombia, Nicaragua, Panamá y Venezuela

5 Para una sistematización de las experiencias de educación fiscal en América Latina ver “*Educación Fiscal y Cohesión Social: experiencias de América Latina*” (Díaz Rivillas y Fernández Pérez, 2010).

6 Para un análisis de experiencias de educación fiscal internacional, centrado principalmente en casos de países en desarrollo y emergentes de África, Asia, América Latina y Europa, ver OCDE 2014.

son los únicos países en América Latina que todavía no cuentan con programas nacionales de educación fiscal estructurados.

Salvo excepciones, se han necesitado años para que la educación fiscal se consolide como estrategia. No hay que olvidar que la prioridad de las Administraciones tributarias es cumplir con las metas de recaudación a corto plazo, y resulta complicado destinar recursos a un proceso de cambio cultural a medio y largo plazo que requiere además de técnicas pedagógicas ajenas al trabajo cotidiano de las instituciones fiscales.

Para consolidar los programas ha sido fundamental lograr su institucionalización dentro de las Administraciones tributarias, forjar alianzas con las instituciones educativas y que la educación fiscal sea concebida como una política de Estado y no de gobierno.

País	Año de creación	Institución responsable	Denominación del Programa o iniciativa	Recursos humanos tiempo completo
Bolivia	2011	Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia	Programa Creando Cultura Tributaria	10
Costa Rica	2009	Dirección General de Tributación	Programa de Educación Fiscal	3
El Salvador	2008	Dirección General de Impuestos Internos	Programa de Educación Fiscal	5
Paraguay	2008	Subsecretaría de Estado de Tributación	Educación Tributaria	1
Honduras	2007	Dirección Ejecutiva de Ingresos	Programa Nacional de Educación Fiscal	8
Chile	2006	Servicio de Impuestos Internos	Programa de Educación Fiscal	1
República Dominicana	2006	Dirección General de Impuestos Internos	Programa de Educación Tributaria	15
Uruguay	2005	Dirección General Impositiva	Programa de Educación tributaria	1
Guatemala	2005	Superintendencia de Administración tributaria	Programa de Cultura Tributaria	8
Perú	2005	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria	Programa de Cultura Tributaria	7
Ecuador	2002	Servicio de Rentas Internas	Programa de Cultura Tributaria	1
México	2001	Servicio de Administración Tributaria	Programa de Civismo Fiscal	22
Argentina	1998	Administración Federal de Ingresos Públicos	Programa de Información Fiscal	12
Brasil	1996	Escola de Administração Fazendaria	Programa Nacional de Educación Fiscal	50

Tabla 1: Programas de Educación Fiscal en América Latina y la República Dominicana. Fuente: elaboración propia

7.1. Institucionalización de las iniciativas en las Administraciones Fiscales

Excepto en Brasil, son las Administraciones tributarias las instituciones que lideran las iniciativas de Educación Fiscal en América Latina, en algunos casos con apoyos puntuales de otras entidades dentro de los Ministerios de Hacienda, y de manera creciente con el respaldo de las instituciones educativas.

Brasil presenta una estructura organizativa y de gestión de sus programa diferente al resto de países de América Latina, motivada por el énfasis en la promoción del control social del gasto público. El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil (PNEF) es coordinado por la Escuela de Administración Tributaria (ESAF), órgano que forma parte de la estructura del Ministerio de Hacienda. La implementación del programa es responsabilidad del denominado Grupo de Trabajo de Educación Fiscal (GEF), integrado por un representante de cada uno de las siguientes instituciones: Ministerio de Educación, ESAF, Receita Federal, Secretaría del Tesoro Nacional, Secretaría de Hacienda de cada Estado y del Distrito Federal y la Secretaría de Educación de cada Estado y del Distrito Federal (Lindemberg Baltazar y Aquino, 2010).

El que haya recursos humanos plenamente dedicados y capacitados, así como recursos materiales, es fundamental para que los programas tengan el impacto y la sostenibilidad deseados. La mayoría de los países cuentan todavía con escasos recursos económicos. Los presupuestos anuales oscilan por lo general entre 100.000 y 500.000 dólares y en algunos casos varían en función de proyectos o campañas concretas. La cifra de funcionarios dedicados a tiempo completo a estas tareas en las Administraciones fiscales es también bastante reducida y oscila entre una sola persona en países como Ecuador, Chile y Uruguay, los 13 de la república Dominicana, los 22 de México y los 50 de Brasil en las instituciones parte del PNEF (ver Tabla 1).

Para paliar la escasez de recursos humanos y materiales ha sido fundamental la colaboración con otras instituciones del Estado, principalmente educativas. Asimismo, se buscan aliados dentro de las propias Administraciones tributarias y de otras agencias de los Ministerios de Hacienda. Además de lograr recursos adicionales, el objetivo es promover una transformación cultural interna y reforzar el papel de los funcionarios como servidores públicos y promotores de una nueva cultura fiscal.

Así, El Salvador, si bien dispone de una Unidad de Educación Fiscal formada por cinco personas, cuenta con 10 funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos para apoyar en tareas de formación de docentes. En Argentina existe un equipo de 31 agentes de la institución denominados 'referentes de educación fiscal' en las diferentes provincias del país y que participan a tiempo parcial en todas las estrategias del programa. Chile dispone de 23 funcionarios que apoyan las acciones de educación fiscal compatibilizándolas con su trabajo cotidiano. En Perú colaboran a tiempo parcial 20 funcionarios pertenecientes a las áreas de servicios al contribuyente de todas las sedes en el ámbito nacional y tienen asignadas funciones y metas diferentes. En Costa Rica existe un grupo de 40 funcionarios voluntarios,

los cuales han trabajado con los estudiantes de colegios técnicos en horas no laborales. En Brasil, en cada una de las 194 unidades descentralizadas de la Receita Federal hay un responsable a tiempo parcial por las actividades de educación fiscal.

En países como El Salvador, Costa Rica, Chile y Argentina se intenta involucrar a los funcionarios de toda la organización en visitas a centros escolares, como es el caso de iniciativas como “Hacienda va a la escuela”. A través de la misma, los funcionarios acuden a las escuelas de sus hijos y familiares para contarles de un modo atractivo, mediante juegos interactivos, en qué consiste su labor y la importancia que tiene para el bienestar colectivo, fomentándose además el sentido de pertenencia a la institución.

Las nuevas tecnologías son también utilizadas como vehículo para potenciar las actuaciones. Además de buscar sinergias con las campañas de comunicación institucionales, muchos países emplean sus portales en Internet para lograr un mayor alcance de sus programas. La Dirección General Impositiva de Uruguay y el SII de Chile son los ejemplos más claros. Ambas instituciones centran la mayor parte de los esfuerzos en ofrecer diferentes multimedia y materiales didácticos en su web para docentes, estudiantes y el público en general.

En general, los principales destinatarios de la educación fiscal son la población escolar de educación primaria y secundaria. Ello obedece a que es un segmento que se encuentra en un momento clave de socialización y formación de su conciencia fiscal. Una vez que se han consolidado las actuaciones con estos grupos, los diferentes programas han comenzado a trabajar en mayor medida con universitarios. Pese a que no han sido sus destinatarios naturales, las iniciativas no dejan de lado el trabajo con adultos, a los que se intenta llegar a través de campañas en medios, concursos, ferias y festivales, obras de teatro, visitas educativas a las aduanas o programas radiofónicos, entre otros.

Parece lógico que si desde las Administraciones tributarias se quiere liderar la transformación de la cultura fiscal, se comience primero por una transformación de las conductas dentro de las propias instituciones. Así, en algunos países se realizan charlas a los funcionarios de la Administración fiscal y capacitaciones encaminadas a reforzar su sentido de pertenencia a la institución y sensibilizar acerca de la relevancia de la educación fiscal para el bienestar de la población, fomentando así un mayor compromiso de servicio hacia la ciudadanía.

En el Ministerio de Hacienda de El Salvador todo funcionario debe someterse a una capacitación obligatoria anual sobre educación fiscal. La Receita Federal de Brasil ha

incorporado un módulo específico de educación fiscal para cada funcionario de nuevo ingreso. El Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero de Perú, institución responsable de la capacitación de los funcionarios que acceden a la Administración tributaria, imparte en todas sus actividades formativas un módulo introductorio sobre cultura fiscal.

7.2. Alianza con el sistema educativo

La alianza con el sistema educativo es imprescindible si se quiere que los programas tengan el impacto y la sostenibilidad deseados. No hay modo de entrar a la escuela si el área educativa no acepta y valora los contenidos. Por eso son convenientes los acuerdos con Educación, discutir conjuntamente el enfoque, los contenidos y los ejes de trabajo.

La búsqueda de entendimiento entre las instituciones fiscales y educativas ha sido el gran caballo de batalla de los programas de educación fiscal y lo que ha limitado en ocasiones su capacidad para convertirse en verdaderas políticas públicas. La falta de coordinación tiene que ver con diferentes factores.

En primer lugar, los Ministerios de Educación tienen otras prioridades y además, cuando se abre la malla curricular existen numerosas presiones desde diferentes sectores de la sociedad para incluir otros temas cívicos como la educación ambiental, vial, sexual, etcétera. En segundo lugar, en un momento inicial el tema es percibido como una injerencia en el terreno educativo de una institución fiscal sin experiencia pedagógica. Otro elemento de fricción es la percepción de que se trata de temas con los que los docentes no están familiarizados y que van a suponer nuevos costes en recursos pedagógicos y necesidades de capacitación que los Ministerios de Educación no están dispuestos a asumir (Díaz Rivillas y Vilardebó, 2010).

Hoy día asistimos a un escenario que invita al optimismo. Tras años de desencuentros, los Ministerios de Educación comienzan a ver como beneficiosa la colaboración con Hacienda para la enseñanza de estos temas en las aulas, como parte de los estudios sociales o cívicos, dentro de la formación técnico-fiscal o bien de manera transversal. Ya son nueve⁷ los países que han incluido la educación fiscal en los planes escolares de estudio y desarrollado materiales conjuntamente con los Ministerios de Educación. Se trata de un proceso reciente que se ha producido en casi todos los países en los últimos cinco años.

7 Perú, El Salvador, Honduras, Argentina (en algunas provincias), Costa Rica, Guatemala, República Dominicana, Brasil, Uruguay y Paraguay.

Este avance descansa en el mayor compromiso de las propias Administraciones tributarias con la Educación Fiscal, en la utilización de mejores herramientas pedagógicas, en una capacitación de docentes más eficaz y, sobre todo, en la constatación por parte de las autoridades educativas de la vinculación de la educación fiscal con la construcción de ciudadanía. La enseñanza de la ciudadanía es importante para que se relacionen derechos y deberes de los ciudadanos en el contexto de la profundización de la democracia. La cultura fiscal es entendida como un componente más de la formación ética y cívica de ciudadanos conscientes del rol social que cumplen los tributos, de la importancia de la transparencia y la adecuada gestión del gasto público y del perjuicio que causan la evasión fiscal, la piratería, el contrabando y la corrupción. La parte técnica fiscal es más o menos compleja en función de las edades y de la naturaleza de la especialidad académica.

El Salvador es el país que ha logrado una mayor inserción y desarrollo de la educación fiscal en los programas de estudio y materiales escolares formales gracias a una sólida alianza entre los Ministerios de Hacienda y de Educación, que se ha ido forjando de manera gradual conforme a la práctica a través de equipos de trabajo mixtos tanto en el diseño de contenidos como en la capacitación de docentes. En el país centroamericano la educación fiscal se encuentra incluida como enseñanza obligatoria en los estudios sociales de educación básica y media, en los bachilleratos técnicos comerciales y de opción logística y aduana, y de manera transversal en el eje de valores y ciudadanía para los grados comprendidos de parvulario a tercer grado. Solo en educación básica y media la educación fiscal estaría llegando a más de 800.000 escolares cada año.

Un elemento clave es lograr formar a los docentes en la materia para que se aborde de manera óptima la temática en las aulas. Salvo Guatemala que ha logrado capacitar a través de campañas al 24 por ciento del total de docentes, la mayoría de los programas se encuentran todavía con limitaciones para capacitar a un número significativo de profesores de manera sistematizada, sostenible y sin un coste elevado.

La utilización de las nuevas tecnologías abre importantes oportunidades para aumentar los destinatarios y optimizar recursos a través de estrategias de capacitación en línea. Gracias a la utilización de la capacitación en línea en su Diplomado de Educación Fiscal, El Salvador ha logrado formar más de 900 docentes, lo que ha permitido llegar como beneficiarios indirectos a más de 150.000 escolares a lo largo de todas sus ediciones (OCDE, 2014). La ESAF de Brasil, a través de su curso online para “diseminadores de educación fiscal”, ofertado semestralmente con una carga horaria de 160 horas, ha formado desde 2004 a más de

100.000 personas en todo Brasil, principalmente docentes de enseñanza fundamental y media.

En Uruguay, el Plan Ceibal ha propiciado una oportunidad inmejorable para implementar proyectos educativos cívico – tributarios en el área de las Ciencias Sociales y Ciudadanas, con una cobertura potencial del 100% de los alumnos. El Plan Ceibal se enmarca en el proyecto internacional 'Una laptop por niño' y busca promover la inclusión digital, con el fin de posibilitar un mayor acceso a la educación y la cultura. A través de un acuerdo con el Ministerio de Educación, la plataforma del Ceibal ha permitido a la Administración Tributaria introducir dos videojuegos dirigidos a jóvenes de 5º y 6º año primaria y de tercer año de Ciclo Básico de Educación Media. Esta iniciativa permite mejorar el alcance (319.238 escolares en primaria y 155.000 de secundaria) y la sostenibilidad de sus actuaciones de manera innovadora, reduciendo de manera muy importante los costes.

7.2.1. La Educación Fiscal en la enseñanza superior

Existe especial interés en las Administraciones tributarias por fomentar una mayor conciencia fiscal y una ética profesional en el ámbito de la enseñanza superior, por tratarse de estudiantes en edades próximas a la inserción laboral y porque de las carreras empresariales y económicas saldrán los futuros empresarios y asesores fiscales a un mercado en el que en ocasiones se premian las estrategias de elusión y evasión fiscal.

Desde el ámbito universitario, el trabajo con las Administraciones fiscales supone para los estudiantes adquirir un conocimiento técnico actualizado, gratuito y de carácter práctico de gran utilidad para su futuro profesional. Al mismo tiempo, en el contexto de la extensión universitaria, la temática resulta atractiva en la búsqueda de una mayor interacción de la universidad con la sociedad desde una perspectiva crítica, creativa y de responsabilidad social con la comunidad.

Brasil es pionera en este campo. La Receita Federal de Brasil, a través de la iniciativa de los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF), capacita a estudiantes universitarios en temas de cultura fiscal para que posteriormente los alumnos, en sus horas de prácticas y bajo la supervisión de sus profesores, asesoren de manera gratuita a personas físicas y jurídicas de baja renta. Esta iniciativa está presente en más de 40 universidades de Brasil y recientemente se ha extendido a diferentes universidades de Costa Rica, Honduras, Guatemala y México. La iniciativa supone ventajas claras para todos los participantes. La comunidad se beneficia de la ayuda para resolver cuestiones tributarias básicas, mientras que la Administración tributaria cumple su papel de formación ciudadana y fiscal, y proporciona apoyo a los más

desfavorecidos. La universidad, por su parte, fortalece sus lazos con la comunidad y dota a sus alumnos de un conocimiento actualizado y práctico en materia fiscal sin coste alguno. Las oficinas contables se benefician redireccionando los casos más simples -muchas veces de difícil comunicación con el cliente- a los NAF.

La Universidad de Sao Paulo, dentro de su curso de gestión de políticas públicas, cuenta con un plan de estudios de pregrado denominado 'La ciudad constitucional: Capital de la República', que combina la enseñanza y la investigación con las finanzas públicas: ingreso, presupuesto, gasto y control. Esta iniciativa cuenta con una experiencia presencial de los estudiantes en la capital de Brasil, Brasilia, donde conocen diferentes instituciones de todos los poderes del Estado, entre ellas la Receita Federal y la ESAF. Por medio de visitas a Instituciones Públicas, que tienen lugar durante la semana anterior a día conmemorativo de la independencia política de Brasil, los alumnos reflexionan sobre la gestión pública y el ejercicio de ciudadanía de una manera directa y práctica.

La Universidad Estadual de Maringá, en el Estado de Paraná, cuenta con el Proyecto 'Música, Poesía y Ciudadanía' y con diferentes obras de teatro dirigidas y representadas por estudiantes, funcionarios de la Administración tributaria y de la propia Universidad. En estos espectáculos se denuncia la evasión fiscal y la corrupción, el mal uso del dinero público y sus consecuencias negativas en la población, y se invita a la sociedad a actuar para transformar la realidad. Las obras de teatro han llegado a más de 106.000 personas. Asimismo, en dicha universidad se ha incluido de manera transversal el tema de la educación fiscal en la carrera de Enfermería, involucrando a los estudiantes en tareas de control social del gasto, y se realizan concursos anuales de redacción sobre ciudadanía fiscal en que han participado más de 100.000 personas en siete años.

El Programa de Educación Fiscal de Honduras ofrece un Diplomado de Educación Fiscal dirigido principalmente a estudiantes y docentes de diferentes carreras de universidades públicas y privadas. Entre los temas incluidos figuran el impacto de la piratería en la economía nacional, los efectos de la corrupción en el gasto público y la inversión social, el fraude fiscal, la transparencia en la Administración Pública, la importancia de la responsabilidad social y los efectos del contrabando. Asimismo, anualmente se realizan jornadas de Educación Fiscal con universidades que incluyen foros, simposios, obras de teatro, danza, pintura, poesía y concursos.

Tan solo en México, y de manera muy reciente en algunas universidades de Brasil, la educación fiscal se trabaja dentro de la malla curricular. Desde el Programa de Civismo Fiscal

de México se promueve la materia 'Formación e Información Tributaria', que mezcla conocimientos técnico-tributarios con valores democráticos y ética profesional en las licenciaturas de Derecho, Contaduría y Economía. En la Universidad de Sao Paulo, dentro del Curso de Gestión de Políticas Públicas, la educación fiscal ha sido incluida de manera transversal dentro de la disciplina de Derecho Constitucional.

Otra importante vertiente de colaboración entre Universidades y Administraciones tributarias se desarrolla en el ámbito de las pasantías de universitarios en las instituciones fiscales. En El Salvador, los universitarios son ubicados en las distintas oficinas de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), donde realizan sus prácticas y a la vez conocen los servicios que brinda la institución.

En Brasil, la Receita Federal tiene un programa de pasantías, 'Auto-atendimiento orientado', a través del cual los estudiantes universitarios son formados para asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas a través de internet, promoviendo así una mayor inclusión digital.

7.3. Estrategias de educación fiscal no formal

Como complemento a la enseñanza oficial, los países de América Latina cuentan con estrategias no formales de carácter más abierto, flexible e incluso lúdico, en sintonía con las preferencias culturales infantiles, juveniles y de la población en general.

Con el tiempo, las iniciativas pedagógicas no formales se han dotado de una mayor intencionalidad educativa y de un carácter más riguroso, siguiendo la máxima de que “el juego no es un juego”. Las experiencias incluyen espacios lúdicos de educación fiscal, expositores en ferias o festivales temáticos, obras de teatro, videojuegos, series de televisión, música, concursos, programas de radio, cómics en revistas infantiles o periódicos, entre otros (Díaz Rivillas y Vilardebó, 2010).

En El Salvador se creó en 2009, dentro del propio Ministerio de Hacienda, una sala de juegos de educación fiscal de 120 metros cuadrados denominada “RecreHacienda”, la cual recibe más de 10.000 visitantes al año; los escolares de entre 6 y 12 años aprenden sobre impuestos y gasto público mientras construyen su ciudad ideal con edificios públicos y privados, juegan a ser aduaneros o siguen el recorrido de los fondos estatales. En 2013, fue inaugurado en las mismas instalaciones otro espacio educativo, “Exprésate”, a través del cual los jóvenes de entre 15 y 20 años aprenden sobre la realidad tributaria, con el objetivo de apreciar la contribución al desarrollo social y al crecimiento económico de los impuestos, así

como de cambiar comportamientos en relación a la evasión, elusión y contrabando, generando actitudes responsables y críticas sobre el uso de fondos públicos.

Argentina, pionera en este campo, cuenta con un espacio de educación fiscal ubicado en uno de los principales centros comerciales de Buenos Aires. Costa Rica ha creado la sala 'Tributo a mi país' en el Museo de los Niños de San José, en lo que antes era una antigua penitenciaría, para fomentar el conocimiento de la relación entre ingreso y gasto y el papel del Legislativo en el proceso. México ha introducido un espacio de este tipo dentro de una ciudad para niños denominada Kidzania, donde los más jóvenes toman contacto con la Administración tributaria, la cual forma parte de una pequeña ciudad en donde los niños juegan a ser adultos trabajando en diversas ocupaciones, pagando impuestos y decidiendo en qué se emplearán los fondos recaudados. El programa de Uruguay cuenta también con un espacio en la Ciudad de los Niños en Montevideo denominado 'La máquina del tiempo', en la que a través de un vídeo y un videojuego conocen la importancia de los impuestos.

Algunos países han utilizado la televisión como canal de difusión masiva de la educación fiscal. Destaca la experiencia de la SAT de Guatemala con la serie infantil 'Micos y Pericos', y las series de televisión promovidas por el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII). El SII incluyó a su personaje IVO en una conocida serie infantil, y más recientemente ha lanzado la serie 'El Debut de la Banda de Rock', a través de la cual se divulga de manera amena el tema de los impuestos. Esta última serie, además de estar disponible en Internet y de mostrarse en las visitas de la iniciativa "el SII va a la escuela", fue transmitida por el canal de Novasur del Consejo Nacional de Televisión, el cual cuenta con una red de 5.000 establecimientos educativos.

Otro medio de llegar a la ciudadanía ha sido la participación de los programas de educación fiscal en ferias y festivales, lo que asegura una afluencia considerable de público. Bolivia y Guatemala realizan ferias y festivales con conciertos, concursos, teatro y stands sobre la historia de los impuestos.

De cara a optimizar los recursos humanos y materiales, Costa Rica y El Salvador celebran cada año la denominada 'Semana de la cultura fiscal', como forma de promover una mayor conciencia cívico-tributaria. Estas actuaciones incluyen espectáculos musicales y de danza, juegos y concursos para los más jóvenes. La participación de las escuelas en las iniciativas como actividades extracurriculares presentes en el calendario escolar no solo supone un considerable ahorro, sino que permite vincular el trabajo de la educación formal y no formal.

Al margen del trabajo con docentes y en el aula, es a través de estas actuaciones no formales donde se produce una mayor conexión entre los programas de educación fiscal y las estrategias globales de comunicación de las Administraciones tributarias, en el marco de los esfuerzos por lograr una nueva relación con el ciudadano y reducir la brecha entre la imagen ideal y la imagen real, lo cual es fundamental para conseguir una mayor legitimidad (Díaz Rivillas y Vilardebó, 2010).

8 CONCLUSIÓN

El hecho de que los Ministerios de Hacienda trabajen en la educación en valores y en ciudadanía vinculada a temas fiscales constituye un avance para las democracias de América Latina. Supone el abandono de enfoques únicamente coactivos y una nueva orientación en la relación entre el Estado y los ciudadanos.

El compromiso entre los Ministerios de Hacienda y las instituciones docentes, basado en el beneficio mutuo y en estrategias pedagógicas innovadoras, está generando las bases para que la educación fiscal se consolide como política pública, tanto en edades tempranas como en las enseñanzas secundaria y universitaria.

Los avances y reconocimientos de los últimos tiempos ponen de manifiesto la existencia de un considerable interés por fortalecer este tipo de programas y la tendencia es que en los próximos años la educación fiscal tenga una mayor relevancia en las agendas públicas y de la cooperación internacional al desarrollo.

En 2013, a través de un Decreto Ejecutivo, el Presidente de Costa Rica y los Ministros de Hacienda y Educación del país centroamericano declaraban la Educación fiscal como política de interés nacional. En 2012, el Portal de cultura tributaria Servicio de Impuestos Internos de Chile obtuvo el premio de la Fundación 'Queveo'⁸ como mejor portal educativo infantil por su aporte a la educación cívica. Un año antes, el programa de Educación Fiscal de El Salvador fue galardonado con el Premio Nacional de Buenas Prácticas y a la Innovación 'ES Calidad' concedido por la Presidencia de la República, mientras el Programa de Cultura Tributaria de Perú fue finalista del Premio a las Buenas Prácticas en la Gestión Pública 'Ciudadanos al Día'.

La OCDE, en su reciente publicación *'Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education'* ha sistematizado experiencias de educación fiscal de 30 Administraciones tributarias de América Latina, África, Europa y Asia,

8 Fundación chilena dedicada al desarrollo de conciencia digital y de comportamientos que contribuyan a una ciudadanía digital responsable.

en lo que constituye el primer estudio global en la materia. En las conclusiones se destaca que estamos ante una “nueva era” para que la educación fiscal desempeñe un papel importante en las políticas de desarrollo, como puente entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos, y como herramienta transformadora de la cultura fiscal de los actuales y futuros contribuyentes (OCDE, 2014).

Resulta esencial resaltar la posición central que la educación tributaria ocupa en la generación de confianza del ciudadano en el Estado fiscal, hecho reconocido por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT) en la resolución técnica adoptada en su 45ª Asamblea General, la cual establece lo siguiente:

Las administraciones tributarias deben introducir y fortalecer, siempre que sea posible, el concepto de cumplimiento tributario a través de una continua mejora de los programas de asistencia de mejora continua y la aplicación consistente de programas de educación y asistencia tributaria⁹.

Esta perspectiva educativa es importante porque, como afirma Benno Torgler, la confianza en el Estado fiscal es alta cuando se trata a los contribuyentes con respeto y se busca su cooperación, y reducida cuando se considera al individuo como un previsible evasor que solo paga los impuestos si se le obliga (Alm y Torgler, 2006).

No podemos ignorar, sin embargo, que la coercitividad y la sensación de presencia del Estado son también componentes para forjar la confianza. Por ello, la Administración Tributaria debe insistir en la búsqueda de mecanismos eficaces para combatir la evasión fiscal, como son la inversión en personal altamente cualificado o la informatización de datos, con miras a un uso riguroso de mecanismos de verificación cruzada y control de la corrupción.

Los Estados latinoamericanos necesitan, y cada vez más, actuar con eficacia en la detección y corrección del fraude fiscal. Sin embargo, en las sociedades contemporáneas, para establecer la confianza ya no es posible que el único mecanismo inductor sea el coercitivo. La confianza y la legitimidad del Estado requieren además una política de servicios públicos eficientes y estrategias de comunicación dirigidas al desarrollo de las redes, así como la expansión de los programas de educación fiscal, todo lo cual contribuye a crear un mayor sentido de pertenencia y legitimidad. Este es uno de los grandes desafíos de la gestión fiscal contemporánea.

⁹ Resolución de la 45ª Asamblea General del CIAT, disponible en <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/asambleas-generales.html>

En resumen, junto a la necesidad de transmitir la idea de que los impuestos son imprescindibles para mantener los servicios públicos, la reflexión contemporánea nos lleva a la necesidad de un cambio en la posición del Estado fiscal en el que la mentalidad de 'nosotros contra ustedes' (la hostilidad fiscal) es reemplazado por un visión más abierta y colaborativa (amabilidad fiscal).

Las estrategias de educación fiscal, como todo proceso educativo y de cambio cultural, obtienen resultados a medio o largo plazo, y requieren de un trabajo sostenido y de metodologías apropiadas. La apuesta a corto plazo es lograr que la educación fiscal se constituya a los ojos de la ciudadanía y de las autoridades públicas en una pieza clave de la transformación social, que permita una reflexión crítica y una mayor comprensión de la fiscalidad y de su relevancia en el complejo entramado de la cohesión social.

REFERENCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

Bárcena, Alicia. **Caminos de igualdad para América Latina y el Caribe**. Columna de opinión. Disponible en: <http://www.eclac.cl/cgi-bin/getProd.asp?xml=/prensa/noticias/columnas/9/52189/P52189.xml&xsl=/prensa/tpl/p8f.xsl&base=/prensa/tpl/top-bottom.xslt>.

Banco Mundial. **Latin America and the Caribbean as Tailwinds Recede: In Search of Higher Growth**. Washington, D.C.: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 2013.

Benno, Torgler. **Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries**. Working Paper No. 2004 – 05, Center for Research in Economics, Management and the Arts, 2004.

Casalta Nabais, Jose. **Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável**. Lisboa: Almedina, 2009.

Castells, Manuel. **Redes de indignação e esperança. Movimentos sociais na era da internet**. São Paulo: Zahar, 2013.

CEPAL - Comisión Económica para América Latina y el Caribe: **Estudio económico de América Latina y el Caribe 2009-2010**. Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2010.

_____ **Panorama Social en América Latina**. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

CIAT – Centro Interamericano de Administracoes Tributárias: **Capacidade de Administração Tributária, Aceitação Social do Imposto, Desenho Normativo**. Brasília: Esaf, (mimeo), 2000.

Daude, C., H. Gutiérrez and Á. Melguizo. **What Drives Tax Morale?**, OECD Development Centre Working Papers, No. 315, OECD Publishing, 2012.

Delgado, María Luisa y Valdenebro, María Luisa. **La Educación Fiscal: ¿por qué y para qué?**, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) **Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España.

Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España, 2010.

Díaz Yubero, Fernando: **Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Doc. No. 14/03, 2003.

_____. **La experiencia educativa de la Administración Tributaria española**. Madrid: Documentos del Instituto de Estudios Fiscales 13/09, 2009.

_____. **“Educar en solidaridad”**. Sección de Documentos del Portal EUROsociAL Fiscalidad, disponible en <http://eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/f8dccb882f9c2f2baa2ef0a05dfe3ff d.pdf>

Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores). **Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España, 2010.

Díaz Rivillas, Borja y Villardebó, Andrea. “Orígenes y situación de los programas de Educación en América Latina”, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) **Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España, 2010.

Feld, L.P. y B.S. Frey, **Trust breeds trust: how taxpayers are treated, Economics of Governance**, 3, 87-99, 2002.

Gómez Sabaini, Juan: **Evasión tributaria y equidad en América Latina**. Presentación realizada en el Taller “Políticas públicas e impacto distributivo” organizado por la División de Desarrollo Económico de la CEPAL y las agencias de cooperación alemanas GTZ e inWent y el Ministerio Federal para Cooperación y Desarrollo Económico, 17-18 de agosto, Santiago de Chile, Chile. Disponible en <http://www.gtz-cepal.cl/files/gomez-sabaini.pdf>.

Habermas, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

Holmes, Stephen y R. Sunstein, Cass (2011): **“El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos”**, Buenos Aires, Siglo XXI, 2011.

Instituto de Estudios Fiscales. **La educación fiscal en España**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

_____. **La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

Jiménez, Juan Pablo; Gómez Sabaini, Juan Carlos; Podestá, Andrea. **Evasión y equidad en América Latina**. Santiago de Chile: United Nations, 2010.

Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Latinobarómetro. **Informe Latinobarómetro 2004**. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. www.latinobarometro.org.

_____. **Informe Latinobarómetro 2005**. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. www.latinobarometro.org.

_____. **Informe Latinobarómetro 2007**. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. www.latinobarometro.org.

_____. **Informe Latinobarómetro 2008**. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. www.latinobarometro.org.

_____. **Informe Latinobarómetro 2009**. Santiago de Chile: Corporación

Latinobarómetro. <www.latinobarometro.org>.

_____. **Informe Latinobarómetro 2010**. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. <www.latinobarometro.org>

_____. **Informe Latinobarómetro 2011**. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. <www.latinobarometro.org>

Lindenberg Baltazar, Antonio y Aquino, Monica. “El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil”, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) **Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España, 2010.

Odd-Helge Fjeldstad, Kari K. Heggstad. **Building taxpayer culture in Mozambique, Tanzania and Zambia: Achievements, challenges and policy recommendations**. Bergen: Chr. Michelsen Institute (CMI Report R 2012:1), 2012.

Odd-Helge Fjeldstad, Collette Schulz-Herzenberg and Ingrid Hoem Sjursen **.Peoples' views of taxation in Africa: a review of research on determinants of tax compliance** . Brighton: International Centre for Tax and Development at IDS (ICTD Working Paper no. WP 2012:8), 2012.

OCDE/CEPAL, **Latin American Economic Outlook 2012**. Transforming the State for Development, OECD Publishing, 2012.

OCDE/CEPAL/CIAT. **Estadísticas tributarias en América Latina**, OECD Publishing, 2014.

OCDE: **Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education**. Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development OECD (en imprenta).

Transparencia Internacional. **Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) 2012**. Disponible en < www.transparency.org >.

Saldías, Carmenza. La cultura tributaria y la construcción del Estado local: el caso de Bogotá 1990-2010 en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) **Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España, 2010

Santos, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

Santos, Boaventura de Souza. **Democratizar a democracia**. Porto: Afrontamento, 2000.

CONCURSO HISTÓRIAS DE TRABALHO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL: TIPOLOGIA DAS NARRATIVAS NO ÂMBITO DA MEMÓRIA INSTITUCIONAL

WORK STORIES CONTEST OF SECRETARIAT OF THE FEDERAL REVENUE OF
BRAZIL: NARRATIVE TYPOLOGY INTO INSTITUTIONAL MEMORY

Márcio Ezequiel

Analista Tributário da Receita Federal do Brasil. Mestre em História (UFRGS) com diversos livros publicados como Alfândega de Porto Alegre: 200 anos de História, 2007, e Receita Federal: História da Administração Tributária no Brasil, 2014. Atua na área de Memória Institucional da Receita Federal, tendo presidido a Comissão Julgadora do Concurso Histórias de Trabalho da RFB.

RESUMO: O presente artigo trata da experiência do Concurso Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil, criado em 2010, no âmbito de sua Memória Institucional. Inicia pela apresentação de sua Divisão de Memória Institucional (Dimor), apontando-a como uma tendência na administração de organizações, fundamental ao resgate, ao registro e à conservação de suas trajetórias. Para analisar o referido concurso, foram examinados os quatro volumes já impressos, originários do certame, tanto do ponto de vista teórico quanto empírico. Na busca de uma reflexão teórica, foi feita uma análise da forma como vem sendo apresentados os textos, propondo uma taxonomia das narrativas (quer depoimentos em prosa ou poesia), sem deixar de citar epistemologicamente alguns conceitos que norteiam os estudos da memória no âmbito das ciências humanas, guardadas as dimensões deste artigo. Propôs-se então uma tipologia composta por dois modelos puros, o factual histórico e a metamemória criativa, e na sua intersecção por um modelo híbrido, chamado modelo ideal, que transitam de um passado distante à rememoração mais (ou menos) criativa, por meio da narrativa dos servidores a respeito de suas vivências laborais. Do ponto de vista empírico, foram observados os assuntos de maior recorrência, percebendo-se a preponderância dos temas concernentes à aduana e ao atendimento. Conclui-se, a partir da presente análise, que é ainda diminuta a participação dos servidores no concurso, havendo espaço para ampliar esta adesão e comprometimento com a Memória. Também se observa que há diversos temas e áreas com potencial para gerar novos testemunhos e histórias de trabalho nas edições seguintes.

Palavras-chave: Memória Institucional. História Administrativa no Brasil. Concurso Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil.

ABSTRACT: This article is about the Work-Related Stories Contest organized since 2010 by the Secretariat of the Federal Revenue of Brazil as part of its Institutional Memory efforts. The article opens with an introduction about the Institutional Memory Division (Dimor), indicating such effort as a trend in organizational management, as well as the recovery, registration, and preservation of the organization's history. In order to evaluate the aforementioned contest, were analyzed the four editions printed from both a theoretical and an empirical perspective. In search for a theoretical observation, we also assessed the manner in which the material were presented, thus proposing a narrative taxonomy – whether they were poetry or prose – while epistemologically mentioning some concepts that have guided the study of memories within the scope of Human Sciences and the purpose of this article. Therefore, we propose a typology composed of two pure methods: factual history, and creative metamemory, which intersect at a hybrid model considered to be ideal, which extend

from a distant past to more (or less) creative narratives, considering the history of civil servants about their professional experiences. From an empirical perspective, the more recurring subjects were observed, and the most predominant topics identified were related to customs and taxpayer service. Additionally, with this analysis we have also concluded that the level of engagement among civil servants in this content was very low, which indicates an opportunity to improve upon participation and commitment to the Institutional Memory. Furthermore, we identified the several subjects and areas that can potentially generate new work-related statements and cases in future editions.

Keywords: Institutional Memory. Administrative History of Brazil. Work-Related Stories Contest with the Secretariat of the Federal Revenue of Brazil.

1 INTRODUÇÃO: A MEMÓRIA INSTITUCIONAL NA RECEITA FEDERAL – UMA APROXIMAÇÃO CONCEITUAL

O exercício da Memória Institucional é uma prática cada vez mais presente nos órgãos públicos dos três poderes. Artefatos de memória são conservados a partir da constituição de acervos documentais, iconográficos, mobiliários, audiovisuais etc. Espaços de memória são criados com o intuito de preservar tais vestígios materiais. Há também outra ordem de bens culturais – imateriais, composta pelos modos de agir, de expressar e mesmo de pensar (com lembranças e esquecimentos), que potencialmente compõem a história de uma instituição. Alcançar e materializar essa esfera, que por vezes encontra-se à beira da intangibilidade, constitui um desafio inadiável para qualquer organização que almeje conservar sua trajetória.

As memórias das vivências profissionais, via de regra, deixam as repartições juntamente com os servidores que se aposentam ou partem para outras funções, públicas ou privadas. A tendência, assim, é que tais conhecimentos e experiências se percam com o passar do tempo após o desaparecimento de todos os membros geracionais de um determinado grupo de trabalho.

Os programas de memória institucional atuam contra esta disposição natural. A Receita Federal do Brasil (RFB) possui uma ramificação em sua administração para operar diretamente nesta área. De acordo com o seu regimento interno, compete à Divisão de Memória Institucional – Dimor, “gerenciar e executar as ações relativas ao acervo histórico e à preservação de documentos e objetos de interesse da administração tributária federal (PORTARIA MF nº 203/2012, art. 73)”. A Dimor está subordinada à Coefi – Coordenação de Educação Fiscal e Memória Institucional e esta, por sua vez, à Coaef – Coordenação-Geral de Atendimento e Educação Fiscal, todas sediadas em Brasília/ DF. Percebe-se, deste modo, em primeira análise, a intenção administrativa em manter ligados a Memória, a Educação Fiscal e

o Atendimento. Tais áreas dizem respeito à imagem institucional, tanto do ponto de vista interno, quanto externo.

O conceito de memória institucional ainda está em formação, posto que faz parte de uma sociedade em constante mudança. É o que defende a Dr^a Icléia Costa, cientista da informação que estudou o assunto. A pesquisadora apregoa em sua tese que,

[...] somos e fazemos nossas instituições. E a memória institucional é o reflexo dessa trajetória, não como mimeses, mas um cristal com suas múltiplas e infinitas facetas (COSTA, 1997, p. 146).

Este artigo tem por objetivo relatar a experiência de uma ação gerenciada pela Divisão de Memória Institucional da Receita Federal, qual seja, a implantação e condução do Concurso Histórias de Trabalho, analisando os textos apresentados ao certame. Para tanto, serão quantificados por assunto, apontando quais as áreas e temas que mais interesse despertam nos servidores quando se registram lembranças de trabalho. E, em seguida, será tipificada a narrativa de memória utilizada, observando as formas pelas quais se têm expressado os participantes do referido concurso.

2 SEMEANDO HISTÓRIAS, COLHENDO EXPERIÊNCIAS

Em 2010 a Receita Federal, por meio de sua Divisão de Memória Institucional, deu início a um projeto de recuperação de sua memória com o Concurso Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil, criado nos termos da Portaria RFB nº 1.287/2010. Ainda que não esgote o rol de atividades da referida Divisão e, tampouco, projetos futuros que venham a ser implantados, a iniciativa representou um grande passo para a revitalização da área da Memória na RFB, que estava de certo modo distanciada da realidade cotidiana do trabalho na instituição, priorizando até então publicações sobre um passado mais longínquo. Apesar da importância destes estudos da história administrativa e tributária, que resultaram em outras publicações desde os anos 1990, o concurso *Histórias de Trabalho* trouxe, no cerne de sua concepção, algo fundamental ao se tratar da conservação da experiência laboral. Foi a primeira ação de memória institucional na Receita Federal que permitiu a participação e o envolvimento dos servidores, não apenas enquanto leitores de uma narrativa oficial, mas como agentes evocadores de sua memória profissional.

Desta forma, o certame, já caminhando em sua quinta edição, objetiva desde o início coletar, selecionar e premiar registros de experiências que tratam do cotidiano de trabalho na instituição, apresentados por seus servidores, ativos ou inativos, das quais tenham participado ou tomado conhecimento no exercício de suas atribuições. Esta coleta e seleção mantém ainda

um manancial ora oculto. Os trabalhos inscritos e não classificados para a publicação não são descartados, passando a fazer parte do acervo memorial da instituição e quem sabe aos historiadores do futuro possam até mesmo significar os maiores laureados na conservação da memória.

O historiador Antonio Barbosa de Oliveira expressa uma síntese bastante pertinente ao colocar que “mesmo (re)constituída a partir de indivíduos, a memória sempre nos remete a uma dimensão coletiva e social e, por extensão, institucional” (OLIVEIRA, 2008, p. 43). A memória social ou histórica, segundo Marilena Chauí, é definida por uma sociedade através de relatos, registros, documentos, fatos e lugares que possuem significado para a vida coletiva. Para a filósofa, essa memória é objetiva, uma vez que tem sua existência em objetos como textos e monumentos, ou seja, fora de nós (CHAUÍ, 2000, p. 163).

Ao narrar suas histórias de trabalho o servidor colabora para constituir um documento material com algo que antes ocupava somente suas lembranças e sua imaginação. Este processo leva as experiências antes individuais para o campo da memória coletiva e histórica, voltando ao cotidiano através de saber acumulado e identidade funcional.

3 HISTÓRIAS DE TRABALHO: O QUE SE CONTA?

Em sua primeira versão, os trabalhos podiam ser inscritos em duas modalidades: 1 - depoimentos verídicos e relatos escritos, e 2 - fotografias. Devido às poucas imagens inscritas nas duas primeiras edições do concurso, inclusive sequer havendo trabalhos classificados na segunda, a modalidade foi suspensa. O baixo número de fotografias inscritas pode se dever ao receio (ou dificuldades) dos participantes no que se refere ao cumprimento dos requisitos para a categoria, que exigia autorização de todas as pessoas retratadas. Esta modalidade não será abordada nesta análise, primando-se pelo exame dos escritos. Outra alteração, que ocorreu ao longo destes primeiros anos, deveu-se à apresentação de alguns trabalhos compostos em versos, inserindo-se, por conseguinte, a partir da terceira edição, outra categoria - poesia e letras de música.

Tabela 1: Participantes, trabalhos inscritos e classificados por modalidades entre 2010 e 2013.

Concurso Histórias de Trabalho	1ª Edição 2010	2ª Edição 2011	3ª Edição 2012	4ª Edição 2013
Participantes	38	25	41	61
Trabalhos Inscritos	65	43	55	82
Trabalhos Classificados	36	26	45	40
Prosa	33	26	39	33
Poesia	-	-	6	7
Fotografia	3	-	-	-

Fonte: Dados fornecidos pela Divisão de Memória Institucional da Receita Federal.

Obs.: Onde não houve contabilização inexistia a modalidade na respectiva edição.

Não obstante o crescimento das inscrições (conforme a Tabela 1), ainda pode ser considerada diminuta a adesão dos servidores, tendo em vista tratar-se de um universo de cerca de 27 mil servidores ativos. Isto sem mencionar os aposentados, para os quais é mais difícil mensurar o alcance das informações institucionais e sindicais por meio das quais se divulga o concurso.

Tabela 2: Trabalhos classificados por assunto.

Concurso Histórias de Trabalho	1ª Edição 2010	2ª Edição 2011	3ª Edição 2012	4ª Edição 2013
Trabalhos Classificados	36	26	45	40
Aduana	7 (19,5%)	5 (19,2%)	17 (37,8%)	11 (27,5%)
Arrecadação	1 (2,8%)	0	0	0
Atendimento	11 (30,6%)	7 (26,9%)	11 (24,4%)	11 (27,5%)
CARF	0	0	0	1 (2,5%)
Educação Fiscal	1 (2,8%)	0	0	2 (5,%)
Fiscalização	6 (16,7%)	8 (30,8%)	8 (17,8%)	4 (10%)
Gestão de Pessoas	2 (5,6%)	2 (7,7%)	1 (2,2%)	1 (2,5%)
Homenagens	1 (2,8%)	0	1 (2,2%)	2 (5%)
Logística e Patrimônio	2 (5,6%)	0	1 (2,2%)	3 (7,5%)
Pesquisa e investigação	1 (2,8%)	0	0	0
Tecnologia	0	1 (3,8%)	2 (4,4%)	2 (5%)
Unificação com a Previdência	2 (5,6%)	0	0	1 (2,5%)
Outros assuntos	2 (5,6%)	3 (11,5%)	4 (8,9%)	2 (5%)

Fonte: Dados fornecidos pela Divisão de Memória Institucional da RFB.

Obs.: Alguns trabalhos foram classificados em outros assuntos por envolver vários ou nenhum dos tópicos destacados.

Observando as áreas de procedência e os assuntos abordados (veja Tabela 2), podemos tecer algumas considerações iniciais. Percebe-se a preferência por histórias advindas da aduana e do atendimento ao público. Em comum trazem um maior contato com o contribuinte, ou seja, com o público externo. Neste caso, a identificação funcional parece estar calcada mais pelo processo de alteridade, em relação ao outro, de fora da instituição, do que por uma identificação interna. Embora não seja nosso objeto de análise aqui, vale citar que a

identidade está intrinsecamente ligada à questão da memória em todos os debates acadêmicos e teóricos que tratam do assunto. Para o antropólogo Joël Candau,

A memória, ao mesmo tempo que nos modela, é também por nós modelada. Isso resume perfeitamente a dialética da memória e da identidade que se conjugam, se nutrem mutuamente, se apoiam uma na outra para produzir uma trajetória de vida, uma história, um mito, uma narrativa (CANDAU, 2012, p. 16).

Há, por óbvio, diversos exemplos de ações conjuntas e de cooperação entre os servidores em suas atividades, principalmente operações aduaneiras e de fiscalização como veremos mais adiante, sendo por isso difícil de classificar sua área de origem.

Os relatos, imagens e poemas, já desde a primeira edição, deviam focar situações de trabalho na RFB, recuperando dados históricos relevantes para a conservação de sua memória institucional. Esta distinção, evidenciada na aproximação dos gêneros narrativos adotados para o relato das histórias, aparece de um modo claro e manifesto, ou mais sutil e latente, no todo dos depoimentos, a depender de como foi conduzida a narração do testemunho. Isto nos faz propor, para efeitos de análise do resgate da memória tão somente, uma taxonomia que poderia subdividir os escritos apresentados em cinco tipos narrativos.

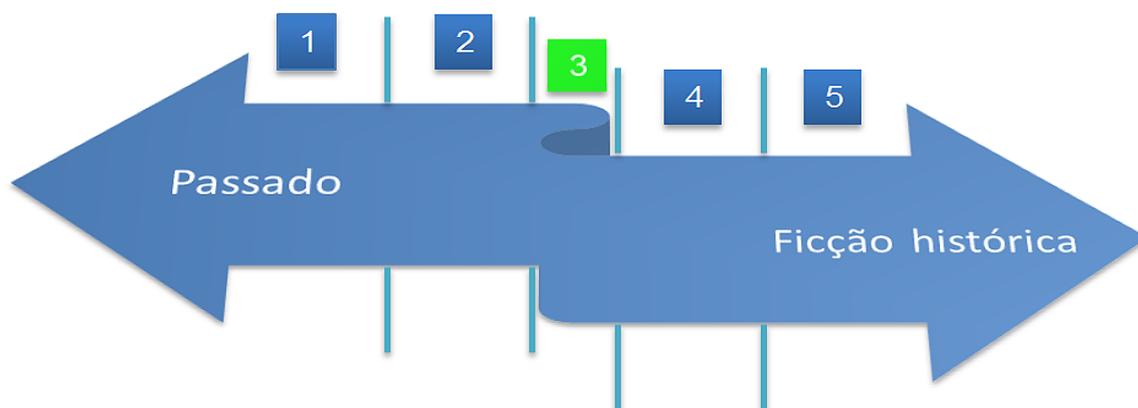
Como veremos a seguir, dois desses tipos estariam localizados nas extremidades, muito próximos aos limites do que é proposto pelo concurso e, portanto, passíveis de eliminação. Os outros três seriam compostos por dois tipos com viés diverso, que quando coincidentes gerariam um terceiro. O primeiro tipo narrativo de que trataremos será chamado de *factual histórico*. Por ele o servidor visaria registrar a experiência vivenciada ou testemunhada, buscando a concretude dos fatos históricos.

A narrativa, nestes moldes, guardaria aspectos factuais, ou seja, mais voltada para a descrição dos fatos, datas e eventos tal qual se entenda como acontecido, podendo mesmo ser algo preexistente à vida funcional ou mesmo biológica do servidor. Para o segundo modelo, que denominaremos *metamemória criativa*, o foco estaria voltado à reelaboração do que teria ocorrido, dando sentido ao que se narra, mormente por recursos estilísticos ou estéticos do que por fatos propriamente ditos. Se no primeiro modelo prevalece o conteúdo, no segundo predomina a forma.

A fim de ilustrar, tomemos uma escala (representada a seguir pela figura 1) que divide este processo de rememoração nas citadas cinco partes, havendo de um lado uma seta apontando para um passado intocado, objetivo, composto por dados puros e livres de qualquer interpretação e, no sentido contrário, outra seta indicando a reconstituição ficcional,

superdosada pela criação e imaginação. Tais extremos, conforme colocado, estariam fora da margem narrativa possível para o tipo de trabalho esperado no concurso.

Figura 1 – Divisão tipológica das narrativas apresentadas ao Histórias de Trabalho



Modelos narrativos: (1) e (5) Desclassificação; (2) Factual Histórico; (3) Híbrido Ideal e (4) Metamemória Criativa

No primeiro caso, isto também ocorre porque é suficientemente sabido pela história, entendida aqui como campo do conhecimento, que o passado é inalcançável de modo objetivo e completo. O que passou está para sempre no passado e a simples coleção de dados não fala por si sobre a experiência cotidiana em qualquer universo, incluso aí o mundo do trabalho. O que o historiador busca em seus estudos, assim como aquilo que é representado pela memória de quem rememora, são versões possíveis e parciais de uma complexa rede de eventos, relações e percepções de outro tempo. O filósofo Paul Ricoeur utiliza, inclusive, outro termo como contrapartida a passado, que é *passéité*, tomado como o pretérito daquilo que não é mais e que deixou suas marcas no que foi passado (RICOEUR, 2012, p. 330).

Para além da outra margem de nossa delimitação do que seria reduzível à narrativa memorialística, estaria um texto de ficção histórica (em prosa ou verso) que extrapolaria o campo do real, falseando ou mascarando os fatos tal como foram ou, ao menos, poderiam ter ocorrido. Esta percepção das narrativas circunscritas entre um passado inalcançável e uma utopia imaginativa parece guardar relação com a polarização do tempo histórico categorizada pelo historiador François Hartog, transitando da experiência do passado a uma expectativa pelo futuro.

O tempo histórico [...] é produzido pela distância criada entre o campo da experiência, de um lado, e o horizonte de expectativa, de outro: ele é gerado pela tensão entre os dois lados (HARTOG, 2014, p. 39).

Consideremos, assim, que os textos que mais se aproximam dos extremos apontados não estariam aptos, portanto, para a classificação no concurso que analisamos. Na figura, estes trabalhos estariam representados pelos pontos 1 e 5. Durante a primeira avaliação da comissão julgadora, por exemplo, averiguou-se a inscrição na íntegra de um projeto de prédio da Receita Federal, com seus relatórios e anexos. Ou seja, por ser praticamente uma fonte histórica primária, a despeito de constituir um material que guardasse interesse à Divisão de Memória Institucional, (e que para tanto foi conservado), resultou em desclassificação por não se tratar de um relato de experiência de trabalho produzido enquanto tal.

Em outros casos, e aqui olhamos para o outro extremo, o caráter anedótico ou inusitado de uma experiência pessoal completamente alijada de qualquer relação com a atividade laboral acaba por desclassificar o texto. Isto é, neste ponto 5, a memória estaria demasiadamente deformada, quer pela filtragem inerente à racionalização e à linguagem, quer por uma romantização ou satirização exacerbadas pelo intuito estético que se lhe pretendesse atribuir.

Entendidos os limites da narrativa e os pontos de eliminação por inadequação dos trabalhos apresentados, passemos a taxonomia das possibilidades que ora sugerimos dentro da esfera dos inscritos e julgados aptos à publicação. O primeiro tipo narrativo que propusemos, o factual histórico, estaria alocado entre os pontos 2 e 3 de nossa escala. O segundo tipo, a metamemória criativa, entre o 3 e 4. Haveria, assim, pelo paradigma sugerido, uma dobra (ou interseção) nesta tipologia que comportaria os dois modelos, situados no ponto 3, que chamaremos de modelo híbrido, constituindo o que mais se aproximaria de um trabalho ideal.

Esta seria, portanto, a hipótese que poderemos testar a seguir, analisando a escrita dos primeiros colocados em cada edição do concurso.

4 RESULTADOS: TESTANDO A TIPOLOGIA NARRATIVA

Para exemplificar e demonstrar nossa proposta, iniciemos por alguns casos que mesclaram bem os dados de um contexto histórico com uma narração criativa, cabendo na tipologia 3, dita ideal. No primeiro volume, de 2010, com publicação em 2011, o texto premiado em primeiro lugar foi o “*O dia em que a lancha da Receita Federal recuperou parte do território nacional*”, de Reginaldo Cezar Cardoso. Já em suas linhas iniciais, remete o

leitor para o século XVIII, na sequência trazendo-o para o presente carregado por uma legitimidade dos fatos do passado.

Em 1753, um punhado de heróis, brasileiros e portugueses, chegou ao Alto Rio Solimões e lá assentou acampamento. Reivindicaram a terra para “El Rei” de Portugal. Diz-se que foi uma luta terrível contra os índios, contra os espanhóis, contra a malária, mas venceram e ergueram o forte de São Francisco Xavier de Tabatinga. Nesse local, foi estabelecido um posto militar e fiscal, consolidando o domínio colonial português para muito (e muito mesmo) adiante da linha imaginária de Tordesilhas. Desde essa época, a Alfândega brasileira está lá, “onde começa o Brasil [...]” (CARDOSO, 2011, p. 17).

A seguir, então, a narração avança para 2006, quando se passa o episódio sobre o qual discorreria. Com uma redação épica, conta de uma contenda fronteiriça, nos limites com a Colômbia, em Tabatinga, no Amazonas. Com uma moderna embarcação, os servidores rumaram guiados por um GPS, novidade na época, em busca do ponto preciso de fronteira com aquele país:

Em poucos segundos, os pesados motores começaram a roncar, e, sem ninguém colocar a mão em nada, o barco manobrou vagorosamente tomando o rumo da Colômbia rio acima. Todos ficaram atentos [...] (CARDOSO, 2011, p. 19).

Não é nossa intenção aqui reproduzir os relatos, antes, porém, colocar em evidência estes exemplos que se situaram bem ao centro da tipologia que ora apresentamos. Em outro caso, já no segundo volume, publicado no ano seguinte, vemos o narrador usar semelhante recurso discursivo, muito próximo de um roteiro cinematográfico em que apresenta um contexto de tensão decorrente dos ataques do 11 de setembro, quando descobriram maletas com drogas em um navio no Porto de Santos.

O maior ataque terrorista da história, infligido aos Estados Unidos da América dois anos antes, ou seja, em 2001, ainda balizava as ações de segurança nas operações portuárias mundo afora. A comunidade internacional de informações listava os navios de cruzeiros como potenciais alvos dos terroristas (CAETANO, 2012, p. 14).

Optou o autor da narrativa, Cléber Marcelo Fernandes Caetano, por intitular os momentos descritos como “o elenco”, “o cenário”, “o enredo”, “interlúdio” e “epílogo”. A condução da narrativa foi bastante instigante, provocando a imaginação do leitor com um suspense digno dos contos de Sherlock Holmes, em que a intuição andaria em igual passo com as técnicas investigativas, pois:

[...], às vezes, é preciso driblar o pragmatismo, abstrair-se dos manuais e entregar-se de corpo e alma à prima-irmã dos métodos científicos e estatísticos de seleção: a intuição. Dela, as atividades de fiscalização não devem jamais se divorciar (CAETANO, 2012, p. 18).

Na oportunidade da metáfora acima, observemos que a tomamos de empréstimo justamente de uma outra história de trabalho intitulada por Marcelo Joventino Freitas como: *Por que todo auditor-fiscal, no fundo no fundo, gostaria de ser Sherlock Holmes?* Sem contar os pormenores, mais uma vez, transcrevemos um trecho significativo de seu desfecho:

Elementar, meu caro Watson, o auditor, pelo feito, ganhou a fama de um grande detetive especialista de casos absurdos, e a empresa [...]. Bem, essa, passou maus bocados, foi feita representação para fiscalização do trabalho, lançamento das contribuições sociais devidas e indeferimento da restituição pleiteada (FREITAS, 2012, p. 106).

Outro caso que citaremos para exemplificar o modelo híbrido ideal, que mescla fatos históricos com criatividade e experiência pessoal, advém do primeiro concurso, aliás outro trabalho do já citado Cléber Caetano, que igualmente se valeu do mesmo recurso didático da subdivisão do texto em partes como: “o local”, “a ação fiscal”, “o dia do caçador”, “a mobilização popular” e “o destino.” Trata-se do relato sobre a história da apreensão de uma pintura de Cândido Portinari, narrando um episódio de descaminho, que apesar do inusitado, não é estranho ao cotidiano de trabalho nas Aduanas. O servidor foi muito claro e inventivo na distribuição dos subtítulos, que se adequaram perfeitamente aos trechos, sem interferir na narrativa em si. Com um tom austero e seguro, procurou seu autor passar legitimidade à história contada:

Após uma criteriosa análise, elas concluíram a autenticidade da obra, ou seja, a Alfândega do Porto de Santos havia apreendido nada mais, nada menos, que um quadro original do maior pintor brasileiro de todos os tempos [...] (CAETANO, 2011, p. 35).

Não signifique isto dizer que este é um molde ou receita a ser seguida nas edições futuras do concurso. Intentamos antes analisar como foram construídas as narrações nestas primeiras versões e possivelmente por que tenham conquistado as primeiras colocações.

Em contrapartida, e talvez já na direção oposta, outros trabalhos, ainda que se valendo de uma metáfora audiovisual para suas narrativas, optaram por um caráter mais anedótico. Apresentaram-se, assim, títulos como: “O aprendiz de contador e um insólito documento”; “Cinderela, uma versão aduaneira”; “Desova de navio francês: uma ação cinematográfica”; “Histórias engraçadas do CAC”, entre tantos outros classificados.

Voltando à nossa tipologia aqui ensaiada, temos alguns textos que poderiam ser classificados no tipo 2, ou seja, mais voltados para uma narrativa histórica do passado do que para um caso inusitado. Tais composições se mantêm dentro das possibilidades narrativas, sem se confundirem com documentos históricos como relatórios, ofícios, processos fiscais,

autos de infração etc., dentre os quais os protegidos pelo sigilo fiscal. Entretanto, ainda são em número bem reduzido. O histórico de novos processos de trabalho, a influência de alterações regimentais ou até mesmo sobre a construção ou preservação de prédios antigos ocupados pela Administração Fazendária foram pouco abordados até o momento nos relatos enviados ao concurso apesar de sua previsão nos editais. Percebe-se que há uma preferência pela narração de casos curiosos contados de maneira criativa. Podemos observar igualmente que há uma preocupação em tornar a linguagem mais acessível e agradável ao leitor, como uma maneira de suavizar o peso, conforme entendido pelo senso comum, que seria dado a uma história dita acadêmica, formal ou oficial.

Do primeiro volume, destacamos um exemplo que se enquadra na tipologia 2. Trata-se do texto *A Instrução Normativa SRF nº 568/2005 e a implantação do Cadastro Sincronizado*, de Luiz Carlos de Araújo.

Para contar detalhes sobre a elaboração da Instrução Normativa (IN) SRF 568/2005 (a qual oficializou a implantação do Cadastro Sincronizado), incluindo definições técnicas e debates em reuniões, seria possível escrever um livro de 500 páginas. Porém, essa seria uma obra enfadonha. Aqui, vamos acompanhar, sobretudo, a história de pessoas que idealizaram e ajudaram a construir um país melhor. É preciso entender primeiro o que é a IN SRF 568/2005 e o que é o Cadastro Sincronizado (ARAÚJO, 2011, p. 55).

Assim procedeu o servidor em seu testemunho, trazendo dados sobre o processo de trabalho para a implantação regulamentada pela referida IN, sem deixar de relatar sua participação pessoal e a relação com os colegas de trabalho.

O Cadastro Sincronizado começou a funcionar na Bahia. No Estado de São Paulo, começou em março de 2006 (antes, houve dificuldades na área tecnológica). Mudei para Manaus; tenho hoje funções diferentes das que exerci em Brasília. Sinto saudades daqueles companheiros tão valorosos e modestos, embora conscientes da relevância ímpar da missão desempenhada (ARAÚJO, 2011, p. 58).

As edificações aparecem em número menor nos relatos, demonstrando que talvez ainda haja pouco interesse ou conscientização a respeito da importância histórica ou patrimonial guardada tijolo a tijolo nestas construções. Não entraremos aqui em uma revisão sobre o conceito de patrimônio, em seus desdobramentos materiais e imateriais, públicos e privados, funcionais ou culturais, pois se trata de um campo vasto que mereceria reflexão específica em outra oportunidade. Entendemos, entretanto, que,

Falar em patrimônio implica ter presente os princípios básicos da sua construção social, ou seja, compreendê-los como produto dos significados e valores atribuídos por um grupo a esse bem cultural que, portanto, vem a ser considerado patrimonial pelas qualidades que lhes são outorgadas (MICHELON, MACHADO JÚNIOR, GONZÁLES, 2012, p.12).

Alguns trabalhos testemunharam sobre imóveis onde está instalada a Receita Federal, que compõem o patrimônio público, e por que não dizer cultural, frente não apenas a sua historicidade como a sua representação pela população local. Foi o caso do texto *O chocolate conta a sua história*, em que são narrados aspectos da construção do edifício sede do Ministério da Fazenda em Porto Alegre/RS. Outro texto inscrito no primeiro certame a focar uma edificação, enquadrando-se na tipologia 4 (metamemória criativa), e que trataremos a seguir, foi *Casarão Malburg – uma história preservada pela Receita Federal*, cujo prédio, a que se refere, abriga a Delegacia da Receita Federal em Itajaí/SC, construção do início do século XX. Como recurso narrativo, sua autora, Rúbia Bittencourt, optou por antropomorfizar a antiga casa, tratando-a como um velho e respeitoso homem.

A primeira vez que nos encontramos de verdade foi em janeiro de 1982. Ele, o casarão da família Malburg, já era um “senhor” aposentado e eu uma estudante de arquitetura, tirando fotos das antigas construções da cidade, descobrindo a história erguida por homens que aqui chegaram há muito tempo. [...] Eu disse que o casarão estava aposentado, mas acho que a palavra certa naquele momento era abandonado. Era em uma época que eu não imaginava que a minha trajetória ia se cruzar novamente com a dele 10 anos depois, em 1992 (quando eu já era servidora pública) (BITTENCOURT, 2011, p. 68).

A servidora que narra este histórico registra também seu envolvimento com os trabalhos de restauração que ocorreram posteriormente no prédio.

Mais dez anos se passaram e, como nada resiste muito ao tempo, chegou a hora de nova restauração, ou melhor, uma revitalização para o querido Malburg, e dessa vez, a minha participação direta seria inevitável: já estava envolvida com outras obras e projetos da Receita, portanto era natural também me ocupar com a reforma do prédio, pois era meu local de trabalho (BITTENCOURT, 2011, p. 68).

Por fim, em continuidade ao quarto tipo narrativo do Concurso Histórias de Trabalho, iniciado acima, repisemos que se trata do viés mais próximo ao ficcional, dentro dos limites do certame, que detectamos e classificamos. Neste caso, uma exceção também ocorreu. Apesar de não haver nas duas primeiras edições do concurso previsão para poesia, os avaliadores foram surpreendidos por um poema, *O casamento do Leão com a Dona Providência*. O trabalho escrito conta, com lirismo e rimas, a história da fusão que deu origem a então chamada Supereceita e acabou agraciado com uma menção honrosa. A partir do terceiro ano do concurso foi, assim, incluída, como referimos antes, uma modalidade para poesia e letra de música. Leia a seguir um trecho do citado poema de autoria de Paulo Régis Arcanjo Paulino:

Desde que o mundo é mundo
Ninguém quer ficar solteiro
Solidão é bicho ruim
Casamento é um festeiro

Dizem ser uma prisão
Que só tem complicação
Mas tudo atrás de companheiro.

[...]

Imagine que o Leão
Da Receita Federal
Inventaram de juntá-lo
À Previdência Social
Assim arrecadar mais
De uma forma eficaz
Num só calamengau!

[...] (PAULINO, 2011, p. 45).

Na terceira edição, publicada em 2013, o primeiro colocado na categoria poesia, Josué Teotônio da Luz, discorreu seus versos livremente sobre uma operação conjunta entre a Receita Federal, a Polícia Federal e outros órgãos. O servidor cria uma saga desde o planejamento inicial até a prisão dos envolvidos em um esquema de corrupção em uma cidade real, que chama de Sucupira. E a façanha tem um herói dentre os servidores, que teria comandado a operação, ao qual dá o nome de Juvenal, a fim de proteger-lhe a identidade. Sem embargo da aparente ficcionalidade apresentada, o autor deixa algumas pistas no poema que permitem, do leitor hodierno um pouco mais curioso ao memorialista ou historiador do futuro, identificar de que operação se tratava e onde ocorreu, o que não vem ao caso para esta análise. O mais relevante e que torna rico o relato foi captar e registrar a emoção e a percepção de quem participou diretamente da referida missão. Vejamos alguns trechos:

[...]
Dia normal de trabalho
Recebe uma ligação
Originada em Brasília
Vinha da Coordenação
A Copei nesse momento
Passava mais uma missão

Na Copei tem um provérbio
Que baliza a nossa lida
Que diz que Missão passada
É também missão cumprida
E essa tem uma história
De grande emoção vivida

[...]

Tenho certeza que todos
Jamais se esquecerão
Das horas vivenciadas
Nessa honrosa missão
Principalmente os aplausos
Vindos da população

[...] (LUZ, 2013, p. 203-222).

Este aspecto que demonstra como o servidor vivenciou a experiência e como rememora os casos narrados em prosa ou verso é o que torna o concurso uma ferramenta de captação e conservação de um bem cultural, que do contrário estaria destinado ao esquecimento e à perda definitiva. Mesmo nas falas em que não há uma precisão de dados ou datas, o mais importante é apreciação descrita. Isto transparece no trecho a seguir de Luiz Vicente Noal, classificado na 4ª edição do concurso: “Não estou bem lembrado do ano, mas estou quase certo de que esta história aconteceu em 1986 e tenho a nítida lembrança dos fatos ocorridos naquela oportunidade” (NOAL, 2014, p. 120).

Apesar de haver outros tantos textos que nos permitiriam dar sequência a exemplificação da tipologia que procuramos construir aqui, entendemos ser suficiente para demonstrar sua aplicabilidade, enquanto elemento de reflexão sobre como está sendo recepcionado pelos servidores da Receita Federal e conduzido por sua Divisão de Memória Institucional este exercício de rememoração e registro da sua *passividade* laboral.

5 CONCLUSÃO

O artigo ora publicado buscou apresentar e analisar a experiência de memória institucional aplicada pela Receita Federal por meio do Concurso Histórias de Trabalho. Para tanto, além de uma introdução ao histórico de implantação do certame, focou-se na análise dos textos inscritos.

Testou-se a hipótese de uma taxonomia das narrativas empregadas no âmbito das possibilidades e exigências do próprio concurso, ora se aproximando de um passado distante e intangível, ora, no sentido oposto, direcionando-se à ficção desvinculada do real histórico. Através da busca de exemplos, demonstrou-se pertinente a análise dos modelos em seus cinco tipos propostos, balizando as condições para maior êxito no modo como são redigidos os testemunhos, dentro de uma linha de possibilidades sem que se percam os pressupostos imprescindíveis de uma experiência memorialística baseada no cotidiano de trabalho dos servidores.

Concluiu-se por uma preferência pelos casos inusitados, contados com criatividade e bom humor em detrimento de uma história dita mais factual e centrada em dados históricos, o que pode ser entendido como positivo, pois resgata um bem imaterial que de outra forma não seria documentado, que é justamente as impressões e o modo de ver e rever o vivenciado pelos servidores em seus afazeres cotidianos de trabalho.

Do ponto de vista da quantificação dos escritos apresentados, podemos chegar a duas conclusões. Há uma potencialidade e plasticidade muito grande para o crescimento do concurso no que tange a participação dos servidores, devido a uma ainda pequena adesão e interesse por contar suas experiências. Caberá à Divisão de Memória da Receita Federal intensificar a divulgação e a busca por estas narrativas. E de outra parte, percebe-se também que o interesse atual no rememorar os fatos está focado na relação com o público externo em um cenário de atendimento ou fiscalização tributária e aduaneira.

Faltam ainda histórias em maior número de outras áreas como a logística, a tecnologia e a gestão de pessoas. Tais narrativas, sem descuidar das regras do concurso, e tampouco ferir princípios éticos ou hierárquicos, podem e devem explorar a memória coletiva do conjunto de servidores que compõe seu corpo de trabalho, legando um proveitoso material para formação e compreensão de uma identidade funcional, além de um valioso acervo de bens culturais a futuros servidores e ao cidadão em geral.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Luiz Carlos de. A Instrução Normativa SRF 568/2005 e a implantação do cadastro sincronizado. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 1º Concurso. Brasília: RFB, 2011.

BITTENCOURT, Rúbia. Casarão Malburg – uma história preservada pela Receita Federal ou a história de como a receita foi parar no casarão. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 1º Concurso. Brasília: RFB, 2011.

BRASIL. **Portaria MF n. 203, de 14 de maio de 2012**. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. In: Diário Oficial da União, Brasília, 17 maio, 2012, Seção 1, nº 95, p. 16.

CAETANO, Cléber Marcelo Fernandes. O caso Portinari. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 1º Concurso. Brasília: RFB, 2011.

_____. O pó da viagem: mulheres, malas e mistérios no cais santista. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 2º Concurso. Brasília: RFB, 2012.

CANDAU, Joël. **Memória e identidade**. São Paulo: Contexto, 2012.

CARDOSO, Reginaldo Cezar. O dia em que a lancha da Receita Federal recuperou parte do território nacional. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 1º Concurso. Brasília: RFB, 2011.

CHAUI, Marilena. **Convite à Filosofia**. São Paulo: Ática, 2000.

COSTA, Icléia Thiesen Magalhães. **Memória Institucional**: um conceito em definição. *Informare – Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação*, Rio de Janeiro. v.1, n.2, p. 45-51, jul./dez. 1995

FREITAS, Marcelo Joventino. Por que todo auditor-fiscal, no fundo no fundo, gostaria de ser Sherlock Holmes? In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 2º Concurso. Brasília: RFB, 2012.

HARTOG, François. **Regimes de historicidade**: presentismo e experiências do tempo. Belo Horizonte: Autêntica, 2013.

LUZ, Josué Teotônio da. Sucupira nunca mais. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 3º Concurso. Brasília: RFB, 2013.

MICHELON, Francisca Ferreira; MACHADO JÚNIOR, Cláudio de Sá; GONZÁLEZ, Ana María Sosa (Orgs.) **Políticas públicas e patrimônio cultural**: ensaios, trajetórias e contextos. Pelotas: Universidade Federal de Pelotas, 2012 (e-book).

NOAL, Luiz Vicente. Uma experiência marcante e inesquecível. In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 4º Concurso. Brasília: RFB, 2014.

OLIVEIRA, Antonio José Barbosa de. História, memória e instituições: algumas reflexões teórico-metodológicas para os trabalhos do Projeto Memória Sibi/UFRJ. In: _____ (Org). **Universidade e lugares de memória**. Rio de Janeiro, UFRJ, 2008.

PAULINO, Paulo Régis Arcaño. O casamento do Leão com a Dona Previdência (a história da unificação). In: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil**. 1º Concurso. Brasília: RFB, 2011.

A POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS SIGILOSAS PARA O FISCO SEM PRÉVIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL

THE POSSIBILITY OF ACCESS TO CONFIDENTIAL BANK ACCOUNT INFORMATION BY THE TAX ADMINISTRATION WITHOUT PRIOR JUDICIAL AUTHORIZATION

André Rocha Nardelli

Auditor-Fiscal e Coordenador-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da Receita Federal do Brasil

Márcio Henrique Sales Parada

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Conselheiro da 1ª Turma Especial da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESUMO: Há muito que se debate sobre a constitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar nº 105, de 2001, que possibilitou à Administração Tributária o acesso aos dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e que tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. A controvérsia reside no contraponto entre esse instrumento de atuação fiscal e direitos fundamentais como a privacidade e a intimidade dos cidadãos e das empresas, imaginando-se que tais informações possam conter dados não apenas numéricos, mas também qualitativos, que revelem, por exemplo, onde foi efetuada uma compra ou suportada uma despesa. Não se pode esquecer, entretanto, que existem diversas situações no campo de atuação fiscal nas quais a Administração Tributária tem acesso, sem ordem judicial, a informações privadas, de interesse particular. Tais informações são utilizadas para se averiguar a capacidade contributiva dos contribuintes, aplicando-se o devido sigilo fiscal. No âmbito internacional, a tendência é a adoção de padrões de transparência e a troca de informações tributárias, mitigando-se a privacidade quando se encontram indícios de práticas que possam acarretar evasão fiscal, lavagem de dinheiro ou consecução de atos terroristas. O escopo do presente estudo é, portanto, analisar tais questões dentro da ordem constitucional e da finalidade pública da Administração Tributária, sob a ótica da jurisprudência administrativa e judicial que se desenvolve no país, no momento em que se aguarda manifestação definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto.

Palavras-chave: Lei Complementar nº105/2001. Informações bancárias. Fisco. Sigilo. Autorização judicial. Jurisprudência.

ABSTRACT: The constitutionality of a provision of Brazilian Supplementary Law No. 105/2001 has long been debated. This provision allows the tax administration to access taxpayers confidential bank account information without prior judicial authorization, provided there are established fiscal procedures or ongoing administrative process and that such examinations are considered necessary by the competent tax authority. The controversy lies in the contrast between this instrument of fiscal performance and fundamental rights such as individuals and entities privacy, on the supposition that such information may contain not only numerical but also qualitative data, which could reveal, for example, where a purchase was made or an expense was supported. It should be borne in mind, however, that there are many situations on fiscal performance in which tax authorities have access to confidential information without prior judicial authorization. Such information is used to determine the ability to pay of taxpayers, and the tax secrecy must be kept by tax administration.

Internationally, the trend is the adoption of standards of transparency and exchange of information for tax purposes, mitigating the individuals and entities privacy when the tax authorities suspect there are evidences of practices that may involve tax evasion, money laundering or terrorist acts achievement. Therefore, this study addresses the analysis of such issues within the constitutional order and public purpose of the tax administration, from the perspective of administrative and judicial jurisprudence that is being developed in Brazil, pending a definitive decision of Brazilian Supreme Court on the subject.

Keywords: Supplementary Law No. 05/2001. Bank account information. Tax administration. Secrecy. Judicial authorization. Jurisprudence.

1 INTRODUÇÃO

A tributação é atividade do Estado que sempre sofreu resistência dos cidadãos, especialmente por interferir em direitos individuais.

Uma grande controvérsia foi instaurada após a promulgação da Lei Complementar nº 105, de 2001, cujo artigo 6º possibilitou ao Fisco o acesso aos dados bancários dos contribuintes, em posse das instituições financeiras e afins, sem a necessidade de prévia autorização judicial. Vejamos:

Art. 6º - As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Se por um lado a Administração Tributária reputa legítima essa prerrogativa, existem inúmeras resistências dos particulares, consubstanciadas em ações judiciais e processos administrativos.

O debate envolve direitos fundamentais constantes da Declaração Universal dos Direitos Humanos da ONU, de 1948, e da Constituição Federal de 1988, como a privacidade e a intimidade, e o dever, também constitucional, de se graduarem os impostos segundo a capacidade contributiva dos contribuintes.

Discussões em torno da privacidade têm se tornado frequentes, como nos casos de publicação de biografias não autorizadas de pessoas notórias e no uso da *Internet* e das redes sociais.

Entretanto, é preciso compreender e interpretar o sistema jurídico como um todo, para se conhecerem os contornos da privacidade e se encontrarem seus limites. Revelar essas fronteiras é essencial tanto para que este direito não seja transgredido quanto para impedir que seu exercício se transforme em abuso, avançando indevidamente sobre outros direitos, especialmente os coletivos.

Nesse contexto, o tema tratado no presente artigo assume destacada relevância, haja vista que se desenvolverá sob análise de como a jurisprudência pátria, judicial e administrativa, tem se posicionado. A definição da exegese judiciária impactará a atividade de fiscalização tributária nacional e a situação do Brasil no contexto tributário internacional.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema e aguarda-se sua manifestação definitiva, mormente em face da tendência internacional de adoção de padrões de transparência e de troca de informações tributárias que se prestem a combater a sonegação fiscal, a lavagem de dinheiro e o terrorismo.

Para o desenvolvimento do trabalho, serão colacionados inicialmente elementos doutrinários sobre direitos individuais e coletivos face à tributação e sobre a necessária efetividade da atuação fiscal para a consecução de suas obrigações constitucionais. Após, demonstrar-se-á como se dá atualmente o acesso aos dados bancários de contribuintes pela Administração Tributária brasileira e como a questão é abordada no direito comparado e, então, examinar-se-á o posicionamento da jurisprudência pátria, concluindo-se, ao final, sobre a possibilidade e a necessidade do Fisco receber diretamente das instituições bancárias e afins, sem prévia autorização judicial, os dados de contribuintes, nos casos em que se constatarem indícios de evasão fiscal.

2 OS DIREITOS INDIVIDUAIS E COLETIVOS E A TRIBUTAÇÃO

O elemento fundamental da definição de tributo é ser uma entrada decorrente do *ius imperii*, ou coercitiva, corolário da autoridade do Estado, ou seja, uma entrada cuja obrigatoriedade é “imposta”, sem que para isso concorra a vontade direta do obrigado. Ser compulsório distingue, então, o tributo das receitas de direito privado.

A Constituição brasileira, como a de todos os países democráticos, garante direitos aos contribuintes impondo limites ao poder do Estado de tributar. Sacha Calmon Navarro Coelho, após afirmar que devemos “deixar no olvido os Estados pretéritos, os Estados totalitários” e “surpreender o Estado Constitucional contemporâneo, o Estado de Direito, o Estado Democrático”, ensina que:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.¹

Analisando-se como nascem as gerações de direitos, na visão do jurista Norberto Bobbio, podemos inferir que cada uma delas possui um fundamento próprio, que varia segundo fatores históricos.² Esses fundamentos, bem como seu conteúdo, são importantes na compreensão dos sujeitos ativo e passivo dos direitos e da vinculação do Estado, em cada geração. A título de exemplo, no direito à privacidade, o sujeito ativo é o indivíduo e o sujeito passivo, o Estado, que não pode, em regra, invadir a privacidade de seus cidadãos; seu papel é de abstenção.

Em apertada síntese, é possível dizer que os direitos fundamentais de primeira dimensão, ou geração, são ligados aos valores da liberdade, são os direitos civis e políticos que portam uma carga de individualismo com caráter negativo, por exigirem diretamente uma abstenção do Estado, seu principal destinatário.

Já ligados ao valor da igualdade, os direitos fundamentais de segunda geração são sociais, econômicos e culturais. Trazem em seu bojo uma titularidade coletiva com polaridade positiva, uma vez que exigem atuação estatal.

Coloquemos, ainda, os direitos fundamentais de terceira dimensão, ligados ao valor da fraternidade, ou solidariedade, uma vez que estão relacionados ao desenvolvimento e ao progresso, ao meio ambiente, à autodeterminação dos povos, ao patrimônio comum da humanidade, ao direito de comunicação, portanto, transindividuais. Há outras gerações expostas na doutrina, mas para a finalidade que ora se propõe, bastam essas.

A obtenção das receitas públicas derivadas e a possibilidade de que o Estado possa utilizá-las para a implementação de políticas públicas, bem como se valer da tributação para inibir ou incentivar comportamentos (caráter extrafiscal), faz desta o instrumento próprio para satisfazer os direitos de segunda e terceira gerações, limitada pelos direitos de primeira geração.

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 37.

² BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2002.

A visão sobre a tributação distanciou-se do pilar do “Estado do Bem-Estar” baseado na solidariedade, calcando-se em uma “neotributação”, na ideia do tributo como troca pelos serviços públicos individualmente prestados, em detrimento da já clássica visão do tributo baseada na capacidade econômica e como ferramenta de redistribuição de renda. Mitigou-se, em termos de tributação, a concepção do contrato social, da solidariedade. A invocação absoluta de direitos fundamentais, como a privacidade, coloca em risco o alcance de princípios como a igualdade, afastando a solidariedade social.

O princípio da igualdade encontra nos tributos um importante meio para sua promoção, não obstante, é muitas vezes invocado pelo direito adstrito a bizantinos formalismos, deixando de lado a realização da justiça. O que se deve buscar não é somente uma igualdade formal, mas uma igualdade material, finalística, em que todos são, de fato, e não apenas em teoria, tratados da mesma forma.

3 A NECESSIDADE DE EFETIVIDADE DA ATUAÇÃO FISCAL

Não se pode desprezar o fato de que, para se conseguir alcançar o objetivo de tributar cada contribuinte de acordo com sua capacidade contributiva, espelhada em fatos de medida econômica, a Administração Tributária precisa agir com eficiência e eficácia, ou, em apenas uma palavra, agir com efetividade. Na realização desse intento, necessita dispor de instrumentos ágeis, aptos a auxiliá-la, como é o caso do acesso aos dados bancários sem a necessidade de prévia autorização judicial.

A jurista Regina Helena Costa, livre-docente em Direito Tributário e, desde agosto de 2013, Ministra do STJ, dedicou-se a estudar o princípio da capacidade contributiva³, corolário da igualdade, e discorreu sobre o princípio da “praticabilidade” da lei em matéria tributária:

A praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico. (...) O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado – qual seja, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos. Em consequência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativos e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da

³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei.⁴

Merece destaque a parte final da citação, no sentido de que os atos de aplicação das leis, administrativos e jurisdicionais, não podem frustrar a finalidade pública nelas estampada. Nesse sentido, entende-se que o objetivo do permissivo em comento, contido na Lei Complementar nº 105, de 2001, foi conferir à Administração Tributária um instrumento capaz de concretizar a finalidade prevista no artigo 145, § 1º da Carta Magna, qual seja, a pessoalidade dos impostos e sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando-lhe, para tanto, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas e dando-lhe, portanto, “praticabilidade”.

Ao dispor que a relação tributária não deveria ser uma relação entre o indivíduo e o Estado, mas do indivíduo com os outros indivíduos da sociedade, devendo esse contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebe do Estado, mas enquanto membro da coletividade e em razão de sua capacidade contributiva, o professor italiano Francesco Tesauro conclui que uma disposição constitucional que trate da capacidade contributiva, no seu significado literal apenas, pode aparecer privada de efeitos práticos.⁵

Destaque-se, por oportuno, que a Administração Tributária já possui instrumentos que a auxiliam a ensejar “praticabilidade” ao princípio da capacidade contributiva e que consistem no acesso a dados sigilosos dos contribuintes, independentemente de prévia autorização judicial. Exemplo é o acesso aos dados constantes da declaração de imposto sobre a renda das pessoas físicas, como rendimentos, saldos bancários, relação de bens, dívidas e ônus reais, despesas médicas e com educação, quando se trabalham com informações íntimas e privadas, de interesse particular, devendo o Fisco resguardar o devido sigilo de tais dados.

No tocante às pessoas jurídicas, boa parte delas deve remeter a contabilidade integral ao Fisco pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), onde constam informações financeiras, custos e despesas, fontes de financiamento e eventualmente informações que podem revelar segredos industriais, os quais passam a ser de conhecimento da Administração Tributária e ficam devidamente resguardados pelo sigilo fiscal.

⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 388-390).

⁵ TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario, parte generale*. 9 ed. Milano: UTET giuridica, 2006, p. 67-68.

4 O ACESSO AOS DADOS BANCÁRIOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O procedimento que decorre da autorização contida no artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, não torna públicos registros de contas bancárias dos contribuintes, tampouco se mostra arbitrário.

O Decreto nº 3.724, de 2001, regulamenta referido dispositivo legal, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.

Nos termos de referido Decreto, a Receita somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem indispensáveis. O artigo 3º do diploma legal estabelece quando poderão ser assim considerados. Por exemplo, o acesso aos dados bancários é indispensável quando há subavaliação de valores de operação de aquisição ou alienação de bens ou direitos, quando há realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível e quando ocorre a remessa para o exterior, por intermédio de conta de não residente, de valores incompatíveis com as disponibilidades declaradas. Ou seja, para ocorrer o acesso aos dados bancários, há que ser constatada situação que contenha fortes indícios de evasão fiscal. Não se acessam dados bancários aleatória ou indiscriminadamente.

Constatada a imprescindibilidade do exame dos dados bancários pela Receita Federal, primeiramente o contribuinte, sob regular fiscalização instaurada, será intimado para apresentação das informações sobre movimentação financeira necessárias à verificação fiscal. Não o fazendo ou fazendo-o de forma parcial, será então expedida Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), dirigida à instituição que detém a informação correlata.

Para que seja expedida tal requisição, é necessária a prévia elaboração de relatório circunstanciado, que demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação de indispensabilidade prevista no Decreto em foco.

Após sua utilização no processo administrativo fiscal, os dados deverão ser entregues ao contribuinte, destruídos ou inutilizados e as informações, os resultados dos exames fiscais e os documentos obtidos serão mantidos sob sigilo fiscal, na forma da legislação pertinente.

Ressalte-se que a Receita Federal mantém rigoroso controle dos acessos aos dados dos contribuintes e aos processos administrativos fiscais (hoje digitais, na sua quase totalidade), registrando suas movimentações e responsáveis.

O servidor que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida com base no Decreto nº 3.724, de 2001, em finalidade ou hipótese diversa da prevista em lei, regulamento ou ato administrativo, será responsabilizado administrativamente por descumprimento do dever funcional, se o fato não configurar infração mais grave, sem prejuízo de sua responsabilização em ação regressiva própria e da responsabilidade penal cabível, nos exatos termos de seu art. 8º.

Ora, não há divulgação de dados ou “quebra de sigilo”. Como exposto, o que existe é a transferência dos dados ao Fisco, com finalidades públicas de fiscalização e arrecadação tributárias.

O sigilo bancário surgiu em decorrência do segredo profissional, uma vez que os “banqueiros” d’antanho, em função do seu ofício, passaram a conhecer os negócios e o patrimônio de seus clientes e familiares.

Atualmente, bancos e administradoras de cartão de crédito conhecem perfeitamente o perfil de consumo dos clientes, o tipo de estabelecimento que frequentam e compras que fazem, e o cliente, na maioria das vezes, escolhe um banco não por questões voltadas à intimidade ou à privacidade, mas pelo retorno financeiro.

Os dados coletados pelo Fisco, por sua vez, não permitem a violação da intimidade ou da privacidade dos cidadãos, haja vista que apresentam somente “débitos” e “créditos”. Ressalte-se que nos procedimentos de apuração, seguintes à obtenção dos extratos e informações cadastrais das contas (para se verificar quem efetivamente as movimentam e eventual existência de interpostas pessoas), o contribuinte é intimado a comprovar a origem dos recursos referentes aos depósitos auditados.

Observe-se que a obtenção dos dados, nos bem delimitados termos que se apresentaram acima, é justificada pelo interesse público e pelo dever de fiscalizar, eis que decorre da própria Constituição a necessidade de tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva, identificando-se o patrimônio, a renda e os fatos econômicos que envolvem contribuintes.

A fiscalização não se concentra em saber como ou onde o contribuinte despense seu dinheiro, mas em presumida omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não declarada ao Fisco e não comprovada no decorrer do procedimento fiscal.

Esse seria o grande gravame ao fiscalizado: a presunção legal de omissão de receitas, que é desenvolvida a partir da obtenção dos extratos e encontra resguardo na disciplina do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente ...

Isso porque existe, no caso, a inversão do ônus da prova, não necessitando o Fisco demonstrar que aquele depósito trata-se de ingresso patrimonial inédito na esfera de disponibilidade do contribuinte, portanto passível de tributação, cabendo ao sujeito passivo demonstrar o contrário.

As presunções legais são admitidas em diversos casos para fins de tributação e não cabe aqui tratá-las, o que seria objeto de outro estudo, mas não é inovação ou exclusividade da legislação brasileira, sendo admitidas para fins de constituição de crédito tributário, por exemplo, no art. 38, § 4º do DPR nº 600, de 29 de setembro de 1973, que trata de matéria relativa ao lançamento do imposto de renda na Itália.⁶

5 A QUESTÃO NO DIREITO COMPARADO

Recentemente, diversos veículos de comunicação divulgaram a notícia de que líderes europeus pactuavam o fim do sigilo bancário na União Européia. O jornal espanhol *El País*

⁶ *L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, puo', in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalita' in base alle quali l'ufficio puo' determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacita' contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o piu' periodi di imposta.*

informou que “a verdade é que os Estados membros receberão, pela primeira vez, informação sobre os interesses de contas, fundos e outros instrumentos financeiros mais inovadores (os mais utilizados por quem pretende evadir impostos) que seus cidadãos tenham em outros países. Também se incluem dividendos ou ganhos de capital.”⁷

Depois de muitos anos trabalhando nesse sentido, entendendo que a possibilidade de informação de dados de contas correntes e outros investimentos de seus cidadãos, mantidas em outros países do bloco, é um importante instrumento contra a evasão fiscal, a maioria dos países europeus dobrou a resistência de Estados como Áustria e Luxemburgo e deu importante passo contra o véu negro do sigilo bancário. Até a notória posição suíça de manter em sigilo contas bancárias, remonta enfraquecida ante as pressões da União Europeia, da qual não faz parte.

Veja-se que a discussão na União Europeia versa sobre a obtenção e a troca de informações bancárias de contribuintes situados em outros países, haja vista que o debate acerca da obtenção das informações bancárias, diretamente pelo Fisco, de contribuintes situados no país de atuação de sua respectiva Administração Tributária, já resta superado.

Na Itália, por exemplo, o controle das contas correntes bancárias pela *Agenzia delle Entrate*, o Fisco italiano, foi introduzido com o Decreto-lei n° 201, de 06 de dezembro de 2011, convertido na Lei n° 214, de 22 de dezembro de 2011, que trouxe “disposições urgentes para o crescimento, a igualdade e a consolidação das contas públicas”, sendo conhecido como “Decreto Salva Itália”.⁸

Em seu artigo 11, referido ato legal impõe às instituições de crédito, bancos, correios e instituições financeiras, a obrigação de comunicar, através de dados eletrônicos, todas as informações relativas às contas correntes bancárias dos clientes. Tal obrigação foi regulamentada posteriormente, para disciplinar a forma de compilação e envio de tais dados. Naquele país, as preocupações com a privacidade dos contribuintes concentraram-se na segurança da transmissão de dados, entre bancos e Fisco, e o controle de dados por este foi considerado importante instrumento na luta contra a evasão fiscal.

Nos Estados Unidos, o *Internal Revenue Service* tem a prerrogativa, sem necessidade de prévia autorização judicial, de requerer diretamente às instituições financeiras os registros das

⁷ Periódico *El País*. Disponível em: http://brasil.elpais.com/brasil/2014/03/21/internacional/1395427370_753872.html. Acesso em: 4 ago. 2014.

⁸ *Legge 22.12.2011 n° 214 pubblicata in Gazzetta Ufficiale 27 dicembre 2011, n. 300 di conversione del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. salva Italia)*.

movimentações bancárias, caso o contribuinte não os disponibilize voluntariamente. Para além disso, as instituições financeiras têm a obrigação legal de reportar ao Fisco americano qualquer movimentação financeira relevante que levante suspeitas de atividades que possam visar ao financiamento de atividades terroristas ou à consecução de fraudes tributárias. Assim, mais do que simplesmente confiar os dados bancários ao Fisco, as instituições financeiras americanas atuam em parceria com a Administração Tributária local para evitar a evasão fiscal.

Para combater também a evasão fiscal praticada por *US persons* (cidadãos e empresas norte-americanas) que possuem residência ou atuem fora dos Estados Unidos, foi promulgado nos Estados Unidos, ainda em 2010, o *Foreign Account Tax Compliance Act*, conhecido pela sigla “Fatca”, que estabelece para instituições financeiras que atuem em outros países a obrigação de fornecer ao Fisco norte-americano informações sobre transações financeiras realizadas por *US persons* fora dos Estados Unidos. Pretendem os norte-americanos induzir, com pesada taxação, que instituições financeiras localizadas em todo o mundo adiram à referida lei, informando a seu Fisco os dados de interesse.

Destaque-se que o Brasil já possui acordo para o intercâmbio de informações tributárias com os Estados Unidos, aprovado pelo Congresso Nacional em março de 2013 e promulgado pela Presidente da República por meio do Decreto nº 8.003, de maio de 2013.

A lista de países que permitem o acesso do Fisco diretamente aos dados bancários dos contribuintes - inclusive para propósito de troca de informações tributárias com outros países - é extensa, destacando-se, dentre outros: África do Sul, Argentina, Austrália, Áustria, Suécia, Bélgica, Canadá, República Tcheca, Dinamarca, Finlândia, França, Espanha, Hong Kong, Índia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, México, Mônaco, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Rússia, Singapura, Alemanha e Estados Unidos.⁹

Diante do exposto, entender que manter contas sigilosas, limitando o poder de investigação do Fisco a uma prévia autorização judicial, é direito individual absoluto de privacidade, é caminhar em sentido contrário a países com sólidas instituições democráticas.

Um interessante estudo elaborado em 2008 pela Consultoria Legislativa do Senado federal, de autoria do economista Marcos J. Mendes, conclui que a harmonia com padrões internacionais de tributação é uma característica importante para definir a qualidade de um sistema tributário, tendo em vista os crescentes fluxos internacionais de capital, comércio e investimentos. Além disso, explana referido autor que a efetividade de um sistema tributário

⁹ OCDE. *Tax Co-operation 2010: Towards a Level playing field*. OECD Publishing: 2010, p. 157-159.

diz respeito à capacidade das instituições fazendárias implementarem o sistema definido em lei.¹⁰

O Brasil, assim como todos os demais países-membros do G20 (formado pela União Europeia e dezenove países que representam as mais importantes economias do mundo, entre eles Estados Unidos, Japão, Alemanha e China), aderiu ao “Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias”, formado no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e que tem por finalidade implementar padrões de transparência e de troca de informações tributárias acordados internacionalmente, a fim de se enfrentarem os riscos de evasão fiscal.¹¹

No ano de 2010, o país passou a figurar na lista dos países que implementaram corretamente referidos padrões (“lista branca”). Os líderes do Grupo, durante reunião de Cúpula, realizada em São Petersburgo em 2013, firmaram compromisso no sentido que a troca de informações será realizada de forma automática até o final de 2015. O grande desafio atual é inserir todas as jurisdições no compromisso com esse novo padrão global e colocá-lo em prática.¹²

6 A JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA

6.1. A Jurisprudência Judicial

No âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), o assunto ainda não foi pacificado, sendo que aguardam julgamento o Recurso Extraordinário (RE) nº 601.314, com repercussão geral reconhecida, e as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.390, 2.859, 2.386, 2.397 e 4.010.

Em dezembro de 2010, a questão foi analisada no julgamento do RE nº 389.808, no qual, por 5 (cinco) votos a 4 (quatro), o Tribunal afastou a possibilidade de acesso aos dados bancários da recorrente, uma pessoa jurídica, pela Receita Federal, sem prévia autorização judicial. O Relator, Ministro Marco Aurélio, assentou que deve ser protegida “a privacidade do cidadão, irmã gêmea da dignidade a ele assegurada mediante princípios explícitos e implícitos”. Seu posicionamento, de reserva de jurisdição, foi seguido pelos Ministros

¹⁰ MENDES, Marcos J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Senado. Disponível em: <www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>. Acesso em: 4 ago. 2014.

¹¹ Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em: 13 ago. 2014.

¹² Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/sobre-a-sain-1/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias>>. Acesso em: 13 ago. 2014.

Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Cezar Peluso. Em sentido contrário, os Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Ellen Gracie entenderam ser possível o acesso aos dados bancários pela Receita Federal sem prévia autorização judicial. A seguir, transcreve-se a ementa do acórdão do referido RE:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. **SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL.** Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. (RE 389808, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220- PP-00540)

No referido julgado, não foi declarada a inconstitucionalidade das normas que tratam do assunto, mas sim foi conferida à legislação de regência a interpretação conforme a Constituição. O julgamento apresentou nuances que merecem ser destacadas e que demonstram o quanto o tema é controverso e tormentoso no âmbito da mais alta Corte do país.

Em 2003, o contribuinte que ingressara com o RE nº 389.808 interpusera também uma Ação Cautelar (de nº 33) para imprimir efeito suspensivo a esse RE, tendo sido deferida, pelo Ministro Marco Aurélio, liminar nesse sentido.

Em novembro de 2010, menos de 1 (um) mês antes da conclusão do julgamento do RE nº 389.808, houve o julgamento do mérito da Ação Cautelar nº 33, que terminou com o resultado de 6 (seis) votos a 4 (quatro) a favor da cassação da liminar, ou seja, a Corte Suprema entendeu que a Administração Tributária teria a prerrogativa de acessar dados bancários sem autorização judicial. Votarem nesse sentido os Ministros Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Ellen Gracie, ficando vencidos os ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Cezar Peluso.

Em dezembro de 2010, na conclusão do julgamento do mérito do RE nº 389.808, o Ministro Gilmar Mendes alterou seu entendimento e o Ministro Joaquim Barbosa estava ausente, o que transformou o resultado de 6 (seis) a 4 (quatro) a favor do acesso direto aos dados bancários pelo Fisco no resultado de 5 (cinco) a 4 (quatro) pela impossibilidade desse acesso.

Fato curioso e que merece destaque é que, quando o julgamento encontrava-se empatado em 3 (três) votos a 3 (três) e havia sinalização de mais dois votos pelo provimento

do recurso (Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello), a então Ministra Ellen Gracie pediu vista do processo. Segundo suas próprias palavras no dia do julgamento: “...não me parece adequado que este Tribunal decida conforme as presenças eventuais na bancada. Na sessão anterior, estava presente o Ministro Joaquim Barbosa, votou em sentido diverso ao proposto pelo eminente Relator, inclusive é ele o Relator para o acórdão da Ação Cautelar nº 33.” Logo após, a Ministra Ellen Gracie asseverou que pedia vista dos autos para permitir a presença do Ministro Joaquim Barbosa, “para que o Tribunal não tenha resultados diferentes conforme sua composição eventual”. Em seguida, abriu mão de seu pedido de vista, tendo o julgamento prosseguido.

De fato, caso o Ministro Joaquim Barbosa estivesse presente e mantivesse o posicionamento externado no mês anterior, o resultado da votação teria sido 5 (cinco) a 5 (cinco), mesmo com a mudança de entendimento do Ministro Gilmar Mendes.

Destaque-se que, tendo em vista que o tema encontra-se afeto ao rito da repercussão geral, o próprio STF tem devolvido recursos aos Tribunais Regionais Federais para que se aguarde o julgamento do RE nº 601.314, conforme se depreende da leitura das decisões abaixo:

DECISÃO REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA – PROCESSOS VERSANDO A MATÉRIA – SIGILO DADOS BANCÁRIOS – FISCO – AFASTAMENTO – ARTIGO 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001 – BAIXA À ORIGEM. 1. Reconsidero o ato de folhas 343 a 344. 2. O Tribunal, no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, relator Ministro Ricardo Lewandowski, concluiu pela repercussão geral do tema relativo à constitucionalidade de o Fisco exigir informações bancárias de contribuintes mediante o procedimento administrativo previsto no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001. 3. Ante o quadro, considerado o fato de o recurso veicular a mesma matéria, havendo a intimação do acórdão de origem ocorrido posteriormente à data em que iniciada a vigência do sistema da repercussão geral, bem como presente o objetivo maior do instituto – evitar que o Supremo, em prejuízo dos trabalhos, tenha o tempo tomado com questões repetidas – , **determino a devolução dos autos ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Faço-o com fundamento no artigo 328, parágrafo único, do Regimento Interno deste Tribunal, para os efeitos do artigo 543-B do Código de Processo Civil.** 4. Publiquem. Brasília, 3 de novembro de 2011. Ministro MARCO AURÉLIO Relator(AI 714857 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 03/11/2011, publicado em DJe217 DIVULG 14/11/2011 PUBLIC 16/11/2011). (grifamos)

Decisão: Vistos. Verifico que a discussão acerca da violação, ou não, aos princípios constitucionais que asseguram ser invioláveis a intimidade e o sigilo de dados, previstos no art. 5º, X e XII, da Constituição, quando o Fisco, nos termos da Lei Complementar 105/2001, recebe diretamente das instituições financeiras informações sobre a movimentação das contas bancárias dos contribuintes, sem prévia autorização judicial teve sua

repercussão geral reconhecida no RE nº 601.314/SP, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski. Dessa forma, dados os reflexos da decisão a ser proferida no referido recurso, no deslinde do caso concreto, **determino o sobrestamento do presente feito, até o julgamento do citado RE nº 601.314/SP.** Publique-se. Brasília, 13 de junho de 2012. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente (RE 410054 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 13/06/2012, publicado em DJe120 DIVULG 19/06/2012 PUBLIC 20/06/2012). (grifamos)

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a matéria relativa ao acesso e à utilização de informações bancárias por parte da Administração Tributária, sem prévia decisão judicial, encontra-se pacificada, havendo decisão em sede de recurso repetitivo (RESP nº 1.134.665/SP). O Tribunal considerou que a “quebra do sigilo bancário” sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de crédito tributário, é autorizada pela Lei nº 8.021/1990 e pela Lei Complementar nº 105, de 2001, reputando-as normas procedimentais, para entender, inclusive, pela aplicação retroativa, nos termos do § 1º do artigo 144, do CTN.

Esclareceu ainda o STJ que a Receita Federal obriga-se, por força de lei, a resguardar o sigilo das informações, facultando sua utilização no âmbito de procedimento fiscal, apenas. Por fim, estabeleceu que o sigilo bancário não tem caráter absoluto, devendo obediência ao princípio da moralidade, este sim, aplicável de modo absoluto às relações de direito público e privado, devendo o sigilo ser mitigado nas hipóteses “em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude”, uma vez que o manto de garantias fundamentais não pode ser utilizado para preservar a intimidade com o objetivo de acobertar ilícitos.

Os Tribunais Federais Regionais (TRF) ainda divergem em suas decisões sobre o tema.

O Plenário do TRF da 2ª Região, em 03/10/2013, rejeitou a Arguição de Inconstitucionalidade nº 2013.02.01.003952-3, relativa ao artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001. Entendeu-se, na ocasião, que não ocorre quebra de sigilo na hipótese em que as autoridades fiscais requisitam as informações diretamente à instituição financeira sem prévia autorização judicial, mas sim transferência de dados e do dever do sigilo a outro órgão. Na ementa, expressou o Tribunal que na decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 389.808/PR, a votação, que deu-se por apertada maioria, gera efeitos apenas *inter partes*, sem que tenha havido um exame definitivo da matéria pela Corte.

A Corte Especial do TRF da 4ª Região também já se manifestou, há muito, pela constitucionalidade do mesmo artigo da Lei Complementar nº 105, de 2001, no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 2005.72.01.000181-9/SC. No entendimento do Tribunal, não seria razoável que o Poder Judiciário fosse provocado sempre que houvesse

necessidade de acesso às movimentações financeiras de pessoas físicas ou jurídicas por parte da fiscalização tributária. Ainda segundo referida decisão, a legitimidade da ação das autoridades constituídas deve ser presumida, devendo o contrário ser provado.

No âmbito do TRF da 3ª Região, há precedente da 2ª Seção pela necessidade de autorização judicial para requisição de dados bancários pelo Fisco. A decisão foi tomada no julgamento dos Embargos Infringentes nº 0021124-43.2006.4.03.6100/SP, em 02 de outubro de 2012. Parcela considerável dos julgamentos mais recentes das turmas da 2ª Seção desse Tribunal também são no sentido da inconstitucionalidade da norma, o que se verifica inclusive em diversas decisões monocráticas, fundadas no artigo 557, do Código de Processo Civil (CPC), e no RE nº 389.808.

Não obstante, recente decisão no julgamento da AMS 0002679-30.2013.4.03.6100, pela 6ª Turma da própria 2ª Seção, datada de fevereiro de 2014, demonstra que o tema não é pacífico. Referida decisão define ser despicienda autorização judicial para que as instituições financeiras prestem à autoridade administrativa as informações sobre a movimentação bancária de seus clientes, dado que o sigilo bancário não constitui direito absoluto e que as “liberdades públicas” estabelecidas no artigo 5º da Constituição Federal devem ser interpretadas à luz do princípio da razoabilidade.

O TRF da 5ª Região também aponta divergências de entendimento. Parte dos julgados alinha-se ao STJ, ou seja, pela possibilidade do Fisco acessar as informações bancárias do contribuinte sem prévia autorização judicial, mas há, dentre outras, decisão do Pleno do Tribunal desfavorável a essa possibilidade, no julgamento dos Embargos Infringentes em Apelação Cível nº 551.953/PE, em 11/09/2013. Tal decisão fundou-se no decidido no julgamento do RE nº 389.808.

No tocante ao TRF da 1ª Região, verifica-se a mesma situação, com decisões em um e em outro sentido.

6.2. A Jurisprudência Administrativa

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado e paritário do Ministério da Fazenda que julga, em grau de recurso, as lides relativas a processos administrativos de exigência fiscal, as decisões são no sentido de se considerar legítimo o acesso do Fisco a dados bancários do contribuinte, recebidos diretamente das instituições financeiras, quando no decorrer de procedimento fiscal regularmente instaurado e sendo considerada a imprescindibilidade pela autoridade fiscal. Veja-se, à guisa de exemplo, os

Acórdãos CARF nº 9202-002.043, de 22/3/2012; nº 2101-001.472, de 8/2/2012; nº 2801-001.443, de 16/3/2011 e Acórdão CC nº 104-21747, de 27/7/2006, dentre muitos outros.

Registre-se que, no que diz respeito a questionamentos sobre constitucionalidade de leis, o CARF tem aplicado o entendimento exposto em sua Súmula nº 2, a qual estabelece que o mesmo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, aliás como também prevê o artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 e o artigo 62 do Regimento Interno do próprio Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009. Assim, a controvérsia sobre a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, não é enfrentada em sede de recurso administrativo.

Não obstante até novembro de 2013 o CARF se obrigasse a sobrestar os julgamentos dos recursos administrativos sempre que o STF sobrestasse o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, nos termos dos §§1º e 2º do art. 62-A de seu Regimento Interno, foram proferidas decisões no sentido de não ser cabível o sobrestamento do julgamento dos recursos administrativos, haja vista que o Relator do RE nº 601.314 (com repercussão geral), Ministro Ricardo Lewandowski, não determinara o sobrestamento do julgamento dos demais recursos atinentes à matéria.

Contudo, a partir de meados de 2012, considerando que o próprio STF vinha sobrestando recursos que versavam sobre o assunto, passou-se a entender também pelo sobrestamento, ante a repercussão geral e a relevância do tema, bem como a oscilação da jurisprudência. Vejamos os esclarecimentos no Voto do Conselheiro Relator, na Resolução nº 2202-000.278, em 14 de agosto de 2012:

É de se ressaltar, que a primeira orientação dada era de que se os extratos bancários fossem acostados aos autos mediante o atendimento da Solicitação de Emissão de Requisição de Movimentação Financeira (RMF) solicitada pela autoridade fiscal lançadora, com base no art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, o processo deveria ser sobrestado até que a repercussão geral fosse julgada. Entretanto, na evolução da discussão sobre o assunto, surgiu a corrente que defende a tese de que somente é possível sobrestar as matérias que o próprio Supremo Tribunal Federal tenha determinado o sobrestamento de Recursos Extraordinários – RE.

(...)

Nesta linha de raciocínio, é de se notar, ainda, que nas demais decisões o Supremo Tribunal Federal tem determinado o sobrestamento de tal matéria, conforme é possível se verificar nos julgados ...

Com a revogação dos parágrafos 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, em novembro de 2013, voltaram à baila os recursos que versam sobre a possibilidade de acesso direto, pelo Fisco, de dados bancários dos contribuintes, sem autorização judicial,

sendo levantada nova tese, tomando-se a decisão no RE nº 389.808 como paradigma pelos que entendem pela sua impossibilidade sem prévia autorização judicial. Tal entendimento funda-se nos seguintes argumentos, que se extraem do voto vencido do Acórdão nº 2202-002.618, de 14 de abril de 2014, construídos pelo Conselheiro Relator: o STF, ao apreciar o tema, não declarou a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo, nem mesmo sem redução de texto; adotara a interpretação conforme a Constituição, com o objetivo de conciliar a necessidade do Fisco ter acesso a dados sigilosos para atingir seu desiderato, a preservação do sigilo de dados dos contribuintes e a inafastabilidade da jurisdição em matérias sensíveis à violação de direitos individuais.

Após discorrer sobre as sutilezas da interpretação conforme a Constituição, diferenciando-a da declaração de inconstitucionalidade, "que dispensou, inclusive, a cláusula de reserva de Plenário exigida pelo art. 97 da CF/88", concluiu o voto que "a requisição de informações financeiras é válida e seus dispositivos normativos, contidos na Lei Complementar nº 105/01, Lei 9.311/96 e Decreto 3724/01 vigentes, desde que ocorra a prévia autorização do Poder Judiciário".

Prosseguindo, fazendo referência ao devido processo legal e ao art. 30 da Lei nº 9.784/99, que determina que são inadmissíveis, no processo administrativo, as provas obtidas por meios ilícitos, asseverou que "o dispositivo busca retirar os incentivos para que os agentes públicos desviem-se dos procedimentos regulares, através da inutilização de seu trabalho quando realizado de forma que contrarie o direito. A ilicitude da prova, no caso, é corolário lógico da incompatibilidade da sua obtenção com os ditames fixados pelo STF, em interpretação conforme a Constituição."

Por fim, ressaltando a importância do tema em questão, dentro de um estado democrático de direito, e após discorrer sobre a doutrina do *fruit of the poisonous tree* – “frutos da árvore envenenada”, abeberando-se na jurisprudência norte-americana, estabeleceu o voto em comento que as provas obtidas por meios ilícitos contaminam também aquelas delas decorrentes e, portanto, analisando o caso concreto, as conclusões decorrentes dos dados bancários obtidos através da quebra ilegal do sigilo, tanto quanto os outros elementos probatórios que deles originam-se, seriam fruto de prova que restou contaminada pela ausência de requisição prévia ao Poder Judiciário para quebra do sigilo bancário.

Apesar do destaque da tese jurídica, não tem ela se mantido, como se depreende da leitura do recente Acórdão nº 2801-003.555, da 1ª Turma Especial da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em sessão ocorrida em 15 de maio de 2014.

Nesse acórdão, destaca-se que, na decisão que atribuiu ao tema em debate a repercussão geral, a ementa é clara ao estabelecer que a Corte Suprema deverá decidir, especificamente, sobre a possibilidade legal, estabelecida pela Lei Complementar nº 105, de 2001, de que informações sobre movimentações bancárias dos contribuintes sejam fornecidas pelas instituições financeiras “diretamente ao Fisco”. Essa é a questão, tendo, em outras decisões, determinado o Tribunal o sobrestamento do julgamento de recursos que versem sobre a mesma, como já demonstrado alhures.

Observe-se que a tese dos “frutos da árvore envenenada” fundou-se em “interpretação conforme a Constituição”, com base na decisão do Pretório Excelso tomada no julgamento do RE nº 389.808, datada de dezembro de 2010, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio. Não obstante, o próprio Ministro, em 03/11/2011, determinou a devolução de autos que tratam do mesmo assunto ao Tribunal de origem para que se aguarde o julgamento do RE nº 601.314/SP, que concluiu pela repercussão geral do tema.

As leis presumem-se válidas e constitucionais até declaração do Poder Judiciário em contrário. Não há decisão definitiva do STF declarando ser inconstitucional o dispositivo da Lei Complementar nº 105, de 2001, que autoriza o fornecimento de informações bancárias dos contribuintes diretamente ao Fisco, nos casos especificados e regulamentados por atos normativos posteriores.

Sustentar que a expressão “diretamente ao Fisco” deve ser interpretada no sentido de que “desde que haja ordem judicial” seria negar a aplicação da lei, que requer apenas que haja **procedimento administrativo** instaurado ou **procedimento fiscal** em curso e confere à autoridade administrativa a consideração sobre sua indispensabilidade.

Quanto aos argumentos que erigem o sigilo bancário ao patamar constitucional, para se conciliar, em interpretação conforme a Constituição, sua garantia com as necessidades e deveres do Fisco, concluindo-se que somente com ordem judicial o dispositivo da Lei Complementar nº 105, de 2001, seria aplicável, destaca-se excerto do Voto do Ministro Sepúlveda Pertence, quando do julgamento, pelo STF, do MS 21.729, DJ 19/10/2001:

“O sigilo bancário só existe no Direito brasileiro por força de lei ordinária. Não entendo que se cuide de garantia com status constitucional. Não se trata de “intimidade” protegida no inciso X do art. 5º da Constituição Federal. Da minha leitura, no inciso XII da Lei Fundamental, o que se protege, e de modo absoluto, até em relação ao Poder Judiciário, é a ‘comunicação de dados’ e não os ‘dados’, o que tornaria impossível qualquer investigação administrativa. Reporto-me, no caso, *brevitatis causao*, a um primoroso estudo a respeito do Professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Em princípio, por isso, se admitiria que a lei autorizasse autoridades administrativas, com função investigatória e sobretudo o Ministério Público, a obter dados

relativos a operações bancárias". (Apud CASSONE, Vítório. Sigilo Bancário: Critério de Interpretação Constitucional. RET 55, mai-jun/07, p. 84)

O Professor Tércio Sampaio Ferraz Junior, citado pelo Ministro, defende a possibilidade de acesso aos dados bancários, pelo Fisco, com a profundidade analítica que lhe é peculiar, fazendo um paralelo entre o interesse público e o privado, para concluir que as autoridades fiscais "no tocante às informações sobre terceiros, exigíveis de instituições financeiras, quando protegidas pela inviolabilidade de sigilo de dados (sigilo bancário), podem ter acesso, observadas as cautelas e formalidades prescritas pela lei". Destaca ainda que não tem dúvidas sobre o valor tanto da privacidade quanto da inviolabilidade do sigilo de dados, mas reconhece que o Poder Público não pode ser inibido de exercer suas funções, principalmente a de fiscalização, quando a própria Constituição prevê o sigilo para as atividades do Estado.¹³

Colocam-se então em confronto o interesse do cidadão e das empresas em manter absoluta privacidade tocante a contas bancárias onde se detectam indícios de sonegação fiscal, cujo sentido social, no caso, é duvidoso, com o dever de fiscalização, que busca a promoção do bem estar coletivo por meio da tributação segundo a capacidade contributiva do contribuinte.

7 CONCLUSÃO

A Lei Complementar nº 105, de 2001, expressou a vontade do legislador de que o Fisco possa ter acesso a dados sobre informações bancárias dos contribuintes, a fim de conferir ao artigo 145, § 1º, da Carta da República, efetividade, na busca pela concretização de princípios como a capacidade contributiva, a informar o sistema tributário, e meta-princípios, como o da igualdade, a orientar todo o sistema jurídico.

Não existe ainda decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade do dispositivo legal debatido, estando o tema submetido à repercussão geral, aguardando manifestação da Corte. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, já se posicionou, de forma muito firme, pela legitimidade do acesso do Fisco aos dados bancários,

¹³ FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. **Sigilo de dados: o Direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado** - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 1, RT, São Paulo: 1992, p. 141-154. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/28>>. Acesso em: 4 ago. 2014.

sem prévia autorização judicial, e os Tribunais Regionais Federais ainda divergem sobre o assunto.

Em sede administrativa, o CARF tem se posicionado pela aplicação do dispositivo, não reputando “quebra de sigilo” a obtenção dos dados, quando exista procedimento fiscal em regular andamento e a requisição diretamente às instituições financeiras seja considerada imprescindível pela autoridade fiscal competente.

Para garantir a observância de diretrizes constitucionais, o Fisco necessita de instrumentos legais que sejam empreendidos na prática, garantindo-lhes efetividade.

A tese de que no julgamento do RE nº 389.808 o STF empregou interpretação conforme a Constituição, para concluir que o artigo 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, coexistiria com o entendimento de que o Fisco pode ter acesso aos dados dos contribuintes, desde que haja ordem judicial, é exegese que retira toda a efetividade do dispositivo.

A garantia constitucional de privacidade dos cidadãos deve ser sopesada com a obrigação, também constitucional, atribuída à Administração Tributária, de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes. Não se pode permitir que a intimidade e a privacidade constitucionalmente previstas sejam absolutas e sirvam de escudo para encobrir práticas tributárias ilegais.

Se a ferramenta legal for tolhida da Administração Tributária, condicionando seu acesso a dados bancários dos contribuintes à prévia autorização judicial, o Brasil caminhará em sentido contrário à tendência internacional, em que a transparência é princípio que se mostra com relevância ímpar, ao possibilitar à comunidade internacional a adoção de instrumentos adequados à prevenção e ao combate à evasão fiscal, à lavagem de dinheiro e ao terrorismo. Como consequência, o país correria o risco de passar a figurar na “lista cinza” da OCDE, na qual se enquadram países não adeptos à troca de informações relevantes em matéria tributária ou que têm restrições para fazê-lo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 37.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed, São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. Malheiros: 2007, p. 388-390.

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario, parte generale*. 9. ed, Milano: *UTET giuridica*, 2006. p. 67-68.

PERIÓDICO *EL PAÍS*. **Os líderes europeus pactuam o fim do sigilo bancário na UE**.

Disponível em:

<http://brasil.elpais.com/brasil/2014/03/21/internacional/1395427370_753872.html>. Acesso em: 4 ago. 2014.

LEI 22.12.2011 n° 214 *publicata in Gazzetta Ufficiale 27 dicembre 2011, n. 300 di conversione del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. salva Italia)*.

OCDE. *Tax Co-operation 2010: Towards a Level playing field*. *OECD Publishing*: 2010, p. 157-159.

MENDES. Marcos J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Disponível em:

<<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>>. Acesso em: 4 ago. 2014.

OCDE. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em: 13 ago. 2014.

MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DE ASSUNTOS INTERNACIONAIS.

Fórum Global. Disponível em: <<http://www.sain.fazenda.gov.br/sobre-a-sain-1/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias>>. Acesso em: 13 ago. 2014.

FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. **Sigilo de dados: o Direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado** - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n° 1, RT. São Paulo: 1992, p. 141-154. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/28>>. Acesso em: 4 ago. 2014.

TRIBUTAÇÃO E IFRS NO BRASIL: ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E DA COFINS, TRAZIDAS PELA LEI Nº 12.973/2014

TAXATION AND IFRS IN BRAZIL: CHANGES IN THE LAW OF IRPJ, CSLL, PIS/PASEP AND COFINS INTRODUCED BY LAW Nº 12.973/2014

Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir). Coordenadora dos Grupos de Trabalho RTT e Contábil da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Engenheira Mecânica, Bacharel em Direito e Especialista em Direito Tributário.

Mateus Alexandre Costa dos Santos

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Integrante dos Grupos de Trabalho RTT e Contábil da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Bacharel, Mestre e Doutorando em Ciências Contábeis. Professor da Universidade Federal da Paraíba

Gilson Hiroyuki Koga

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Integrante dos Grupos de Trabalho RTT e Contábil da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Engenheiro de Produção e Pós-graduado em Administração.

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Delegado da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Fortaleza. Integrante do Grupo de Trabalho RTT da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Engenheiro Civil e Pós-graduado em Direito Processual Tributário.

RESUMO: Nos últimos anos, a contabilidade brasileira vem vivenciando inúmeras transformações em função da adoção das normas internacionais de contabilidade. Contudo, esse processo não se restringiu à contabilidade e também alcançou a legislação tributária. Visando assegurar a neutralidade tributária, por meio da Lei nº 11.941/2009, foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT). Apesar de ter representado uma solução adequada, esse regime, ao longo do tempo, passou a apresentar problemas devido à complexidade da sua manutenção e à insegurança jurídica, derivada, basicamente, da manutenção de uma legislação já revogada. A fim de adaptar a legislação tributária ao novo cenário normativo contábil e, conseqüentemente, extinguir o RTT, a Secretaria da Receita Federal do Brasil instituiu grupo de trabalho que desenvolveu a proposta de ato legal que culminou na edição da Lei nº 12.973/2014. Dada a relevância e a complexidade do tema, bem como o caráter diferenciado do processo de estudo e elaboração da solução normativa implementada por meio da Lei nº 12.973/2014, o presente artigo tem por objetivo apresentar o processo de elaboração dessa solução e discutir as principais alterações trazidas por esse diploma legal. Trata-se de um estudo descritivo, pautado em uma pesquisa documental e bibliográfica. O conteúdo aqui apresentado oferece uma maior compreensão do processo de construção da nova legislação tributária e contribui com o entendimento das principais alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014.

Palavras-chave: IFRS. Tributação. Lei nº 12.973/2014. Neutralidade Tributária

ABSTRACT: In recent years, the Brazilian accounting has experienced many changes due to the adoption of the international accounting standards. However, this process was not restricted to accounting and also reached the tax laws. To ensure the tax neutrality, through Law nº 11.941/2009, the Regime Tributário de Transição (RTT) was established. Despite having represented an appropriate solution, this system, over time, began to present problems due to the complexity of its maintenance and legal uncertainty, derived, basically, from maintaining a law already revoked. In order to adapt to the tax laws to the new accounting environment and, thus, extinguish the RTT, the Brazilian Federal Revenue Service created working group that developed the proposal for a legal act that culminated in the enactment of Law nº 12.973/2014. Because of relevance and complexity of the subject, as well as the distinctive character of the process of study and elaborating of normative solution implemented by Law nº 12.973/2014, this paper aims to present the preparation process that solution and discuss the main changes brought by that Law. This is a descriptive study, based on documental and bibliographic researches. The content presented here provides a greater understanding of the construction of the new tax law process and contributes to the understanding of the main changes introduced by the Law nº 12.973/2014.

Keywords: IFRS. Taxation. Law nº 12.973/2014. Tax Neutrality.

1. INTRODUÇÃO

As alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (LSA), permitiram que a convergência às normas internacionais de contabilidade fosse efetivada no plano legal brasileiro.

Essas normas, atualmente denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS), são documentos técnicos emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e consistem no padrão contábil referencial para o qual as normas contábeis domésticas, de cada país envolvido no processo de harmonização internacional, devem convergir.

No Brasil, os IFRS são jurisdicionados por meio dos diversos pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), os quais, após a aprovação pelos órgãos reguladores ou normatizadores, tais como, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou Conselho Federal de Contabilidade (CFC), passam a ser impositivos à escrituração e às demonstrações contábeis das pessoas jurídicas sujeitas à regulação ou normatização.

Sob a perspectiva tributária, tem-se que a introdução dos IFRS afetou sensivelmente a apuração do Imposto de Renda da pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), uma vez que, para diversas situações, foram

modificados os critérios de reconhecimento e mensuração de receitas e despesas exigidos pela LSA.

Contudo, no próprio contexto de alteração legal do processo de convergência, foi assegurada a neutralidade tributária para os IFRS, isto é, que a adoção dos métodos e critérios prescritos por esses padrões de contabilidade não repercutisse efeitos tributários. Essa neutralidade tributária foi operacionalizada pelo Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, o qual determinava que, na apuração IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, deveriam ser considerados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

A instituição do RTT foi importante, pois, permitiu que a convergência aos IFRS fosse feita sem que houvesse preocupações significativas por parte dos contribuintes em relação aos efeitos tributários. Entretanto, esse regime apresentou algumas limitações, basicamente, relacionadas à manutenção de dois conjuntos normativos.

Essa situação criou um ambiente de grande complexidade para todos os envolvidos, o qual foi marcado, principalmente, pela:

- a) dissociação entre os valores constantes na escrituração contábil societária e os valores contábeis a serem considerados para fins fiscais;
- b) exigência de controle em duplicidade das contas da empresa uma vez que, para fins fiscais, devem ser considerados os valores contábeis conforme os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007; e
- c) insegurança jurídica e aumento do litígio.

O RTT foi uma medida transitória que, de acordo com Lei nº 11.941/2009, vigeria somente até que outra lei disciplinasse os efeitos tributários das alterações ocorridas nas normas contábeis. A resposta a esse comando legal veio com a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, resultado da conversão da Medida provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013 (MP 627), que extinguiu o RTT e adaptou a legislação tributária aos métodos e critérios contábeis introduzidos no processo de convergência aos IFRS.

Dada a relevância e a complexidade do tema, bem como o caráter diferenciado do processo de estudo e elaboração da solução normativa implementada por meio da Lei nº 12.973/2014, o presente artigo tem por objetivo apresentar o processo de elaboração da proposta de ato legal que culminou na edição da Lei nº 12.973/2014 e discutir as principais alterações trazidas por esse diploma legal.

Além desta introdução, o artigo possui mais 4 seções. Na segunda seção são apresentados os aspectos relacionados à metodologia empregada. A terceira seção descreve o processo de estudo e elaboração da proposta de alteração legal efetivada pela Lei nº 12.973/2014. A quarta seção apresenta as principais alterações trazidas por essa lei e a quinta faz as considerações finais do artigo.

2. METODOLOGIA

A fim de atender o objetivo proposto, o presente artigo utilizou uma abordagem descritiva. O método de pesquisa adotado pode ser dividido, basicamente, em duas partes: (i) identificação dos principais aspectos relacionados ao processo de elaboração dos dispositivos que integram a Lei nº 12.973/2014; (ii) apresentação e discussão das principais alterações promovidas, por essa lei, na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, associadas aos IFRS.

Na primeira etapa, foi realizada uma pesquisa documental, cujo objeto contemplou portarias, relatórios, atas de reunião etc., relacionados ao grupo de trabalho responsável pela elaboração do texto da Lei nº 12.973/2014, referente aos IFRS.

Já a segunda, etapa teve como elemento central a própria Lei nº 12.973/2014 e os documentos técnicos emitidos pelo CPC relacionados a cada tema explorado. Nesse intuito, foram considerados os temas julgados mais representativos, seja pela abrangência, complexidade ou repercussão tributária, sendo eles: (i) receitas; (ii) ajuste a valor presente (AVP); (iii) ajuste a valor justo (AVJ); (iv) arrendamento mercantil; (v) ativo imobilizado (vi) investimentos em coligadas e controladas; e (vii) combinação de negócios.

3. REVOGAÇÃO DO RTT, MP 627/2013 E LEI Nº 12.973/2014

3.1 Grupo de Trabalho (GT)

Em função das limitações e do caráter de transitoriedade do RTT, no ano de 2011, por meio da Portaria RFB nº 2.345/2011, foi constituído um grupo de trabalho (GT) na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), cujo objetivo foi propor ato legal que revogasse o RTT e estabelecesse o tratamento tributário a ser dado aos novos critérios contábeis. O GT tinha como missão:

- a) analisar os impactos tributários decorrentes dos novos critérios contábeis;
- b) verificar se os novos critérios contábeis poderiam ser adotados para fins tributários;

- c) analisar os ajustes a serem efetuados para os critérios contábeis que não puderam ser aceitos para fins tributários;
- d) propor a forma de controle dos ajustes; e
- e) elaborar minuta de ato legal com as alterações necessárias à legislação do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O GT foi formado por Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRFB), sob a coordenação de representantes da Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit) e da Coordenação-Geral de Fiscalização da RFB (Cofis).

A metodologia de trabalho empregada pelo GT consistiu na análise dos pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações emitidos pelo CPC, com a finalidade de identificar os possíveis efeitos tributários que os novos métodos ou critérios contábeis pudessem provocar. Concomitantemente, na hipótese da existência de tais efeitos, avaliava-se a sua extensão e alcance, a fim de definir se deveriam, ou não, ser neutralizados tributariamente. Nas situações em que os efeitos tributários não puderam ser aceitos, estabeleceram-se ajustes à base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No curso dos trabalhos, o GT promoveu discussões com diversos entes, sejam do setor público, tais como, CVM e Banco Central do Brasil (Bacen), sejam do setor privado, como é o caso do CPC e do Grupo de Estudos Tributários Aplicados (Getap), no intuito de melhor compreender a aplicação dos IFRS, visando a adoção de uma solução tributária tecnicamente adequada.

Outra iniciativa importante foi a discussão interna na RFB, junto aos AFRFB das diversas regiões fiscais. Exemplo disso foram as apresentações da minuta da proposta de alteração no Seminário Nacional da Pessoa Jurídica (PIRPJ) em 2013, além de reuniões realizadas com integrantes das Delegacias de Maiores Contribuintes (Demac) e de Instituições Financeiras (Deinf) das 7ª e 8ª Regiões Fiscais.

3.2 Modelo de Tributação: Escrituração Comercial *versus* Escrituração Fiscal

Durante os trabalhos do GT foram analisados dois modelos:

- a) Modelo 1 (Lalur)– Tributação com base na escrituração societária convergida aos novos critérios contábeis, com a realização de ajustes em livro extracontábil nos moldes do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur; e

b) Modelo 2 (Contabilidade Fiscal) – Segregação da escrituração societária com a criação de uma contabilidade fiscal e, conseqüentemente, apuração de dois lucros distintos.

O modelo 1 foi o adotado por manter a sistemática trazida pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, já consagrada entre os contribuintes, e por propiciar a redução das obrigações acessórias. Nesta escolha foi considerado o avanço dos controles via Lalur, que passariam a ser realizados eletronicamente no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), o que possibilitaria uma melhor rastreabilidade dos ajustes de adição e exclusão ao lucro líquido.

3.3 MP 627

O ato legal proposto pelo GT culminou na publicação da MP 627, a qual teve como premissas principais:

- a) atualização da legislação tributária frente às novas regras contábeis (IFRS);
- b) manutenção, na maior parte dos casos, da neutralidade tributária já propiciada pelo RTT;
- c) adoção de medidas para reduzir o planejamento fiscal abusivo, principalmente em arranjos societários intragrupo;
- d) ajustes da base tributável em Lalur digital (livro eletrônico), com a eliminação do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont).

Tendo em vista que a MP 627 foi publicada em novembro de 2013, sua vigência foi estabelecida para 1º de janeiro de 2015 em obediência ao princípio da anterioridade. Opcionalmente, as empresas poderiam adotá-la já para o ano-calendário de 2014. Esta opção deveria ser exercida na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referente aos fatos geradores ocorridos no mês de agosto de 2014, conforme Instrução Normativa RFB nº 1.469, de 28 de maio de 2014, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.484, de 31 de julho de 2014.

Em 13 de maio de 2014, a MP 627 foi convertida na Lei nº 12.973/ 2014.

4 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 12.973/2014

A Lei nº 12.973/2014 extinguiu o RTT e adaptou a legislação tributária referente ao IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, às normas internacionais de contabilidade. A seguir, serão apresentados os temas considerados de maior representatividade dentre as alterações trazidas por essa lei.

4.1 Receitas

Dentre as novas regras contábeis relacionadas às receitas, a definição e os critérios de reconhecimento e mensuração foram os aspectos que apresentaram maior interesse tributário. No que se refere a tais critérios, a Lei nº 12.973/2014 não trouxe disposições específicas, uma vez que as disposições já existentes na legislação tributária estabelecem critérios próprios. Contudo, em relação à definição, alterações foram necessárias.

As receitas decorrentes das atividades ordinárias das entidades (venda de bens, prestação de serviços, juros, *royalties* e dividendos) são definidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas (CPC 30) como “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”.

Uma consequência natural à própria essência da receita é o fato de que nela não se incluem quaisquer valores não pertencentes à entidade, ou seja, aqueles que não incrementam o seu patrimônio líquido, como é o caso de alguns tributos, tais como, ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins, assim como os valores recebidos pela entidade, na condição de agente, em nome de um operador.

Sob essa nova definição, há um maior grau de subjetividade na determinação de quais recursos podem ser classificados como receita e, conseqüentemente, como devem ser contabilizados. Além disso, tem-se um maior distanciamento entre a receita contábil e a receita bruta tributária, o que poderia criar um cenário de maior complexidade para a arrecadação e, sobretudo, para a fiscalização dos tributos federais.

A fim de mitigar os possíveis efeitos tributários decorrentes dessa definição, a Lei nº 12.973/2014 alterou a redação do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, no sentido de tornar a definição dada à receita bruta mais objetiva, de modo a deixar mais clara a existência de uma receita tributária, que possui contornos próprios e que, necessariamente, não se confunde com a receita contábil.

Com essa alteração, a receita bruta passa a compreender: (i) o produto na venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal não classificadas nas demais categorias acima.

É válido ressaltar que, no âmbito da legislação tributária, as categorias listadas nos itens (i) a (iii) não representam inovação, no entanto, a inclusão das receitas da atividade ou objeto

principal da pessoa jurídica aperfeiçoa o dispositivo tributário, ampliando o seu alcance, o que tenderá a reduzir divergências conceituais referentes à classificação de determinadas espécies de receitas, que suscitavam dúvidas na seara tributária, tais como, aluguéis decorrentes da atividade de locação de imóveis que, sob a nova definição tributária, claramente são classificados como receita bruta.

Além disso, a Lei nº 12.973/2014 estabelece que na receita bruta incluem-se os juros decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da LSA. Sendo assim, tem-se que a receita bruta deve ser mensurada pelo seu valor nominal.

Outro aspecto inovador foi a fixação de uma única definição de receita bruta a ser utilizada na apuração do IRPJ e CSLL, com base nos lucros real, presumido ou arbitrado, bem como do PIS/Pasep e Cofins, nos regimes cumulativo e não-cumulativo, pois, até então, a legislação tributária utilizava vários conceitos para receita bruta.

A sistemática trazida pela Lei nº 12.973/2014 estabelece que a referência conceitual para a receita bruta é a definição contida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. A partir dessa receita bruta são efetuados os ajustes, por exemplo, dedução dos descontos incondicionais concedidos, vendas canceladas e devoluções, de modo a determinar a base de cálculo dos tributos.

Observe-se, finalmente, que a receita bruta tributária subtraída de suas deduções (tais como ICMS sobre vendas, descontos incondicionais concedidos, vendas canceladas, juros decorrentes do AVP) resulta na receita líquida tributária, que é basicamente a receita contábil definida pelo CPC 30.

4.2 Ajuste a Valor Presente de Ativos e Passivos – CPC 12

A LSA, com redação dada pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 alterou o critério de avaliação de elementos do ativo e do passivo na hipótese de operações de longo prazo ou nas demais operações, neste caso, quando houver efeito relevante, passando a exigir, conforme os incisos VIII do art. 183 e inciso III do art. 184, respectivamente, a realização do ajuste a valor presente.

O CPC disciplinou o assunto por meio do Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente – AVP (CPC 12). Este pronunciamento técnico foi aprovado pelo CFC por meio da Resolução nº 1.151/2009 e pela CVM por meio da Deliberação nº 564/2008.

O objetivo do AVP é evitar distorções nas demonstrações contábeis em razão dos juros embutidos nos valores das operações a prazo, pois as empresas deixavam de reconhecer

despesas e receitas financeiras incluídas nas operações. Com isso as demonstrações tornam-se comparáveis, independentemente de as empresas operarem à vista ou a prazo.

O principal efeito trazido por este novo critério contábil é o registro de valores de receitas ou despesas, anteriormente apropriados em outras rubricas de resultado, como receitas ou despesas financeiras, com possibilidade, ainda, de reconhecimento em período de apuração diverso daquele inicialmente determinado pelos métodos e critérios contábeis vigentes antes da convergência.

A Lei nº 12.973/2014 não deu efeitos tributários ao AVP, principalmente em função do relevante grau de subjetividade que pode estar associado às taxas de desconto utilizadas, bem como à definição dos elementos que sofrerão o ajuste.

Dada a abrangência da aplicação do AVP, foi necessário realizar inúmeras alterações ao longo da legislação tributária do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, a fim de neutralizar adequadamente dos seus efeitos. Tais alterações são apresentadas nas Tabelas 1 e 2, a seguir.

Tabela 1 – Alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referentes ao AVP sobre elemento do Ativo (inciso VIII do art. 183 da LSA)

Artigo da Lei nº 12.973/2014	Dispositivo Alterado	Objetivo da alteração
Art. 4º	Novo	Neutralizar os efeitos do AVP na tributação com base no lucro real. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver antecipação ou postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, pois as receitas financeiras decorrentes do AVP poderiam ser reconhecidas em período de apuração diverso daquele inicialmente determinado pelos critérios contábeis vigentes antes da convergência.
Art. 6º	Inciso I do art. 25 da Lei nº 9.430/1996	Neutralizar os efeitos do AVP na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal, relativamente à Receita Bruta. Determinou-se que a Receita Bruta é aquela definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que inclui os juros decorrentes do AVP. Desta forma, esses juros serão tributados juntamente com a receita a que se referem. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver postergação no pagamento de IRPJ e CSLL sobre a receita financeira, mas a tributação se daria pelo valor total, ou seja, os percentuais de presunção, arbitramento ou estimativa não seriam aplicados sobre os juros decorrentes do AVP.
	Inciso I do art. 27 da Lei nº 9.430/1996	
	Art. 2º da Lei nº 9.430/1996	
Art. 9º	Art. 20 da Lei nº 9.249/1995	
Art. 6º	Inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/1996	Neutralizar os efeitos do AVP na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal, relativamente às demais receitas. Determinou-se que os juros decorrentes do AVP devem ser considerados juntamente com a receita a que se referem. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver postergação no pagamento de IRPJ e CSLL sobre a receita financeira.
	Inciso II do art. 27 da Lei nº 9.430/1996	
	Inciso II do art. 29 da Lei nº 9.430/1996	
Art. 10	Inclusão do § 3º no art. 32 da Lei nº 8.981/1995	
Art. 52	Art. 3º da Lei nº 9.718/1998	Neutralizar os efeitos do AVP no PIS/Pasep e na Cofins apurados no regime cumulativo. Determinou-se que a Receita Bruta é aquela definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que inclui os juros decorrentes do AVP. Desta forma, esses juros serão tributados juntamente com a receita a que se referem. Caso esta alteração não fosse feita, os juros mencionados não seriam tributados.
Art. 53	Inclusão do § 3º no art. 27 da Lei nº 10.865/2004	Neutralizar os efeitos do AVP no PIS/Pasep e na Cofins apurados no regime não cumulativo. Inicialmente, determinou-se que o poder executivo não pode reduzir as alíquotas das contribuições incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes do AVP. Quanto à Receita Bruta, determinou-se que é aquela definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que inclui os juros decorrentes do AVP. Em relação às demais receitas, determinou-se que os juros decorrentes do AVP devem ser considerados juntamente com a receita a que se referem. Caso estas alterações não fossem feitas, os juros decorrentes do AVP não seriam tributados, ou poderia haver postergação de pagamento de PIS/Pasep e Cofins.
Art. 54	§ 1º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002	
Art. 55	§ 1º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003	
Art. 54	Inclusão do inciso VIII no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002	Neutralizar os efeitos do AVP no PIS/Pasep e na Cofins apurados no regime não cumulativo, no caso de juros decorrentes do AVP referentes a receitas excluídas da base de cálculo das contribuições.
Art. 55	Inclusão do inciso VII no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003	

Fonte: Lei nº 12.973/2014

Tabela 2 – Alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referentes ao AVP sobre elemento do Passivo (inciso III do art. 184 da LSA)

Artigo da Lei nº 12.973/2014	Dispositivo Alterado	Objetivo da alteração
Art. 5º	Novo	Neutralizar os efeitos do AVP na tributação com base no lucro real. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver antecipação ou postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, pois as despesas financeiras decorrentes do AVP normalmente são apropriadas aos resultados em períodos de apuração diversos em que o ativo, despesa ou custo adquiridos a prazo afetam os resultados. Um aspecto inovador introduzido foi a exigência de controle contábil por meio de subconta no caso de aquisição a prazo de ativo (incisos I, II e III do caput do art. 5º). Isto se mostrou necessário principalmente nos casos de imobilizados que serão realizados muito tempo depois de sua aquisição. Na hipótese em que os valores objeto de AVP forem incorporados ao custo de produção de bens ou serviços, a neutralização dos efeitos do AVP foi feita de forma aproximada. Este é o caso dos incisos II, III e V do caput do art. 5º (em relação ao inciso III, quando a depreciação, amortização ou exaustão for classificada como custo de produção). Esta simplificação foi necessária para evitar que a pessoa jurídica tivesse que manter dois sistemas de contabilidade de custos.
Art. 6º	Inclusão do § 2º no art. 25 da Lei nº 9.430/1996	Neutralizar os efeitos do AVP na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal. Permitiu-se que os juros decorrentes do AVP na aquisição a prazo de investimentos, imobilizados e intangíveis possam ser computados no valor contábil a ser considerado no cálculo do ganho de capital na posterior alienação do ativo. Caso esta alteração não fosse feita, poderia haver aumento no ganho de capital.
	Inclusão do § 4º no art. 27 da Lei nº 9.430/1996	
Art. 10	Inclusão do § 4º no art. 32 da Lei nº 8.981/1995	
Art. 10	Inclusão do § 4º no art. 51 da Lei nº 8.981/1995	Neutralizar os efeitos do AVP na tributação com base no lucro arbitrado, quando não conhecida a Receita Bruta. Determinou-se que os juros decorrentes do AVP em compras a prazo deverão ser considerados na determinação do lucro arbitrado. Caso esta alteração não fosse feita, haveria redução na base de cálculo.
Art. 54	Inclusão do § 17 no art. 3º da Lei nº 10.637/2002	Neutralizar os efeitos do AVP no PIS/Pasep e na Cofins apurados no regime não cumulativo. Permitiu-se que os juros decorrentes do AVP em aquisições a prazo possam ser considerados no cálculo do crédito. Caso esta alteração não fosse feita, haveria redução no crédito.
Art. 55	Inclusão do § 25 no art. 3º da Lei nº 10.833/2003	
Art. 53	Inclusão do § 13, inciso I, no art. 15 da Lei nº 10.865/2004	

Fonte: Lei nº 12.973/2014

4.3 Avaliação com Base no Valor Justo (AVJ)

Alguns elementos do ativo ou do passivo podem ser avaliados com base no valor justo (AVJ). Os casos mais comuns são: aplicações em instrumentos financeiros mantidos para negociação ou disponíveis para venda (art. 183 da LSA e Pronunciamento Técnico CPC 38),

ativos biológicos e produtos agrícolas (Pronunciamento Técnico CPC 29), propriedades para investimento (Pronunciamento Técnico CPC 28) e ativos e passivos adquiridos em combinação de negócios (Pronunciamento Técnico CPC 15).

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo, valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração.

Na AVJ, caso ocorra aumento no valor do ativo, a contrapartida representará um ganho; caso ocorra diminuição, a contrapartida representará uma perda. Por outro lado, no caso de passivo, caso ocorra diminuição, a contrapartida representará um ganho; caso ocorra aumento, a contrapartida representará uma perda. A perda ou ganho mencionados serão registrados em conta de resultado (receita ou despesa) ou de patrimônio líquido (ajuste de avaliação patrimonial – AAP, por exemplo).

A AVJ é uma mensuração a valores de saída, basicamente, pautada na perspectiva dos participantes do mercado sobre o valor do ativo ou passivo a ser avaliado. O fato é que, em maior ou menor grau, a definição do valor justo é realizada com base em critérios subjetivos, e dado seu reflexo tributário nas mais diversas situações, a Lei nº 12.973/2014 procurou neutralizar os efeitos tributários da AVJ. A Tabela 3 apresenta as alterações realizadas.

Tabela 3 – Alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referentes à AVJ de ativos ou passivos da pessoa jurídica

Artigo da Lei nº 12.973/2014	Dispositivo Alterado	Objetivo da alteração
Art. 13	Novo	Neutralizar os efeitos do ganho na AVJ na tributação com base no lucro real. Permitiu-se o diferimento da tributação do ganho desde que o aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. Caso seja evidenciado em subconta, o ganho decorrente da AVJ será tributado à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.
Art. 14	Novo	Neutralizar os efeitos da perda na AVJ na tributação com base no lucro real. Determinou-se que a perda somente poderá ser computada na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado, e desde que a redução no valor do ativo ou aumento no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.
Art. 6º	Inclusão do § 3º no art. 25 da Lei nº 9.430/1996	Neutralizar os efeitos da AVJ na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal. Determinou-se que os ganhos na AVJ não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. No caso de ativos que sejam posteriormente alienados, a receita ou o ganho relativos à alienação deverão ser normalmente tributados.
Art. 6º	Inclusão do § 5º no art. 27 da Lei nº 9.430/1996	
Art. 10	Inclusão do § 5º no art. 32 da Lei nº 8.981/1995	
Art. 6º	Inclusão dos §§ 4º e 5º no art. 25 da Lei nº 9.430/1996	Neutralizar os efeitos da AVJ na tributação com base no lucro presumido, arbitrado e na estimativa mensal. Determinou-se que na alienação de ativo, os ganhos e perdas da AVJ não serão considerados como parte integrante do valor contábil, exceto no caso de ganhos que já tenham sido anteriormente tributados.
Art. 6º	Inclusão dos §§ 6º e 7º no art. 27 da Lei nº 9.430/1996	
Art. 10	Inclusão dos §§ 6º e 7º no art. 32 da Lei nº 8.981/1995	
Art. 54	Inclusão do inciso IX no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002	Neutralizar os efeitos da AVJ no PIS/Pasep e na Cofins apurados no regime não cumulativo. Determinou-se que os ganhos na AVJ não integrarão a base de cálculo das contribuições. No caso de ativos que sejam posteriormente alienados, a receita relativa à alienação deverá ser normalmente tributada.
Art. 55	Inclusão do inciso VIII no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003	
Art. 54	Inclusão do § 20 no art. 3º da Lei nº 10.637/2002	
Art. 55	Inclusão do § 28 no art. 3º da Lei nº 10.833/2003	Neutralizar os efeitos da AVJ no PIS/Pasep e na Cofins apurados no regime não cumulativo. Determinou-se que, no cálculo dos créditos, os ganhos e perdas na AVJ não serão considerados como parte integrante do valor do ativo.
Art. 53	Inclusão do § 13, inciso II, no art. 15 da Lei nº 10.865/2004	

Fonte: Lei nº 12.973/2014.

Em relação à tributação com base no lucro real, vale ressaltar que, para a maioria das situações, a Lei nº 12.973/2014 instituiu controle específico a ser realizado por meio de subcontas, na própria escrituração comercial do contribuinte, vinculadas às contas representativas do ativo ou passivo avaliados. Quando exigida, a evidenciação em subconta

do ganho ou perda decorrente da AVJ representa condição necessária ao diferimento da tributação do ganho ou à dedutibilidade da perda. Atendida tal condição, o ganho passa a ser tributado ou a perda torna-se dedutível, conforme a realização do ativo ou liquidação do passivo correspondente.

É importante frisar que esse controle não interfere nos critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos e passivos objeto da AVJ, tampouco, na evidenciação de tais elementos nas demonstrações contábeis das pessoas jurídicas.

Por fim, já no caso da AVJ de instrumentos financeiros decorrentes de operações realizadas em mercados de liquidação futura, a Lei nº 12.973/2014, em seu art. 63, preservou o tratamento tributário já conferido pelo art. 110 da Lei nº 11.196/2005, no caso de instituições financeiras e similares, e pelos arts. 32 e 33 da Lei nº 11.051/2004, no caso das demais pessoas jurídicas.

4.4 Arrendamento Mercantil

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil (CPC 06), um contrato de arrendamento mercantil (ou *Leasing*) consiste em um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado.

Os efeitos tributários decorrentes dessa operação foram originalmente disciplinados pela legislação tributária, por intermédio da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, a qual restringiu a sua aplicação aos arrendamentos realizados por empresas arrendadoras que fizessem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizassem tais operações em um departamento especializado com escrituração própria (§ 2º do art. 2º da Lei nº 6.099/74) e os subordinou ao controle e fiscalização do Bacen. Tais arrendamentos doravante serão denominados como “Arredamento Bacen”.

Os Arredamentos Bacen não contemplam aqueles contratados entre pessoas jurídicas direta ou indiretamente coligadas ou interdependentes, assim como o contratado com o próprio fabricante. Estes e os demais não alcançados pela lei nº 6.099/1974 serão denominados como “Arrendamento Não-Bacen”.

Basicamente, no Arrendamento Bacen o ativo arrendado integra o patrimônio da arrendadora, cabendo à arrendatária o reconhecimento da contraprestação paga ou vencida, sem que o ativo seja contabilizado no seu patrimônio. Tal contraprestação é dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como gera direito a desconto de créditos na apuração do PIS/Pasep e Cofins sob o regime não-cumulativo.

Já para o Arrendamento Não-Bacen observam-se as demais disposições contidas na legislação tributária, cujos efeitos tributários eram similares as do Arrendamento Bacen. Nesse sentido, destaca-se a possibilidade de dedução do valor da contraprestação pela arrendatária, conforme estabelecido pelo art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para os bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Com o advento da Lei nº 11.638/2007, foi introduzida importante alteração no art. 179, inciso IV, da LSA, a saber:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (BRASIL, Lei nº 6.404/1976)

A representação fidedigna é uma característica qualitativa fundamental da informação contábil-financeira no âmbito dos IFRS. Sendo assim, a informação contábil-financeira deve representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar, desse modo, é imperativa a prevalência da essência econômica das transações sobre a respectiva forma jurídica. E esta é a premissa que fundamenta a alteração acima.

Sendo assim, embora a natureza jurídica dos contratos em questão seja de arrendamento mercantil, a legislação societária determina que, caso tais operações transfiram à arrendadora os benefícios, riscos e controle dos bens arrendados, eles deverão ser considerados contabilmente como contratos de compra e venda a prazo, pois essa seria a sua essência econômica. Contratos com tais características são classificados pelo CPC 06 como arrendamentos mercantis financeiros.

Com efeito, a alteração em questão teve reflexo imediato na forma de contabilização de parte das operações de arrendamento mercantil. As pessoas jurídicas arrendatárias que estão obrigadas a observar o pronunciamento CPC 06 passaram a registrar contabilmente o bem em seu ativo, e com isso alteraram a forma de reconhecimento de suas despesas (depreciação relativa ao bem arrendado no lugar do valor da contraprestação).

O CPC 06, que teve por base o *International Accounting Standard 17* (IAS), objetiva estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis.

O pronunciamento faz referência a duas espécies de arrendamento mercantil, cuja classificação é baseada na extensão em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade de ativo arrendado permanecem no arrendador ou no arrendatário. Se houver transferência substancial desses riscos e benefícios, tem-se um arrendamento mercantil financeiro, do contrário, tem-se um arrendamento mercantil operacional.

Ressalte-se que o Bacen já adotava, desde a edição da Resolução Bacen nº 2.309, de 28 de agosto de 1996, a classificação das operações de leasing como financeiro ou operacional. No entanto, os critérios adotados pela referida Resolução Bacen são diferentes do estabelecido pelo CPC 06, não levando em consideração, única e expressamente, a transferência dos riscos e benefícios inerentes à propriedade, mas sim outros fatores, como o montante pago em decorrência do contrato; o prazo contratual; o preço para o exercício da opção de compra; dentre outros.

É possível que uma entidade celebre um acordo, incluindo uma transação ou uma série de transações relacionadas, que não tenha a forma legal de arrendamento, mas transfere o direito de usar um ativo (por exemplo, item do imobilizado) em troca de um pagamento ou de uma série de pagamentos. A Interpretação Técnica ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil (ICPC 03) fornece orientação para determinar se tais acordos são, ou contêm, arrendamentos que devam ser contabilizados de acordo com o CPC 06. Frise-se que tal classificação permite a contabilização como arrendamento mercantil financeiro de contratos que se assemelham a prestação de serviços.

Percebe-se que os novos métodos e critérios contábeis relacionados às operações de arrendamento mercantil criaram divergências estruturais ante a sistemática prevista na legislação tributária até então em vigor. Tais divergências justificaram as alterações constantes na Lei nº 12.973/2014.

Com o intuito de buscar a neutralidade tributária, foram efetuadas alterações na legislação para que as operações de arrendamento mercantil financeiro (CPC 06) e as operações contabilizadas como se fossem de arrendamento mercantil, por força do disposto no ICPC 03, tivessem o mesmo tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil operacional, cuja contabilização não foi afetada pelos IFRS. A Tabela 4 apresenta as alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014.

Tabela 4 – Alterações Trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referente ao Arrendamento Mercantil

Artigo da Lei nº 12.973/2014	Dispositivo Alterado	Objetivo da alteração
Art. 2º	Inclusão dos §§ 3º e 4º no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77	Vedar, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a inclusão, no custo de produção dos bens ou serviços da arrendatária, dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil. Nessa hipótese, a arrendatária deverá adicionar o respectivo encargo no período de apuração em que ele for apropriado como custo de produção.
Art. 9º	Inclusão do inciso VIII no art. 13 da Lei nº 9.249/1995	Vedar, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a dedutibilidade das despesas de depreciação, amortização ou exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil.
Art. 46	Novo	Disciplinar o reconhecimento do resultado apurado pelas pessoas jurídicas arrendadoras, em operações de arrendamento mercantil que não estejam sujeitas ao tratamento tributário previsto pela Lei nº 6.099/1974, para fins do IRPJ e da CSLL. O resultado em questão deve ser proporcional ao valor de cada contraprestação durante o período de vigência do contrato.
Art. 47	Novo	Possibilitar o reconhecimento, para fins de apuração IRPJ e da CSLL, da contraprestação de arrendamento mercantil na empresa arrendatária, de forma a alcançar também as operações de arrendamento não disciplinadas pelo Banco Central.
Art. 48	Novo	Vedar o reconhecimento isolado das despesas financeiras incorridas pela arrendatária em contratos de arrendamento mercantil, inclusive os valores decorrentes do ajuste a valor presente, pois já são consideradas no valor da contraprestação.
Art. 49	Novo	Estender às operações contabilizadas como arrendamento mercantil, por força do ICPC 03, mas que não possuem a natureza jurídica desse tipo de operação, o mesmo tratamento tributário dado às demais operações de arrendamento mercantil.
Art. 53	Inclusão do § 14 no art. 15 da Lei nº 10.865/2004	Vedar que a empresa arrendatária possa utilizar o crédito decorrente da depreciação do bem arrendado, quando da apuração das contribuições PIS/Pasep e Cofins pelo regime não-cumulativo.
Art. 54	Inclusão do § 18 no art. 3º da Lei nº 10.637/2002	
Art. 55	Inclusão do § 26 no art. 3º da Lei nº 10.833/2003	
Art. 57	Novo	Exigir que a arrendadora que não está sobre controle do Bacen reconheça na base de cálculo da contribuição o valor correspondente à contraprestação de arrendamento mercantil, relativa a uma operação de <i>Leasing</i> Financeiro

Fonte: Lei nº 12.973/2014.

4.5 Imobilizado

Com as alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, o ativo imobilizado passou a contemplar apenas os bens corpóreos, ou seja, aqueles que possuem substância física, destinados à manutenção das atividades da entidade, ou exercidos com essa finalidade, mesmo que tais bens sejam objeto de arrendamento mercantil financeiro.

Os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação relacionados aos itens do ativo imobilizado são definidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado (CPC 27). Dentre as mudanças trazidas por tais critérios, a Lei nº 12.973/2014 conferiu tratamento tributário específico para:

- a) Custos de Empréstimos;
- b) Custos de Desativação;
- c) Perda por Desvalorização; e
- d) Depreciação

No que se refere aos **custos de empréstimos**, tem-se que caso a captação de recursos junto a terceiros seja destinada à construção ou aquisição de item do ativo imobilizado, os respectivos encargos financeiros deverão integrar o custo de construção ou aquisição de tal item, conforme as regras prescritas no Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos (CPC 20). Essa capitalização posterga o reconhecimento dos encargos financeiros no resultado do período em que são incorridos para o momento da realização do ativo imobilizado.

De acordo com o CPC 27, o custo de um item do ativo imobilizado compreende: (i) seu preço de aquisição; (ii) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo em condições de funcionamento; e (iii) a estimativa inicial dos **custos de desativação**, os quais se referem aos custos com desmontagem e remoção do item, bem como de restauração do local onde tal item estará localizado.

A estimativa inicial dos **custos de desativação** somente integrará o custo do imobilizado quando a entidade incorre em uma obrigação legal ou não formalizada (prática da entidade, p. ex. responsabilidade ambiental), em função da aquisição ou uso do imobilizado, de proceder a desativação (desmontagem, remoção ou restauração). Em outras palavras, trata-se de uma provisão que passa a integrar o custo do imobilizado.

A **perda por desvalorização** é reconhecida quando da realização do teste de recuperabilidade. Basicamente, esse teste visa verificar se o valor contábil do ativo é superior ao seu valor recuperável (seja pelo uso ou pela venda do ativo), caso seja, aquela perda deverá ser reconhecida. A premissa subjacente a esse teste é que nenhum ativo que integra o

patrimônio da entidade poderá estar avaliado por um valor que supere o seu valor recuperável, pois, caso isso ocorra, ter-se-á uma perda que deverá ser reconhecida.

Por fim, em relação à **depreciação**, tem-se que no seu cálculo deverá, necessariamente, ser considerada a vida útil econômica do ativo imobilizado. O valor depreciável deverá considerar o valor residual do ativo imobilizado e o método de depreciação a ser utilizado deverá refletir de forma fidedigna e uniforme o consumo dos benefícios econômicos gerados pelo ativo.

Os principais efeitos tributários desses novos critérios são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 – Principais Efeitos Tributários dos IFRS relacionados ao Ativo Imobilizado

	IRPJ e CSLL	PIS/Pasep e Cofins
Custos de Empréstimos	Antecipação da tributação, em função da postergação do reconhecimento dos encargos financeiros para o momento da realização do ativo imobilizado.	Redução da tributação em função do desconto de créditos sobre os encargos financeiros embutidos no encargo de depreciação.
Custos de Desativação	Postergação da tributação em função do aumento do custo do ativo imobilizado. Haveria a dedutibilidade de uma provisão por meio da realização do ativo imobilizado.	Redução da tributação em função do desconto de créditos sobre a parcela da provisão embutida no encargo de depreciação.
Perda por Desvalorização	Postergação da tributação em razão do reconhecimento antecipado do custo do ativo imobilizado via perda (a depreciação dos períodos seguintes é reduzida).	Aumento da tributação em função da redução do encargo de depreciação decorrente do reconhecimento da perda.
Depreciação	Postergação ou antecipação de tributação, conforme o caso, em função do reconhecimento de uma depreciação maior ou menor do que a apurada conforme os critérios fiscais.	Postergação ou antecipação da tributação em função do aumento ou diminuição do encargo de depreciação.

Fonte: Elaboração própria

Ante esses efeitos, a Lei nº 12.973/2014 introduziu diversas alterações, no intuito de neutralizá-los. Na maior parte dos casos, tais alterações cumpriram essa finalidade. No entanto, há uma exceção em relação à perda por desvalorização (teste de recuperabilidade), uma vez que o tratamento tributário gerou diferenças temporárias que somente serão revertidas quando da alienação ou baixa do ativo imobilizado. Isto foi feito para simplificar os controles, principalmente nos casos de unidades geradoras de caixa.

Tabela 6 – Alterações Trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referente ao Ativo Imobilizado

Artigo da Lei nº 12.973/2014	Dispositivo Alterado	Objetivo da alteração
Art. 2º	Art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77: (i) Renumeração do parágrafo único para o § 1º; (ii) Nova redação para a alínea “b” do atual § 1º; e (iii) Inclusão dos § 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77.	Permitir a capitalização dos juros e outros encargos associados a empréstimos no valor do ativo imobilizado (alínea “b” do § 1º). Permitir a exclusão dos juros e encargos capitalizados na apuração do lucro real do período em que incorrerem, devendo a parcela excluída ser adicionada na apuração do lucro real do período em que o ativo imobilizado for realizado.
Art. 7º	Novo	Vedar o cômputo dos juros e outros encargos associados a empréstimos na determinação do ganho de capital decorrente da alienação de ativo imobilizado, para fins do IRPJ e CSLL, na tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.
Art. 32	Novo	Vedar a dedutibilidade da perda por desvalorização. Esse dispositivo, por outro lado, permite a dedutibilidade da parcela da perda não revertida quando da alienação ou baixa do ativo imobilizado.
Art. 40	Nova redação do § 1º do art. 57 da Lei nº 4.506/194. Inclusão dos §§ 15 e 16 no art. 57 da Lei nº 4.506/194.	Permitir que a diferença entre a depreciação registrada na contabilidade societária, quando esta for menor, e aquela calculada com base nos critérios fiscais, seja excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A partir do período que a depreciação acumulada fiscal atingir o custo de aquisição do ativo, a depreciação societária deverá ser adicionada.
Art. 45	Novo	Restringir a dedutibilidade dos custos estimados desativação, para fins do IRPJ e da CSLL, somente à sua efetiva realização.
Art. 54	Inclusão do inciso I do § 19 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002	Vedar o desconto de créditos para fins de apuração do PIS/Pasep não cumulativo sobre os juros e demais encargos de empréstimos, capitalizados no valor de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária.
	Inclusão do inciso II do § 19 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002	Vedar o desconto de créditos para fins de apuração do PIS/Pasep não cumulativo sobre os custos estimados de desativação que integrem o valor de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária.

Tabela 6 – Alterações Trazidas pela Lei nº 12.973/2014 referente ao Ativo Imobilizado
(continuação)

Artigo da Lei nº 12.973/2014	Dispositivo Alterado	Objetivo da alteração
Art. 55	Inclusão do inciso I do § 27 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003	Vedar o desconto de créditos para fins de apuração da Cofins não cumulativa sobre os juros e demais encargos de empréstimos, capitalizados no valor de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária.
	Inclusão do inciso II do § 27 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003	Vedar o desconto de créditos para fins de apuração da Cofins não cumulativa sobre os custos estimados de desativação que integrem o valor de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária.

Fonte: Lei nº 12.973/2014.

4.6 Investimento em Coligadas e Controladas

Os investimentos em coligadas e em controladas, ou em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, deverão ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP). Isso é o que determina o art. 248 da LSA.

A aplicação do MEP é tratada, basicamente, pelo Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto (CPC 18). Orientações adicionais são encontradas na Interpretação Técnica ICPC 09.

Dentre os diversos aspectos relacionados ao MEP, o reconhecimento da mais ou menos valia, do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e do ganho por compra vantajosa, representa o ponto de maior interesse tributário, haja vista a sua repercussão tanto na tributação da pessoa jurídica investidora quanto nas operações de incorporação, fusão ou cisão.

A mais valia representa o montante da participação da investidora sobre o valor justo dos ativos líquidos da investida que excede a respectiva equivalência patrimonial. Tem-se mais valia quando o valor justo dos ativos líquidos é maior do que o respectivo valor contábil. Do contrário, diz-se que há menos valia.

Já o *goodwill* consiste na diferença positiva entre o custo de aquisição do investimento e a respectiva participação no valor justo dos ativos líquidos da investida. Caso essa diferença seja negativa, ter-se-á um ganho por compra vantajosa.

A mais ou menos valia e o *goodwill* integram o custo de aquisição do investimento, enquanto que o ganho por compra vantajosa consiste em uma receita que deve ser reconhecida pela investidora.

Frise-se que esses elementos diferem do ágio e deságio, anteriormente reconhecido pela legislação societária e tributária, por isso, exigiram tratamentos tributários próprios, muito embora, em algumas situações encontrem-se algumas semelhanças.

Em relação ao reconhecimento inicial dos investimentos avaliados pelo MEP, bem como à realização da mais ou menos valia e do *goodwill*, a Lei nº 12.973/2014 efetuou as seguintes alterações no Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Tabela 7 - Alterações da Lei nº 12.973/2014 no Decreto-Lei nº 1.598/1977, referentes aos Investimentos em Coligadas e Controladas

Alteração	Objetivo
Nova redação dos incisos II e III e do § 1º do art. 20	Definir o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado pelo MEP em mais ou menos valia e <i>goodwill</i> (inciso I e II). Determinar a segregação em subcontas dos valores referentes á equivalência patrimonial, à mais ou menos valia e ao <i>goodwill</i> (§ 1º).
Inclusão do §§ 3º e 7º no art. 20	Instituir a exigência de laudo para comprovar o valor registrado como mais ou menos valia, o qual deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em cartório de Registro de Títulos e Documentos (§ 3º). Conferir competência para a Secretaria da Receita Federal do Brasil instituir forma alternativa de registro ou de apresentação do laudo (§ 7º).
Inclusão do § 5º no art. 20	Definir a ordem a ser observada para o reconhecimento e a mensuração da mais ou menos valia e do <i>goodwill</i> .
Inclusão do § 6º no art. 20	Permitir o diferimento da tributação sobre o ganho por compra vantajosa para o período de apuração em que a participação societária for alienada ou baixada.

Tabela 7 - Alterações da Lei nº 12.973/2014 no Decreto-Lei nº 1.598/1977, referentes aos Investimentos em Coligadas e Controladas (continuação)

Alteração	Objetivo
Inclusão do art. 24-A	Definir o procedimento referente à baixa da mais valia, na hipótese do respectivo ativo ou passivo da investida ser avaliado a valor justo.
Inclusão do art. 24-B	Definir o procedimento referente à baixa da menos valia, na hipótese do respectivo ativo ou passivo da investida ser avaliado a valor justo.
Nova redação do <i>caput</i> do art. 25	Vedar, para fins de apuração do lucro real, o cômputo da contrapartida da redução da mais ou menos valia ou do <i>goodwill</i> .
Nova redação do inciso II do art. 33	Permitir que os valores da mais ou menos valia e do <i>goodwill</i> sejam considerados na determinação do ganho ou perda de capital decorrente da alienação ou liquidação do investimento.

Fonte: Lei nº 12.973/2014

Em relação ao PIS/Pasep e à Cofins, não haverá reflexo decorrente da mais ou menos valia e do *goodwill*. No entanto, o ganho por compra vantajosa será tributado por tais contribuições, no regime não cumulativo, no mês do seu reconhecimento.

Já no que se refere ao aproveitamento da mais ou menos valia e do *goodwill*, referentes à participação societária mantida pela sucedida ou pela sucessora, em função da realização das operações de incorporação, fusão ou cisão, a Lei nº 12.973/2014 impôs as seguintes exigências (arts. 20, 21 e 22):

- a) o aproveitamento somente será possível em relação às participações societárias adquiridas por meio de transações entre partes independentes;
- b) a mais ou menos valia deverá estar amparada por laudo tempestivamente protocolado ou registrado e sem vícios ou incorreções de caráter relevante;
- c) em se tratando de aquisição de participação societária em estágios, os valores da mais ou menos valia e do *goodwill* da participação societária anterior deverão ser contabilizados em subcontas distintas.

Atendidas as exigências acima, o tratamento tributário será o seguinte:

Tabela 8 - Alterações da Lei nº 12.973/2014 no Decreto-Lei nº 1.598/1977, referentes aos Investimentos em Coligadas e Controladas

Artigo (Lei nº 12.973/2014)	Objetivo
Art. 20 (mais valia)	<p>O saldo da mais valia na data da aquisição da participação societária poderá integrar o custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito da determinação do ganho ou perda de capital, da depreciação, exaustão ou amortização.</p> <p>Na hipótese de cisão, caso o bem ou direito que deu causa ao valor da mais valia não houver sido transferido para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, deduzir a referida importância em quotas fixas mensais no prazo máximo de 5 (cinco) anos contados da data do evento</p>
Art. 21 (menos valia)	<p>O saldo da menos valia na data da aquisição da participação societária deverá integrar o custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito da determinação do ganho ou perda de capital, da depreciação, exaustão ou amortização.</p> <p>Na hipótese de cisão, caso o bem ou direito que deu causa ao valor da menos valia não houver sido transferido para o patrimônio da sucessora, esta poderá, para efeitos de apuração do lucro real, diferir o reconhecimento da referida importância, oferecendo à tributação quotas fixas mensais no prazo máximo de 5 (cinco) anos contados da data do evento</p>
Art. 22 (<i>goodwill</i>)	<p>O saldo do <i>goodwill</i> na data da aquisição da participação societária poderá ser excluído para fins de apuração do lucro real à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.</p>

Fonte: Lei nº 12.973/2014

No caso do ganho por compra vantajosa, a Lei nº 12.973/2014, em seu art. 23, determina que a pessoa jurídica sucessora deverá tributá-lo à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês dos períodos de apuração subsequentes à incorporação, fusão ou cisão.

4.7 Combinação de Negócios

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios (CPC 15), a combinação de negócios é “uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação”.

Nesse contexto, ainda à luz do CPC 15, um negócio é definido como “um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado para gerar retorno, na forma de dividendos, redução de custos ou outros benefícios econômicos, diretamente a seus investidores ou outros proprietários, membros ou participantes”.

Considerando a natureza daquilo que é entendido como negócio, percebe-se que há uma gama de operações que podem ser classificadas como combinação de negócios que,

necessariamente, não envolve a aquisição de participação societária ou a realização de operações de reorganização societária, tais como, incorporação ou fusão.

O tratamento tributário conferido pela Lei nº 12.973/2014 às combinações de negócios, basicamente alcançou: (i) o *goodwill*; (ii) o ganho por compra vantajosa; (iii) a aquisição de participação societária em estágios (combinação de negócios em estágios); e (iv) a incorporação, fusão e cisão, nos casos em que tenha havido aquisição de participação societária em estágios.

Via de regra, conforme o art. 28 da Lei nº 12.973/2014, o *goodwill* não é dedutível, exceto quando resultante de aquisição de participação societária avaliada pelo MEP. Portanto, o *goodwill* reconhecido em uma combinação de negócios que não se refira à aquisição de participação societária avaliada pelo MEP não será dedutível.

Já o ganho por compra vantajosa auferido em uma combinação de negócios será tributado, podendo tal tributação ser diferida na proporção de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês dos períodos de apuração posteriores ao período em que ocorrer a combinação de negócios. Tal ganho será tributado pelo PIS/Pasep e Cofins sob o regime não cumulativo no mês do seu reconhecimento.

No que se refere à aquisição de participação societária em estágios, a Lei nº 12.973/2014 deu especial atenção à remensuração a valor justo da participação societária anterior, o que inclui os saldos de mais ou menos valia e *goodwill*, inclusive na hipótese da ocorrência de incorporação, fusão ou cisão.

Basicamente, no caso da remensuração, conforme o art. 37 da Lei nº 12.973/2014, os ganhos reconhecidos poderão ter a sua tributação diferida para o período em que a participação societária for alienada ou baixada. Já no caso da perda, também será nesse período que a sua dedutibilidade será permitida.

As variações dos saldos de mais ou menos valia e de *goodwill*, reconhecidas em função da remensuração, não terão efeitos tributários e deverão ser evidenciadas em subconta específica.

Já no caso de incorporação, fusão ou cisão envolvendo a participação societária remensurada em razão de combinação em estágios, o art. 38 da Lei nº 12.973/2014 dispõe que os valores referentes aos ganhos ou perdas de AVJ deverão ser baixados sem qualquer efeito tributário. Além disso, as variações dos saldos de mais ou menos valia e do *goodwill* também não terão qualquer efeito tributário.

4.8 Neutralidade Tributária

Um aspecto essencial para a efetivação da convergência aos IFRS no Brasil foi a garantia da neutralidade tributária. As alterações legais promovidas pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 permitiram o estabelecimento de tal garantia.

Até então, embora as disposições contidas nas redações originais do § 2º do art. 177 da LSA e do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 já buscassem efetivar tal garantia, a neutralidade tributária não era assegurada, haja vista o ambiente contábil de normatização e regulação existente no Brasil.

Contudo, no âmbito do processo de convergência aos IFRS, esse ambiente normativo e regulatório mudou. A maior participação da classe contábil na definição das normas contábeis domésticas criou um cenário de maior autonomia ante as determinações estatais de caráter contábil, dentre elas, as de natureza tributária. Nesse cenário, é possível atender tais determinações sem que haja efeitos sobre a divulgação financeira.

O RTT é um exemplo disso, assim como a própria Lei nº 12.973/2014, cujas alterações, em grande parte, pautaram-se na neutralidade tributária e buscaram reduzir o alcance das determinações tributárias sobre a escrituração comercial.

O processo de atualização e renovação dos IFRS é dinâmico e contínuo. Para se ter ideia, inúmeros projetos estão em andamento, como é o caso de *Leases*, *Conceptual Framework*, *Insurance Contracts* dentre outros, os quais, em um futuro próximo, serão objeto de novos IFRS que deverão ser jurisdicionados pelos diversos países que adotam esses padrões de contabilidade.

Considerando o ambiente atual, as mudanças nos IFRS poderão surtir seus efeitos muito mais rápido do que foi experimentado com a Lei nº 11.638/2007, pois, bastará que um novo IFRS seja incorporado pelo CPC com a emissão de um novo pronunciamento técnico, por exemplo, e que tal pronunciamento seja aprovado pela CVM e pelo CFC, para que as regras trazidas pelo novo IFRS passem a incorporar a prática contábil brasileira.

Diante dessa nova realidade, a Lei nº 12.973/2014, visando assegurar e operacionalizar a neutralidade tributária em relação a essas mudanças, em seu art. 58, dispõe:

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.(BRASIL, Lei nº 12.973/2014)

Com esse dispositivo, fica criado um mecanismo legal capaz de neutralizar os efeitos tributários de futuras alterações nas normas contábeis por meio de atos infralegais, até que a lei tributária seja modificada. Isso confere o dinamismo necessário à legislação tributária para operacionalizar a neutralidade tributária e se adequar à velocidade do novo processo de normatização contábil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve o objetivo de apresentar o processo de elaboração da proposta de ato legal que culminou na edição da Lei nº 12.973/2014 e discutir as principais alterações trazidas por esse diploma legal.

A Lei nº 12.973/2014 é o resultado de um minucioso estudo dos métodos e critérios contábeis prescritos pelos IFRS e dos seus respectivos reflexos tributários. As alterações trazidas por esse diploma legal, em grande parte, pautam-se na neutralidade tributária e buscam reduzir o nível de interferência das regras tributárias sobre a escrituração comercial das pessoas jurídicas.

A Lei nº 12.973/2014 trouxe uma definição autônoma de receita bruta que, necessariamente, não se confunde com a receita contábil para fins de divulgação financeira. Figura autônoma, inclusive, a partir de então, uniforme para o IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

Os valores decorrentes do AVP, em suas inúmeras situações, são neutralizados. Os ganhos e perdas decorrentes da AVJ têm seus efeitos tributários condicionados à manutenção do controle por subcontas, recurso necessário para garantir a efetiva neutralidade tributária, permitindo a verificabilidade dos valores objeto de tributação ou de dedutibilidade.

Para o arrendamento mercantil financeiro foi mantido o tratamento tributário anterior para a arrendatária, sob o qual a contraprestação é objeto de dedutibilidade. Em relação ao ativo imobilizado, pouco foi afetado, mas muito foi alterado para que isso fosse possível, como por exemplo, os ajustes permitidos para depreciação, a neutralização dos efeitos tributários dos custos de desativação etc. Ressalte-se o avanço normativo no sentido de permitir a desvinculação entre a depreciação contábil e os limites impostos pela legislação tributária.

No caso dos investimentos avaliados pelo MEP, observa-se a adoção de um tratamento tributário consistente e alinhado à natureza dos elementos que lhe são relacionados (mais ou menos valia, *goodwill* e ganho por compra vantajosa). O que também é verificado para as operações de incorporação, fusão e cisão e nos casos de combinação de negócios.

Aspectos estruturais da relação entre a normatização contábil e a legislação tributária também representam avanços significativos. A previsão expressa da não aplicabilidade para fins tributários de eventuais novos métodos e critérios contábeis, enquanto não regulados pela RFB, reafirma o princípio da legalidade e estabelece uma nova relação entre as normas contábeis brasileiras e a legislação tributária, na qual há a devida separação entre esses conjuntos de regras, porém, sem que haja prejuízo à legítima e necessária função tributária do Estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS (LEGISLAÇÃO PERTINENTE)

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 31 jul. 2012

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em: 31 jul. 2012.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de

novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>. Acesso em: 31 jul. 2012.

_____. Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm>. Acesso em: 31 jul. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 06 (R1) – Operações de Arrendamento Mercantil. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/163_CPC_06_R1_rev%2003.pdf> Acesso em: 31 jul. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf> Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2004.pdf> Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2) – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_final.pdf)> Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 20 (R1) – Custos de Empréstimos. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/281_CPC20_R1.pdf> Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 27– Ativo Imobilizado. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf> Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)> Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 46– Mensuração do Valor Justo. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC%2046%20_final.pdf> Acesso em: 31 jul. 2014.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.469, de 28 de maio de 2014. Disciplina a aplicação das disposições referentes à opção pelos efeitos em 2014, previstas na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2014/in14692014.htm>>. Acesso em: 31 jul. 2014.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1.484, de 31 de julho de 2014. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, que dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e aprova o Programa Gerador e as instruções para preenchimento da DCTF na versão “DCTF Mensal 1.8”, a Instrução Normativa RFB nº 1.469, de 28 de maio de 2014, que disciplina a aplicação das disposições referentes à opção pelos efeitos em 2014, previstas na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e a Instrução Normativa RFB n. 1.478, de 7 de julho de 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2014/in14842014.htm>>. Acesso em: 2 ago. 2014.

PROTAGONISMO COMPLACENTE: OS PARADOXOS DO INTERVENCIONISMO ECONÔMICO

ACQUIESCENT PROTAGONISM: THE PARADOXES OF ECONOMIC INTERVENTIONISM

Gilson Wessler Michels

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor de Direito Tributário e Direito Processual Civil no Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina – CESUSC. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC.

RESENHA DO LIVRO:

GIAMBIAGI, Fábio; SCHWARTSMAN, Alexandre. **Complacência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

RESUMO: Trata o presente trabalho de uma resenha crítica do livro *Complacência*, de Fabio Giambiagi e Alexandre Schwartzman (Editora Elsevier, 2014). Os autores analisam de forma crítica a política econômica intervencionista adotada pelo governo petista ao longo de seu ciclo de poder, ressaltando a inexistência de medidas estruturais destinadas ao incremento de produtividade e ao crescimento sustentável do país.

ABSTRACT: This paper is a critical review of the book *Complacência*, written by Fabio Giambiagi and Alexandre Schwartzman (Elsevier, 2014). The authors critically analyze the interventionist economic policy adopted by the Worker's Party government during twelve years in power, highlighting the absence of structural measures to increase productivity and sustainable growth.

Complacência, o mais novo livro de Fabio Giambiagi e Alexandre Schwartzman,¹ é uma obra que pode ser lida de um fôlego só, mesmo pelos não iniciados nos domínios da economia. É que, apesar de ser um texto sobre economia, destina-se também – e de forma bem sucedida – a não economistas. Pode-se até não concordar com a visão liberal dos autores e com a mordaz crítica que fazem ao que se poderia chamar de protagonismo complacente dos governos petistas em matéria econômica, mas o intencional didatismo fez com que o texto adquirisse ares de narrativa, ganhando fluidez por meio da hábil conjunção de informações econômicas abordadas sem o costumeiro excesso de tecnicidades com um sem-número de citações de autores de variada ordem e origem (filósofos, estadistas, escritores, economistas etc.).

O que se tem com a obra, ao final, é um texto breve, acessível e que, apesar de não abordar de forma extensiva os problemas econômicos, serve como uma importante ferramenta de inserção, também dos leigos, nos debates acerca das políticas econômicas engendradas pelo poder público. Assim, independentemente da identificação que se tenha com as ideias dos autores, o livro é meritório porque traz, para a seara da economia, uma iniciativa de há muito experimentada em outras áreas de conhecimento: a abordagem de temas técnicos de modo inclusivo, tendente à disseminação da informação para além dos restritos círculos dos especialistas. E isso é especialmente importante pelos óbvios efeitos que as opções de política econômica têm sobre a vida do país e das pessoas. Ademais, em ano eleitoral, uma obra desta natureza é oportuna pelos subsídios que traz à discussão mais ampla das diferentes opções de política econômica colocadas à apreciação da sociedade (o que é particularmente relevante em face não apenas do cenário político-eleitoral, mas também das recentes projeções de que, em 2014, o Brasil terá uma taxa de crescimento de menos de 1% e a inflação baterá a meta de 6,5% estabelecida pelo governo).²

Mas, antes de se falar sobre a estrutura da obra e do seu conteúdo propriamente dito, é importante contextualizar a convicção que permeia todo o texto. Neste sentido, o que fica muito claro desde as linhas iniciais é que os autores, coerentemente com suas trajetórias

¹ Alexandre Schwartzman é doutor em Economia pela Universidade da Califórnia (Berkeley), ex-diretor de assuntos internacionais do Banco Central, ex-economista-chefe de dois importantes bancos – o Santander e o ABN Amro – e articulista dos jornais *Folha de São Paulo* e *Valor Econômico*. Fábio Giambiagi é doutor em Economia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro e economista do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social; durante o período de 2004 a 2007, foi coordenador do Grupo de Análise Conjuntural do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA.

² Informação disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,pela-primeira-vez-no-ano-projecao-de-crescimento-em-2014-fica-abaixo-de-1,1531805>. Acesso em: 21/07/2014.

intelectuais e profissionais,³ combatem com veemência o excesso de protagonismo do poder público nas decisões econômicas e a conseqüente colocação dos agentes privados na condição de meros reivindicadores de benefícios públicos e proteção jurídica, afastando-os de uma de suas vocações precípua: a busca por inovação e incremento de produtividade. Não negam que este tipo de protagonismo é endêmico no Brasil, marcando a atuação de muitos que ascendem ao poder (independentemente de filiação partidária ou ideológica), mas centram suas críticas sobre a forma de atuação adotada pelo governo petista ao longo de seu ciclo de quase doze anos no poder. Para os autores, o exacerbado protagonismo petista, excessivamente associado a uma política de centralização do poder, acabou por subestimar – ou ao menos deixar em segundo plano, em nome da busca por apoio político e da sacralização da ideia do Estado intervencionista – importantes mudanças no cenário econômico, dando gênese a uma “complacente” atuação na esfera econômica.

A ideia do Estado que tudo provê, engessando a busca por competitividade pelos agentes privados é, na visão dos autores, o grande freio para o desenvolvimento do país, pois, do ponto de vista empresarial, os ganhos com os esforços para intensificar a eficiência produtiva acabam sendo menores do que os que podem ser obtidos com uma desoneração tributária ou com uma medida protecionista, por exemplo. Além disso, o excesso de confiança no poder do Estado de bem regular o crescimento econômico faria com que importantes decisões no âmbito da educação, da infraestrutura e do estabelecimento de um ambiente de segurança institucional, não fossem tomadas, mitigando muito as possibilidades de incremento de produtividade e de investimentos.

Este cenário, apesar de contextualmente distinto, faz lembrar, em certa medida, o que ocorria até a década de 90 do século XX: àquela época, em razão da inflação galopante, as empresas não se dedicavam à contabilidade de custos e à busca por ganhos de produtividade em suas linhas fabris, pelo simples fato de que a ciranda financeira gerava ganhos mais fáceis e imediatos; ganhos de produtividade de 2 ou 3%, difíceis de se obter no plano da otimização dos processos produtivos, eram facilmente suplantados pela mera ampliação dos preços dos produtos por percentuais maiores, sob a desculpa genérica da inflação galopante (em outras palavras, os aumentos tinham seus impactos obscurecidos por conta da espiral inflacionária). Atualmente, as empresas continuam sem o foco no aumento de produtividade, mas agora por

³ Os dois autores, em seus escritos e atuações profissionais, reiteradamente adotam um tom crítico acerca da política econômica conduzida pelos governos petistas. Na condição de articulista dos jornais *Folha de São Paulo* e *Valor Econômico*, por exemplo, Alexandre Schwartzman traça críticas contundentes à condução da economia pelos governos vinculados ao Partido dos Trabalhadores. Fábio Giambiaggi, dono de uma significativa produção de livros sobre economia, igualmente centra suas discordâncias contra a gestão econômica petista.

razão distinta: não há incremento de eficiência produtiva, porque a proteção e os benefícios públicos, corolários que são do intenso protagonismo estatal, tornam desestimulantes os esforços para obtê-lo.

A obsessão dos autores é, portanto, a produtividade; e isso fica claro desde o início do livro, quando traçam um diagnóstico da economia brasileira, com o fim de deixar evidenciado que o marco teórico que sustenta o ideário do PT tornava previsível o cenário que hoje se tem, depois de passado o período de contexto internacional favorável que marcou o período de 2002 a 2013. Os autores não negam que tenha havido conquistas ao longo deste tempo, mas mostram, com os números que Giambiagi costuma ofertar em seus trabalhos, que não houve uma mudança de comportamento na economia brasileira em 2003. O que houve foi a continuidade de um processo que começou bem antes, ao final da década de 1980, e que se intensificou com as reformas dos anos 1990. E, associado a isto, houve circunstâncias internacionais extremamente favoráveis: primeiro, um incremento expressivo dos termos de troca, resultante da elevação dos preços das *commodities*; e, segundo, uma redução igualmente importante dos juros internacionais. Com a herança de um processo interno de estabilização e reformas bem-sucedido (apesar de em curso) e com um ambiente externo favorável, entendem os autores que o governo petista não precisou ficar refém de suas próprias ideias, já que os efeitos típicos que delas se poderia esperar acabaram parcialmente compensados pelo período de bonança. De qualquer modo, insistem os autores que há méritos na administração petista: apesar de o Brasil ter hoje um dos menores índices de crescimento da América do Sul, não foi levado a situações como as hoje enfrentadas por Argentina e Venezuela, que gozaram das mesmas circunstâncias internacionais favoráveis no período, mas optaram por políticas públicas desastrosas e isolacionistas.

Depois deste rápido diagnóstico inicial, o livro traz vários capítulos que tratam daqueles que seriam os principais obstáculos para a retomada do crescimento: baixa poupança, excesso de gasto público, problemas no balanço de pagamentos, baixa produtividade, falta de infraestrutura e deficiências na educação. Apesar de sucessivos, os capítulos se interpenetram em face das intensas relações entre seus temas; e tais temas, de certo modo, são recorrentes na bibliografia econômica. O que muda de uma fonte para outra, porém, é a composição da lista: alguns economistas a limitam, outros a ampliam e outros, ainda, atribuem maior ou menor peso a cada um dos temas, disso resultando um sem-número de variações metodológicas. De qualquer modo, a posição dos autores não é incompatível com análises que levam em conta, por exemplo, um menor número de variáveis.

Numa abordagem mais sumarizada, pode-se, por exemplo, fazer a confrontação entre poupança interna, gasto público e produtividade: se a opção é pela poupança baixa e por um estado de bem-estar, é preciso alta produtividade; já no caso de uma opção aquiescente com a baixa produtividade, a poupança interna passa a ter de ser alta e o estado de bem-estar social se inviabiliza. O exemplo é singelo, mas evidencia de modo didático a ideia dos autores de que o Brasil não pode querer manter um estado de bem-estar social esquecendo-se de que esta opção tem um custo: afinal, se o que se quer é poupar pouco e ter um governo que gaste muito, tudo indica que se quer, também, ser muito produtivo. Mas aí é que estaria o problema: o governo petista intentaria gerir um estado assistencialista, mostrando-se aquiescente – ou melhor, complacente – com um ambiente que deixa em segundo plano questões intrinsecamente relacionadas com o incremento de produtividade.

Não cabe, nos limites de uma resenha, o resumo de todas as questões abordadas nos vários capítulos do livro, mas impõe-se a abordagem de algumas delas.

Há um capítulo, por exemplo, que desmistifica várias ideias associadas às importações. Depois de demonstrarem, sempre com números, o fato pouco difundido de que o Brasil é um dos países mais fechados do mundo em termos de trocas comerciais⁴, discorrem os autores sobre a falaciosa noção - na visão deles - de que as importações furtam empregos internos e inviabilizam a atividade produtiva. Afirmam que os efeitos mais contundentes da restrição às importações são os da indução a níveis de produtividade e taxas de crescimento mais baixas (não seria por outra razão que os países mais abertos ao comércio apresentam, como característica típica, taxas de crescimento elevadas). Neste sentido, o Brasil não teria incorporado aquela noção básica da teoria do comércio internacional, segundo a qual as nações devem se engajar em trocas porque ganham ao se especializar naquilo que são, pelo menos relativamente, mais produtivas.

Um outro capítulo trata de outra questão fundamental: a falta de estabilidade das regras, assunto que está associado à questão mais ampla da falta de estabilidade das instituições. Previsibilidade, segurança jurídica e estabilidade do ambiente de negócios são fundamentais para o desenvolvimento, como reverbera reiteradamente a farta bibliografia recente sobre “direito e desenvolvimento”. Por óbvio que a estabilidade das instituições envolve o universo mais amplo da garantia da manutenção das regras que protegem a

⁴ Do ponto de vista do fechamento do país, a afirmativa dos autores é corroborada por um outro dado que não está no livro, mas é bastante conhecido: no âmbito da Organização Mundial do Comércio, o Brasil, apesar de participar de 10% dos litígios comerciais internacionais levados ao mecanismo de solução de controvérsias daquela organização, tem participação de menos de 1% no comércio internacional. O país, assim, tornou-se internacionalmente conhecido por sua combatividade e, ao mesmo tempo, por seu hermetismo em termos de comércio internacional.

propriedade, os contratos e o ambiente institucional de um modo geral, mas no livro os autores se atêm aos aspectos mais econômicos (apesar da dificuldade de separá-los). Neste âmbito, concentram esforços no sentido de demonstrar que a visão liberal não exclui a intervenção estatal, apenas exige que ela se dê por meio de regras relativamente estáveis. E afirmam que não há regras estáveis no Brasil, justamente em face da desconfiança profunda do governo no papel do mercado e na confiança exagerada na capacidade de intervenção do Estado. Com isso, e com a tendência a combater problemas macroeconômicos com instrumentos microeconômicos, a política econômica perderia seu sentido estratégico e tático, passando a ser pautada pela lógica do ataque pontual a dificuldades não muito bem avaliadas em conteúdo e extensão, bem como pela excessiva ênfase no retorno político das decisões econômicas.

A política de desonerações tributárias é um exemplo citado pelos autores para ilustrar o quão inócuo – ou inconveniente – é o excesso de intervencionismo estatal. As isenções e reduções de tributos, de tão largo uso na gestão petista, não resolveriam os problemas que lhes dão causa, apenas adiariam seus efeitos, como bem o ilustrariam as isenções concedidas por largos prazos a determinados produtos: depois de algum tempo, o incentivo que traziam ao consumo se reduz muito, mas o fraco desempenho industrial – que, em muitos casos, dá causa ao benefício tributário – mantém-se incólume.

O problema maior dos ataques pontuais típicos dos regimes estatais intervencionistas é, entretanto, justamente o do *déficit* de estabilidade que trazem para o ambiente de negócios, em particular, e para o cenário econômico, de modo mais geral. Como as decisões não são tomadas a partir da lógica de funcionamento do sistema econômico, os agentes privados acabam atuando em constante ambiente de imprevisibilidade; e imprevisibilidade pode representar aumento de incertezas em níveis insuportáveis até para quem exerce atividades que, por sua própria natureza, envolve a assunção de riscos.

Em outro capítulo, os autores mencionam a “grande maldição” associada aos países detentores de amplos recursos naturais, para fins de defender a ideia de que, no Brasil, o problema assume proporções preocupantes. Um dos exemplos analisados é o da descoberta do petróleo do pré-sal. Longe de qualquer preocupação com a exploração racional das eventuais jazidas e da preservação de parte delas para as gerações futuras, a descoberta teria servido, na gestão petista, para eliminar qualquer vestígio de senso de urgência em relação à necessidade de reformas estruturais. A noção de que o petróleo garantiria nosso futuro, impregnada nos pronunciamentos oficiais a partir de 2007, teria dado o mote para a renovação da complacência para com fatores amplamente corrosivos da competitividade nacional.

E a jornada segue com a abordagem de um tema cuja presença, em um livro de tom tão crítico, era inevitável: o da previdência social. Em capítulo próprio, os autores ressaltam a emergência de reformas no sistema previdenciário e destacam a falta de ênfase petista em relação ao assunto. E associam esta falta de ênfase, primeiro, ao próprio ideário intervencionista do PT; e, segundo, às condições extremamente favoráveis da década 2002-2012, que permitiram adiar o ataque à questão. Entretanto, as mudanças demográficas existem (ampliação da expectativa de vida, por exemplo), a aritmética se complica a cada ano e a tarefa de enfrentar o desafio, que caberia ao Poder Executivo capitanear, jamais foi empreendida. Aqui, a complacência se mostraria na forma de aquiescência para com uma ideia que de certo modo contraria o *modus operandi* governamental, mas que no contexto em questão cai como uma luva para o governo: a de que, para reformar a previdência, seria preciso uma agenda de consenso; mas, como afirmam os autores, “é preciso ter claro que não sairá do Congresso nenhuma proposta para mudar o *status quo* e nem haverá passeatas pedindo para as pessoas trabalharem por mais tempo”, o que faz com que se esteja diante de um tema em relação ao qual o consenso não seja provável. Aqui, portanto, o protagonismo do Poder Executivo, tão presente na afirmação de políticas intervencionistas, mostrar-se-ia mitigado e amplamente complacente para com uma situação insustentável.

No último capítulo, os autores produzem um quadro geral reunindo todas as questões abordadas nos capítulos precedentes, tudo com o fim de reafirmar a necessidade da busca obsessiva por produtividade. Sob o título sugestivo de “O Fim da Vida Fácil”, o capítulo repisa os desafios e a emergência de enfrentá-los a partir de uma lógica diferente daquela que, apesar de até aqui seguida pela gestão petista, só teve sobrevida em face das circunstâncias favoráveis da primeira década do ciclo de poder estabelecido. Passado o período de contexto internacional favorável, a regressão atual dos índices de performance da economia sinaliza a emergência de um novo rumo, destinado a reverter os prejuízos daquilo que os autores poderiam chamar, se tivessem recorrido a Marco Antonio Villa, de a “década perdida”.⁵

Destacam os autores que a competição sempre se mostrou como o mecanismo mais eficiente de promoção do progresso econômico, e que só a expectativa do lucro é que tem produzido, historicamente, inovações hábeis à sustentação de incrementos de produtividade e,

⁵ Referência à expressão que dá título ao livro de Marco Antonio Villa. Esta obra se destina a desnudar padrões, revelar modelos de comportamento, fixar estilos de conduta, enfim, dissecar o *modus operandi* do PT no poder. O autor, historiador, outro crítico da política petista, faz, no âmbito das ciências humanas, crítica de teor semelhante à produzida pelos autores na esfera econômica (VILLA, Marco Antonio. **Década Perdida – Dez Anos de PT no Poder**. São Paulo: Record, 2013).

consequentemente, à criação de condições materiais para o crescimento. Esta é, segundo os autores, mais uma das lições ainda não assimiladas pelo petismo.

Ao final da leitura do livro, não se pode dizer que reste amplamente facilitada a tarefa do leitor de firmar posições em relação a quais sejam – ou deveriam ser – os objetivos e prioridades nacionais e quais são os caminhos para viabilizá-los; estão em jogo posições ideológicas e visões econômicas diferenciadas, que exigirão esforço complementar daquele que, com este livro, obtém subsídios para a compreensão do tema e de sua extensão. Definir qual o equilíbrio ideal entre competitividade e solidariedade ou entre o intervencionismo estatal e a liberdade de mercado, por exemplo, é tarefa difícil porque cada país tem seu contexto, o que impede a formulação de respostas que valham para todos. O que não se pode, porém, é querer apenas o melhor de cada alternativa. Decisões difíceis são inevitáveis, especialmente em matéria econômica; é preciso ter em conta que se está, aqui, nos domínios da “ciência da escassez ou das escolhas”, no âmbito da qual o pressuposto é o de que os recursos são limitados e as necessidades humanas ilimitadas.

Dentro deste contexto, o livro, que presumivelmente desagradará petistas e adeptos do intervencionismo estatal, deve ser tomado como um meritório esforço de explicitação de alguns dos grandes dilemas obscurecidos pela excessiva generalidade e superficialidade da retórica político-econômica. Afora as questões ideológicas, obras como essa representam um importante auxílio para o esforço descomunal de tentar fazer retornar para os domínios da sociedade civil o poder de definir seus destinos. De que o Estado é necessário não parece haver dúvidas, mas qual deve ser seu papel: o de gestor máximo ou o de regulador mínimo? Ao final e ao cabo, o livro aqui resenhado rerepresenta esta questão, já tão esquadrihada em tantas outras disciplinas. Em outras palavras, trata-se do velho dilema: que tipo de Estado se quer e qual a extensão do mandato que se aceita conceder a quem o titulariza, mesmo que transitoriamente.

Como dizem os autores ao final do livro, “o país tem a palavra”.

RESENHA DE *O CAPITAL NO SÉCULO XXI*, DE THOMAS PIKETTY

REVIEW OF CAPITAL IN THE TWENTY-FIRST CENTURY, BY THOMAS PIKETTY

Liziane Angelotti Meira

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora e Coordenadora do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Paula Gonçalves Ferreira Santos

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Mestranda do Curso de Direito Tributário na Universidade Católica de Brasília.

Benjamim Miranda Tabak*

Consultor Legislativo do Senado na área de Política Econômica e Sistema Financeiro. Doutor em Economia (UNB). Mestre em Economia (UFF). Professor da Universidade Católica de Brasília. Editor Associado do Journal of Banking and Finance, Revista Brasileira de Finanças, Quantitative Finance Letters.

RESUMO: A proposta deste trabalho é compor uma resenha de *O capital no século XXI*, de Thomas Piketty. O livro apresenta uma disquisição histórica sobre a concentração de renda em diversos países. As ilações são no sentido de que a concentração tem aumentado e que uma forma eficaz para reverter esse processo poderia ser a criação de um imposto global sobre a riqueza. A parte IV do livro, atinente à proposição do imposto, é o escopo principal desta resenha.

Palavras-chave: concentração de renda. Thomas Piketty. Imposto. riqueza.

ABSTRACT: The purpose of this paper is to review the book "Capital in the twenty-first century" by Thomas Piketty. The book presents a historical disquisition on the income inequality over many countries. The study concludes that inequality has increased in the world and an effective way to reverse this process would be the creation of a global tax on wealth. The Part IV of the book, concerning this global tax, is the main scope of this review.

Keywords: income inequality. Thomas Piketty. Tax. wealth.

* Benjamin M. Tabak agradece o suporte financeiro do CNPq.

1. INTRODUÇÃO

O *Capital no século XXI*, livro do economista Thomas Piketty, publicado originalmente em francês, em 2013, e traduzido para o inglês em abril de 2014, foi recentemente lançado no Brasil. A obra, que discorre sobre o aumento mundial da desigualdade, virou *best seller* no mundo inteiro. O porquê do interesse na obra parece decorrer em grande medida do tempo em que vivemos, uma época de contradições, na qual há intenso questionamento das opções, inclusive as econômicas. Nos últimos anos, houve mobilizações na Turquia, no Brasil, nos Estados Unidos, na Inglaterra e em tantos outros países. Tais manifestações aconteceram sem um consenso a respeito do seu objetivo. A indignação vem, as pessoas param, mas não se sabe definir, na maioria das vezes, o porquê, o que realmente incomoda. Pode ser uma percepção de insatisfação geral ou até mesmo um pouco de inocência. Talvez a resposta esteja com Piketty. Talvez o que se queira no mundo de hoje seja simplesmente mais igualdade.

O ponto nodal do livro é que o Capitalismo tem uma natural tendência para a desigualdade, tendo em vista que ativos como imóveis e ações, que são, como regra, de propriedade dos mais ricos, crescem desproporcionalmente mais rápido do que a economia em geral. Essa tendência foi temporariamente revertida durante as duas grandes guerras mundiais na Europa e a Grande Depressão nos Estados Unidos, no entanto, atualmente a desigualdade está retornando aos níveis pré-guerras. Tal processo, segundo o autor, deve ser contido por meio de medidas políticas radicais, como o imposto global sobre o capital.

No Brasil, as ideias de Piketty também geraram celeuma, inclusive porque, segundo o economista, o Brasil não foi incluído na pesquisa porque a Secretaria da Receita Federal do Brasil ainda não havia fornecido os dados necessários para a análise. Essa questão foi um dos fundamentos de um Projeto de Lei, do Deputado Cláudio Puty, que, se aprovado, determinará que sejam divulgados anualmente relatórios com fulcro nas informações da declaração de renda (PL nº 7.698/2014).

De acordo com Piketty, o Fisco de um país é a fonte mais confiável para obtenção de dados sobre a renda. Somente com esses dados em mão, afirma o autor, ter-se-ia o instrumento necessário para se verificar a concentração de renda de um país. Para o estudo de uma tendência histórica dessa concentração, exige-se ainda mais: é imprescindível que os dados sejam recolhidos durante um longo período.

No sítio da *internet* em que a equipe do economista Piketty publica sua pesquisa¹, o estudo sobre o grau de concentração de renda no Brasil está em processo de desenvolvimento. É possível que, em breve, haja alguma anotação indicando se o país tem seguido a tendência mundial de concentrar sua renda entre os mais ricos da população.

O livro está estruturado em introdução e quatro partes. Da parte I, consta a primeira lei do capitalismo: $\alpha = r \times \beta$, onde α é a participação da renda do capital na renda nacional, r é a taxa de retorno do capital e β é a relação estoque de capital/renda. De acordo com esta regra, tem-se a parcela da renda nacional que advém do capital.

Na parte II, apresenta-se a dinâmica da relação estoque de capital/renda e a segunda lei fundamental do capitalismo, dada pela equação: $\beta = s/g$, onde a razão estoque de capital/renda (β) é uma relação entre taxa de poupança (s) e taxa de crescimento (g). Essa lei é válida para o longo prazo.

Na parte III, discute-se o crescimento da desigualdade em mais detalhes. Em particular, mostra-se que se a taxa de retorno do capital for maior que a taxa de crescimento ($r > g$) então o risco de divergência em termos distributivos é elevado. Esse fenômeno levaria à concentração de renda.

Na Parte IV, trata-se da regulação do capital no século XXI e das formas de superação da tendência à concentração de renda. Esta parte final é o foco do presente trabalho.

2. O LIVRO E A CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Em seu livro, Piketty explica que o estudo da concentração de renda foi sempre elaborado sem a utilização de dados concretos, mesmo porque esses dados não estavam disponíveis. No entanto, questões relativas à concentração de renda já surgiam entre os pensadores do século XVIII e início do século XIX.

Muitos pensadores clássicos entendiam de modo apocalíptico a evolução da distribuição de renda e da estrutura de classes da sociedade. Para eles, um pequeno grupo social, inevitavelmente, aumentaria sua parcela sobre o produto e a renda. Já os pensadores do século XX, embalados com o período pós Guerras Mundiais, acreditavam que o capitalismo estabilizaria a concentração de renda em níveis aceitáveis, igualitários.

Os estudiosos do século XX passaram a contar com séries históricas de dados, necessárias para se avaliar a distribuição de renda dos países. Isso porque, conforme

¹ Disponível em: < <http://topincomes.g-mond.parisschoolofeconomics.eu/>>

anunciado, a desigualdade de um país ou sua evolução no tempo exige informações mais completas sobre a renda obtida no seu território. Somente com a criação do Imposto sobre a Renda, na maior parte dos países no início do século XX, esses dados passaram a ser coletados de modo confiável.

Assim, a tributação não é somente uma forma de exigir dos cidadãos que contribuam para o financiamento do gasto público e de distribuir o fardo tributário de modo mais justo, como também serve para classificar a renda, promovendo conhecimento e transparência democrática.

De acordo com Piketty, duas fontes possibilitaram o estudo da dinâmica histórica da distribuição de riqueza: fontes que trabalham com a desigualdade e com a distribuição de renda e fontes que trabalham com a distribuição de riqueza e a relação de riqueza e receita. Esse estudo da dinâmica levou às duas conclusões primordiais do livro.

A primeira conclusão é que a história da distribuição de riqueza sempre foi profundamente política e não pode ser reduzida em termos puramente econômicos. A desigualdade, no decorrer da história, é moldada por atores econômicos, sociais e políticos e suas percepções do que é justo ou não. O poder relativo desses atores é que dá o viés para as escolhas coletivas.

A segunda importante conclusão do livro é que a dinâmica da distribuição de riqueza revela um mecanismo poderoso, empurrando alternadamente para convergência e divergência. Em alguns momentos da história, há forças maiores de convergência, que reduzem a desigualdade, ou de divergência, que a aumentam. Contudo, não existe uma força natural, um processo espontâneo, para prevenir a desestabilização, que possa obstar a desigualdade.

Os mecanismos que empurram para a convergência, redução e compressão de desigualdades são principalmente a difusão de conhecimento e o investimento em treinamento e em habilidades.

O livro do economista descreve duas forças divergentes: a primeira, que atua em sentido contrário à equalização de riquezas, é a possibilidade dos que concentram a renda se separarem do resto da população e, com isso, conseguirem perpetuar, e até acentuar, a concentração de riquezas em suas mãos; a segunda força divergente, uma ainda mais forte, ocorre quando o retorno do capital excede o crescimento da economia e, assim, a riqueza herdada cresce mais rapidamente que a renda e o produto do país (como ocorreu na maior parte da história até o século XIX e volta a se repetir no século XXI).

3. A ANÁLISE DOS DADOS HISTÓRICOS

O estudo abrange a dinâmica da distribuição de riqueza entre países ao redor do mundo, desde o século XVIII. Baseia-se principalmente na experiência histórica dos principais países desenvolvidos: Estados Unidos, Japão, Alemanha, França e Grã Bretanha, apesar de tentar trazer também dados de países em desenvolvimento e pobres.

Algumas definições são muito importantes para o entendimento do raciocínio desenvolvido por Piketty. Por exemplo, em seu livro, considera-se renda nacional a soma de toda a renda disponível aos residentes de um determinado país em um determinado ano, independentemente da classificação legal da renda.

O produto doméstico líquido é o produto bruto de um país subtraído da depreciação de seus bens de capital, o que normalmente equivale a dez por cento do produto bruto. Nesse sentido, a renda nacional é a soma deste produto doméstico líquido com a renda líquida recebida do estrangeiro (ou, em alguns casos, subtraída da renda enviada ao estrangeiro).

Interessante notar que, em um país com alto produto doméstico líquido e uma baixa renda nacional, trabalha-se para outros países. Por outro lado, em um país que possui um baixo produto doméstico líquido e uma alta renda nacional, vive-se do trabalho dos outros. Esse tipo de desigualdade internacional pode levar a tensões políticas. No entanto, nos dias de hoje, de acordo com Piketty, pode-se dizer que a maior parte dos países usufrui de uma situação de equilíbrio entre sua renda e seu produto. A realidade, segundo o autor, é que a desigualdade em relação ao capital é muito mais um problema doméstico que uma questão internacional.

A renda global necessariamente é igual ao produto global, pois não há como, em um universo fechado, gerar-se menos renda do que produto, tendo em vista que a renda advém do produto. Apesar de existir um equilíbrio na equação relativa entre a renda e o produto de cada país, persistem grandes diferenças entre as rendas dos países.

A desigualdade global vai de regiões com a renda *per capita* na ordem de 150-250 euros por mês (África subsaariana, Índia) para regiões onde a renda *per capita* alcança 2500-3000 euros por mês (Europa Ocidental, América do Norte, Japão). Ou seja, de 10 a 20 vezes maior. A média global, que está quase ao alcance da média da China, é por volta de 600-800 euros por mês. O autor ressalva que é provável que exista uma grande margem de erros nesses números e assevera que é muito mais fácil medir a desigualdade em um país que em países diferentes.

Em termos gerais, a distribuição de renda é mais iníqua do que a distribuição de produto. Isso porque os países com maior produto *per capita* são, normalmente, os donos de parcela do capital de outros países e, dessarte, recebem receita dos países com baixo nível de produto *per capita*. Conforme se observou, a renda líquida do exterior é somente um pouco positiva e não altera radicalmente o padrão de vida dos países.

4. A PARTE IV DO LIVRO – IMPOSTO SOBRE O CAPITAL

O economista Piketty não se limitou à interpretação dos dados coletados e intentou apontar soluções para a desigualdade crescente. Para a tarefa, reservou grande parte de seu livro, com o intuito de explicar as razões que levam à desigualdade e os mecanismos que podem ser utilizados em seu enfrentamento (parte IV).

A experiência histórica, de acordo com o autor, sugere que o principal mecanismo de convergência, tanto no nível internacional como no nível doméstico, é a difusão de conhecimento. Em outras palavras, o pobre consegue alcançar o rico no ponto em que atinge o mesmo nível de *know-how* tecnológico, de habilidades e de educação. Por outro lado, a difusão de conhecimento é normalmente acelerada pela abertura e pelo comércio; o isolamento, conforme o autor, não encoraja a transferência de tecnologia.

A necessidade de se acumular conhecimento é clara quando se revela que uma sociedade que cresce a 1% ao ano, como a maior parte dos países desenvolvidos crescem desde a virada do século XIX, é uma sociedade que está sempre em profunda e permanente mudança. Em 30 anos ela cresce cerca de 35%, passando a prover entre um terço e um quarto de empregos que não existiam antes.

Crescimento pode gerar novas formas de desigualdade; por exemplo, fortunas podem ser acumuladas de forma rápida em novos setores. No entanto, crescimento faz com que desigualdades de riqueza herdadas do passado sejam menos decisivas. Permite que pessoas obtenham, por esforço próprio, as novas vagas de emprego.

Não existe força natural que inevitavelmente reduza, no curso da história, a importância do capital ou da renda que provém do capital. O crescimento moderno, que é baseado no crescimento da produtividade e na difusão de conhecimento, possibilitou, até um determinado nível, o equilíbrio do processo de acumulação de capital. Todavia, não alterou o fundamento do capital – ou reduziu a importância macroeconômica do capital em face do fator trabalho.

Não existindo força natural que refreie a desigualdade, a concentração de riqueza vai continuar aumentando no século XXI. A alta desconcentração de renda sentida entre 1920 e 1950 deve-se às duas grandes guerras e à elevação substancial do imposto sobre a renda. Qualquer que seja a taxa de retorno do capital, esta é, de modo significativo e durável, maior que a taxa de crescimento da economia. Dessa forma, o capital se acumula nas mãos das famílias que já o detém e, conseqüentemente, é inevitável que a herança (fortunas acumuladas no passado) predomine sobre a poupança (riqueza acumulada no presente). De modo estritamente lógico, poderia ser de outra forma, observou o autor, mas as forças que empurram nessa direção são extremamente fortes.

Para o autor, a política ideal, voltada a evitar uma espiral infinita de desigualdades e a ganhar novamente o controle sobre a dinâmica da acumulação de capital, seria um tributo progressivo sobre o capital.

A solução mediante a criação de um tributo global é tida utópica em si mesma, mas a ideia poderia ser aplicada em um contexto regional ou até mesmo continental. Um tributo progressivo sobre o capital, dessarte, é um instrumento mais adequado para responder aos desafios do século XXI do que um tributo progressivo sobre a renda, que foi desenhado para o século XX, não obstante, segundo o autor, seja possível utilizar as duas ferramentas de modo complementar no futuro.

Todos os países ricos, sem exceção, saíram no século XX de um equilíbrio em que menos de um décimo da renda nacional era consumida por tributos para um novo equilíbrio em que a renda consumida por tributos passou a ser entre um terço e a metade. Esse processo se deu principalmente em face do aumento da intervenção do estado na economia.

A moderna redistribuição de riqueza não consiste em transferir renda do rico para o pobre, ao menos não de modo explícito. Consiste sim em financiar serviços públicos e substituir receitas que são mais ou menos iguais para todos, especialmente em áreas como saúde, educação e aposentadoria.

Por outro lado, não existe, segundo o autor, fundamento significativo para continuar a expansão do estado social, tal qual ocorreu entre 1930-1980 – o que significaria elevar o percentual da receita destinada aos tributos para 70-80 por cento, entre 2050-2060. Em teoria, seria possível que um país decidisse devotar dois terços ou três quartos da sua renda nacional para tributos, assumindo que são arrecadados de maneira transparente e eficiente e, ainda, usados em propósitos considerados de alta prioridade, como educação, saúde, cultura,

energia limpa e desenvolvimento sustentável. A tributação não é boa ou má em si mesma, mas depende da maneira como são arrecadados os tributos e do destino da receita arrecadada.

A maior inovação, em termos de tributação, foi a criação e o desenvolvimento de um tributo progressivo sobre a renda. Tal instituição, que teve um papel substancial na redução da iniquidade no último século, está seriamente ameaçada pela concorrência tributária internacional e por conta de suas fundações, que, segundo o autor, nunca foram claramente pensadas e discutidas. Observa o autor que esse tributo foi estabelecido em um momento de emergência, com pouco tempo para reflexões. O mesmo raciocínio pode ser aplicado à tributação progressiva do patrimônio herdado.

Piketti assevera que tributar não é uma questão técnica. É predominantemente uma questão política e filosófica. Sem tributos, a sociedade não tem um destino comum, e ações coletivas são impossíveis. Isso tem sido sempre uma verdade. No coração de toda ruptura política emerge uma insatisfação fiscal.

Um imposto progressivo é componente crucial de um estado social: tem um papel central no seu desenvolvimento e na transformação de uma estrutura de iniquidade vigente. Ademais, assegura a viabilidade de um estado social no futuro. Contudo, conforme observou o autor, a tributação progressiva está hoje seriamente ameaçada, tanto intelectualmente – porque suas várias funções nunca foram totalmente debatidas – como politicamente – porque a competição tributária tem permitido categorias inteiras de renda a ganhar isenção das regras comum a todos.

Método relativamente liberal de reduzir iniquidades, o tributo progressivo viabiliza a livre competição com respeito à propriedade privada. Os incentivos privados são modificados de forma potencialmente radical, mas de acordo com regras saídas do debate democrático.

O autor descobriu fortes evidências de que o aumento exorbitante nos pagamentos feitos aos executivos das grandes empresas se deve ao modelo de barganha – baixas taxas marginais de tributos encorajam os executivos a pleitear altos salários – e não tem muito que ver com um hipotético aumento na produtividade gerencial. As implicações do achado são importantes para o grau desejado de progressividade fiscal. Os estudos indicam que cobrar taxas confiscatórias nas rendas mais altas não somente é possível, mas a única forma de combater efetivamente o aumento desmedido nos altos salários dos executivos das grandes empresas. De acordo com as estimativas, uma alíquota ótima para as rendas mais altas em países

desenvolvidos é acima de 80 por cento; essa alíquota deve ser aplicada nos 1% a 0,5% mais bem posicionados na hierarquia dos recebedores de renda.

Para que a democracia reganhe o controle sobre o globalizado capitalismo financeiro desse século, novas ferramentas terão de ser criadas, adaptadas aos desafios de hoje, observou o autor. A ferramenta ideal seria um imposto global sobre o capital, juntamente com um alto nível de transparência financeira internacional. Tal imposto seria a solução para se terminar com a infinita espiral da iniquidade e controlar a preocupação da dinâmica global de concentração de capital.

Um imposto global sobre o capital, como já observado, é uma ideia utópica, a princípio; muito difícil imaginar as nações concordando com algo parecido nos próximos anos. Para alcançar esse escopo, os países teriam que estabelecer alíquotas do imposto aplicáveis a toda a riqueza do mundo e decidir como distribuir a receita arrecadada. No entanto, apesar de utópica, a proposta não deixa de ser útil, por várias razões. Primeiro, mesmo se nada parecido for posto em prática em um futuro próximo, serve como ponto de referência, um *standard* contra o qual propostas alternativas podem ser avaliadas. Notadamente, o imposto global sobre o capital requereria um muito alto e indubitavelmente irreal nível de cooperação internacional. Contudo, países desejando se mover nessa direção poderiam muito bem fazê-lo de modo incremental, começando em um nível regional, como na Europa, por exemplo.

Hoje, a alternativa à integração não pode ser vista de modo tão otimista, pois tudo indica que uma reação defensiva, pautada no nacionalismo, poderia ocorrer. Por exemplo, o retorno sob as mais variadas formas de protecionismo combinadas com o controle de capital. Porque tais políticas são pouco efetivas, elas iriam acarretar frustração e aumento das tensões internacionais. Protecionismo e controle de capital são substitutos insatisfatórios de uma forma ideal de regulação, o imposto global sobre o capital – uma solução que tem o mérito de preservar a economia aberta enquanto efetivamente regula a economia global, distribuindo os benefícios entre as nações.

5. CONCLUSÃO

A proposta de tributação do economista deve ser vista como de um imposto progressivo anual sobre a riqueza global. As maiores fortunas seriam tributadas de modo mais pesado e todos os tipos de ativos seriam incluídos: imobiliário, ativos financeiros, e ativos de negócios

– sem exceção. Essa é uma clara diferença entre a sua proposta de imposto sobre o capital e os tributos sobre o capital que existem atualmente em um país ou outro.

Por outro lado, o imposto sugerido não teria o intuito de substituir todos os tributos existentes. Nunca seria mais que um suplemento para outras formas de receitas, das quais o moderno estado social depende, uns poucos pontos da renda nacional (três ou quatro no máximo – ainda que nada desprezível). O ensejo primordial do tributo sobre o capital não é financiar o estado social, mas regular o capitalismo. O objetivo é, primeiro, parar o infinito aumento da iniquidade sobre a riqueza e, segundo, impor uma efetiva regulação sobre os sistemas bancário e financeiro de modo a prevenir crises.

Mesmo existindo um imposto progressivo sobre a renda na maior parte dos países, além de um imposto progressivo sobre a propriedade, o imposto progressivo sobre o capital se revela, segundo o autor, necessário. Existem duas justificativas distintas para o imposto sobre o capital: uma de natureza contributiva e outra relacionada ao incentivo. A lógica contributiva é bem simples: renda não é um conceito frequentemente bem definido para indivíduos de grande riqueza, e somente um tributo direto sobre o capital pode avaliar corretamente a capacidade contributiva da riqueza. Pessoas que têm quantidade exacerbada de capital, mais que um bilhão de dólares, por exemplo, não têm por que consumir uma renda de 5% do seu capital (renda presumida anual). Essas pessoas mantêm a renda do seu capital investida no próprio capital, o que dificulta a definição do que é rendimento e do que já era riqueza antes.

Segundo a lógica do incentivo, o imposto sobre o capital seria um estímulo para a procura do melhor retorno possível no estoque de capital. Esse argumento não pode ser sobrevalorizado, pois, apesar do imposto realmente servir como incentivo, tem-se que um imposto sobre o capital pode se tornar injusto quando uma empresa se encontra em condições financeiras deficitárias, de prejuízo.

Para Piketti, o sistema tributário ideal é um compromisso entre a lógica do incentivo (o que favorece o imposto sobre o estoque de capital) e a lógica da segurança (o que favorece o imposto sobre a receita advinda do capital).

Faz-se necessária continuada reflexão no sentido de possibilitar a implementação de um imposto sobre o capital. Caso um pequeno grupo de países implemente a medida, o capital pode migrar para países que não o fizerem. Fenômeno já observado nos países desenvolvidos devido à alta tributação. Dessarte, para que a medida seja mais eficaz, um alto grau de coordenação é fundamental.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty-first century**. Londres: The Belknap Press of Harvard University Press, 2014.