



Revista da
Receita Federal | 02

Estudos Tributários e Aduaneiros

Revista da

Receita Federal

Estudos Tributários e Aduaneiros

Brasília · Volume 01 · Número 02 · Jan./Jul. 2015

Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros

Ministro da Fazenda

Joaquim Vieira Ferreira Levy

Secretário da Receita Federal do Brasil

Jorge Antonio Deher Rachid

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 da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros [recurso eletrônico]. –
Ano 1 – no. 2 (jan./jul. 2015) - Brasília-DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2015 -

ISSN: 2359-4284

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 da Receita Federal - 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 da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros

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

Joyce Ferreira de Arruda

Kátia Gómez de Matos

Luciana dos Anjos Reis

Raifran Vieira Gomes

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

Raifran Vieira Gomes

Colaboradores da 2ª Edição

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

Disponibilizar esse foro para a apresentação e debate de relevantes temas tributários e aduaneiros, de novas idéias e perspectivas, tanto com o viés de reflexão acadêmica quanto para subsidiar a concepção e a revisão de políticas públicas, é o objetivo que aqui se corrobora.

Assim, é com grande satisfação que apresentamos a segunda edição da Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros. Mais uma vez, recebemos a colaboração de profissionais, pesquisadores e estudiosos das mais importantes searas do Direito Tributário e Aduaneiro, Ciências Contábeis, o que resultou na combinação de interessantes estudos de escopo internacional com pesquisas de assuntos brasileiros também de grande repercussão.

Esta edição da Revista está organizada em seis seções. A Institucional, dedicada a um tópico muito caro à Democracia e à Administração Tributária moderna: a preocupação com o atendimento ao contribuinte. Na seção de artigos de autores convidados, contamos com temas instigantes: um ensaio sobre transparência fiscal, do professor Jeffrey Owens, e um estudo sobre a Administração Tributária Moderna, de Andrea Lemgruber Viol. Na seção de artigos, da mesma forma, os estudos são interessantes e atuais, como, *exempli gratia*, o que trata da questão do sigilo bancário e da governança global e outro que aborda o potencial das redes sociais na educação fiscal. Na seção de Jurisprudência Comentada, são apresentadas análises de decisões importantes pertinentes ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Na seção Inovações Normativas, discorre-se sobre mudanças legislativas no tratamento favorecido para pequenas empresas. Na última seção, encontramos a Resenha do livro *A corrida pelo crescimento: países em desenvolvimento na economia mundial*, de Deepak Nayvar.

O leitor tem à sua disposição estudos e debates que lhe propiciarão aprofundamento da reflexão crítico-acadêmica e continuarão a lhe instigar a fazer parte do grupo e a colaborar no aprimoramento de nosso Sistema Tributário e Aduaneiro.

Em breve, será realizada a chamada para a 3ª edição.

Boa leitura!

Carlos Alberto Freitas Barreto
Editor-Chefe

SUMÁRIO

I. INSTITUCIONAL, ESTUDOS OU DIVULGAÇÕES

Avaliação da Implantação do CAC em uma unidade aduaneira da Receita Federal do Brasil

Jackson Corbari09

II. ARTIGOS DE AUTORES CONVIDADOS

Tax transparency: the new “normal”

Jeffrey Owens32

A administração tributária moderna e maximização do cumprimento tributário

Andrea Lemgruber Viol50

III. ARTIGOS

Sigilo bancário e governança global: a incorporação do F. T.C.A. –Foreign Account Tax Compliance ACT no ordenamento jurídico brasileiro diante o impacto regulatório internacional

Carolina Reis Jatobá Coelho83

ICMS – Regra matriz de incidência tributária e regra matriz do direito ao crédito

Maurício Dias Marques123

Sustentação oral no processo administrativo tributário sob o enfoque do PLP 381/14

Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho, Giselle Ferreira Vieira e Madalena Teixeira.....148

Responsabilidade Tributária de administradores nos termos do artigo 135, Inciso III, do Código tributário Nacional

Alessandro Martins dos Santos Rocha168

O impacto das IFRS no resultado contábil das pessoas jurídicas no Brasil

Marcus Vinicus Melo Moraes, Marcelo Alvaro da Silva Macedo e Fernanda Filgueiras

Sauerbronn190

Demonstração do valor adicionado (DVA): um instrumento para aferição da carga tributária por unidades ou seguimentos produtivos

Manoel Rubin da Silva e Mary Amália Castro Rocha Marques217

Estudo sobre a contabilização de derivativos segundo as normas brasileiras de contabilidade

Michele C. Teixeira.....233

O potencial das redes sociais para a ampliação da atuação na educação fiscal

Guilherme Nathanli Ribeiro Beserra.....257

IV. JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

O conceito de insumo no âmbito da contribuição para o PIS e da COFINS: a lenta consolidação dos critérios de definição do direito a crédito na sistemática da não-cumulatividade

Gilson Wessler.....271

V. INOVAÇÕES NORMATIVAS

Tratamento favorecido para pequenas empresas: inovações da Lei Complementar 147/2014

Guilherme Mendes e Rafael Ragazzo Pacheco Silva285

VI. RESENHAS DE LIVROS

Lições de desenvolvimento econômico: aprender e praticar (Deepak Nayyar)

Átila Gomes.....306

AVALIAÇÃO DA IMPLANTAÇÃO DO CENTRO DE ATENDIMENTO AO CONTRIBUINTE (CAC) EM UMA UNIDADE ADUANEIRA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

EVALUATION OF THE IMPLEMENTATION PROCESS OF A TAXPAYER SERVICE CENTER (CAC) IN A CUSTOMS OFFICE OF THE FEDERAL REVENUE OF BRAZIL

Jackson Aluir Corbari

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.
Superintendente-Adjunto da Receita Federal na 9ª
Região Fiscal. Graduado em Engenharia Civil pela
Universidade Federal de Santa Catarina.
Pós-graduado em comércio exterior e perspectivas
Internacionais pela Universidade do Vale do Itajaí

RESUMO: O objetivo geral do presente artigo é avaliar a satisfação com o atendimento na Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Paranaguá antes e depois da instalação de seu Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC). São descritos os procedimentos utilizados para implementação do CAC e apresentados os métodos utilizados no planejamento da ação, bem como seu vínculo com a estratégia da RFB. Para avaliar a mudança no atendimento foi realizada uma pesquisa de satisfação, no mês de agosto de 2011, entre pessoas que haviam sido atendidas antes e depois da implantação do CAC e se recordavam de como era o atendimento em ambas situações. As perguntas da pesquisa versaram sobre a rapidez no atendimento, cortesia e educação, tempo de espera para ser atendido, capacidade dos funcionários, confiança de que o serviço seja feito corretamente e solução esperada comparada com a solução dada. Também foi elaborada uma pergunta para avaliação geral sobre o atendimento prestado antes e depois do CAC. Em todos os itens avaliados se verificaram melhoras significativas, as quais foram refletidas no resultado da avaliação geral: 80% melhorou muito, 15% melhorou um pouco, 5% continuou igual e 0% piorou um pouco ou piorou muito. Analisando-se a pesquisa de satisfação, pode-se constatar que foram atingidos os resultados pretendidos quando se planejou a implantação do CAC em uma unidade da RFB, ou seja, contribuir para o fortalecimento do comércio exterior e prestar atendimento integrado e conclusivo ao contribuinte. Conclui-se que o investimento de tempo e recursos na mudança planejada gerou maior satisfação ao contribuinte e aos servidores. A mudança também humanizou, padronizou e deu celeridade ao atendimento, organizou e agilizou o fluxo interno de documentos e minimizou o retrabalho.

Palavras-chave: Receita Federal do Brasil. Alfândega. Centro de Atendimento ao Contribuinte. Planejamento. Aduana.

ABSTRACT: The overall purpose of this article is to evaluate the satisfaction with the services provided by the Taxpayer Service Center (CAC) in the Customs Office of the Federal Revenue of Brazil (RFB) at the Port of Paranaguá comparing before and after its installation. The procedures used to implement the CAC are described and the methods used in planning the actions as well as how it is linked with the strategy of RFB. In order to evaluate the change in the services provided, a satisfaction survey was conducted in August 2011 among people who had been served before and after the implementation of the CAC and were able to compare both situations. The survey items were about the attendance celerity, courtesy and

politeness, waiting time, staff capacity, confidence that the service would be provided correctly and expected solution compared to delivered solution. There was also a question about the general evaluation of the services provided before and after the implementation of the CAC. In all evaluated items were perceived significant improvement, which are reflected in the results of the general evaluation: 80% much improved, 15% improved somewhat, 5% remained the same and 0% worsened somewhat or worsened much. Analyzing the satisfaction survey data, it is easily observed that the desired results were achieved when the CAC deployment was planned in a RFB unity, ie, which are to strengthen the foreign trade and provide integrated and conclusive services to the taxpayer in a Customs Office. It was concluded that the time and resources employed in the planned change brought forth greater satisfaction to the taxpayer as well as to the federal workers. The change also humanized, standardized and gave speed to meet, and finally, organized and streamlined the internal document flow minimizing rework.

Keywords: Federal Revenue of Brazil. Customs Office. Taxpayer Service Center. Planning. Customs.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo geral do presente artigo é avaliar a satisfação com o atendimento na Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Paranaguá (ALF/Paranaguá) antes e depois da instalação de seu Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC).

Como se verá nos resultados da pesquisa de satisfação, a implantação do CAC, instalado em uma unidade aduaneira, balizada pelos princípios da gestão estratégica, resultou em melhoria da qualidade dos serviços prestados ao contribuinte.

Ao longo do desenvolvimento do texto, tratar-se-á da descrição dos procedimentos utilizados para implementação do CAC. Procurar-se-á relatar o que houve de mais essencial e característico, contribuindo para a compreensão global dessa construção.

Inicialmente será traçado um histórico do CAC na Receita Federal do Brasil (RFB), o qual justificou a mudança no atendimento, seguido de uma particularização do olhar para o caso da ALF/Paranaguá, com a exposição dos aspectos gerenciais envolvidos e seu vínculo com a estratégia da RFB. Discorrer-se-á, em seguida, sobre os estudos e os métodos utilizados para materializar o projeto.

Ao final, apresentar-se-á a avaliação do atendimento por meio de uma pesquisa de satisfação realizada no mês de agosto de 2011.

2 JUSTIFICATIVA

Em setembro de 1993, a Assessoria de Divulgação e Relações Externas (ASDIR) da então Secretaria da Receita Federal (SRF) realizou o “Seminário sobre Atendimento ao Contribuinte na Receita Federal” no qual foram traçadas as linhas para implantação, em nível nacional, de um novo modelo de atendimento denominado “Central de Atendimento ao Contribuinte” (SRF, 1996). Como consequência de toda essa movimentação, foram editadas a Portaria SRF nº 1.917, de 25/10/1993, que criou o “Programa de Melhoria do Atendimento ao Contribuinte” e as “Centrais de Atendimento ao Contribuinte” e a Portaria SRF nº 1.207, de 09/03/1994, que criou os “Grupos Nacionais de Apoio ao Atendimento”. O Programa de Melhoria do Atendimento ao Contribuinte tinha como objetivos (Portaria SRF nº 1.917, de 1993):

- Proporcionar ao contribuinte atendimento preciso, rápido, conclusivo, uniformizado e concentrado em um único local, visando o conforto e a satisfação do cliente;
- Melhorar a produtividade e os serviços prestados ao contribuinte;
- Promover a simplificação de procedimentos, no sentido de facilitar o cumprimento das obrigações acessórias.

O seminário de avaliação denominado “CAC – Dois Anos Depois – A Receita Encontra o seu Cliente”, realizado em setembro de 1995, confirmou que as CACs implantadas trouxeram resultados acima do esperado, elevando o nível de exigência dos contribuintes, que passaram a enxergar a Receita Federal de forma integrada e confiável (SRF, 1996).

A ASDIR publicou uma avaliação acerca do projeto Central de Atendimento ao Contribuinte em julho de 1996. Os principais problemas que se pretendiam solucionar com as Centrais foram relatados nessa publicação (SRF, 1996, p. 1):

O atendimento ao público na Secretaria da Receita Federal do Brasil padecia de sérios problemas. A estrutura da Organização, partindo de sistemas especializados por área técnica, impedia a visualização deste serviço como uma atividade em si mesma. Consequentemente, não era reservado ao atendimento um local próprio e adequado, e tampouco os funcionários nele alocados recebiam treinamento específico. Cada sistema executava, ao mesmo tempo, atividades internas e de atendimento, sem que houvesse especialização para cada tarefa, e sem uniformização de procedimentos entre os diversos balcões. Assim, ao procurar as repartições da Receita Federal, o contribuinte era obrigado a percorrer vários setores para resolver um mesmo problema, obtendo informações dispersas. O atendente, por sua vez, resolvia parcialmente a demanda, somente na sua área de atuação, sem ter uma visão completa do processo. Esta pulverização de atividades envolvia a

peregrinação do público por diversos andares, localizados muitas vezes em prédios distintos, sem sinalização adequada.

Na Portaria MF nº 27, de 1998, que dispôs sobre a estrutura das unidades organizacionais da Secretaria da Receita Federal, observa-se a mudança da denominação de Centrais para Centros de Atendimento ao Contribuinte.

Atualmente os CACs contam com o Sistema Nacional de Apoio ao Gerenciamento do Atendimento (SAGA), concebido como um sistema eletrônico de coleta de dados e gerenciamento do atendimento em todas as suas etapas, com o objetivo de melhorar o atendimento prestado. Com esse sistema é possível obter dados gerenciais que podem subsidiar desde as necessidades de treinamento, alocação ou redistribuição de recursos humanos até políticas de prestação de serviço da Instituição. Contam, também, com o Sistema Integrado de Atendimento ao Contribuinte (SISCAC) que contém, de forma organizada, os procedimentos de atendimento.

No relatório de 1996, segundo a ASDIR (SRF, 1996, p. 9), na segunda etapa do Programa de Melhoria do Atendimento ao Contribuinte, seriam contempladas as Alfândegas. Ocorre que atualmente os CACs são parte fundamental da estrutura das unidades que prestam atendimento em tributos internos, todavia não existem regimentalmente nas unidades que têm atribuições exclusivas de aduana.

Nos moldes preconizados para o atendimento presencial na RFB, embora sem denominação regimental específica, o primeiro CAC a prestar serviços aduaneiros foi instalado, em 30 de agosto de 2010, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Itajaí/SC (Atualmente Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Itajaí), tendo sido o primeiro a integrar o SAGA em 18 de abril de 2011.

Por padecer dos mesmos problemas expostos no multicitado relatório da ASDIR e seguindo a experiência pioneira de Itajaí, a ALF/Paranaguá decidiu implantar seu Centro de Atendimento ao Contribuinte, tendo sido traçada uma estratégia levando em conta sobretudo a inflexibilidade dos recursos de capital humano, de infraestrutura e financeiros disponíveis.

3 METODOLOGIA

Segundo Kirk e Miller (1986 *apud* Mattar, 2005, p. 81) “[...] tecnicamente a pesquisa qualitativa identifica a presença ou ausência de algo, enquanto a quantitativa procura medir o grau em que algo está presente.” Consideradas as demais características, a seguir descritas,

pode-se definir a pesquisa de que trata o presente trabalho, com relação à natureza das variáveis, como quantitativa.

Quanto aos seus objetivos, a pesquisa é descritiva conclusiva. Gil (2002) define as pesquisas descritivas como aquelas que têm como objeto primordial a descrição das características de determinada população ou fenômenos ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis. Por sua vez, a pesquisa conclusiva é “concebida para auxiliar e selecionar o melhor curso de ação em determinada situação” (MALHOTRA, 2006, p. 99).

No tocante ao procedimento técnico, a pesquisa foi essencialmente do tipo levantamento, definido como “um questionário estruturado dado a uma amostra de uma população e destinado a obter informações específicas dos entrevistados” (MALHOTRA, 2006, p. 182).

No questionário foram aplicadas várias questões utilizando-se a denominada Escala Likert, na qual “os respondentes são solicitados não só a concordar ou discordar das afirmações, mas também informar qual o grau de sua concordância/discordância” (MATTAR, 2011, p. 111). Essa escala tipicamente tem cinco categorias de respostas, que vão desde o conceito mais negativo, ao qual é atribuída a nota 1, até o mais positivo ao qual é atribuída a nota 5.

A população-alvo foi composta pelos contribuintes que compareceram para atendimento no CAC da ALF/Paranaguá no mês de agosto de 2011. O método de pesquisa foi por meio de entrevistas pessoais.

4 ASPECTOS GERENCIAIS

Por meio da Portaria RFB nº 1.700, de 2009, foi aprovado o Mapa Estratégico da RFB para o período de 2009 a 2011, o qual retrata a Missão, a Visão de Futuro e a Estratégia da Instituição, por meio de um conjunto de Objetivos Estratégicos balanceados em Perspectivas e interligados por relação de causa e efeito.

Segundo a Portaria *suso* mencionada, a RFB tem por Missão “Exercer a administração tributária e o controle aduaneiro, com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade” e como Visão de Futuro “Ser uma instituição de excelência em administração tributária e aduaneira, referência nacional e internacional”.

Os Objetivos Estratégicos são os fins a serem perseguidos para o cumprimento da Missão e o alcance da Visão de Futuro, traduzindo as demandas e os desafios a serem enfrentados, sendo distribuídos de forma balanceada pelas Perspectivas do Mapa Estratégico.

A implantação do CAC na ALF/Paranaguá, sob a Perspectiva de Resultados, foi norteada pelos seguintes Objetivos Estratégicos:

Prestar atendimento integrado e conclusivo ao contribuinte

Prestar atendimento relacionado ao crédito tributário independentemente de sua fase (administrativa ou executiva) em uma única unidade de atendimento, devidamente provida de servidores capacitados e sistemas integrados para a solução de demandas, tanto fazendárias quanto previdenciárias, solucionando-as, sempre que possível, na frente de atendimento.

Contribuir para o fortalecimento do comércio exterior

Contribuir para a agilização da cadeia logística e fluidez do comércio exterior por meio da gestão aduaneira racional, transparente, eficiente e segura, proporcionando a defesa e a proteção do Estado e da sociedade.

Para Lima (2007, p. 145), “a definição estratégica dos órgãos e entidades públicos é função indelegável da alta administração, mas para se tornar legítima precisa ser compartilhada com todos”. Não cabe às unidades locais, como as Alfândegas, formular estratégias *lato sensu*, tampouco elaborar planos estratégicos dessa espécie, mas serem integrantes da estratégia organizacional e responsáveis pelos resultados e pelo alcance do estado futuro para o qual a estratégia foi formulada.

O planejamento do CAC da ALF/Paranaguá, levando em consideração os objetivos estratégicos, teve como limitador a inflexibilidade dos recursos envolvidos. Assim, foi necessário estabelecer claramente o estado então vigente e elaborar um plano de realocação de pessoal, modificações na infraestrutura e redistribuição das atribuições entre as seções e equipes.

Basicamente, duas ações formaram os pilares de atuação: um estudo sobre a remodelagem da estrutura da Alfândega e o mapeamento (levantamento e redistribuição) de todas as atribuições de seus departamentos (seções e equipes).

O estudo para a remodelagem teve por supedâneo o despacho aduaneiro, que, ao fim e ao cabo, é o grande processo a ser trabalhado pela aduana.

A seguir serão apresentados excertos do referido estudo de remodelagem, feito antes da implantação do CAC, sendo abordado, na sequência, os métodos para mapeamento das atribuições.

4.1 Remodelagem da estrutura da Alfândega

A ALF/Paranaguá é definida regimentalmente como uma alfândega classe B, assim, primeiramente, será feita a análise dos atuais departamentos aduaneiros dessa classe de alfândega, pois, segundo Mintzberg (2003, p. 59), “[...] raramente o *design* organizacional é feito no vácuo; em geral, parte do conhecimento das estruturas anteriores.”

As alfândegas da classe B têm sua estrutura definida no art. 2º do Regimento Interno da RFB (Portaria MF nº 587, de 21.12.2010). Em face da delimitação do escopo do presente estudo, abordar-se-á somente as três seções ditas aduaneiras (Seção de Despacho Aduaneiro - Sadad, Seção de Vigilância e Controle Aduaneiro - Savig e Seção de Fiscalização Aduaneira - Safia), que executam as funções fins da unidade. Dispõem os arts. 251, 252 e 255 do Regimento Interno da RFB:

Art. 251. À Divisão de Despacho Aduaneiro - Didad, aos Serviços de Despacho Aduaneiro - Sedad e às Seções de Despacho Aduaneiro - Sadad compete proceder ao despacho aduaneiro de mercadorias e outros bens na entrada e saída do país.

Art. 252. À Divisão de Vigilância e Controle Aduaneiro - Divig, aos Serviços de Vigilância e Controle Aduaneiro - Sevig e às Seções de Vigilância e Controle Aduaneiro - Savig competem as atividades de controle de carga e vigilância aduaneira.

[...]

Art. 255. Aos Serviços de Fiscalização Aduaneira - Sefia e às Seções de Fiscalização Aduaneira - Safia compete realizar os procedimentos de fiscalização aduaneira, inclusive os de revisão de declarações, bem assim dos procedimentos de diligência e de informação fiscal relativos à área de comércio exterior.

Segundo o conceito de Chiavenato (1993, p. 327):

[...]departamento designa uma área, divisão ou segmento distintos de uma empresa sobre a qual um administrador (seja diretor, gerente, chefe, supervisor etc.) tem autoridade para o desempenho de atividades específicas.

Tais agrupamentos dentro das empresas, conforme Oliveira (2005, p. 118), são efetuados “de acordo com um critério específico de homogeneidade, das atividades e correspondentes recursos (humanos, financeiros, materiais e equipamentos) em unidades organizacionais.”

A RFB adota distintos tipos de departamentalização em sua estrutura. Para Lacombe e Heilborn (2006, p. 72), “o emprego de critérios diversos permite que não se forme uma estrutura rígida e que as atividades sejam agrupadas da forma que contribuam melhor para a realização dos objetivos.”

Dentre os tipos adotados pela RFB, destaca-se aquele que dá origem às denominadas unidades locais (delegacias, agências, inspetorias, alfândegas...), que são descentralizações do órgão central, podendo ser classificadas, ainda, conforme seu porte, em distintas classes (A, B, C...). Esse critério é o de departamentalização territorial ou por localização geográfica, que segundo Oliveira (2005, p. 124), “geralmente, é usada em empresas territorialmente dispersas. Baseia-se no princípio de que todas as atividades que se realizam em determinado território devem ser agrupadas e colocadas sob ordens de um executivo. ”

Já dentro das unidades locais, o critério predominante de departamentalização é o funcional. Chiavenato (1993, p. 329) ensina que a departamentalização funcional “consiste no agrupamento das atividades e tarefas de acordo com as funções principais desenvolvidas dentro da empresa. ”

Há ainda uma outra forma de departamentalização das unidades locais por meio da criação de equipes aduaneiras (EAD), que podem ser vinculadas às seções aduaneiras ou ao gestor da unidade, como uma espécie de subdivisão destas, com o propósito de executar determinados serviços. A departamentalização por produto ou serviço, conceituada por Lacombe e Heilborn (2006, p. 74), “consiste em agrupar num mesmo órgão todas as atividades diretamente relacionadas a determinado produto ou serviço, independentemente da sua natureza ou especialidade. ”

Assevera Chiavenato (1993, p. 353) que:

Pode-se empregar dois ou mais critérios para agrupar atividades no mesmo nível da organização, pois o objetivo da departamentalização não é traçar uma estrutura rígida e equilibrada em termos de níveis e caracterizada por consistência e critérios paralelos, mas sim agrupar as atividades de maneira que melhor contribuam para a obtenção dos objetivos da empresa. Se uma variedade de critérios consegue isso, não há razão para que um administrador não tire partido das alternativas que se lhes oferecem.

O Regimento Interno da RFB define as seguintes competências para as EAD no art. 263, *in verbis*:

Art. 263. Às Equipes Aduaneiras - EAD compete:

I - realizar os procedimentos de fiscalização dos tributos e direitos comerciais incidentes sobre o comércio exterior e o combate à interposição fraudulenta;

II - realizar os procedimentos de conferência aduaneira;

III - executar atividades de controle de carga e vigilância em locais e recintos aduaneiros e zonas de vigilância aduaneira e as ações de repressão ao contrabando e descaminho nestas, bem como as atividades de controle de bens que acompanham os viajantes procedentes do exterior ou a ele destinados; e

IV - gerenciar outras equipes cuja supervisão lhes seja atribuída.

Dado que as equipes aduaneiras se prestam para determinados serviços dentro das seções, pode-se caracterizar esse tipo de departamentalização como por serviço, sem fechar a questão quanto a sua caracterização funcional em determinadas atividades. Justificam Lacombe e Heilborn (2006, p. 72) que há casos específicos com “alguma superposição de critérios, havendo, porém, um que será o dominante e que é o que caracteriza a forma de departamentalização.”

O quantitativo de declarações desembaraçadas no ano 2010, na ALF/Paranaguá encontra-se na tabela 1. Observa-se que das 139.635 declarações desembaraçadas em 2010, 85.310 foram recepcionadas por servidores da Sadad, Savig e Safia, ou seja, 61% do total. Para composição da quantidade de declarações recepcionadas foram somadas as quantidades de declarações de exportação, de declarações de trânsito e de declarações de importação de canais amarelo, vermelho e cinza.

Tabela 1 – Declarações desembaraçadas na ALF/Paranaguá no ano de 2010¹

Declarações	Ano 2010	Canal		Total Recepcionadas
		Amarelo ou Laranja	Vermelho e Cinza	
Trânsito	16.970		172	16.970
Importação	65.034	5.832	4.877	10.709
Exportação	57.631	6.573	440	57.631
Total	139.635	12.405	5.489	85.310

A etapa de recepção é uma mera entrega pelo exportador, importador ou beneficiário de trânsito do extrato da declaração e de seus documentos instrutivos, com o imediato registro de tal fato em sistema informatizado por servidor da RFB. Tal serviço é o mesmo, independentemente da espécie de declaração, todavia em face da departamentalização funcional adotada, ele era replicado nas três seções aduaneiras, sendo inclusive executado em locais físicos distintos. Esses fatos diminuam a possibilidade de coordenação para sua prestação, o que impactava negativamente a eficiência da Alfândega e o atendimento aos intervenientes em comércio exterior. Todas as etapas dos despachos estão representadas na tabela 2.

Tabela 2 – Despachos por canais, etapas e seções responsáveis

Etapas/Canal	IMPORTAÇÃO				EXPORTAÇÃO			TRÂNSITO	
	Verde	Amarelo	Vermelho	Cinza	Verde	Laranja	Vermelho	Verde	Vermelho
Recepção	SADAD	SADAD	SADAD	SAFIA	SADAD	SADAD	SADAD	SAVIG	SAVIG
Exame Documental		SADAD	SADAD	SAFIA		SADAD	SADAD		SAVIG
Verificação Física			SADAD	SAFIA			SADAD		SAVIG
Exame de valor				SAFIA					

1 Fonte: Sistema Gerencial de Desempenho Aduaneiro e Sistema Gerencial de Trânsito Aduaneiro. Acesso em: 18 fev. 2011.

De acordo com Oliveira (2005), a departamentalização por serviços facilita a coordenação dos resultados esperados, propicia a alocação de capital especializado, facilita a utilização máxima da capacitação de recursos, fixa a responsabilidade dos departamentos, propicia maior facilidade para coordenação interdepartamental, permite maior flexibilidade no dimensionamento da equipe, apresentada maior versatilidade e flexibilidade e propícias condições favoráveis para a inovação e criatividade.

Segundo Chiavenato:

[...]as funções devem ser designadas a unidades organizacionais na base da homogeneidade de conteúdo, com o objetivo de alcançar operações mais eficientes e econômicas. As funções são homogêneas, à medida que seu conteúdo apresente certas semelhanças entre si. Assim, o princípio que deve reger a departamentalização ou agrupamento de atividades é o princípio da homogeneidade (1993, p. 327)

[...]

A departamentalização é um meio para se obter a homogeneidade de tarefas em cada órgão. Essa homogeneidade somente poderia ser alcançada, segundo Gulick, quando se reunissem, na mesma unidade, todos aqueles que estivessem executando “o mesmo trabalho, pelo mesmo processo, para a mesma clientela, no mesmo lugar [...]” (1993, p. 328).

A homogeneidade do serviço de recepção de declarações e o volume de sua demanda, por si só, justificaram a criação de um departamento especializado. Dadas as considerações anteriores, o que se propôs foi a criação de um departamento dentro da estrutura que executasse os serviços de recepção das declarações, demais documentos da área aduaneira (p. ex.: documentos para instruir processos) e serviços que possam ter atendimento conclusivo (p. ex.: fornecimentos de senhas, autorização de acesso etc.).

A alteração da estrutura evitaria o desperdício de mão de obra e os deslocamentos de servidores na execução de suas tarefas, bem como facilitaria a coordenação desses departamentos, podendo ser feita diretamente pelo gestor da unidade, tal qual é com as seções.

A princípio, não houve necessidade de alteração regimental, pois as Equipes Aduaneiras (EAD) carregam as competências regimentais necessárias para contemplar todos os serviços. Seu uso passou a se dar de uma forma mais ampla, não como fornecedoras de serviços somente para uma seção, mas para todas elas.

Adaptando a tabela 2, com a criação da equipe de atendimento (EqCAC), tem-se a tabela 3, na qual se pode vislumbrar melhor a homogeneidade dada aos serviços pela nova departamentalização.

Tabela 3 – Despachos por canais, etapas e seções e equipes responsáveis

Etapa/Canal	IMPORTAÇÃO				EXPORTAÇÃO			TRÂNSITO	
	Verde	Amarelo	Vermelho	Cinza	Verde	Laranja	Vermelho	Verde	Vermelho
Recepção	EqCAC	EqCAC	EqCAC	EqCAC	EqCAC	EqCAC	EqCAC	EqCAC	EqCAC
Exame Documental		SADAD	SADAD	SAFIA		SADAD	SADAD		SAVIG
Verificação Física			SADAD	SAFIA			SADAD		SAVIG
Exame de valor				SAFIA					

4.2 Mapeamento de Atribuições

A fim de equacionar o fluxo de serviços prestados na Alfândega, foi necessário levantar todas as atribuições efetivas ou potenciais exercidas em cada seção aduaneira. Apenas para efeitos do presente trabalho definiremos atribuições como o conjunto de tarefas necessárias para o cumprimento das rotinas de trabalho da Alfândega.

Para colher subsídios, fez-se uma busca de tarefas elencadas no antigo regimento interno aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, pois os novos regimentos se restringem a delegações de competências. Foram atualizadas e separadas essas tarefas entre todas as seções então existentes na ALF/Paranaguá, resultando primeiramente em 145 atribuições (p. ex.: recepcionar as declarações de trânsito, retificar as declarações de exportação etc.).

De posse do material elaborado no levantamento inicial de atribuições, foram feitas diversas reuniões para sua análise, complementação e redistribuição já contemplando o CAC, de tal forma que se estabelecesse um fluxo adequado entre a recepção de documentos e seu tratamento posterior (p. ex.: fluxo de entrada das declarações de importação), sendo também estabelecidos os serviços que seriam finalizados diretamente no CAC (p. ex.: desbloqueio do Siscomex Carga).

Desde o início da entrada em funcionamento do novo modelo de atendimento, vem sendo feitas revisões periódicas das atribuições (atualmente em 172) e o deslocamento paulatino, a fim de manter a estabilidade do sistema, de novas atribuições ao CAC. O mapeamento das atribuições resultou em ganhos também para o trabalho da ALF/Paranaguá como um todo, pois serve de instrumento para visualização de gargalos, adequação da distribuição de pessoal e medição do nível de atividades em cada seção.

5 PESQUISA DE SATISFAÇÃO COM O ATENDIMENTO

No mês de agosto, compareceram 3.832 pessoas no CAC da ALF/Paranaguá, tendo sido feitas 102 entrevistas.

As duas perguntas iniciais para os respondentes visaram qualificar a amostra, restringindo-a àqueles que responderam afirmativamente se haviam sido atendidos na Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Paranaguá antes do CAC (1º de março de 2011) e se recordavam de como era o atendimento anterior.

5.1 Perfil da amostra pesquisada

Quanto ao tempo de atuação junto à ALF/Paranaguá verificou-se que os respondentes têm uma média de 11,26 anos (Desvio Padrão – DVP 7,28 anos). Em média, os respondentes comparecem 30,18 vezes por mês (DVP 23,18 vezes) na Unidade buscando atendimento.

Do total de respondentes, 38% trabalham apenas junto à ALF/Paranaguá. Os 62% que exercem atividades também junto as demais unidades da RFB o fazem, em média, há 5,62 anos (DVP 5,69 anos) e têm uma média de frequência de comparecimento de 8,44 vezes por mês (DVP 12,68 vezes). Esses dados estão ilustrados na figura 1.

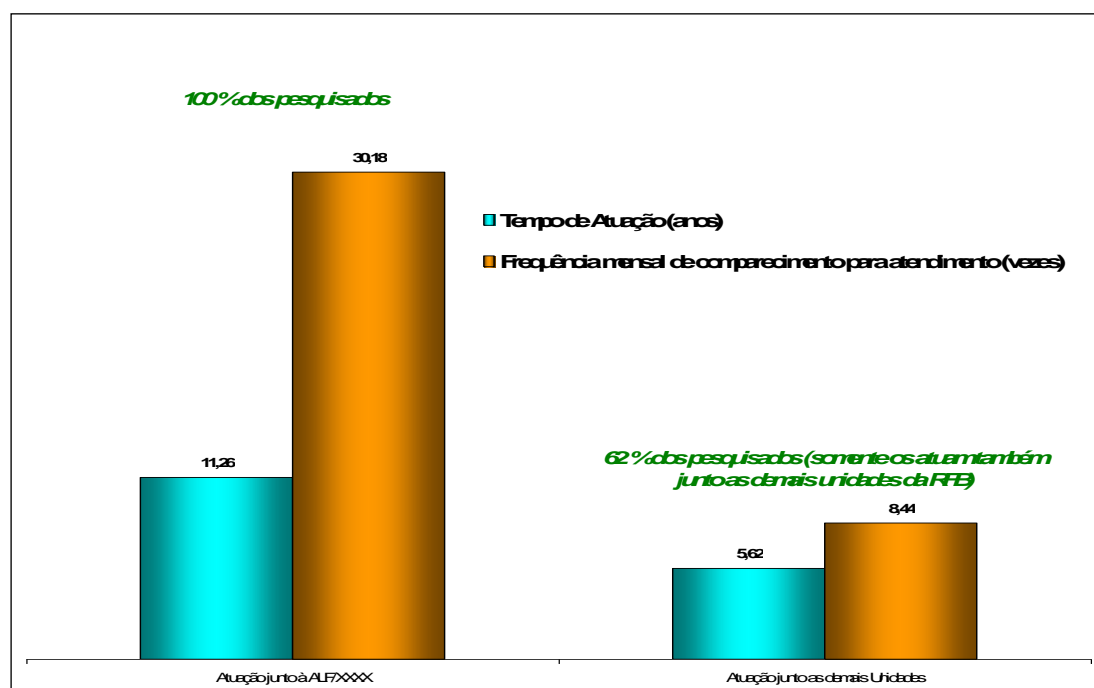


Figura 1 – Tempo de atuação e frequência de comparecimento

No que tange à ocupação dos respondentes (figura 2), 64% exercem a atividade de despachantes aduaneiros, pessoas físicas que atuam como prepostos nos despachos aduaneiros de importadores, exportadores, dentro outros. Os ajudantes de despachantes aduaneiros representam outros 9%. Somando essas ocupações, temos o total de 73%, o que explica a elevada frequência de comparecimento mensal ao CAC (30,18 vezes/mês), pois eles

compareceram representando diversas pessoas e para entregar distintos tipos de declaração. Percebe-se o diferencial entre o público do CACs de unidades de tributos internos e o de repartições aduaneiras, pois o retorno no segundo caso não se deve predominantemente a atendimentos não conclusivos como no primeiro.

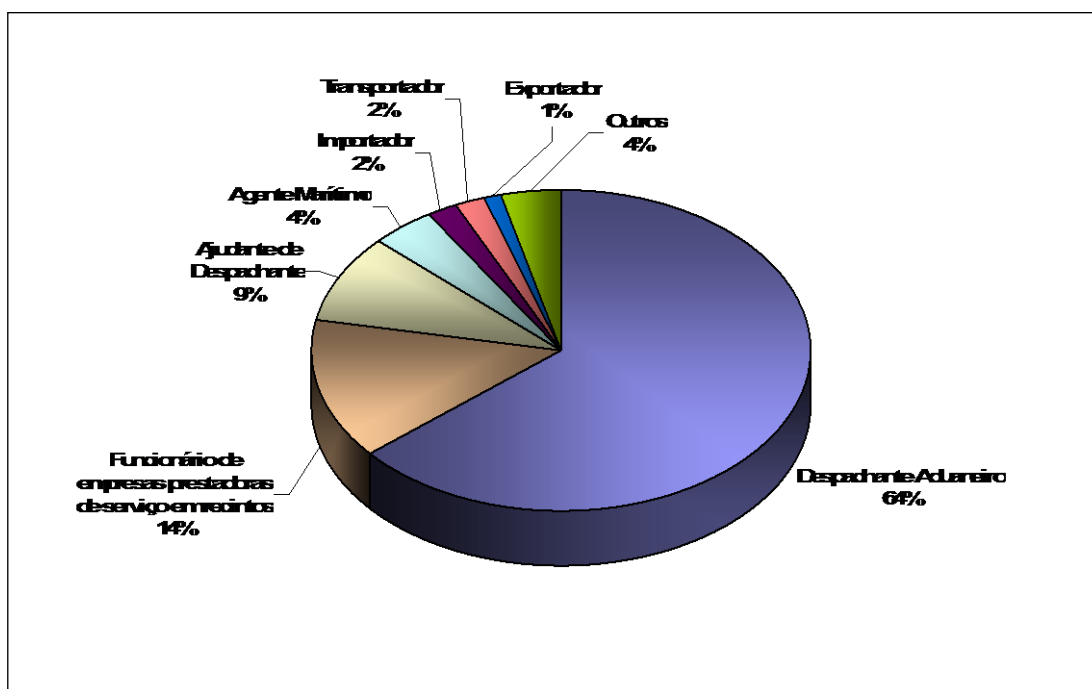


Figura 2 – Ocupação

5.2 Análise dos Resultados

Os gráficos a seguir, figuras 3 a 8, provêm da consolidação das respostas a dois conjuntos de perguntas, com seis questões cada, sendo um conjunto relativo ao atendimento antes do CAC e outro depois do CAC, conforme tabela 4.

Tabela 4 – Perguntas para avaliação do atendimento

Antes do CAC	Depois do CAC
Gostaria que Você avaliasse o atendimento prestado pela Alfândega de Paranaguá <u>antes do CAC</u> , segundo os aspectos abaixo, considerando a mesma escala de 1 a 5, onde 1 representa péssimo e 5 representa ótimo. Qual nota V. daria para ...	Gostaria que Você avaliasse o atendimento <u>prestado pelo CAC da Alfândega de Paranaguá</u> , segundo os aspectos abaixo, considerando a mesma escala de 1 a 5, onde 1 representa péssimo e 5 representa ótimo. Qual nota V. daria para ...
1. ... rapidez no atendimento?	
2. ... cortesia e educação?	
3. ... tempo de espera para ser atendido?	
4. ... capacidade dos funcionários?	
5. ... confiança de que o serviço seja feito corretamente?	
6. ... solução esperada x solução dada?	

A avaliação da velocidade de solução das demandas apresentadas à ALF/Paranaguá está registrada na figura 3. Chama a atenção a qualificação ótima que passou de 3% para 52%. O resultado muito provavelmente deve-se ao fato de que, após a implantação do CAC, não há mais necessidade de os contribuintes conhecerem os pormenores de cada seção na busca de soluções específicas para sua demanda e nem correm o risco de ser atendidos por servidores que não tenham as atribuições necessárias para resolvê-las. Foi o item avaliado que apresentou maior aumento de média, passando de 3,17 para 4,43, ou seja, um aumento em torno de 40%.

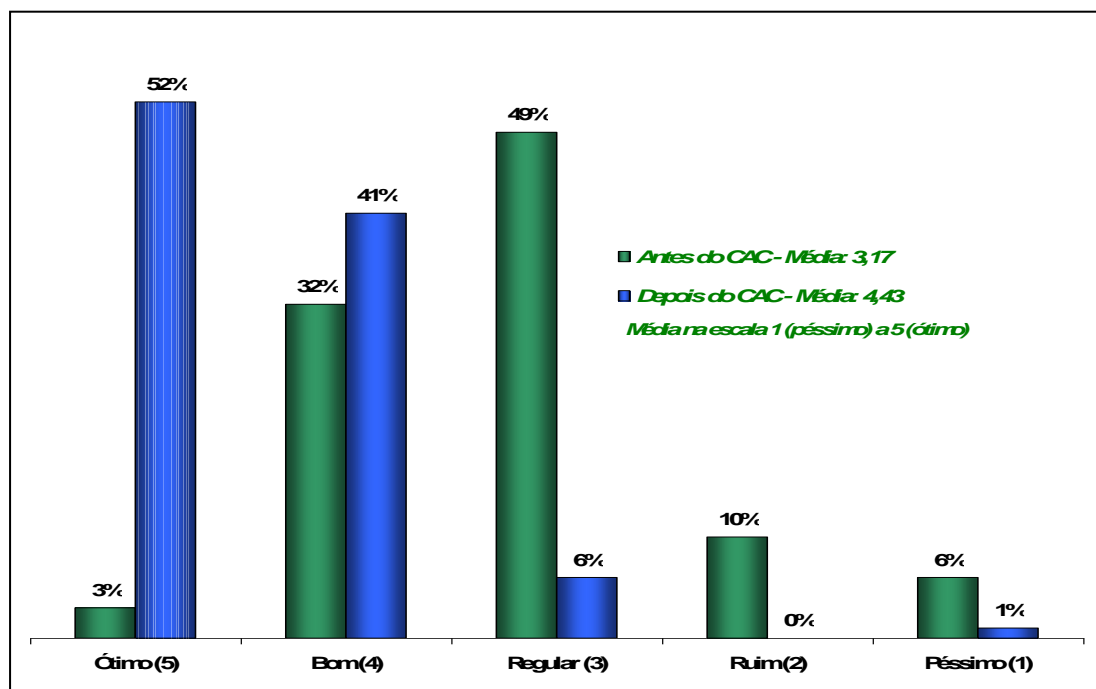


Figura 3 – Rapidez no atendimento

O gráfico da figura 4 registra a melhora do aspecto de humanização do atendimento, possivelmente um dos frutos do ambiente mais adequado para o contribuinte e para os servidores. A avaliação ótimo passou de 16% para 62% depois do CAC. O item cortesia e educação teve a melhor média dentre os avaliados com 4,55 ou 9,10 (se utilizada uma escala de 1 a 10).

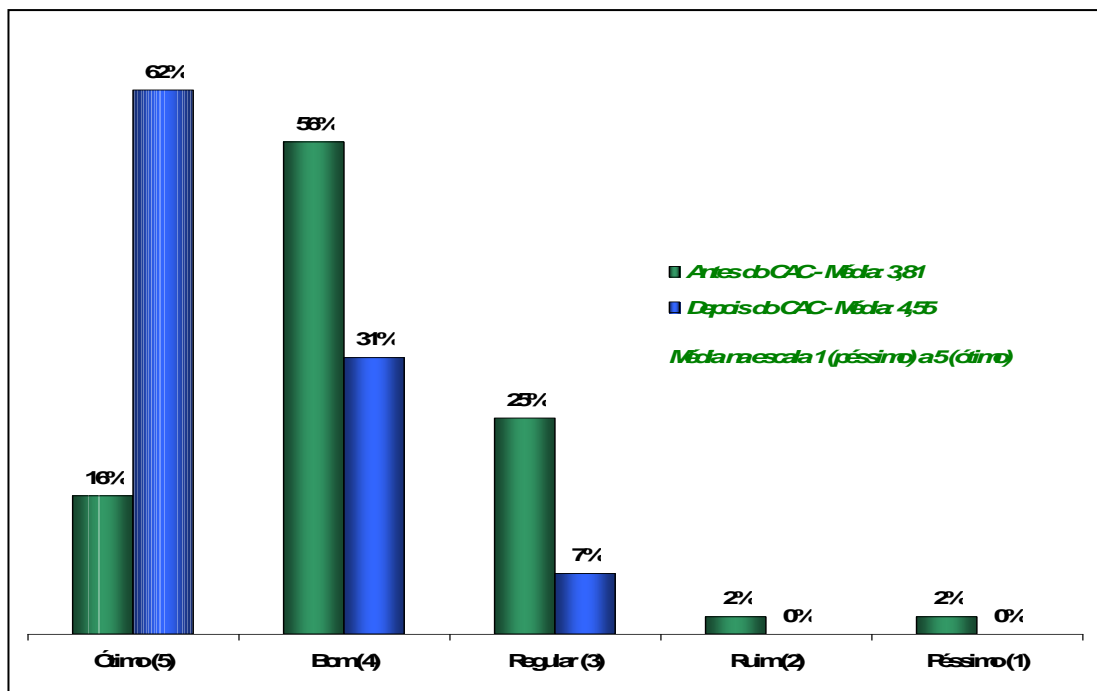


Figura 4 – Cortesia e educação

No gráfico da figura 5 percebe-se que há uma maior satisfação com o menor tempo de espera. Como o atendimento antes do CAC era disperso e feito no balcão, num primeiro momento, foi aventada a possibilidade de ser mais satisfatório, pois supostamente seria mais rápido. A avaliação desse resultado nos leva a supor que a dispersão anterior dos servidores que atendiam em diversas seções e sua não dedicação integral ao atendimento levavam a um maior tempo de espera.

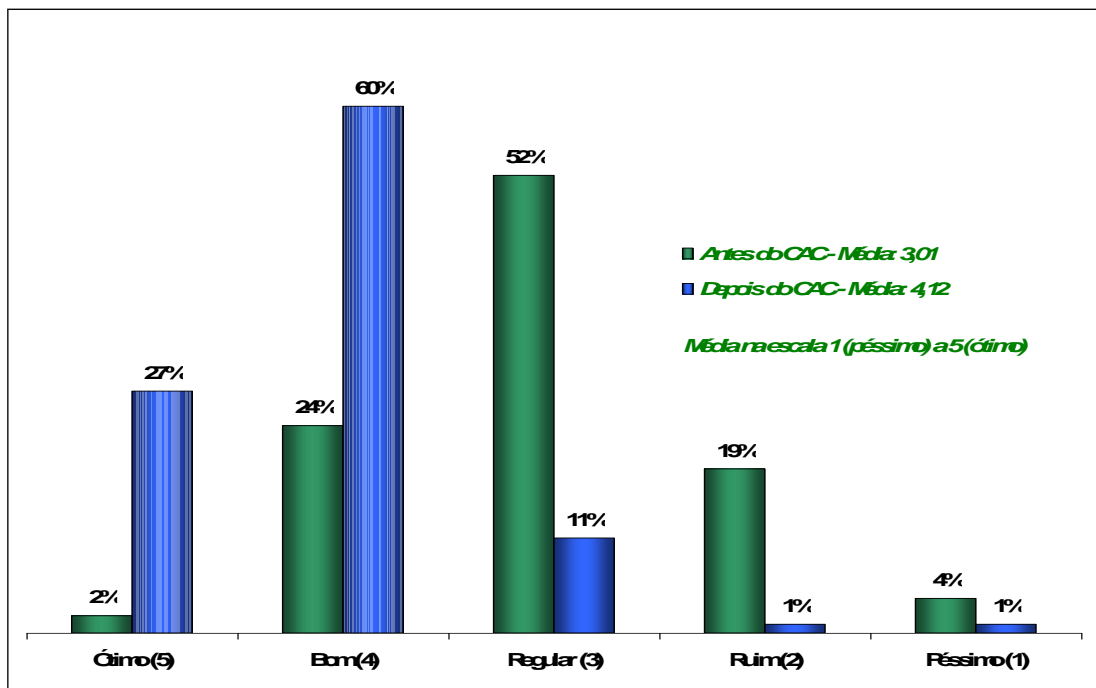


Figura 5 – Tempo de espera para ser atendido

Com o CAC, a junção da visão de conjunto do trabalho da Alfândega e da especialização dos atendentes, impacta a percepção do público em relação à capacidade dos funcionários, como se observa nos resultados na figura 6.

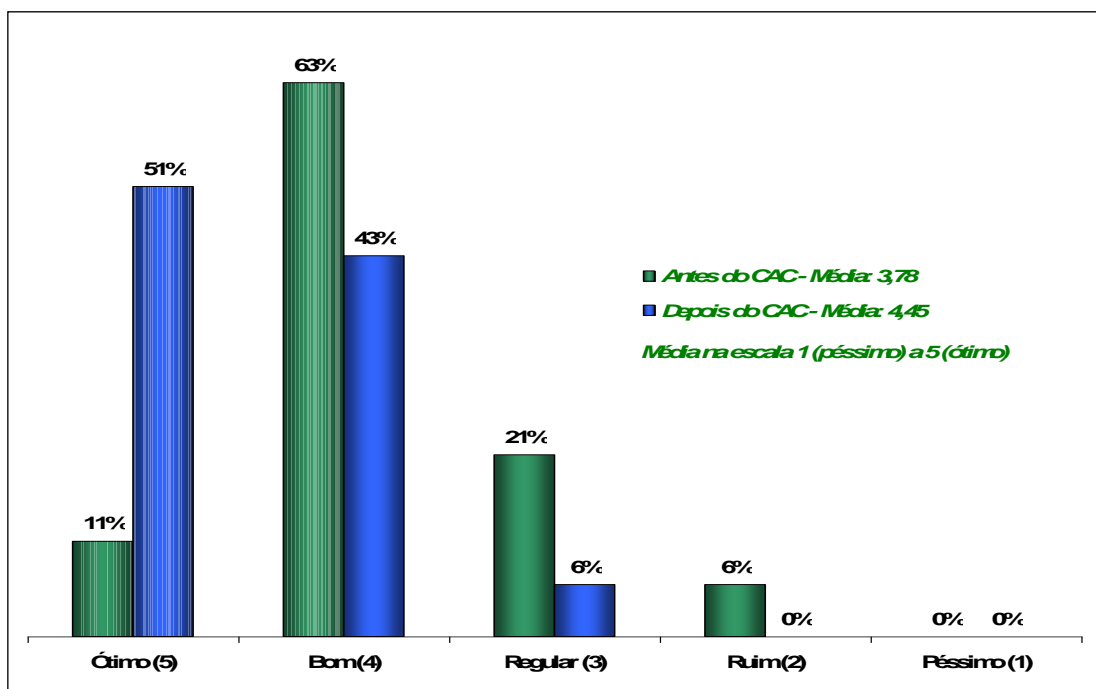


Figura 6 – Capacidade dos funcionários

A especialização do atendimento, que ainda se encontra em processo de construção, tem proporcionado melhores respostas às demandas dos contribuintes, elevando a confiança na correção do serviço prestado, como se verifica na figura 7. Reproduz-se aqui os mesmos efeitos observados no seminário “CAC – Dois Anos Depois – A Receita Federal Encontra o seu Cliente”, quando se constatou que o contribuinte passou a enxergar a Receita Federal de forma integrada e confiável (SRF, 1996).

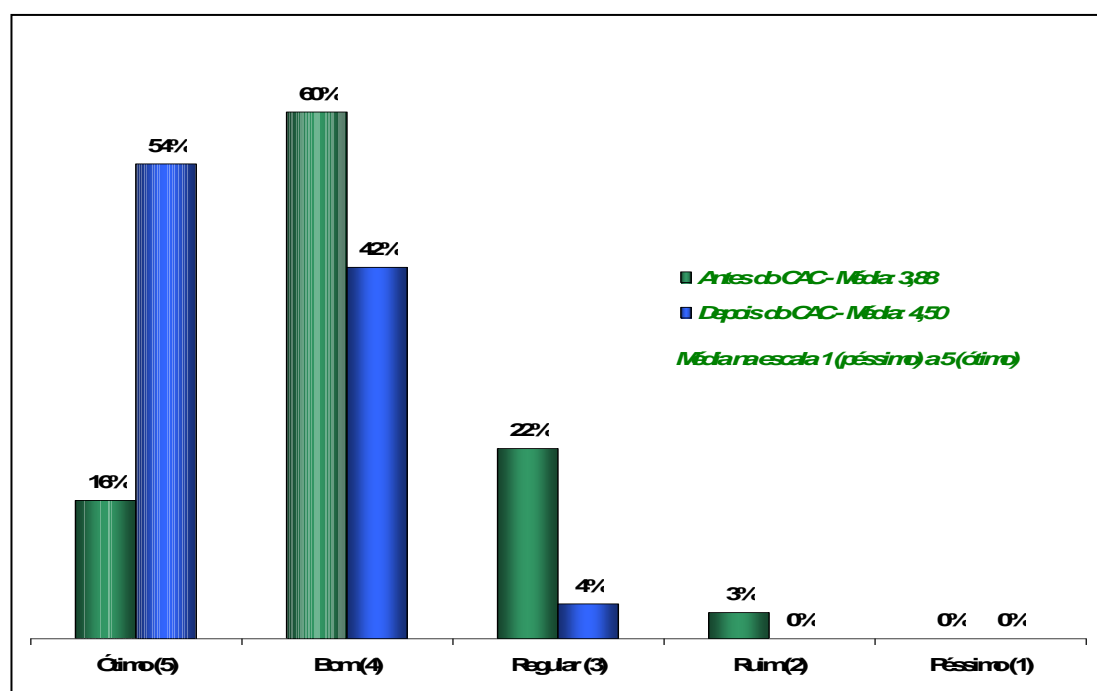


Figura 7 – Confiança de que o serviço seja feito corretamente

No gráfico da figura 8 é avaliada o quanto a expectativa do contribuinte foi atendida ao procurar o CAC. Houve um deslocamento das percepções em direção ao nível ótimo, elevando esse nível de 12% para 57%.

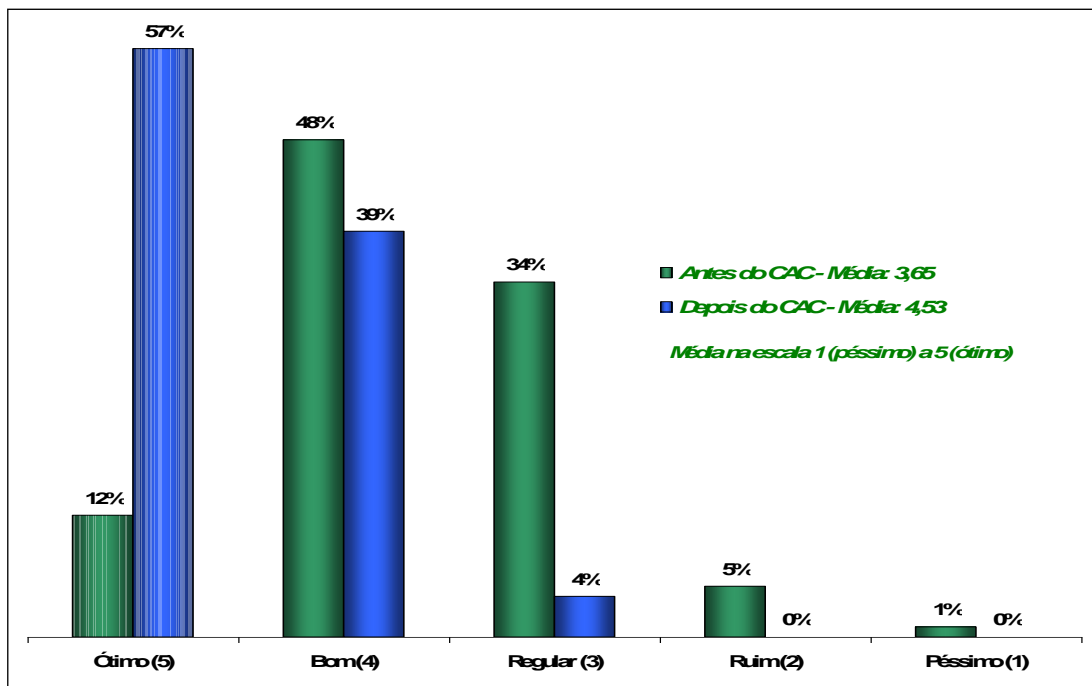


Figura 8 – Solução esperada x solução dada

Como avaliação global da evolução do atendimento depois do CAC, foi feita a seguinte pergunta, de ordem geral, sobre a melhora ou piora no atendimento:

Na sua opinião, de um modo geral, o atendimento prestado pela Alfândega de Paranaguá depois do CAC Aduaneiro melhorou ou piorou? Para isto considere a seguinte escala de 1 a 5: onde 1 representa piorou muito, 2 representa piorou um pouco, 3 representa continuou igual, 4 representa melhorou um pouco e 5 representa melhorou muito.

O resultado da evolução no atendimento encontra-se no gráfico da figura 9. Não houve nenhuma avaliação negativa, sendo que 5% consideraram indiferente a mudança, 15% indicaram que melhorou um pouco e 80% que melhorou muito. Ou seja, 95% dos entrevistados apontaram alguma melhora em maior ou menor grau.

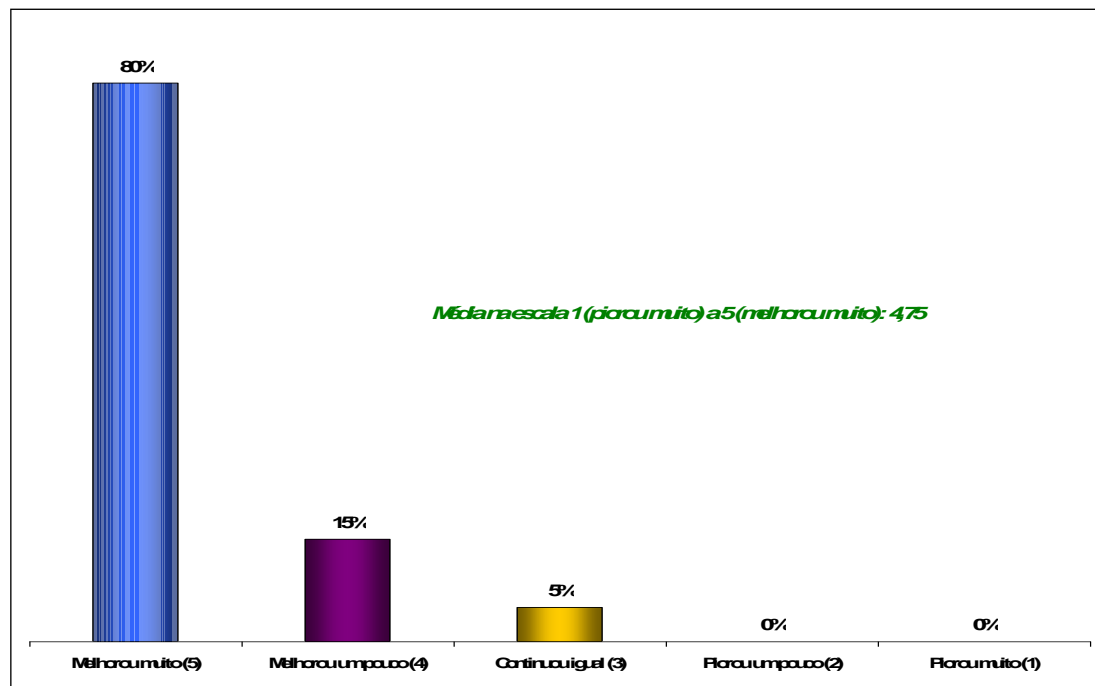


Figura 9 – Evolução no atendimento depois do CAC

Finalmente, foi feita uma pergunta aberta solicitando sugestões ou críticas no sentido de melhorar o atendimento da Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Paranaguá (figura 10). Um pouco menos de 30% dos entrevistados apresentaram críticas ou sugestões e destes a grande maioria solicitou o aumento do horário de atendimento (13,73%), seguido do oferecimento de maiores comodidades (5,88%).

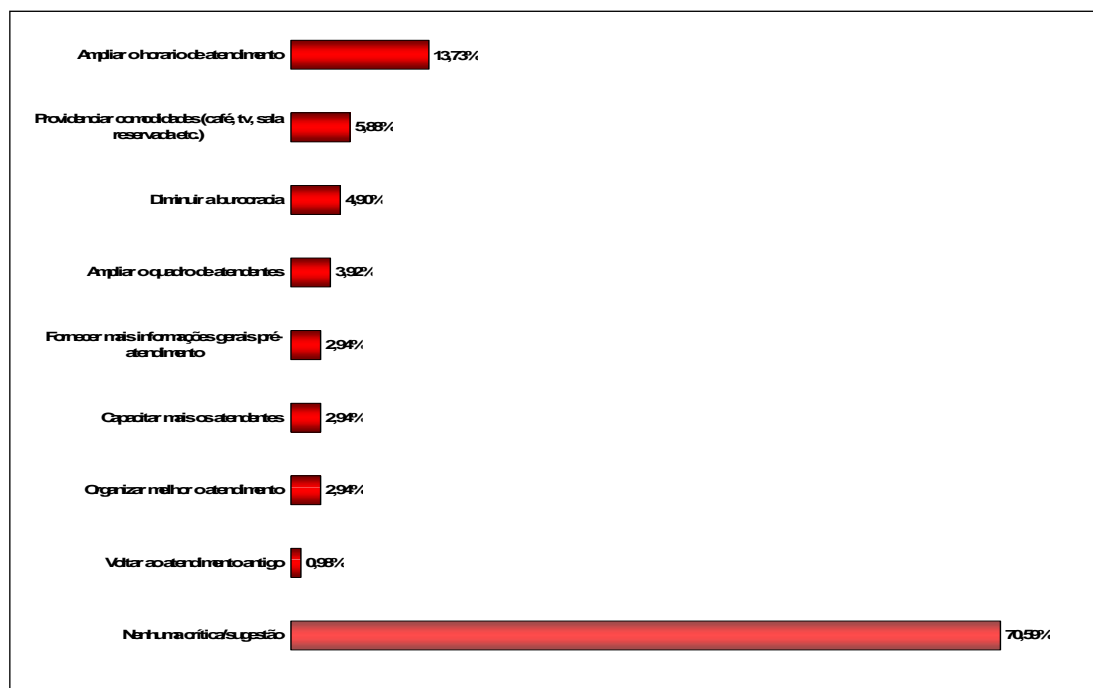


Figura 10 – Críticas e sugestões²

6 CONCLUSÃO

Analisando-se a pesquisa de satisfação pode-se constatar que foram atingidos os resultados pretendidos quando se planejou a implantação do CAC na ALF/Paranaguá, ou seja, contribuir para o fortalecimento do comércio exterior e prestar atendimento integrado e conclusivo ao contribuinte.

Segundo Carlos Matus (Huertas, p. 103), “o planejamento só é efetivo na medida em que oferece um suporte para a tomada de decisões e sua oferta é demandada e valorizada pelo decisor.” Conhecer a viabilidade da mudança e planejar sua execução, norteadas pelas definições dadas no Mapa Estratégico, foi vital para o sucesso do empreendimento. Com o CAC, a Alfândega passou, destarte, a usar os mesmos métodos e integrar os padrões de qualidade perseguidos pela RFB.

O investimento de tempo e recursos na mudança planejada gerou maior satisfação ao contribuinte e aos servidores. A mudança também humanizou, padronizou e deu celeridade ao atendimento, organizou e agilizou o fluxo interno de documentos e minimizou o retrabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

² A soma dos percentuais das respostas excede a 100% porque a pergunta é de respostas múltiplas, isto é, os entrevistados podiam dar mais de uma resposta.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 27, de 16 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a estrutura das unidades organizacionais da Secretaria da Receita Federal. Disponível em:

<<http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=@CITX=10&s10=&s11=&SECT1=SIATW1&d=SIAT&p=1&u=../Pesquisa.htm&r=6&f=G&l=20&s1='P'&s2=27&s3=MF&s4=&s5=&s8=&s6=&s9=>>. Acesso em: 15 jul. 2011.

_____. Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2005/MinisteriodaFazenda/portmf030.htm>>. Acesso em: 18 fev. 2011.

_____. Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2010/MinisteriodaFazenda/portmf587.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2011.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal (SRF). Portaria SRF nº 1.917, de 25 de outubro de 1993. Cria o Programa de Melhoria do Atendimento ao Contribuinte, no âmbito da SRF. Disponível em: <<http://sijut.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=@CITX%3D10&s10=&s11=&SECT1=SIATW1&d=SIAT&p=1&u=.%2FPesquisa.htm&r=0&f=S&l=20&s1=%27P%27&s2=1917&s3=SRF&s4=&s5=&s8=&s6=&s9=>>. Acesso em: 15 jul. 2011.

_____. **Programa Melhoria ao Atendimento ao Contribuinte:** Projeto Central de Atendimento ao Contribuinte. Brasília: 1996. Disponível em: <[https://notes02.rfoc.srf/intranet/downloadhist.nsf/wanex_todos/83256DE9005C4FA88325771100746815/\\$file/CAC.pdf](https://notes02.rfoc.srf/intranet/downloadhist.nsf/wanex_todos/83256DE9005C4FA88325771100746815/$file/CAC.pdf)>. Acesso em: 15 jul. 2011.

_____. Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994. Disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/Ant1997/1994/insrf02894.htm>>. Acesso em: 18 fev. 2011.

_____. Instrução Normativa SRF nº 205, de 25 de setembro de 2002. Dispõe sobre a verificação física de bens submetidos ao regime de trânsito aduaneiro ou destinados a exportação, e nas operações de repressão ao contrabando ou descaminho. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2052002.htm>>. Acesso em: 18 fev. 2011.

_____. Instrução Normativa SRF nº 248, de 25 de novembro de 2002. Dispõe sobre a aplicação do regime de trânsito aduaneiro. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2482002.htm>> Acesso em: 18 fev. 2011.

_____. Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006. Disciplina o despacho aduaneiro de importação. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2006/in6802006.htm>>. Acesso em: 18 fev. 2011.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Portaria RFB nº 1.700, de 10 de julho de 2009. Aprova o Mapa, os Objetivos e os Indicadores Estratégicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para o período de 2009 a 2011 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/arqs-pdfs/portaria_1700_RFB_2009_2011_19102009.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2011.

_____. Portaria RFB nº 2.936, de 15 de junho de 2011. Dispõe sobre o “Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil José Antonio Schöntag - Prêmio Schöntag” e estabelece procedimentos para sua atribuição. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/parcerias/premio-schontag/arquivos2011/Portaria_RFB_2936_Premio_Schontag_Regras_Gerais1.pdf> Acesso em: 15 jul. 2011.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

HUERTAS, Franco. **O método PES: entrevista com Matus**. São Paulo: Editora FUNDAP, 1996.

LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Paulo Daniel Barreto. **Excelência em gestão pública: a trajetória e a estratégia do gespública**. Rio de Janeiro: Qualimark, 2007.

MALHOTRA, Naresh. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: execução, análise**. 2. ed. v. 2. São Paulo: Atlas, 1998.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing: edição compacta**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Administração de processos: conceitos, metodologia, práticas**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas e métodos: uma abordagem gerencial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

TAX TRANSPARENCY: THE NEW “NORMAL”

TRANSPARÊNCIA DE IMPOSTO: O NOVO “NORMAL”

Jeffrey Owens

Director, Wu Global Tax Policy Center at The Institute for
Austrian and International Tax Law at The WU Vienna
University of Economics and Business.

ABSTRACT: This article looks at the how governments and business will have to learn to operate in an environment which is characterized by increased tax transparency and a great focus by civil society and politicians on the taxes paid by multinational enterprises and high net worth individuals. It also discusses the outcomes from the G20 led Base Erosion Profit Shifting initiative and the debate over whether multinational enterprises are paying their fair share of the tax burden. It begins by looking at the economic environment which has shaped these initiatives and then examines what have been the main drivers of these changes. A concluding section sets out what are some of the implications for Brazilian multinational enterprises and the Brazilian Revenue Service.

RESUMO: Este artigo aborda o processo pelo qual os governos e a classe empresária terão de passar para aprender a operar em um ambiente caracterizado pelo aumento da transparência fiscal e pelo grande apelo político e social em torno da questão da tributação das multinacionais e dos indivíduos detentores de grandes fortunas. Ele também discute os resultados da iniciativa do G20 para combater a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) e o debate acerca do montante de impostos pagos pelas empresas multinacionais e a justa repartição da carga tributária. Como ponto de partida, o artigo discorre sobre o panorama econômico no qual as iniciativas BEPS foram moldadas para, depois, examinar os principais vetores que influenciaram as mudanças ocorridas. Por fim, na sessão de encerramento, estabelece algumas das principais implicações do novo modelo para as multinacionais brasileiras e a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

1. INTRODUCTION

The twenty-first century has passed through the ‘noughties’ and is in now in its teens. The teen’s tax environment, just like most teenagers, is often incoherent, sometimes unintelligible and is prone to excessive debate and controversy.

I should know, I’ve owned a couple of teens and they made managing the Organization For Economic Cooperation and Development’s (OECD) Centre for Tax Policy and Administration look like a walk in the park.

So before we talk about where tax transparency is heading, let’s look at the context of where we’ve come from.

The tax “norms” of the past typically involved taxpayers interacting with tax authorities in relation to their tax affairs, with public awareness of those affairs typically limited to disclosures resulting from litigation.

In the twenty-first century’s teen years, businesses’ and wealthy individuals’ tax payments have become an issue of greater public debate. This impacts not only taxpayers’ relationships with tax authorities but also their public profile, companies’ relationships with consumers and potentially impacts on a company’s earnings per share.

2. THE GLOBAL FINANCIAL CRISIS AS A DRIVER OF CHANGE

The global financial crisis and its outcomes include significantly increased government deficits, lowering of countries’ credit standing and sometimes harsh public spending cuts, all of which have had a significant influence on national and global tax policies.

These outcomes have caused politicians and their tax collectors to identify policies which could increase revenues, particularly from multinationals but also to a lesser extent from the activities of businesses operating purely within a country.

The twenty-first century has seen multinational businesses become truly global in their operations. Multinational Enterprises (MNEs) have global value chains (GVC) with partly-completed goods and services and internal trade flows occurring before the final goods and services are sold or leased or licensed to end consumers. The rise of the digital economy, with instantaneous global communications and financial flows means that the number and types of intra-group transactions have increased exponentially. The digital revolution has made it possible for businesses to interact commercially with consumers in countries while maintaining a more limited physical presence than was the case in the pre-digital era. These factors all influence the way in which governments can tax MNEs.¹

These factors have been present for some years, and the OECD has done significant work in various related areas. However, these issues were in earlier years either not as significant or not as urgent – at least not by today’s new standards. So the tax policy work of the OECD proceeded at a measured pace, in areas such as:

- Transfer pricing including transfer pricing of intangibles
- E-commerce

¹ See Chapter 12 in BRICS and The Emergence of International Tax Coordination, IBFD 2015

- Permanent establishments
- Beneficial ownership of companies and access to double tax treaties
- Hybrid instruments
- Exchange of information to counter tax evasion
- The links between tax evasion and other illicit activities
- Value Added Tax (VAT)

The techniques used were the well-tried mechanisms of discussion papers, commentaries, propositions to governments which lead to non-binding guidelines and best practices. But things took time.

In 2008, the work of policy development started to become a more important issue. By 2009, it became urgent and tax was a regular topic on G8² and G20³ agendas.

In 2013, the debate reached its fever pitch with the launch of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project.⁴ We are now in a period where the OECD is developing a whole series of recommendations and guidance for countries to consider implementing, with some countries already starting to take unilateral actions. At the centre of these G20/OECD initiatives have been the issue of transparency.

4. WHAT HAS DRIVEN THE TAX TRANSPARENCY DEBATE?

The cost of stimulus packages such as increased welfare payments meant that government deficits and gross debt rose significantly across most nations. Look at the figures today – even with Japan, the UK and the US all showing some positive signs, the global outlook is far from bright: According to the International Monetary Fund (IMF), almost all of the G20 members are projected to run a deficit in 2015. By 2018, the number of countries running a deficit is projected to decrease only marginally. This suggests that tax policies and tax enforcement will continue to be strict, with any stimulation through the business tax regime remaining highly targeted and selective.

² Group of Eight (G8) and is made up of leaders from Canada, France, Germany, Italy, Japan, Russia, the UK and the United States of America.

³ The Group of Twenty (G20) is the group of governments from 20 major economies: Argentina, Australia, Brazil, Canada, China, France, Germany, India, Indonesia, Italy, Japan, Mexico, Russia, Saudi Arabia, South Africa, South Korea, Turkey, the United Kingdom (UK) and the United States (US) with the European Union (EU). The EU is represented by the European Commission and by the European Central Bank. Spain is a permanent invitee of G20 and participates annually in G20 summits.

⁴ See www.OECD.org/tax/beps-reports.htm

Like a pendulum, many governments swung from stimulus to the opposite end of the spectrum, rapidly putting in place policy measures designed to replenish their treasuries by increasing tax revenues. That continues to this day; pretty much everywhere we look, in fact, we see not just stimulus and not just austerity, but rather a selective mix of the two.

In virtually every country we’ve experienced some form of revenue raising measures but also a reduction in numerous welfare and expenditure programs, even Brazil is now trying to cut back public expenditure.⁵

Media and commentators – including the new breed of tax “activists” - have questioned the basis for the spending reductions, including asking why the relevant programs could not be funded by extracting higher tax revenues from business and the well-off. Notwithstanding the fact that corporate taxes typically make up only eight percent of tax revenues in an average OECD country – the percentage is much higher in the Brazil-Russia-China-India-South Africa (BRICS) - media and commentators’ attention has included significant attention on MNEs and their perceived contribution to tax revenues.

At the same time, notably the BRICS, with the exception of Brazil, have also questioned the adequacy of their tax revenues generated from the activities of MNEs.

Awareness of taxes paid and the activities of MNEs have been influenced by two related developments which have kept tax planning in the spotlight.

First, there has been growing awareness that in some developing countries the taxes and government charges paid by MNEs have in part been taken by politicians and other intermediaries for their private and political purposes. This led to the development of the Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) - which involves, notably, relevant MNEs being more transparent in the sense of making public disclosures of their operations in various countries including their payments to the various arms of government in those countries. These disclosures have occurred principally to enhance the probity and governance of countries in which the MNEs operate. But the concept of MNEs disclosing more about their taxes and government charges paid has been picked up in the broader tax fairness debate.

⁵ See Global Trends in Tax Systems, Jeffrey Owens, ITIC Special Report, June 2012

Secondly, the huge volume of disclosures in recent years of tax evasion by private wealthy individuals and entities, including the use of tax havens and tax secrecy jurisdictions, has increased the focus on the use of these countries by MNEs.

This raised consciousness has resulted in numerous concerns being expressed by politicians and others. These include:

1. Greater public discussion about taxes paid by MNEs by politicians, whether in governments or opposition parties. The discussions have included reviews by governments and inquiries by parliaments in numerous countries.
2. Examination of businesses' tax payments, especially those of MNEs, by non-government organisations (NGOs) interested in the welfare of emerging countries.
3. Greater identification by commentators of gaps in various tax treatments of MNEs, which leads into reporting of the impact of these gaps for particular entities.
5. A focus on perceived lack of fairness by MNEs, when politicians and commentators realise to their frustration that MNEs paying low taxes due to planning are probably acting in accordance with the letter of the tax law.
6. Various campaigns against particular MNEs with low effective tax rates taking up far more media space than informed discussion about any policy concerns.

Public confidence in the “fairness” of a tax system is critical if countries are to receive the vast majority of their revenues without active intervention from the tax authorities. The current global debate around whether MNEs are paying their “fair share of tax” and the international tax technical and policy issues of base erosion and profit shifting should lead to MNEs regaining the trust of the public and politicians.

Greater transparency between taxpayer and tax authority is a good thing as it will lead to fewer disputes, greater mutual understanding, and a relationship based upon cooperative compliance. But, greater transparency should not occur at the expense of weakening confidentiality rules. It's very important that confidentiality is maintained since transparency has to be built on greater mutual trust. Fear that commercially sensitive information could potentially be released could undermine that trust.

The need for greater transparency and more information should be matched with a more constructive dialogue between taxpayer and tax authority and MNEs. It may be time for Brazil to follow the lead of Russia in putting in place a cooperative compliance framework.⁶

It’s important that companies help policy makers understand that their tax profile is far more dynamic than may be interpreted by just looking at effective corporate income tax rate. Published effective tax rates only include corporate income taxes, which are often a small fraction of the total taxes companies have liability for or are responsible for collecting and remitting. Companies need to better communicate their economic and social contributions to the countries and local communities in the jobs, training, investment, exports, and social initiatives in addition to the total taxes they pay.⁷

5. CURRENT AND EMERGING TRANSPARENCY STANDARDS

Defining tax transparency

Tax Transparency has many meanings, and as a result can be somewhat confusing, if not misleading. First, transparency can refer to the transparency of the tax affairs of a particular taxpayer to the tax authorities on the basis of a strict implementation of the law. This type of transparency is confidential in nature. A second type of transparency is where taxpayer voluntarily provides information to the tax authorities over and above the statutory requirements. A more recent type of transparency and disclosure requirements are also being posed where company information on taxes paid is then made available in the public domain.

The OECD has for several years been focussing on transparency, particularly in its initiatives to counter offshore non-compliance by requiring and seeking new tools for tax authorities to know the full position of taxpayers,⁸ including the ultimate ownership of relevant income and assets. This sense of the word transparency includes the tax authorities knowing all the entities within a country which are controlled by a taxpayer and has broadened in recent years as tax authorities, considering the affairs of MNEs, have realised that they do not understand fully the profile of the MNE across its global activities. This is relevant as tax authorities might, in relation to particular items of income or expense, regard it

⁶ See “Balancing the Books”, by Jeffrey Owens, *Quantum* April 2013, pages 36-39

⁷ See “The David H. Tillinghast Lecture Tax Competition: To Welcome or Not”, by Jeffrey Owens, paper delivered at NYU Law School, Sept. 27, 2011

⁸ See OECD website: www.oecd.org

differently if they involve overseas entities affiliated with their domestic taxpayer which are located in low tax countries as distinct from overseas affiliates in high tax countries.

The transparency of taxpayer affairs to the tax authorities has been enhanced by the removal of bank secrecy and by more focused reporting requirements on aggressive tax planning or uncertain tax positions. So the tax authorities are seeking more information about the taxpayers' affairs by a greater focus on the more challenging, more risky issues, those with greater potential for tax controversy – to make their task more efficient. This involves initiatives such as in Australia, the pilot of Reportable Tax Positions, or the UK reporting of aggressive tax “schemes”, or the US disclosures of Uncertain Tax Positions.

With respect to public tax transparency, recent years have seen some commentators pushing for all companies to disclose more comprehensively the income they generate in every country through their subsidiary entities, and the taxes paid and assets owned in every country, with a view to enabling a greater public debate about their “tax fairness”. This debate has also been associated with discussions about the fairness of MNEs taking tax holidays and other concessions offered by developing countries. Developments in this area have occurred at both the multilateral and national levels

The Extractive Industries Transparency Initiative (EITI)

The EITI emerged as a global anti-corruption initiative to counter the exploitation by national governments and politicians of emerging countries taxes and royalty payments made by extractive industry MNEs. The EITI is a global coalition of governments, companies and civil society working together to improve openness.⁹

Launched in 2003 and then revised in May 2013, the EITI maintains what is known as the EITI Standard. Countries implement the EITI Standard to ensure full disclosure of taxes and other payments made by oil, gas and mining companies. These payments are disclosed in an annual EITI Report which allows citizens to see for themselves how much their government is receiving from their country's natural resources.

⁹ See <https://eiti.org/>

Those adopting the EITI standard are required to report payments made to both national and local governments, including profit taxes paid. There are also requirements for governments adopting the EITI standard to disclose payments they receive from companies. The G8 communiqué published in June 2013 stated that “The US, UK and France will seek candidacy status for the new EITI standard by 2014”.¹⁰

In addition, Canada will launch consultations with stakeholders with a view to developing an equivalent mandatory reporting regime for extractive companies within the next two years. Italy is seeking candidacy status for the new EITI standard as soon as possible, while Germany is testing EITI implementation in a pilot region in view of a future candidacy as an implementation country. Russia and Japan support the goal of EITI and will encourage national companies to become supporters. It is noteworthy that none of the BRICS, including Brazil, participate in the EITI. The current corruption scandal in Petrobras may encourage Brazil to join the EITI.

There is a parallel development in the EU where the accounting directive on transparency and accounting introduces new reporting requirements for both listed and non-listed large companies engaged in either the extractive industry or in the logging of what are described as “primary forests”.

Also of relevance is the European Commission Country Requirements Directive (CRD IV) and country-by-country (C b C) reporting proposals. The CRD IV proposals provide that European banks and other institutions regulated under CRD IV should publically disclose entity names, nature of activities and geographical location, turnover, number of employees as an annex to their financial statements, on a country by country basis.¹¹

In addition, from the same date, CRD IV regulated Institutions must disclose pre-tax profit or loss, taxes paid and subsidies received on a country-by-country basis.

Over the course of the year, the Commission will review these additional three disclosures provided by the banks and assess whether such information should be required to be publicly disclosed from 2015 onwards. Specifically, the Commission will consider any

¹⁰ See https://www.g7germany.de/Webs/G7/DE/Home/home_node.html

¹¹ See http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm

adverse implications of public disclosure on the areas of competitiveness, levels of investment, availability of credit, economic impact and broader financial stability.

Country by Country reporting standards

The OECD issued in September 2014 a revised chapter of the OECD Transfer Pricing Guidelines, which sets forth a three-tier approach for transfer pricing documentation that includes a framework for a master file and local file and a template for C b C Report.¹²

The OECD issued in April 2015 guidance primarily on implementation issues related to the C b C Reported, addressing the following matters:

- The timing of preparation and filing of C b C reports
- Those multinational corporation (MNC) groups required to file C b C reports
- The conditions for obtaining and use of the C b C reports by jurisdictions and
- The framework for government-to-government mechanism to exchange the C b C reports.¹³

While the guidance relates primarily to the C b C Report, it does include the recommendation that the master file and local file requirements be implemented through local country legislation or administrative procedures and the MNE groups file the master file and local file directly with the tax administration in each relevant jurisdiction under the requirements of such administrations.

The guidance recommends that the first C b C report be for the first fiscal year beginning on or after 1 January 2016. The C b C report would need to be filed within 12 months of the close of the fiscal year.

MNC groups with annual consolidated group revenue in the immediately preceding fiscal year of less than €750 million will not have to do a C b C (this excludes approximately 85-90% of MNC groups from the C b C reporting requirement).

¹² See Action 13, Guidance on the Implementation of Transfer Pricing documentation and Country by Country Reporting, OECD September 2014.

¹³ See Action 13, Country by Country Reporting, Implementation Package OECD April 2015

The results of Action 13 are scheduled for review in 2020 and the OECD indicated that it is the intention of the countries participating in the BEPS project to reconsider the appropriateness of this revenue threshold at that point. That review also will include whether additional or different data should be required to be reported.

This is an important step forward in relation to tax transparency debate, although the very high threshold and the fact that the information will be exchanged under tax treaties may in practice limit the usefulness of C b C for less developed countries (LDC).

Not all developments in this area have been multilateral, however; some have been purely national affairs; in Australia, for example, a key example is the recently enacted requirement, one of the last actions of the previous Labour government, to require the Australian Taxation Office (ATO) to publicly disclose, in relation to companies and corporate tax entities generating in excess of \$100M of gross income in the 2013-14 year, the taxpayers’ gross income, taxable income, and taxes paid. Australia, in this regard, is following the lead of Denmark, but of no other country in terms of such widespread public disclosure by all companies.

A second key country base “industry-focused” piece of legislation is The Dodd–Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act - more commonly referred to as “Dodd-Frank”. This was signed into federal law by President Barack Obama in July 2010. Although I describe it as “National”, as a piece of United States legislation, it’s important to recognize its wider geographical impact due to the fact that it applies to all Securities and Exchange Commission (SEC)-registered extractive companies, both upstream and downstream.

Echoing the sentiments laid out in the charter document of the EITI, President Obama welcomed the Dodd-Frank Act warmly in his signing speech, saying *“We also know that countries are more likely to prosper when governments are accountable to their people. So we are leading a global effort to combat corruption, which in many places is the single greatest barrier to prosperity, and which is a profound violation of human rights. That’s why we now require oil, gas and mining companies that raise capital in the United States to disclose all payments they make to foreign governments.”*

Section 1504 of the Act requires that SEC registered extractive companies file an annual report with SEC which includes disclosure of all payments of larger than \$100,000 by the company, its subsidiaries or any entity under its control. This includes payments to sub-National government.

The definition of payments was enlarged in late 2012 and now includes "taxes, royalties, fees (including license fees), production entitlements and other material benefits". Interestingly, Dodd Frank provides absolutely no exceptions to the requirements when foreign law precludes such a disclosure or where the information is deemed to be commercially sensitive. The disclosures made under Dodd-Frank are made publically available, just as they are under the EITI.

Exchange of information: an essential support for tax transparency

Understanding the different communication channels and methods by which this information is exchanged between tax authorities around the world is essential to understanding the new transparency environment.

Sometimes it's useful to steal someone else's words when covering a subject; in this case, I'll use the words of the OECD's secretary general (and my old boss!) who said that "*What we've seen in the area of information exchange has been nothing short of a revolution*".

Today, more than 1,900 information exchange relationships meeting the OECD's standard exchanges on request exist. More important though is the rapid movement towards the multilateral and automatic exchange of tax information. This has gone from concept to reality in just 5 short years. Much – but certainly not all - of this activity is driven by the globalization of the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) regime.¹⁴

In terms of current developments, the most recent G20 meetings saw all G20 countries, including Brazil, endorse the introduction of multilateral, automatic information exchange and a new single global standard for automatic exchange of information (the Common Reporting

¹⁴ See OECD: <http://www.oecd.org/tax/transparency/oecd-secretariat-general-report-tax-taxmatters-lisbon-november-2014.pdf>

Standards). This standard is broadly based upon the FATCA, but stripped of specific US features.

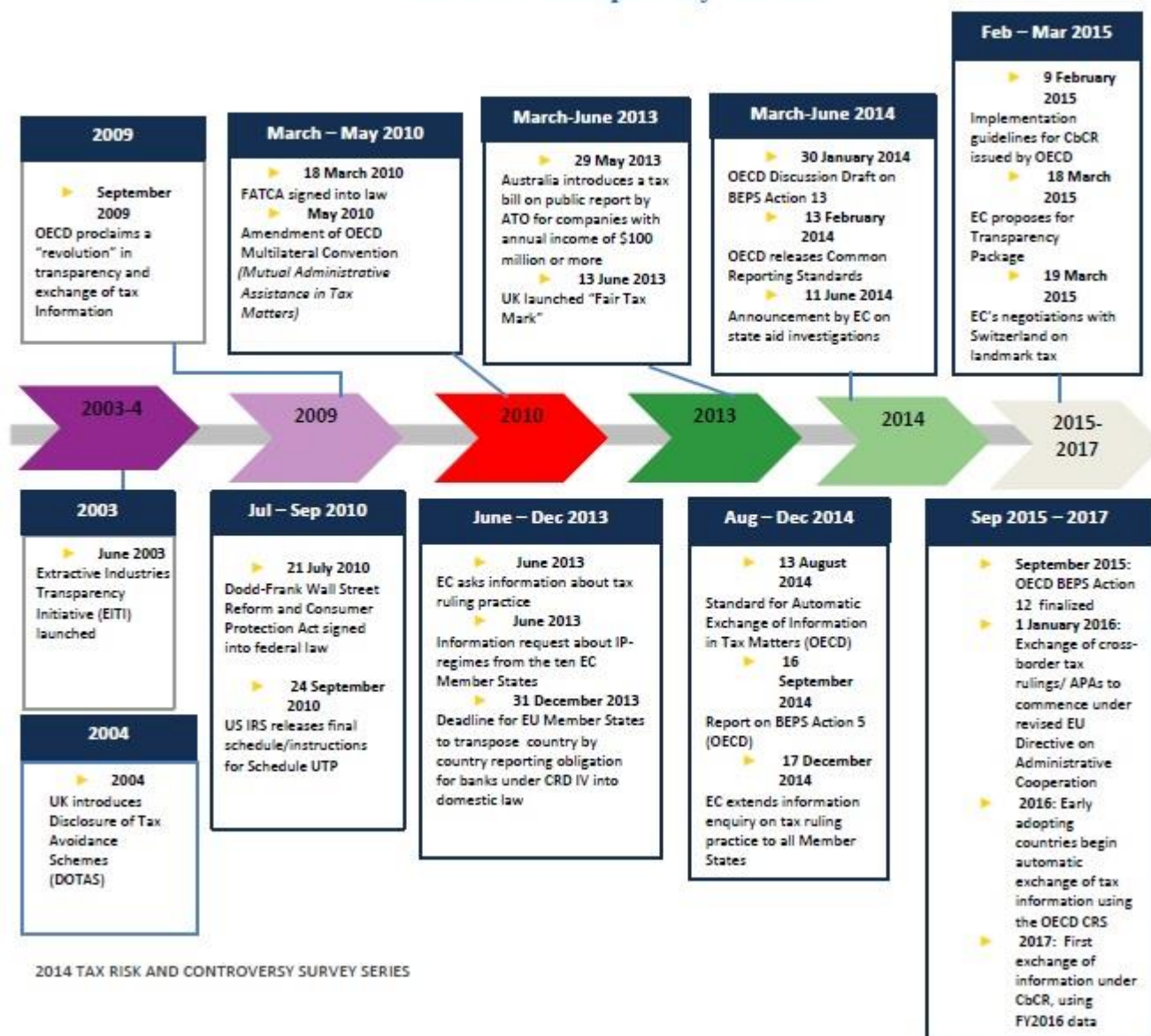
The vehicle for much of this information exchange will be the OECD’s Multilateral Convention.¹⁵ This Convention was opened to all countries in 2011, and provides for the exchange of information, simultaneous tax examinations, tax examinations abroad, assistance in recovery and measures of conservancy, and the service of documents. Importantly, it can also facilitate joint audits. It covers all taxes and compulsory payments to the general government other than customs duties.

The Convention now has more than 80 signatories, including all the G20 members; recent signatories include countries as diverse as Austria, India, Luxembourg, Kazakhstan, Singapore, China and Switzerland.

Box I provides a summary of how the transparency agenda has developed since 2009. What are the implications for Brazil of the developments?

¹⁵ See OECD: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

Box I: The transparency timeline



Countering Harmful Tax Competition: The Role of Tax Transparency

Governments have recognized that greater transparency can be an effective way to deal with harmful competition. Aggressive tax reporting competition, or what the OECD called in 1998 harmful tax competition, is referred to in Action 5 of the Action Plan endorsed by the Heads of State at the G20 St Petersburg Summit in September 2013. This states:

"ACTION 5- Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance.

Revamp the work on harmful tax practices with a priority on improving transparency, including compulsory spontaneous exchange on rulings related to preferential regimes, and

on requiring substantial activity for any preferential regime. It will take a holistic approach to evaluate preferential tax regimes in the BEPS context. It will engage with non-OECD members on the basis of the existing framework and consider revisions or additions to the existing framework.”

It is useful to go back to the 1998 report to see how Harmful Tax Competition was defined. Box II reproduces the main criteria.

Box II

KEY FACTORS IN IDENTIFYING AND ASSESSING HARMFUL PREFERENTIAL TAX REGIMES FOR THE PURPOSES OF THIS REPORT

a) No or low effective tax rates

A low or zero effective tax rate on the relevant income is a necessary starting point for an examination of whether a preferential tax regime is harmful. A zero or low effective tax rate may arise because the schedule rate itself is very low or because of the way in which a country defines the tax base to which the rate is applied. A harmful preferential tax regime will be characterised by a combination of a low or zero effective tax rate and one or more other factors set out in this Box and, where relevant, in this section.

b) “Ring fencing” of regimes

Some preferential tax regimes are partly or fully insulated from the domestic markets of the country providing the regime. The fact that a country feels the need to protect its own economy from the regime by ring-fencing provides a strong indication that a regime has the potential to create harmful spill over effects. Ring-fencing may take a number of forms, including:

- a regime may explicitly or implicitly exclude resident taxpayers from taking advantage of its benefits.
- enterprises which benefit from the regime may be explicitly or implicitly or implicitly prohibited from operating in the domestic market.

c) Lack of transparency

The lack of transparency in the operation of a regime will make it harder for the home country to take defensive measures. Non-transparency may arise from the way in which a regime is designed and administered. Non-transparency is a broad concept that includes, among others, favourable application of laws and regulations, negotiable tax provisions, and a failure to make widely available administrative practices.

d) *Lack of effective exchange of information*

The lack of effective exchange of information in relation to taxpayers benefiting from the operation of a preferential tax regime is a strong indication that a country is engaging in harmful tax competition.

The no or low effective tax rate is the entry requirement and is not in itself a sign that the regime is harmful. Transparency and Exchange of Information are ways to address the potential harm to a treaty partner's tax base since they help the home country to take defensive measures. The key criteria, however, is the ring fencing, but this is narrowly defined as discrimination against resident tax payers by excluding them from preferential regimes. The idea was that this would make it more costly in terms of revenue lost for governments to introduce preferential regimes since they would have to apply both to resident and non-resident taxpayers. At the time when the report was drawn up there were a number of such regimes in the OECD area and in particular the Irish 10% regime that applied to only non-resident corporations. The underlining premise of the 1998 report was that to get the full benefits of tax competition required setting out an agreed set of international rules on what is "fair" and what is "unfair" and ensuring that there was transparency both on the part of governments and business. The analogy was made with free trade, where governments accept that getting the full benefits of free trade required guidelines on what was acceptable and what was unacceptable in the way in which countries compete.¹⁶

Within the constraints of its mandate the 1998 initiative was successful. 47 regimes were reviewed and those regimes that were found to be harmful were either eliminated or redesigned. Nevertheless, between 2011-2012 the project was effectively put on hold since some OECD countries claimed that the Harmful Tax Forum had achieved its objectives and

¹⁶ See "The David H. Tillinghast Lecture Tax Competition: To Welcome or Not", by Jeffrey Owens; paper delivered at NYU Law School, Sept. 27, 2011

therefore could be terminated: fortunately other countries felt that more work remains to be done.

The parallel EU Code of Conduct exercise was launched at roughly the same time and addressed similar issues, but in the context of a single European market and with more emphasis on the economic rather than legalistic analysis. The criteria used by the EU to identify harmful regimes put a much greater emphasis on the relative rate of tax that applied within a preferential regime and on whether an activity had “substance”. Again, the Code of Conduct group was successful in that almost all of the regimes that it identified as harmful were dealt with.

Today, the key question is whether the BEPS initiative will help the OECD and EU to reinvigorate this work?

Over the last 3-5 years we have seen countries designing many preferential regimes that conform to the letter of the OECD and EU codes but not with the spirit. In particular we have seen an increasing number of regimes put in place to attract R&D and intangibles, the latest example being the patent boxes which are now being increasingly used by European countries. Both the OECD and EU are currently examining the Patent Boxes to see whether they can be classified as potentially harmful.

Why are Patent boxes important? Because of the revenue potential. For large multinationals their wealth lies not in the physical products that they produce; it is the knowledge that lies behind these products that generate their wealth and therefore the tax base. As an increasing part of the corporate tax base becomes more mobile, countries will be more tempted to offer no or low tax regimes to attract these activities to their jurisdiction. The concern here is not just about shifting the tax base but also that such regimes distort the location of activities with decisions being driven not by real underlying economic factors but by tax.

So what should the G20 do to address harmful tax practices? First, there needs to be a “buy into” approach set out in the 1998 report by non-OECD G20 countries, so that the G20 can show leadership and which would encourage other countries outside of the G20 to follow their example. Secondly, there needs to be a commitment to review the criteria and, in particular, whether the ring fencing criteria needs to be extended to cover regimes such as the IP box (it is very unlikely that under the current criteria the UK regime would be classed as

harmful). Thirdly, a more robust monitoring system needs to be put in place, which could parallel the peer review process created by the Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information. Here the EU code of conduct group could play a key role.

As regards the scope of the definition of harmful regimes, it may be helpful to look again at what the 1998 report referred to as other factors in identifying such regimes. These included: the artificial definition of the tax base itself; failure to adhere to international standards, especially on transfer pricing; the use of a territorial regime with weak anti abuse provisions; negotiable tax rates and bases; a wide network of tax treaties without strong anti-abuse provisions; and regimes which are widely advertised as tax minimisation vehicles which are purely tax driven without any substance. On this last issue of substance, both the EU code group and the OECD's Harmful Tax group are examining how to define "substance". This is not an easy task, given the increasing digitalisation of our economies and the increased importance of intangibles. There is, however, broad agreement that countries need to be more transparent on the preferential regimes that they provide to companies. When the G20 heads of State meet in November, they will be asked to endorse a recommendation that government should automatically exchange information with their treaty partners on preferential regimes which are potentially harmful.

What are the implications of this move to transparency for Brazilian MNEs and the Revenue Service?

Brazilian MNEs operating abroad and MNEs operating in Brazil will need to learn to live in a more transparent environment where whatever is disclosed to one tax authority is likely to be shared with other authorities. This will force them to be more consistent in the information they share with tax authorities, which in turn will require a great centralization of the tax policy function in headquarters. They will also need to decide how far some or all of this information should be put in the public domain, on a voluntary basis. It's likely that once C b C information is circulating, the pressure will be on to publish it so MNEs need to anticipate this next stage and to assess how this may influence their reputation with consumers, with governments, with suppliers and with their employees.

The Brazilian Revenue Service will also have to learn to live in a more open and cooperative environment by:

- being more prepared to engage business in the development of legislation and its implementation
- moving towards a more constructive dialogue with taxpayers
- being willing to share its risk management strategies

The Revenue Service will have to up its game on exchange of information: an area where it has little practical experience in comparison to other countries. It will have to extend its network of Tax Information Exchange Agreements (TIEAs), upgrade its existing treaties and put more resources into the competent authority function.

Both government and business have a shared interest in making this move towards better tax transparency a success, since it will help restore trust on the part of citizens in the operation of the tax system.

6. CONCLUSIONS

This article has provided a broad overview of how recent international initiatives are creating a more transparent tax environment within which taxpayers and governments are going to have to learn to operate within. Adapting to this new environment will initially be challenging. Business will have to invest in setting up new information reporting requirements and will have to learn to justify their approach to tax planning, ensuring that any schemes are not only consistent with the strict letter of law but also with the spirit of the law. They will also have to reconsider how they use tax havens and ensure that tax is paid where value is created. Governments will also have to change their approach to taxpayers: engaging them in the formulation of tax policies and their implementation and seeing business as a partner rather than an adversary. All of this will require developing a more constructive and open dialogue between tax administrations and taxpayers and a relationship which is built on trust. Even though the transition to this new type of relationship may be difficult, the outcome should be greater certainty for business and government, lower compliance and administrative costs, less disputes and a regaining of public trust in MNEs.

A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MODERNA E A MAXIMIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO TRIBUTÁRIO: ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE O CASO BRASILEIRO

THE MODERN TAX ADMINISTRATION AND THE MAXIMIZATION OF TAX COMPLIANCE: SOME DISCUSSIONS ABOUT THE BRAZILIAN CASE.

Andrea Lemgruber Viol

Auditora-Fiscal da Receita Federal; Chefe-adjunta da Divisão de Administração Tributária e Aduaneira para as Américas e a África Subsaariana, Departamento de Finanças Públicas do Fundo Monetário Internacional.

RESUMO: O objetivo fundamental de qualquer administração tributária é a maximização do cumprimento tributário — isto é, a redução da brecha entre a arrecadação real e o potencial tributário de um país. Este artigo descreve o modelo e as estratégias que as administrações tributárias modernas têm adotado para aumentar o cumprimento tributário em seus países. Administrações modernas investem consideráveis recursos em análise e pesquisa, incluindo estudos sobre a economia informal, mensuração da brecha tributária e avaliações comportamentais e de atitudes sociais sobre o pagamento de impostos. O uso de análise de dados e tendências deve embasar a elaboração de um plano integrado para mitigar os riscos do descumprimento tributário. Esse modelo de maximização do cumprimento tributário, baseado em estratégia de riscos, tem um papel central na definição das ferramentas e dos métodos de trabalho da administração tributária. O Brasil, apesar dos avanços verificados nos últimos anos em matéria de administração tributária, ainda enfrenta limitações para estruturar uma estratégia nacional que maximize o aumento do cumprimento tributário no país. Na ausência de estudos de brecha tributária no país, a alta carga tributária brasileira tem sido interpretada como sinônimo de uma política arrecadatória bem-sucedida, o que, infelizmente, retira do debate nacional a necessidade de monitoramento contínuo de indicadores sobre a evasão e do descumprimento no Brasil. Da mesma forma, a análise do custo do cumprimento da obrigação tributária, e seus impactos sobre a eficiência econômica e competitividade nacional, também é bastante limitada. Em grande parte, essas limitações são causadas pela complexidade e fragmentação do sistema tributário brasileiro. Portanto, é necessário direcionar o debate sobre a política tributária nacional e sua administração para a adoção de uma reforma abrangente que possa alinhar o sistema brasileiro às boas práticas internacionais.

Palavras-chave: administração tributária, cumprimento tributário, brecha tributária, custos de cumprimento.

ABSTRACT: The key objective of a tax administration is maximizing the tax compliance—or reducing the gap between the actual collections and the tax potential of a country. This article describes the model and the strategies used by modern tax administrations to increase tax compliance in their countries. These administrations invest significant resources in analytics and research, including analysis about informality, tax gap measurements, and behavioral assessments of social attitudes towards tax payment. The use of analytics and trend analyses should underpin the elaboration of a comprehensive plan to mitigate noncompliance risks. The model of tax compliance maximization, based on a risk assessment strategy, has a key role in defining the tools and work methods to be used by a tax administration. Despite significant progress made over the past years, Brazil still faces limitations to implement a national strategy to maximize tax compliance in the country. In the absence of a tax gap study, the high tax burden has been seen as a measure of success of the country’s collection policy—which, unfortunately, removes from the national debate the discussion on the need to have a systematic monitoring of noncompliance indicators. Similarly, the discussion about compliance costs in Brazil, and their effects on the economic efficiency and the country’s competitiveness, is also limited. To a large extent, these limitations are caused by the complexity and fragmentation of the Brazilian tax system. Therefore, it is necessary to guide the tax policy and administration debate in order to adopt a comprehensive reform to better align the Brazilian system to the international good practices.

Keywords: tax administration, tax compliance, tax gap, compliance costs.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo fundamental de qualquer administração tributária (AT) é a maximização do cumprimento tributário. Trata-se de aproximar a arrecadação efetiva da arrecadação potencial, isto é, reduzir a brecha tributária para assegurar que a maior quantidade possível de recursos seja tributada de acordo com o marco legal do país. A priorização do cumprimento tributário não serve apenas como instrumento de mobilização de recursos, mas também influencia a eficiência e a equidade do sistema tributário. O descumprimento tributário distorce a competição entre os agentes econômicos, privilegiando aqueles que não cumprem com a obrigação tributária. A impunidade afeta a equidade do sistema, reduz a credibilidade da AT e pode levar a evasão tributária a tornar-se “norma social”.

A redução da brecha tributária também pode contribuir para melhorar a qualidade da política tributária. Isso porque a expansão da base pode evitar que certas medidas que geram distorção econômica sejam aplicadas sobre uma base econômica estreita, enquanto outra parte da economia escapa à tributação. Vários estudos apontam para a superioridade de sistemas tributários que optam por “bases amplas e baixas alíquotas” no que tange ao aumento da

eficiência econômica e ao estímulo ao crescimento de longo prazo¹. O sistema tributário— incluindo o nível e a composição da carga tributária, a qualidade da administração tributária, a complexidade das regras tributárias, a segurança jurídica e os custos de se pagar tributos— desempenha um papel crucial na taxa de crescimento potencial de um país². A interação entre a administração e a política tributárias está no centro de um sistema tributário íntegro, eficiente e justo.

Nesse contexto, várias ATs têm implantado um modelo estruturado para estimular o cumprimento tributário, no qual a mensuração da brecha torna-se uma ferramenta central para compreender o tamanho e a composição do descumprimento. Uma metodologia abrangente de mensuração da brecha tributária, como a usada pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), inclui duas vertentes: (1) a diferença entre a arrecadação efetiva e a potencial (considerando o marco regulatório do país como dado) e (2) a diferença entre a estrutura legal e a estrutura normativa. A Figura 1 ilustra essas vertentes: a *brecha de cumprimento administrativo*, que mede o que não se arrecada devido à falta de cumprimento das regras tributárias, e a *brecha de política tributária*, que mede o que não se arrecada devido à opção de escolhas políticas, por exemplo, a adoção de gastos tributários³.

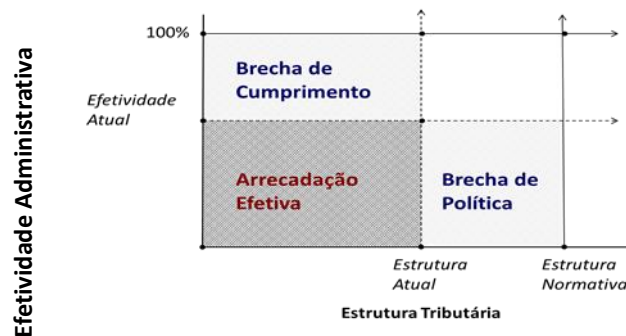


Figura 1. Visualização da Brecha Tributária

A estratégia de redução da brecha deve considerar os instrumentos adequados de administração e política tributárias para atingir o potencial econômico-tributário. As duas vertentes não são desconexas. Quanto maior a complexidade do sistema tributário e maiores as exceções geradas pelos gastos tributários, também mais altos serão os riscos de evasão. Nesses casos, altas brechas de política e de cumprimento convivem em paralelo, o que explica a baixa

1 OCDE (2010a).

2 OCDE (2010b).

3 Gastos tributários representam as receitas que se deixam de arrecadar devido a renúncias, isenções ou regimes especiais que têm por finalidade favorecer a algum setor ou tipo de contribuinte. Para maiores detalhes, ver Villela, Lemgruber e Jorratt (2009).

arrecadação tributária de vários países. Essa situação é extremamente rígida no curto prazo, pois a redução da brecha de cumprimento depende da melhoria da capacidade institucional da AT (inelástica em um horizonte curto) e muitos gastos tributários têm a vigência legalmente estabelecida, ou dependem de difícil consenso político.

Portanto, quando pressionados por uma situação de crise, muitos países optam por incrementar a arrecadação via aumentos de alíquotas, instituição de impostos extraordinários, recorrência a bases com efeitos em cascata, ou mesmo o atraso na devolução de créditos de IVA—em geral, agravando o quadro de distorção econômica e aumentando a complexidade. Uma política de qualidade envolve, assim, a expansão gradual e estrutural da efetividade administrativa e da base tributária.

A efetividade estrutural da AT tende a aumentar quando se adota um conjunto de “boas práticas”. Em particular: (1) a adoção de um *modelo organizacional* e de um *marco administrativo-legal* que assegurem a institucionalização da AT, independência de qualquer ingerência política, responsabilidades funcionais claras, e poderes administrativos e prestação de contas compatíveis com a função arrecadatória do Estado; (2) a implementação de um modelo de *gestão estratégica* baseado em desempenho, medição e publicação de indicadores de gestão, e realização sistemática de análise de comparação internacional; (3) *execução operacional* orientada à maximização do cumprimento tributário e baseada na adoção de *gestão de riscos de cumprimento e segmentação de contribuintes*; (4) uso intensivo das *tecnologias de informação* e cruzamento de dados como insumo da gestão estratégica e de riscos; (5) política ativa de *comunicação e interação com agentes internos e externos*; e (6) forte *integridade, eficiência no uso dos recursos, credibilidade e transparência* institucional.

Ao implantar esses princípios, as ATs modernas o fazem mediante uma estratégia de maximização do cumprimento tributário. Trata-se de objetivo que muda o foco de ação relativamente aos métodos tradicionais de trabalho de uma AT em duas dimensões:

- Os objetivos institucionais não devem ser apenas avaliados em comparação com a linha de base, a partir de medidas incrementais sobre o que se conhece, mas também dimensionados levando em consideração o que falta capturar da base tributária. Por exemplo, um maior número de fiscalizações em relação a períodos anteriores não indica êxito se a brecha tributária estiver a aumentar simultaneamente.

- A transferência de recursos do setor privado para o setor público tem um preço que deve ser considerado pelas administrações tributárias, o que geralmente é ignorado. A AT deve selecionar as ferramentas administrativas mais adequadas e de menores custos em função da sua necessidade de intervenção. Por exemplo, não se deveriam gastar recursos em auditorias sofisticadas para tratar riscos associados à falta de informação ou erros não intencionais. O custo de cumprimento dos contribuintes também deve ser considerado na elaboração de políticas governamentais.⁴

Este artigo resume as boas práticas internacionais adotadas por ATs que têm adotado um modelo efetivo para aumentar o cumprimento tributário em seus países—alcançando eficiência, eficácia e transparência institucional. O principal foco deste trabalho é, assim, a análise da brecha de cumprimento e não da brecha de política tributária.

A estrutura e a metodologia usadas no artigo são as seguintes: a seção II discute a importância da maximização do cumprimento tributário a partir da revisão da literatura, das boas práticas internacionais e da experiência do FMI na assistência técnica a administrações tributárias. A seção III descreve como algumas ATs modernas elaboram suas estratégias para combater o descumprimento e reduzir os custos associados ao pagamento da obrigação tributária. Exemplos de países selecionados e análise comparativa são apresentados. A seção IV faz algumas reflexões sobre o caso brasileiro e destaca a necessidade de avançar a discussão sobre o cumprimento tributário no país.

2 A MAXIMIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 O Cumprimento tributário e as razões para a sua mensuração

O cumprimento tributário representa a efetivação plena das obrigações tributárias dos contribuintes. O cumprimento envolve quatro categorias básicas: registro no sistema tributário, entrega tempestiva de declarações, pagamento tempestivo dos tributos e declaração completa e precisa das informações solicitadas pelo fisco. O descumprimento em qualquer dessas categorias

⁴ Algumas administrações tributárias sistematicamente estimam e publicam o custo de cumprimento das obrigações tributárias, como mostra de sua preocupação em reduzir e transparentar os custos associados ao pagamento de impostos. Um dos melhores exemplos é o IRS americano, que estimou que o tempo para cumprir com todas as etapas de preenchimento de uma declaração individual levava 8 horas e \$120 dólares por contribuinte para 2012. A seção III.B discute questões relativas ao custo de cumprimento.

leva a uma quebra em relação ao potencial de arrecadação dentro do marco regulatório de um país.

A brecha tributária (*tax gap*) é definida, em seu conceito amplo, como a diferença entre a arrecadação efetiva e a potencial, e inclui a brecha de cumprimento e a brecha de política tributária. A sua mensuração continuada permite que a AT: (1) conheça a dimensão e a tendência temporal do descumprimento tributário, (2) identifique algumas das principais causas subjacentes à falta de cumprimento tributário, (3) enriqueça o trabalho de gestão de riscos mediante o desenvolvimento de um plano de cumprimento tributário orientado a combater as causas da evasão fiscal e (4) estime a possibilidade de expansão da base tributária mediante a redução dos gastos tributários e das brechas legais. Além de ser um insumo básico para a ação da AT, a mensuração da brecha também deve ser utilizada para aperfeiçoar as análises macrofiscais do país⁵.

O conhecimento sobre os comportamentos dos contribuintes permite que a AT aplique as ferramentas apropriadas para combater tipos específicos de problemas. As ATs modernas têm investido consideráveis esforços e recursos para entender as razões do descumprimento, o que permite identificar ferramentas distintas para mitigar problemas específicos. Problemas simples como erros não intencionais são mais baratos para serem corrigidos se forem corretamente identificados, enquanto questões de evasão estruturada e crimes tributários requerem a aplicação de soluções mais caras, como inteligência e auditoria fiscais. Problemas que envolvem interpretação legal e esquemas de elisão são melhor corrigidos mediante mudanças legais e discussões com agentes externos, como o setor privado e o poder judiciário. A adequação das ferramentas ao problema específico não apenas aumenta a eficácia do trabalho, mas também reduz a ineficiência.

2.2 O que motiva o cumprimento tributário

A AT deve buscar entender as razões por detrás do comportamento tributário (honesto ou desonesto) para elaborar suas estratégias de mitigação do descumprimento. O modelo tradicional

5 O Tesouro britânico usa a brecha de cumprimento como insumo para a previsão de receitas orçamentárias e para a elaboração do relatório de riscos fiscais. O descumprimento das obrigações tributárias é um sério risco macrofiscal e sua mensuração e informação pública aumenta a transparência fiscal. Um sólido conhecimento de como o descumprimento correlaciona-se com o nível de atividade econômica fornece melhor precisão da previsão de receitas em momentos de queda do PIB, contribuindo para aumentar o realismo das metas fiscais.

de evasão fiscal, baseado na economia do crime a partir do estudo de Allingham e Sandmo (1972), assume que o indivíduo racional paga impostos baseado na sua avaliação do risco de ser pego e do valor das penalidades. Nesse modelo, o cumprimento tributário é função de uma auditoria eficaz e de multas pesadas, levando à consequente priorização da função “fiscalização” dentro da AT a partir de uma visão do contribuinte como evasor. Isto é, assume-se que todos cometeriam o crime caso o custo-benefício compensasse⁶.

Estudos ligados à economia comportamental oferecem uma análise complementar. Assume-se que nem sempre o contribuinte é racional, motivado por interesse próprio e com acesso à informação perfeita. Alm (2013) identifica outros fatores que explicam o comportamento cumpridor, como: senso de justiça, patriotismo e normas sociais; informação incompleta para calcular os riscos da evasão (os contribuintes tendem a superestimar as probabilidades de serem fiscalizados); relação entre os bens e serviços públicos e o pagamento de impostos; e ganhos de credibilidade por serem vistos como honestos por seus pares. Na prática, ao invés de um tipo padrão de contribuinte, há vários grupos de contribuintes com comportamentos distintos, abrangendo um amplo espectro de atitudes—desde comportamentos cumpridores baseados em forte civismo a ações criminais complexas.

Sob essa nova perspectiva, as ATs modernas investem em *analytics*⁷ e análise de segmentação (*clustering*) para compreender os diversos padrões comportamentais dos contribuintes. Países como a Austrália, a Dinamarca, a Irlanda, o Reino Unido e a Suécia adaptam seus métodos de intervenção, complementando o enfoque tradicional de fiscalização por instrumentos de cooperação e influência. O *Behavioural Insights Team* do *Cabinet Office* britânico ilustra vários métodos de redução da fraude e erros mediante aplicações da economia comportamental⁸. O estudo destaca a importância de analisar todo o sistema do ponto de vista do usuário e identificar as áreas suscetíveis a fraude ou erros. Também demonstra a importância de reforçar e premiar comportamentos positivos e informar ao contribuinte descumpridor qual o comportamento social vigente (“norma”).

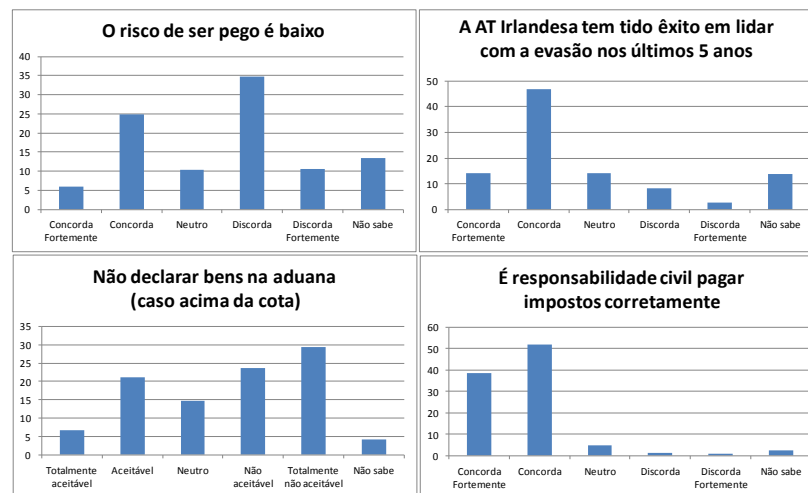
6 Alm (2013) questiona por que um contribuinte racional pagaria impostos mesmo em países onde a chance de ser efetivamente pego é baixa e/ou as multas não são proporcionais ao crime. Isso porque, na prática: (1) as taxas reais de cobertura de fiscalização são baixas, (2) as penalidades são comumente reduzidas ou perdoadas em programas de anistia, (3) os processos de contencioso são morosos e podem durar décadas e (4) a cobrança coerciva apresenta ineficiências, mesmo em países com poder de penhora de bens e contas correntes.

7 *Analytics* é uma área multidisciplinar que aplica estatística, matemática, computação e pesquisa para descobrir e relacionar padrões de dados.

8 UK’s Cabinet Office (2012).

A Irlanda tem realizado avaliações comportamentais e de segmentação de contribuintes. Vários estudos foram elaborados entre os anos 2006 e 2013, incluindo uma pesquisa de atitudes relativas ao cumprimento tributário⁹. Seus resultados serviram para a administração tributária irlandesa aprimorar seus programas de cumprimento. A pesquisa envolveu várias perguntas de aspectos morais e comportamentais, como: razões pelas quais as pessoas pagam impostos, aceitabilidade social da cultura da evasão no país, percepção da eficácia da AT irlandesa em punir a evasão, aceitação do dever cívico de pagar impostos, e aceitação social de práticas como a falta de declaração de bens na aduana, a dedução de despesas falsas na declaração de renda e o uso de transporte público sem o devido pagamento, dentre outros. A Figura 2 apresenta perguntas ilustrativas. Os principais resultados indicaram que, em geral, a população irlandesa tem uma atitude positiva em relação ao cumprimento e vê a economia informal negativamente; porém, a população não é homogênea e três segmentos com diferentes graus de “moralidade” e atitude ao pagamento de impostos foram identificados¹⁰.

Figura 2. Atitudes Comportamentais na Irlanda – perguntas selecionadas (em porcentagem)



Fonte: Revenue Ireland (2013)

9 Revenue Ireland (2013). Essa pesquisa mediu atitudes de cumprimento em bases nacionais, usando técnicas de análise estatística de *clustering*.

10 O primeiro segmento (~60%) foi considerado moral (cidadãos fortemente cumpridores, contribuintes registrados, bem informados sobre matéria tributária, presente em uma mescla de populações em Dublin e rurais, jovens e idosos); o segundo (~28%) foi considerado ambivalente (cumpridores e bem informados mas não temerosos ao fisco, residentes em subúrbios de Dublin, formado por profissionais liberais, e engajados na economia informal); e o terceiro (12%) identificado como um grupo descomprometido (geralmente de baixa renda e moralmente menos envolvido com questões tributárias, geralmente respondendo “não sei” a perguntas, com grande participação de estrangeiros, donas de casas e idosos mais pobres).

3 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS NA MENSURAÇÃO DA BRECHA¹¹

Vários países calculam e publicam regularmente o valor de suas brechas de cumprimento. Dentre as principais experiências internacionais, destaca-se a mensuração realizada pelo Reino Unido devido a sua abrangência, transparência, credibilidade metodológica, consistência temporal e integração da informação na tomada de decisão de política fiscal. A Caixa 1 e a Figura 3 resumem e ilustram o exercício britânico¹².

11 Esta seção refere-se à brecha de cumprimento. Referências à brecha tributária, quando feitas, serão claramente especificadas.

12 Ver <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>.

Caixa 1. A Brecha de Cumprimento Britânica¹³

A *Her Majesty Revenue and Customs* (HMRC) apresenta um dos melhores, mais completos e regulares estudos de brecha tributária no âmbito internacional. A edição mais recente, de 2014, estima e analisa a brecha de 2012-2013. A redução da brecha é um compromisso público da HMRC, explicitamente mencionada na sua visão institucional e incluída em seu plano estratégico: “*We will close the tax gap, our customers will feel that the tax system is simple for them and even-handed, and we will be seen as a highly professional and efficient organization.*” De acordo com a HMRC, a mensuração da brecha é um dos pilares da sua planificação estratégica e sua análise de riscos. A brecha para o período 2012-13 foi estimada em 6,8 por cento da arrecadação potencial. A série histórica demonstra uma redução gradual das estimativas (o valor para 2005-06 foi estimado em 8,5 por cento).

A HMRC tem estimado a brecha tributária há cerca de 15 anos. Atualmente, as estatísticas de brecha tributária são consideradas estatísticas oficiais e são publicadas anualmente de acordo com o Código de Práticas do Departamento Britânico de Estatística. A estimativa da brecha passa pelo escrutínio dos órgãos britânicos de auditoria externa (*UK National Audit Office*). Demonstrando seu compromisso e transparência institucional para continuar a aperfeiçoar a medição da brecha, a HMRC solicitou uma avaliação de sua metodologia pelo FMI em 2013 e autorizou a publicação do correspondente relatório¹⁴. A mensuração da brecha britânica estima não apenas o seu valor total, mas também especifica sua composição por tipo de imposto, tipo de contribuinte e tipo de comportamento. É justamente a análise de seus componentes que fornece uma rica informação para alimentar o plano de cumprimento tributário da HMRC.

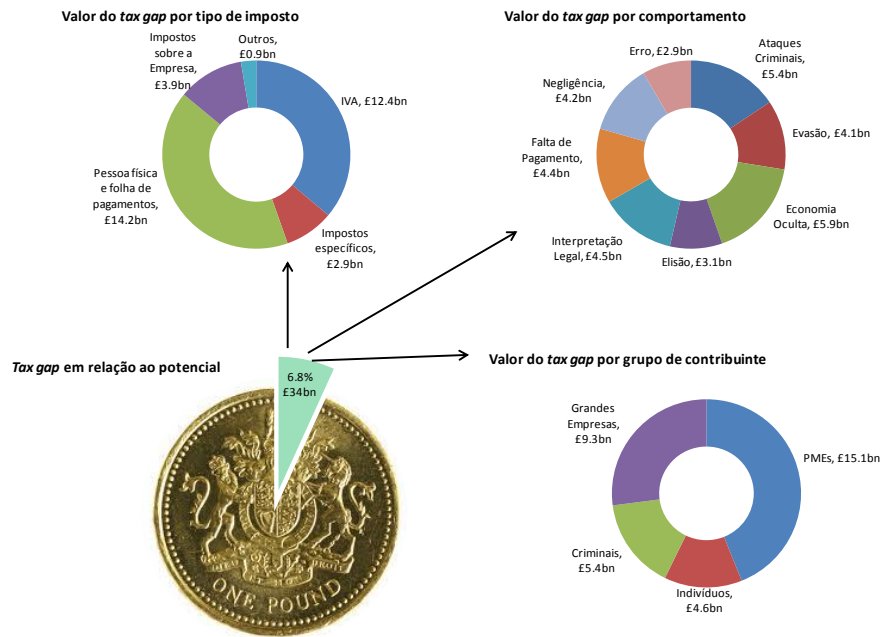
- Quanto à composição por imposto, a brecha concentra-se nos impostos de renda dos indivíduos, ganhos de capital e contribuições para o seguro nacional (41 por cento da brecha total) e no IVA (36 por cento). O imposto de renda das empresas e os impostos específicos sobre o consumo (excise tax) apresentam menores participações na brecha. Há estimativas detalhadas para os impostos sobre cigarro, bebidas e combustíveis.
- Por tipo de contribuinte, chama a atenção que 44 por cento da brecha referem-se a pequenas e médias empresas. As grandes empresas representam 27 por cento do total, seguidas por criminais (16 por cento) e pessoas físicas (13 por cento).
- Por tipo de comportamento, as categorias mais relevantes são a economia subterrânea (17 por cento) e ataques criminais (16 por cento). É interessante notar que o uso de interpretação legal distinta daquela adotada pela HMRC responde por 13 por cento do total. Finalmente, as demais categorias são: falta de pagamento (13 por cento), negligência ou falta de contabilidade adequada (12 por cento), evasão (12 por cento), elisão (9 por cento) e erro (8 por cento).

A HMRC define em seu estudo cada uma dessas categorias. Como ilustração, “criminais” referem-se a atividades de contrabando, fraude no reembolso do IVA e ao esquema de fraude carrossel no IVA europeu (*missing trader intra-community fraud*—MTIC). Estima-se uma perda entre 0,5 e 1 bilhão de libras esterlinas em 2013-14 decorrente do MTIC, representando uma melhora em relação ao pico estimado de perda de 2,5 a 3,5 bilhões de libras esterlinas em 2005-06.

13 Este quadro baseia-se em informações de Thackray, M, “Applied Tax Gap Analysis in the United Kingdom: Its use in Tax Administration, and Future Research” e informações do staff do FMI.

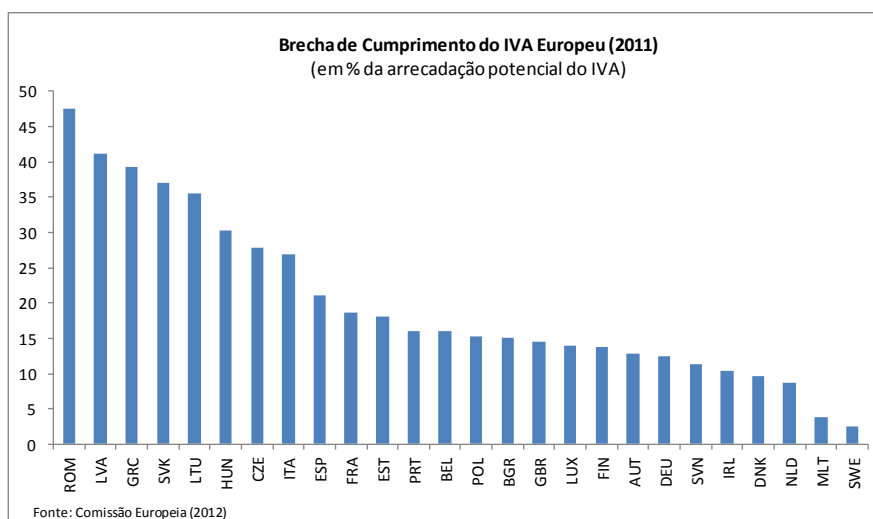
14 <https://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.aspx?sk=41003.0>

Figura 3



Os países europeus têm se destacado na aplicação de uma metodologia harmonizada para medir a brecha de cumprimento do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Apesar dos esforços de harmonização metodológica, comparações internacionais devem ser feitas com cuidado. Há uma ampla dispersão nas estimativas da brecha entre países (Figura 4), de acordo com os dados da Comissão Europeia (2012)¹⁵, que estimou uma brecha tributária média (EU-26) de 20 por cento da receita potencial para o ano de 2011. A brecha varia de 2 por cento na Suécia a 48 por cento na Romênia. A brecha total representa cerca de 1,5 por cento do PIB europeu.

15 http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

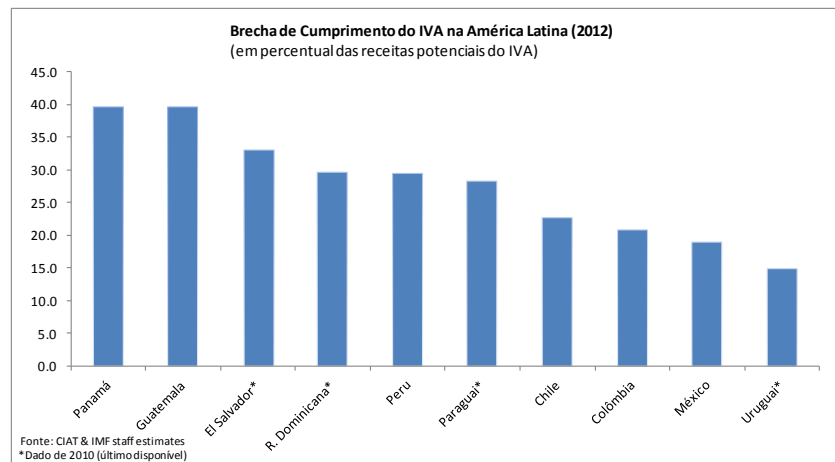
Figura 4: Brecha de cumprimento do IVA Europeu (2011)

As principais conclusões do estudo foram: (1) antes de 2008, houve um moderado declínio da brecha do IVA, especialmente nos países em pós-acesso à União Europeia; (2) os países que apresentam pior desempenho (i.e. maiores brechas) não têm sido capazes de melhorar a situação ao longo do tempo—o que pode demonstrar a dificuldade de implantação de uma política eficaz de cumprimento tributário por ATs menos eficazes; e (3) após 2008, as brechas tenderam a aumentar nos países que sofreram uma recessão econômica mais severa¹⁶ (esse foi o caso na Eslováquia, Espanha, Grécia, Irlanda, Letônia e Portugal). A HMRC (2010) identifica que aproximadamente um quinto da brecha no Reino Unido durante a crise foi relacionado com dificuldades de pagamento e insolvência financeira. Da mesma forma, a *Australian Tax Office* (ATO) estimou que aproximadamente um terço da brecha australiana em 2009-10 foi devido a problemas de aumento das dívidas dos contribuintes.

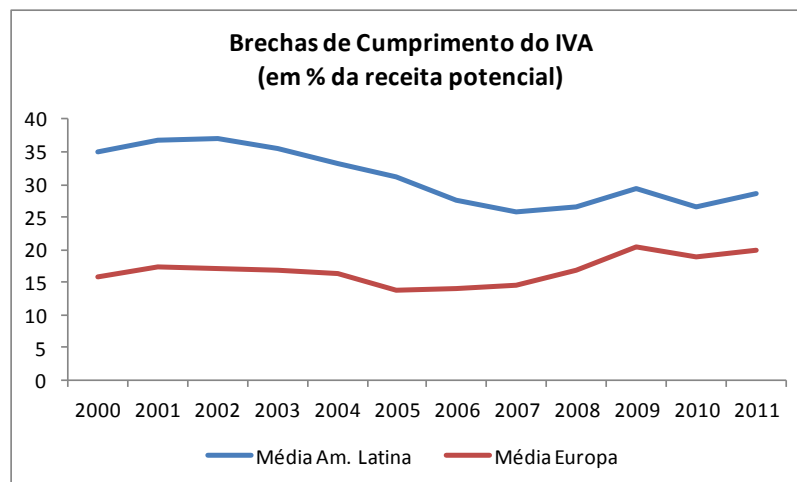
Alguns países da América Latina também têm estimado e divulgado estudos sobre a brecha de cumprimento, que apontam para uma média de 28 por cento¹⁷. Diferentemente do caso europeu, as estimativas para os países latino-americanos são sujeitas a diferentes metodologias (Figura 5). A dispersão na região encontra-se entre 15 por cento (Uruguai) e 40 por cento (Panamá e Guatemala).

16 Isso demonstraria que a recessão econômica tende a deteriorar o cumprimento tributário. Semelhantemente, IMF (2014) demonstra uma relação positiva entre *output gap* e *tax gap*.

17 Os trabalhos do FMI e do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) têm apoiado muitas dessas iniciativas na região.

Figura 5: Brecha de cumprimento do IVA na América Latina (2012)

As estimativas disponíveis apontam para uma redução da brecha tributária média na América Latina, de 37 a 28 por cento entre 2002 e 2011¹⁸. Por outro lado, a brecha média manteve-se estável na Europa, ao redor de 15 por cento, até o advento da crise financeira, que fez a brecha média subir ao patamar de 20 por cento (Figura 6). Isso demonstra a dificuldade em sustentar o cumprimento tributário em épocas de recessão.

Figura 6: Brecha de Cumprimento do IVA

18 Como se discutirá mais adiante, o Brasil não realiza estudos de medição de brecha. Assim, a média latino-americana apresentada na Figura 6 não inclui o Brasil. Os países incluídos na média Latino-americana (diversos anos, com séries incompletas para alguns países) são: Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, México, Panamá, Paraguai, Peru, República Dominicana e Uruguai.

A metodologia do FMI de medição da brecha permite não apenas avaliar seu valor total, mas também classificá-la por setores econômicos e decompô-la em duas categorias: a de arrecadação (*collection*) e a de lançamento (*assessment*). A brecha de arrecadação expressa a diferença entre a arrecadação real e o valor total declarado ou lançado, enquanto a brecha de lançamento expressa a diferença entre o valor declarado (ou lançado) e a arrecadação potencial. O exercício realizado pela equipe do FMI para a Estônia—publicado na internet como demonstração de transparência fiscal das autoridades¹⁹—é uma excelente demonstração dessa decomposição. Vale mencionar que a Estônia tem medido a brecha tributária desde 2004 e esse exercício foi fundamental para entender o aumento do descumprimento durante a crise financeira. O exercício também identificou a fraude MTIC como um dos principais problemas de cumprimento do IVA no país.

Em relação à brecha de política tributária do IVA, esse indicador pode alcançar valores superiores à brecha de cumprimento. Por exemplo, para o período 2000-2011, a brecha de cumprimento foi de 17 por cento enquanto a de política tributária foi de 36 por cento da arrecadação potencial para o grupo EU-26. Obviamente, a brecha de política tributária envolve decisões do legislador em abrir mão, intencionalmente, de arrecadação, enquanto a brecha de cumprimento diz respeito à evasão. No entanto, em épocas de necessidade de aumento de receitas, muitas vezes se opta pelo aumento da alíquota de IVA sobre aqueles que já contribuem (aumentando o risco do descumprimento) ou pela adoção de medidas extraordinárias, ao invés de se reduzir a própria brecha ou, sobretudo, enfrentar politicamente os altos gastos tributários.

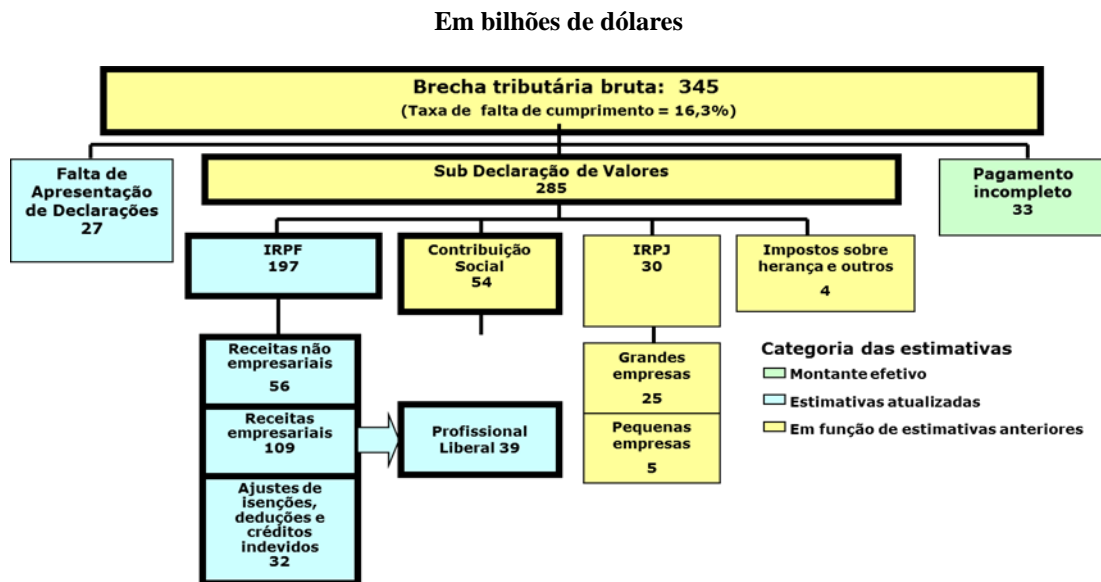
Estimativas da brecha dos impostos sobre a renda, apesar de serem mais limitadas, são publicadas em alguns países, como no Reino Unido e nos Estados Unidos. Estes últimos estimam a brecha do imposto de renda mediante um sofisticado exercício baseado em auditorias aleatórias²⁰. Devido ao custo do método, os estudos mais recentes referem-se aos anos 2001 e 2006. A brecha de 2006 foi estimada em cerca de 16 por cento da receita potencial, estatisticamente estável em relação a 2001 (Figura 7). O IRS comprovou que rendas sujeitas à informação de terceiros e retenção na fonte apresentam maior aderência, com apenas 1 por cento de descumprimento. Para rendas sujeitas à boa informação, mas sem retenção na fonte, o descumprimento foi de 8 por cento, enquanto a falta de cumprimento alcançou 56 por cento para

19 IMF Country Report n. 14/133, *Revenue Administration Gap Analysis Program: the Value-Added Tax Gap in Estonia*.

20 Para maiores informações, veja <http://www.irs.gov/uac/The-Tax-Gap>.

rendas onde há pouca informação ou cruzamento de dados. A dificuldade de repetição do exercício, no entanto, faz com que os EUA não tenham dados para analisar o comportamento tributário durante e após a crise financeira.

Figura 7: A Brecha Tributária dos Estados Unidos (base: 2006)



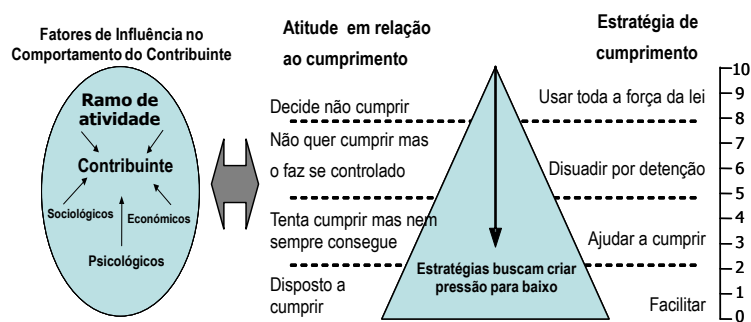
4 A ESTRATÉGIA MODERNA DE ESTÍMULO AO CUMPRIMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Desenvolvendo um Plano Integrado de Cumprimento Tributário (PICT)

O conhecimento do tamanho e composição do descumprimento tributário permite que as ATs modernas elaborem uma estratégia corporativa—baseada em gestão de risco e segmentação de contribuintes—para reduzir a falta de cumprimento. Isso permite selecionar a ferramenta correta para corrigir a falta de cumprimento de acordo com o comportamento do contribuinte, utilizando-se de todo o espectro de instrumentos à disposição da AT. Distintas ferramentas estão associadas a custos distintos e a AT deve utilizar ferramentas caras e sofisticadas apenas sobre os casos mais sérios de evasão e fraude fiscais. A OCDE (2010) identifica dois tipos de cumprimento—o voluntário e o forçoso (*enforced*)—e afirma que essa classificação é relevante justamente porque o segundo tipo acarreta custos significativos.

O modelo de gestão de riscos mais aceito internacionalmente é conhecido como “pirâmide do cumprimento” (Figura 8)²¹. As diferentes atitudes de cumprimento são enfrentadas com estratégias distintas e o objetivo da AT deve ser “pressionar” a maior quantidade de contribuintes para a base da pirâmide—onde as soluções para a eventual falta de cumprimento são mais fáceis e baratas.

Figura 8. Modelo da Pirâmide de Cumprimento



9

Na linha do exemplo irlandês mencionado anteriormente, o modelo requer um conhecimento profundo dos fatores que influenciam o comportamento de cumprimento do contribuinte. Morris e Lonsdale (2005) identificam seis fatores influenciadores do comportamento tributário para o caso da Nova Zelândia: tipo de negócio no qual o contribuinte opera (incluindo tamanho da empresa, estrutura societária, tempo de operação no mercado, localização e foco de mercado); fatores sociológicos (normas do grupo ao qual o contribuinte pertence, idade, gênero, etnia, nível educacional, relações pessoais); fatores psicológicos (disposição de assumir riscos, visão particular de equidade e justiça, interações prévias com a AT); atividade econômica (grau de competição de mercado, fatores sazonais, margens de lucro, grau de regulação, infraestrutura); e fatores econômicos (nível de inflação, nível das taxas de juros, desenho do sistema tributário e outras políticas governamentais).

21 Esse modelo foi originalmente desenvolvido pela *Australian National University* e refinado pela *Australian Tax Office (ATO)*.

O PICT permite que a AT conceba e transmita aos agentes externos e internos as estratégias que serão priorizadas para tratar o descumprimento tributário mediante um modelo de “ação transversal”. Isto é, determinado problema de falta de cumprimento (e.g. esquema de deduções fraudulentas no imposto de renda da pessoa física ou preços de transferência por parte de grandes empresas) passa a ser tratado de forma integrada por todas as funções da AT, incluindo: campanhas publicitárias, reuniões setoriais com os contribuintes, serviços especificamente orientados para um determinado grupo, auditorias específicas e mudanças legais ou infralegais, se for o caso.

Algumas ATs publicam uma versão resumida de seu PICT. Um exemplo é o relatório *Compliance in Focus* da administração australiana (ATO)²². Não se trata de uma lista exaustiva de todas as atividades de cumprimento, mas um detalhamento das principais áreas de ação da ATO. O relatório descreve o foco da ATO para pessoas físicas, empregadores (em relação às relações de retenção na fonte de empregados), empresas (pequenas, médias e grandes), IVA, previdência social, e profissionais liberais. Para cada categoria, a ATO descreve as questões mais relevantes de cumprimento a serem acompanhadas pela administração e apresenta um estudo de caso. Outro exemplo é a África do Sul: a *South African Revenue Service* (SARS) explica que seu objetivo é fazer com que a população reconheça os comportamentos que podem colocá-la em risco para que as pessoas possam evitá-los e passar a cumprir voluntariamente. “*We are not out to catch people. Rather we are in the business of getting everyone to do the right thing willingly*”²³. A Caixa 2 apresenta os estudos de caso da Austrália e África do Sul.

Em resumo, as ATs modernas deixaram de tratar a falta de cumprimento como apenas um problema de fiscalização. Um modelo integrado passa a ser a resposta mais efetiva para mitigar os riscos de cumprimento identificados por uma gestão baseada em *analytics e análise comportamental*. A visão fragmentada de um problema de cumprimento pode resultar em custos mais caros, duplicidade de esforços e baixa eficácia, caso não se identifiquem as razões para o comportamento evasor e não se desenvolvam estratégias que busquem utilizar uma combinação ótima de ferramentas para mudar o comportamento em questão. O FMI tem recomendado a instituição de um Comitê de Gestão de Riscos de Cumprimento, com o papel de: avaliar o sistema tributário e prover direção estratégica relacionada à identificação de riscos e análises;

22 <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/General-statistics/Compliance-in-focus-2013-14/>

23 SARS Compliance Programme, 2012/13-2016/17, Introduction.

desenvolver um modelo equilibrado de estratégias envolvendo diversas funções; alocar recursos de acordo com as prioridades estratégicas; trabalhar com os congressistas e outros agentes sobre a eficácia das leis tributárias e da política tributária sob a ótica do cumprimento; e monitorar e avaliar a implementação do plano de cumprimento.

Caixa 2. O Plano de Cumprimento Tributário: os Casos da Austrália e da África do Sul

Austrália

A ATO tem estado na vanguarda do foco em risco e cumprimento tributário. Ela não apenas desenvolveu a metodologia de cumprimento que hoje é adotada por vários países, como também adequou a sua estrutura organizacional para lidar com o cumprimento de forma integrada. O *Compliance in Focus* é o documento onde a ATO articula publicamente as suas prioridades de cumprimento tributário. É parte do modelo de gerenciamento de riscos, incluindo o modelo de diferenciação de riscos (MDR). O MDR considera os seguintes fatores: (1) a probabilidade de que o contribuinte assuma uma posição contrária à ATO ou apresente declaração marcada por erros e omissões; e (2) as consequências da falta de cumprimento potencial em termos monetários, de influência relativa em outros contribuintes, e de impacto na confiança social no sistema tributário. Abaixo seguem alguns exemplos de prioridades do relatório de 2013-14:

- Pessoas físicas: subdeclaração de renda ou abuso do sistema de deduções (seguro de saúde, pagamentos relativos à indústria da construção civil, ajudas de custos governamentais tributadas); riscos associados ao uso de estruturas de negócio complexas (*trusts*, e dificuldade de separação entre renda e despesas de empresas e pessoais); declaração relativas aos chamados Indivíduos de Alta Riqueza (*High Wealth Individuals*, HWI) (distribuição de dividendos, ganhos de capitais, renda de fontes estrangeiras); participação em esquemas de planejamento tributários (promoção de esquemas financeiros de alta rentabilidade e alta dedução tributária que não estão de acordo com a lei).
- Pessoas jurídicas: grandes empresas (preços de transferência, esquemas financeiros complexos, descaracterização de vendas de ativos para evitar ganhos de capital); empresas médias (uso fraudulento de estruturas de fundos ou *trusts*, empréstimos fraudulentos para sócios, problemas em relação a ganho de capital, separação entre atividades da empresa e do sócio); pequenas empresas (subfaturamento, operação com economia oculta e dinheiro em espécie, problemas com entidades sem fins lucrativos).

África do Sul

O programa de cumprimento da SARS é uma interessante demonstração da integração entre impostos e aduanas. O cumprimento é definido como “o grau que contribuintes e operadores do comércio exterior cumprem suas obrigações legais”. O processo de seleção de prioridades leva em consideração, dentre outros: a nota de risco de um setor econômico, características específicas do ciclo de vida de um negócio, riscos de segurança fronteiriça, riscos de proteção ao consumidor e riscos sistêmicos de legislação e brechas de política tributária. As sete áreas escolhidas como prioritárias pela SARS foram: (1) indivíduos de alta renda e respectivos fundos (*trusts*), inclusive a existência de contas correntes no exterior (*offshore*); (2) grandes empresas e preços de transferência; (3) setor da construção civil; (4) cigarros ilícitos; (5) subavaliação na importação de roupas e têxteis; (6) contadores e agentes aduaneiros; e (7) pequenas empresas.

4.2 Os custos associados ao cumprimento tributário

O custo do cumprimento pode ser classificado em quatro tipos²⁴: (1) o pagamento da obrigação tributária, (2) os custos de conformidade à tributação (custos contábeis internos e externos, incluindo o tempo e dinheiro despendidos para cumprir com as obrigações tributárias com contratação de contadores, aquisição de softwares, conservação de documentos, treinamentos e capacitação para atualização em matéria tributária e outros), (3) os custos administrativos, ou o orçamento da AT, que é financiado por toda a sociedade e (4) os custos econômicos (basicamente, a distorção do mercado). Alguns estudos também mencionam os custos psicológicos e gastos da indústria de lobby.

Uma AT eficiente busca transparentar e reduzir os custos administrativos e de conformidade (impostos sobre os contribuintes) ao determinar suas linhas de atuação. Os custos de conformidade são, em geral, superiores ao custo administrativo, mas nem sempre isso é claro para a sociedade. A minimização dos custos de cumprimento também é fator relevante para a minimização da brecha. Um sistema complexo e caro para ser cumprido gera estímulo ao não cumprimento—seja por (1) erro e incapacidade de acompanhar mudanças legais, (2) abuso e fraude que se aproveitam das incongruências de qualquer sistema complexo ou (3) por restrições financeiras (simplesmente, torna-se muito caro cumprir, o que se aplica especialmente no caso dos indivíduos e das pequenas empresas). O custo de cumprimento representa recursos que deveriam ser alocados à atividade produtiva, mas são deslocados para financiar a burocracia de se pagar impostos.

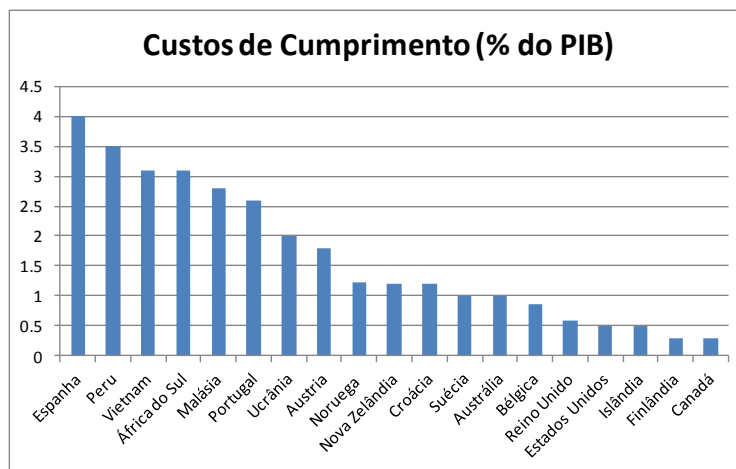
Alguns países têm medido sistematicamente os custos de cumprimento, inclusive por determinação legal. Diversas metodologias têm sido aplicadas para medir o custo de cumprimento nos Estados Unidos, tanto pelo IRS como por acadêmicos. O *National Taxpayer Advocate* estimou que houve mais de 4.400 mudanças no código tributário americano entre 2001 e 2010 e considera a complexidade tributária o maior problema enfrentado pelos contribuintes (relatório de 2010 ao Congresso Americano). Fichtner e Feldman (2013) estimam que os custos associados ao tempo e dinheiro gastos para preparar as declarações variam entre US\$ 67 e 378 bilhões de dólares. Os autores também estimam entre US\$148 a 609 bilhões os custos associados à perda de crescimento econômico e em US\$27,6 bilhões os custos incorridos pelos contribuintes relacionados à atividade dos lobistas durante o período 2002-2011. Laffer, Winegarden e Childs

24 Para referência internacional, ver Sandford (1995).

(2011) apresentam as estimativas do custo administrativo do IRS (US\$ 12,4 bilhões) e também do custo direto com o pagamento de contadores e aquisição de softwares (US\$ 31,5 bilhões) e o custo associado ao tempo gasto com o cumprimento da obrigação tributária (US\$ 377,9 bilhões).

Apesar da dificuldade de mensuração e harmonização metodológica, alguns estudos fazem uma síntese de dados disponíveis internacionalmente sobre os custos de transação tributária. O projeto *Measuring Tax Transaction Costs* (2014), das Nações Unidas e do Centro Interamericano de Administrações Tributárias, é um exemplo que mostra que os custos de cumprimento podem chegar a 4% do PIB (Figura 9) e são, em geral, entre duas a seis vezes maiores que os custos administrativos.

Figura 9: Custos de cumprimento (% do PIB)



Fonte: Nações Unidas (Project Reducing the Tax Transaction Costs in Latin America), vários estudos

5 ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE O CUMPRIMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

As ATs brasileiras não têm estimado ou publicado medições oficiais de brecha de cumprimento, o que dificulta a realização de análises temporais sobre o cumprimento fiscal e a identificação das formas de evasão no país. Também não há elaboração de relatórios de análise comportamental como insumo aos planos de cumprimento. Ademais, a informação sobre os custos administrativos e de conformidade é bastante limitada no Brasil, em geral produzida como parte de pesquisas externas sobre competitividade ou ambiente de negócios.

A falta desse conhecimento, que deveria ser sistemático e recorrente, limita a escolha de opções de política de ajuste em momentos de crise econômica, como a vivida pelo país no ano de 2015. Conforme explicado, a ausência de informação sobre a evasão fiscal estrutural, aliada à

inelasticidade das ações de melhoria de cumprimento no curto prazo, **acabam** por gerar a adoção de políticas que podem vir a agravar o quadro de distorção econômica do país. Além disso, o conhecimento de como o cumprimento tributário responde a ciclos recessivos também ajudaria a entender os impactos arrecadatórios da atual crise—e como minimizá-los.

As razões para tal desalinhamento em relação às boas práticas internacionais residem, em grande parte, na complexidade do sistema tributário nacional. A análise do cumprimento deve ser contextualizada em um debate técnico sobre a qualidade da política e da administração tributárias (conforme ilustrado na Figura 1), incluindo os efeitos da tributação sobre a eficiência econômica, a equidade e a facilidade de se fazer negócios. Porém, as peculiaridades do sistema tributário nacional têm dificultado a aplicação de técnicas e análises comparadas internacionais, e têm reduzido a qualidade do debate interno pela falta de transparência da informação tributária disponível ao público.

Apesar da urgência de uma reforma profunda, as dificuldades de se formar um consenso político sobre o modelo apropriado de tributação têm impedido avanços concretos há décadas. Com isso, tem-se optado pela implantação de uma série de mudanças “fatiadas” no sistema, que infelizmente não resolvem as questões estruturais. No Brasil, melhorar o cumprimento dependerá, assim, da modernização do sistema tributário nacional.

Esta seção traz algumas reflexões sobre o cumprimento tributário no Brasil como um insumo ao debate abrangente sobre o tema. A análise está dividida em quatro subtópicos: Esforço Tributário, Política Tributária, Administração Tributária e Custos de Cumprimento.

5.1.1 Esforço Tributário

A carga tributária é a métrica mais conhecida para medir o quanto se transfere do setor privado ao público a título de impostos, representado uma medida do que foi “cumprido” pelos contribuintes. A última estimativa publicada pela Receita Federal do Brasil (RFB) aponta para uma carga tributária de cerca de 36 por cento do PIB em 2013²⁵. O Brasil tem sustentado uma carga tributária acima da média internacional quando comparada ao seu nível de renda (Figuras 10 e 11). IMF/FAD (2013) e Pessino e Fenochietto (2013) estimam que o esforço tributário brasileiro seja um dos mais altos do mundo, variando entre 80 a 95 por cento da capacidade

25 Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil (2014), Carga Tributária no Brasil: 2013.

tributária, dependendo do modelo econométrico utilizado e dos países incluídos na amostra (Figura 11)²⁶. A Caixa 3 detalha o assunto.

Figura 10: Carga tributária e renda per capita (Estimativa 2014)

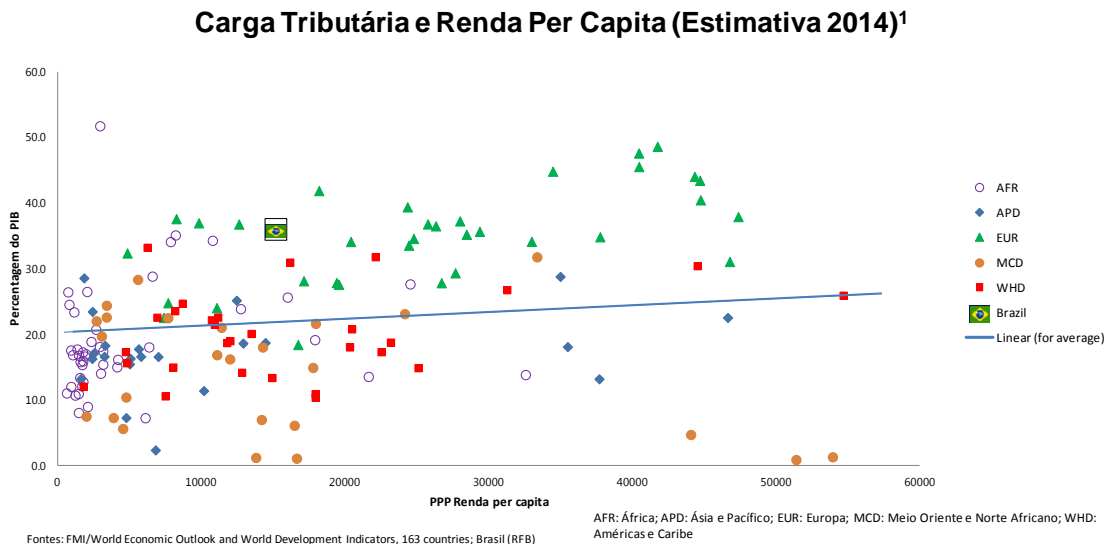
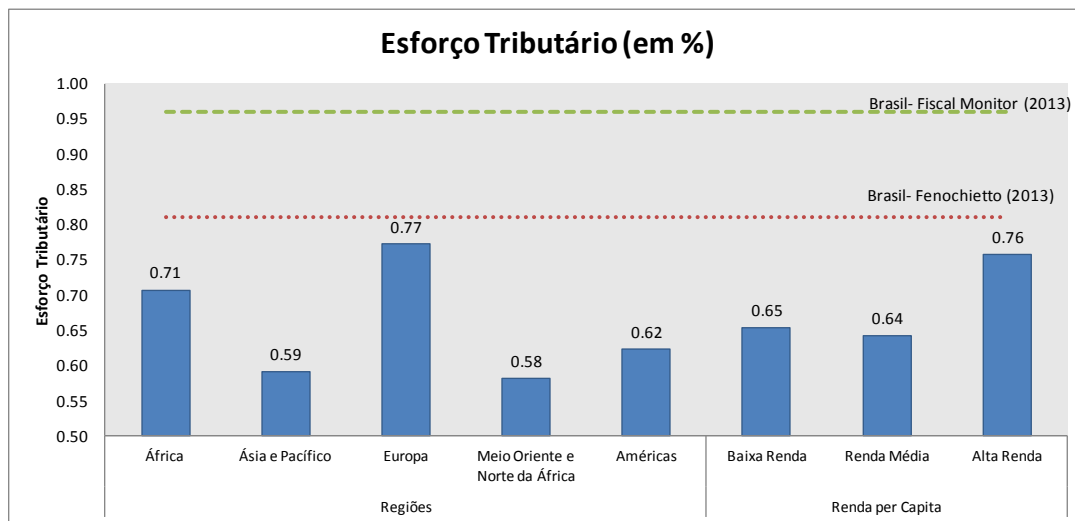


Figura 11: Esforço tributário (em %)



Fonte: Fiscal Monitor (Outubro 2013), Pessino e Fenochietto (2013), e cálculos da autora. (Anos da amostra: 2011 e 2012)

26 Alguns países apresentam peculiaridades em função da alta concentração de receitas vinculadas a recursos naturais (petróleo e mineração) ou do recebimento de receitas relacionadas a uniões aduaneiras, o que explica algumas disparidades na relação renda per capita/tributação.

Caixa 3. Medindo o Esforço Tributário

Vários estudos corroboram a relação entre a carga tributária e determinadas variáveis econômicas (Tanzi e Davoodi, 1997; Keen e Simone, 2004; Fenochietto e Pessino, 2010). Dentre essas: o nível de desenvolvimento (medido pela renda per capita), abertura comercial, composição do produto, indicador de Gini e investimento em educação.

A capacidade tributária representa o máximo nível de receitas que um país poderia atingir dadas as variáveis acima mencionadas—a partir de estudos econométricos. Isto é, estima-se a arrecadação máxima esperada para um determinado país de acordo com as suas condições econômicas, sociais e institucionais, com base nas observações reais dos países da amostra. Portanto, a estimativa considera implicitamente a evasão e os gastos tributários existentes na amostra, bem como as escolhas de política tributária dos diversos países (isto é, mais ou menos Estado na economia). Por exemplo, em Fenochietto e Pessino (2013) a carga tributária da amostra variou entre 9 por cento (Guiné Bissau) e 48 por cento (Dinamarca) do PIB. O esforço tributário é então calculado pela relação entre a arrecadação real e a capacidade tributária estimada. Nesse sentido, os estudos de capacidade tributária diferem do conceito de arrecadação potencial apresentado na Figura 1—este último ilustra a arrecadação potencial de um país como o máximo possível a ser coletado caso não haja evasão (máxima eficiência administrativa) e caso o sistema tributário em vigor fosse plenamente utilizado (aplicação plena do modelo de referência ou *benchmarking*).

Na ausência de estudos oficiais que meçam a brecha de cumprimento, há uma associação no Brasil entre alto esforço e eficácia administrativa. Esse tipo de associação direta não é muito útil. É claro que, em geral, uma AT ineficaz não arrecadaria valores nos patamares brasileiros (com exceções de países dependentes de recursos naturais, onde cargas tributárias elevadas facilmente convivem com administrações fracas). Porém, atribuir o alto esforço brasileiro à maximização do cumprimento tributário seria uma conclusão precipitada, retirando incorretamente a discussão sobre evasão fiscal do debate público nacional.

É essencial analisar a composição do alto esforço no Brasil. Quanto seria explicado por eficácia administrativa ou quanto seria função de uma forte calibragem da política tributária? Note que, para um determinado nível de esforço tributário, a arrecadação seria mais eficiente e equitativa se cobrada sobre uma base ampla, a alíquotas menores, com baixa evasão e a custos razoáveis. A mesma carga tributária poderia ser eventualmente cobrada sobre uma base mais estreita sujeita a alíquotas maiores e ainda conviver com níveis mais altos de evasão e impor custos de cumprimentos mais caros aos contribuintes. Neste caso, uma parte menor da população estaria a fazer um sacrifício tributário maior, levando a um equilíbrio não sustentável no longo prazo e aumentando as distorções econômicas.

5.1.2 *Política Tributária*²⁷

Parece haver convergência entre especialistas e o público em geral a respeito da complexidade e baixa transparência do sistema tributário brasileiro. Porém, uma questão a ser melhor estudada seria como essa complexidade afeta o cumprimento tributário no país. O sistema brasileiro é um dos mais complexos do mundo, devido (1) à multiplicidade de tributos (apenas em parte derivada da questão federativa, pois também há desnecessária fragmentação em nível federal²⁸), (2) à estrutura intrincada de vários tributos no país (por exemplo, as complexas legislações do PIS/COFINS e do ICMS, assim como a incomum cobrança do IPI com base em classificação tarifária), (3) à existência de vários regimes de exceção baseados em tributação em cascata, como o SIMPLES, o Lucro Presumido e o regime de substituição da incidência da folha de pagamentos por faturamento, e (4) à diversidade de gastos tributários em todas as esferas de governo.

Quanto maior a complexidade, mais difícil e custoso o cumprimento por parte do contribuinte e seu respectivo controle pela AT. Nas últimas décadas, a resposta tem sido aumentar ilimitadamente as bases econômicas sujeitas ao faturamento como uma solução para “simplificar” o sistema. Talvez seja difícil apontar alguma economia moderna com o nível de tributação sobre o faturamento do Brasil—um tipo de tributação abolido quase no mundo todo por seus impactos em cascata na economia, gerando distorções na alocação econômica. Por ironia, o Brasil tem combatido a complexidade não pela revisão profunda do seu sistema tributário, mas pela criação de regimes especiais de “exceção”. No entanto, pouco se sabe dos efeitos da multiplicidade desses regimes sobre o cumprimento tributário e sobre a economia do país.

Para os contribuintes na base da pirâmide de cumprimento (aqueles que querem cumprir), a probabilidade de erros ou má interpretação legal passa a ser significativa—especialmente em um país de grande dimensão e diversificado nível educacional. Para aqueles no topo da pirâmide, a complexidade dá margem para aproveitar-se de vazios legais e realizar planejamento agressivo, arbitragem e fraude. Para a AT, o custo de administração do sistema cresce exponencialmente, incluindo a dificuldade de regulamentação de uma quantidade expressiva de leis, de orientação a

27 Este artigo não pretende discutir os problemas particulares do sistema tributário brasileiro, já tão extensivamente analisados em vários outros estudos. O objetivo desta seção é apenas identificar algumas das limitações que o desenho do sistema tributário nacional impõe sobre o cumprimento tributário.

28 Claros exemplos são: a fragmentação da base consumo entre IPI, PIS e COFINS e da base renda entre o IRPJ (subdivido em lucro real e presumido) e a CSLL.

grupos de contribuintes heterogêneos e de controle de regimes complexos. A complexidade também gera maior litígio, com o acúmulo significativo de processos contenciosos. A demora em se concluir o ciclo do crédito tributário em toda a sua extensão tende a impactar os níveis de cumprimento devido à sensação de impunidade.

5.1.3 Administração Tributária

Do ponto de vista administrativo, a RFB e as administrações estaduais têm realizado um significativo esforço de modernização nas últimas décadas. A melhoria administrativa e o impressionante avanço em informatização foram soluções pragmáticas para tentar compensar a complexidade do sistema tributário e sua fragmentação. Vários projetos conjuntos entre a RFB e os Estados, como a nota fiscal eletrônica e o sistema público de escrituração digital, demonstraram a habilidade de concepção de soluções integradas que buscam facilitar o cumprimento e melhorar o controle. Porém, a informatização não é panaceia e não devem ser vistas como uma solução definitiva para resolver as complexidades acumuladas no sistema. Deve questionar-se em que medida a informatização é suficiente para compensar a complexidade, a fragmentação e o custo de cumprimento no Brasil quando comparados ao contexto internacional.

Além disso, o Brasil ainda enfrenta problemas na área da gestão tributária (Caixa 4). Quando somadas às dificuldades intrínsecas do modelo administrativo federativo brasileiro, essas limitações implicam em perda de competitividade para o país no terreno tributário internacional.

Caixa 4. Principais Limitações das ATs e do Contencioso Administrativo e Fiscal segundo o CONFAZ²⁹

- Baixa percepção de riscos pelos contribuintes
- Modelo de gestão da ação da fiscalização não incorpora suficientemente o potencial do novo padrão tecnológico (o que inclui várias deficiências na chamada “macrogestão” do crédito tributário)
- Elevados custos para cumprimento da obrigação tributária
- Deficiências no controle do comércio exterior
- Insuficiência das ações de combate às fraudes estruturadas contra a ordem tributária e inadimplência contumaz
- Lentidão na tramitação do processo administrativo fiscal
- Deficiência na publicidade dos trâmites e atos do processo administrativo fiscal
- Deficiências na capacidade de resposta do contencioso administrativo fiscal
- Recuperação da dívida ativa abaixo do potencial
- Baixo risco subjetivo pelo descumprimento das obrigações fiscais
- Morosidade na cobrança do crédito tributário
- Elevada litigiosidade na procuradoria fiscal

Em comparação internacional, a fragmentação e a complexidade do sistema tributário têm limitado a resposta brasileira para convergir às várias das boas práticas internacionais. Portanto, seria importante avançar com algumas macroiniciativas que são ainda inexistentes ou limitadas no Brasil:

- A mensuração e publicação oficiais da brecha de cumprimento tributário. A ausência dessa medida deixa o Brasil desalinhado das boas práticas internacionais. A RFB possui, dentro de seu mapa de indicadores gerenciais, o Índice de Atingimento da Arrecadação Potencial—como reconhecimento da importância do indicador para seu desempenho institucional, porém o mesmo não tem sido apurado³⁰. Indubitavelmente, as peculiaridades do sistema brasileiro (em particular, a inexistência de um IVA moderno)

29 Ver CONFAZ, Diretrizes e Recomendações Técnicas para o Aperfeiçoamento da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros. Apesar de o documento focar na gestão estadual, os problemas identificados são nacionais e aplicam-se ao modelo de AT brasileira em geral.

30 Iniciativas estão sendo implementadas para iniciar a apuração desse índice.

dificultam o cálculo da brecha tributária e sua comparabilidade internacional³¹. Apesar das dificuldades, deveria-se avançar nessa linha, o que contribuiria para o aumento da transparência institucional das ATs brasileiras.

- Estudos comportamentais para balizar as estratégias de cumprimento. A realização de estudos comportamentais é considerada fronteira para ATs de excelência. As poucas publicações genéricas existentes sobre comportamento tributário no Brasil (como a pesquisa Latinobarômetro) não são suficientemente específicas para gerar conhecimento e inteligência para as ATs como fonte de elaboração de um plano de cumprimento. Pesquisas comportamentais recorrentes e sistematizadas seriam um meio para melhor compreender a sensação de baixo risco de descumprimento.
- Plano Integrado para a Melhoria do Cumprimento Tributário. As ATs brasileiras não contam com um documento na linha descrita neste estudo (*compliance improvement program*), que deveria articular uma estratégia nacional de aumento do cumprimento no país. O plano poderia incluir a RFB e alguns Estados ou municípios economicamente mais relevantes. Uma versão pública do plano daria visibilidade aos esforços das ATs brasileiras, destacaria as áreas e setores de riscos sobre os quais a sociedade deveria estar ciente e ampliaria a transparência fiscal no país.
- A mensuração e a publicação dos principais indicadores de gestão das ATs brasileiras. As ATs brasileiras têm avançado em matéria de gestão estratégica, mas ainda há espaço para melhorias, sobretudo na medição do desempenho como insumo da tomada de decisão gerencial. A mensuração e publicação dos indicadores básicos de desempenho das ATs ainda são limitadas e as administrações estaduais poderiam investir em um sistema estatístico gerencial consolidado. A captura e divulgação de dados dessa natureza seria um grande valor agregado para aumentar a eficiência e a transparência da máquina fiscal brasileira, dentro de um marco moderno de administração por resultados. Esses dados

31 A divergência entre os impostos sobre consumo no Brasil e o padrão internacional não se limita à fragmentação de tributos, mas também ao desenho de cada imposto. Para mencionar apenas alguns casos: o reconhecimento de crédito físico (ao invés do financeiro) para efeito de apuração do ICMS, o uso do método “base contra base” e não “imposto contra imposto” na apuração do PIS/COFINS, a convivência simultânea de incidência sobre o faturamento e valor agregado no PIS/COFINS, e o uso extensivo de substituição tributária.

deveriam envolver informações sobre recursos (*inputs*), produtos (*outputs*) e resultados (*outcomes*) das ATs brasileiras.

Finalmente, a tendência da “simplificação” do cumprimento no Brasil via adoção de regimes presumidos sobre a base faturamento deveria ser reavaliada. Regimes presumidos são adotados internacionalmente para facilitar a administração e o cumprimento para um número grande de contribuintes sem representatividade arrecadatória real e com baixo risco. Se bem calibrada, a solução ajudaria a AT a implantar uma segmentação de contribuintes eficaz, focando nos riscos proporcionalmente a seus impactos. Porém, quando esses regimes são calibrados para abarcar empresas de porte médio e de capacidade econômica relativamente alta, há que se discutir os riscos de (1) aumentar a brecha de política mediante a concessão de gastos tributários a empresas que não necessitariam de incentivos para produzir e (2) aumentar a brecha de cumprimento por passar a tratar como de baixo risco empresas que não são pequenas e desestruturadas.

5.1.4 Custos de Cumprimento

Deve-se avançar na elaboração de estudos sobre os custos de cumprimento no Brasil. Bertolucci (2003) destaca a surpreendente ausência de um debate dedicado ao tema no país. Em especial, a questão federativa é um fator relevante a ser considerado na avaliação dos custos de conformidade no Brasil, pois a descentralização tende a acarretar uma elevação desses custos dada a fragmentação do sistema tributário e de sua administração.

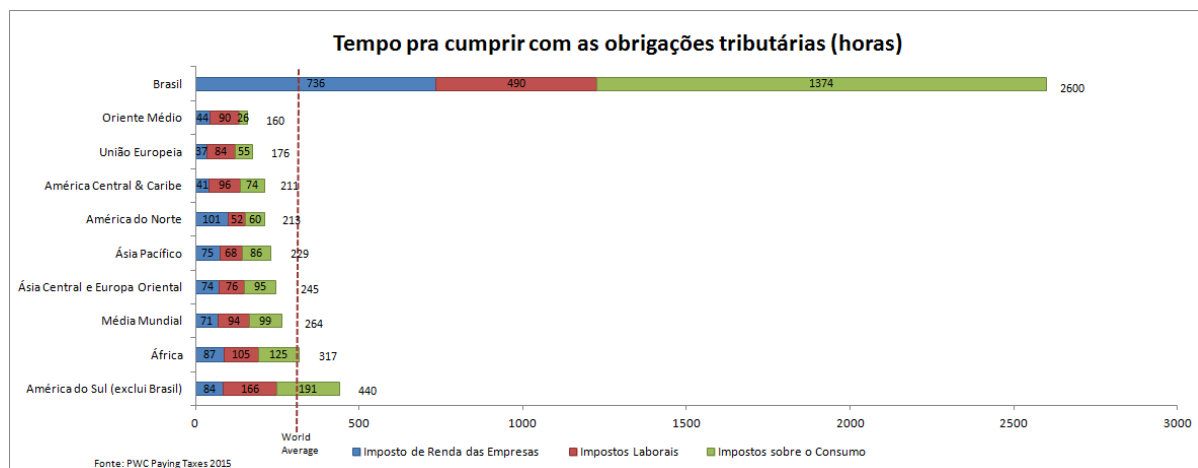
No que se refere aos custos administrativos, a informação pública mais visível diz respeito ao orçamento da RFB. O custo em proporção à arrecadação gira em torno de 1 por cento (CIAT, 2012), o que demonstra boa eficiência em comparação internacional, especialmente considerando que os custos da administração aduaneira já estão aí incluídos. No entanto, esse custo não inclui os gastos associados à cobrança da dívida ativa por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que deveriam ser adicionados para efeitos de comparação internacional³², nem aqueles associados aos fiscos estaduais e municipais³³.

32 O modelo organizacional brasileiro de separação institucional da cobrança amigável (RFB) e coercitiva (PGFN) não se alinha às boas práticas internacionais.

33 Por exemplo, o gasto com a folha de pessoal representa uma média de 3,7 por cento da receita do ICMS para 11 estados selecionados. Em um país onde os níveis subnacionais de governo arrecadam cerca de 30 por

Quanto aos custos de conformidade, os dados mais conhecidos referem-se às pesquisas *Doing Business* e *Paying Taxes*³⁴, que fornecem uma análise comparativa internacional com enfoque sobre o tempo total gasto para cumprir com a obrigação tributária e o número de pagamentos realizados (Figuras 12 e 13). É notável como o Brasil se afasta da média mundial em termos de número de horas para cumprir com a obrigação tributária. Apesar das limitações metodológicas, e do fato de que a pesquisa aplica-se ao caso de uma empresa declarante pelo lucro real, a ampla diferença entre o número de horas para se pagar tributos no Brasil e a média internacional não pode ser ignorada. Esse resultado é consistente com algumas pesquisas internas. Por exemplo, uma pesquisa recente da CNI revelou que 28 por cento dos entrevistados identificaram a “burocracia tributária” como um dos principais entraves à exportação do país (Afonso, 2015).

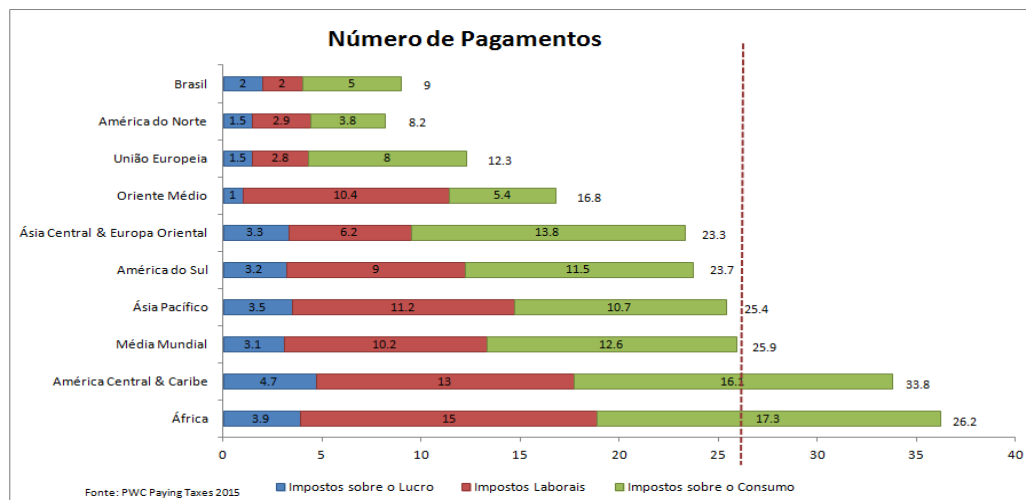
Figura 12: Tempo para cumprir com as obrigações tributárias (horas)



cento das receitas totais, uma visão integrada dos custos administrativos nacionais seria relevante para aumentar a transparência institucional da máquina fiscal.

34 <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/>

Figura 13: Número de pagamentos



6 CONCLUSÕES

Nos últimos anos, várias ATs têm adotado um modelo estruturado para a melhoria do cumprimento tributário, baseado em gestão integrada de riscos. Esse modelo tem um papel central na definição das ferramentas e dos métodos de trabalho que a AT utiliza—e como os recursos são aplicados—de modo a aumentar os níveis de cumprimento em todos os grupos de contribuintes. Ações administrativas desvinculadas de um modelo multianual estruturado de riscos, integrado à gestão estratégica organizacional, tendem a ser menos eficientes e eficazes.

A gestão estruturada de riscos de cumprimento deve ser realizada em três dimensões: (1) em função dos segmentos de contribuintes, (2) dos tipos de impostos mais relevantes em termos arrecadatários e (3) de acordo com as quatro categorias de obrigações tributárias (registro, entrega tempestiva de declaração, pagamento tempestivo e prestação de informação precisa e completa nas declarações). Para isso, as ATs modernas investem consideráveis esforços em ações de análise e pesquisa, incluindo estudos sobre a economia informal, mensuração da brecha tributária, avaliações comportamentais e de atitudes sobre o pagamento de impostos, além de estudos sobre tópicos específicos de cumprimento. A partir dessa análise, os riscos são

efetivamente mitigados a partir da implementação de um Plano Integrado de Cumprimento Tributário. Várias ATs, inclusive, publicam uma síntese deste Plano de Cumprimento de modo a transparentar os riscos para a sociedade.

As ATs brasileiras têm progredido significativamente nos últimos anos, mas enfrentam limitações para avançar em uma estratégia estruturada que maximize o aumento do cumprimento tributário no país. Em grande parte, essas limitações são causadas pela complexidade e fragmentação do sistema tributário brasileiro. Seria importante avançar em duas frentes: (1) na discussão de uma reforma tributária ampla no Brasil que possa buscar a convergência do sistema tributário nacional às boas práticas internacionais (isto é, reformas fatiadas não resolvem problemas estruturais) e (2) no contínuo aperfeiçoamento e fortalecimento institucional das ATs visando ao aumento do cumprimento tributário pela aplicação de métodos estruturados de identificação e mitigação de riscos de cumprimento, incluindo a mensuração da brecha tributária e a adoção de gestão por resultados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alm, J., 2013, Expanding the Theory of Tax Compliance from Individual to Group Motivations, Tulane University, Working Paper 1309, February 2013.

Bertolucci, 2001, Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil, São Paulo: FEA/USP.

CONFAZ/Ministério da Fazenda, 2014, Diretrizes e Recomendações Técnicas para o Aperfeiçoamento da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros.

European Commission, 2012, “Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States—Final Report”, TAXUD/2012/DE/316, CASE/CBP, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

Fenochietto, R. and C. Pessino, 2010, “Understanding Countries’ Tax Effort”, Hacienda Pública Española, Revista de Economía Pública, Vol. 195, pp 61-68.

Fenochietto, R. and C. Pessino, 2013, “Understanding Countries’ Tax Effort”, IMF Working Paper 13/244.

Fichtner, J. and J. Feldman, 2013, “The Hidden Costs of Tax Compliance”, Mercatus Center, George Mason University.

International Monetary Fund , 2013, Fiscal Monitor: Taxing Times, October 2013 (Washington: IMF).

Keen, M. and A. Simone, 2004, “Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990’s and Some Challenges Ahead”, in Helping Countries Develop: the Role of Fiscal Policy ed. By Gupta, S., B. Clements, and G. Inchauste (Washington: IMF)

Laffer, A., W. Winegarden and J. Childs, 2011, “The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity”, The Laffer Center for Supply-Center Economics, April 2011.

Morris, T. and M. Lonsdale, 2005, Translating the Compliance Model into Practical Reality, New Zealand Inland Revenue, February 2005.

OCDE, 2004, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, FTA, October 2004.

OCDE, 2010a, Choosing a Broad Base-Low Rate Approach to Taxation, OECD Tax Policy Studies no 19.

OCDE, 2010b, Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Tax Policy Studies no 20.

OCDE, 2010c, Tax Compliance and Tax Accounting Systems, Centre for Tax Policy and Administration, <http://www.oecd.org/tax/administration/45045662.pdf>

Revenue Ireland, 2013, A Survey on Attitudes and Behaviour towards Tax and Compliance: a Population Assessment for Ireland in 2008/2009”.

Sandford, C., 1995, Tax compliance costs measurement and policy, Bath: Fiscal Publications, UK.

Tanzi, V. and H. Davoodi, 1997, “Corruption, Public Investment, and Growth”, Working Paper 97/139 (Washington: IMF).

UK’s Cabinet Office, 2012, *Applying behavioural insights to reduce fraud, error, and debt*.

United Nations, 2014, Measuring tax transaction costs in small and medium enterprises, New York, 2014, http://www.un.org/esa/ffd/documents/TTC_Eng.pdf

Villela, L., A. Lemgruber e M. Jorratt, 2009, “Los presupuestos de gastos tributários: conceptos y desafíos de implementación”, Documento de Trabajo IDB-WP-131, Banco Interamericano de Desarrollo, Washington.

World Bank and PwC, Paying Taxes 2015, <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes>.

SIGILO BANCÁRIO E GOVERNANÇA GLOBAL: A INCORPORAÇÃO DO FATCA (*FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT*) NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO DIANTE DO IMPACTO REGULATÓRIO INTERNACIONAL

BANK SECRECY AND GLOBAL GOVERNANCE: THE INCORPORATION OF FATCA (*FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT*) INTO BRAZILIAN LEGAL FRAMEWORK AND ITS INTERNATIONAL REGULATORY IMPACT.

Carolina Reis Jatobá Coelho

Advogada da CAIXA. Mestre em Direito das Relações Internacionais - Centro Universitário de Brasília/DF. Pós-graduada em Direito Constitucional pelo IDP-Instituto de Direito Público

RESUMO: O objetivo do artigo é confrontar a futura incorporação do FATCA ao ordenamento jurídico brasileiro em face da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria de sigilo bancário. O FATCA é um conjunto de normas promulgadas em 18/03/2010, alterando-se o Código Tributário Norte-Americano, com produção de efeitos extraterritoriais em etapas que impõe às instituições financeiras estrangeiras obrigações pecuniárias e não-pecuniárias com exposição aos riscos e custos jurídicos e operacionais. Dentre os seus pontos mais polêmicos está o encaminhamento automático de dados pessoais e de movimentação bancária à autoridade fiscal norte-americana. Em caso de descumprimento, as sanções vão desde a retenção dos tributos nos próprios investimentos até o encerramento da conta bancária do titular. A despeito da assinatura de um acordo intergovernamental entre Brasil e os Estados Unidos da América (E.U.A.), a incorporação do instrumento poderá criar fatores de veto e problemáticas institucionais, pois a quebra de sigilo bancário pelo Fisco no Brasil não é tema pacificado. O Supremo Tribunal Federal (STF), corte constitucional competente para julgar a interpretação do sigilo bancário, posiciona-se pela prévia autorização judicial. Para as instituições financeiras, que são impelidas à participação no cenário global, a aderência ao FATCA torna-se imperiosa, em paralelo à discussão jurídica acerca do tratamento nacional ao sigilo bancário, o que implica: i) pensar na inadequação da clássica lógica de incorporação de normas jurídicas em detrimento de um processo de interação da globalização econômica no qual se observa uma padronização dos ordenamentos jurídicos nacionais; ii) em uma hipótese de mutação constitucional informal por via dos influxos internacionais.

Palavras-chave: Globalização Financeira. Internacionalização do Direito. FATCA. Sigilo Bancário. Mutação Constitucional.

ABSTRACT: The aim of the paper is to confront the future incorporation of FATCA to the Brazilian legal framework in view of the jurisprudence of the Supreme Court on banking secrecy. FATCA is a set of standard rules promulgated on December 18th 2010, which amended the US Tax Code, producing extraterritorial effect in stages. The rule imposes on foreign financial institutions exposure and legal risks and operational costs. Automatic reporting of personal data and bank information to the US tax authority is the most controversial point. In case of noncompliance, the penalties range from withholding taxes on investments themselves to the closure of the holder's bank account. Despite an intergovernmental agreement between Brazil and the United States of America (USA), there

are some difficult factors and institutional problems because financial disclosure by tax authorities in Brazil is not a pacified theme. The Brazilian Supreme Court jurisprudence holds a position for prior judicial authorization. For financial institutions, which are impelled to participate in the global scenario, compliance with FATCA becomes imperative, parallel to the legal discussion of national treatment to banking secrecy, which involves: i) thinking about the inadequacy of classical logic of incorporation of legal norms rather than an interactive process of economic globalization in which one observes standardization of national legal systems; ii) informal constitutional mutation through international inflows.

Keywords: Financial Globalization. Internationalization of Law. FATCA. Banking secrecy. Constitutional mutation.

1 INTRODUÇÃO

The era of banking secrecy is over”¹

A declaração dos membros do G20² exarada no contexto de pós-crise econômica que foi caracterizada – dentre outros fatores – pela evasão fiscal e quebra de confiança no sistema financeiro, na forma como dita, parece até incontestável em qualquer contexto e para qualquer cidadão correntista do mundo.

O sigilo bancário é um direito ancião e corresponde a uma obrigação imposta por contrato, norma, prática costumeira ou por lei positivada infraconstitucionalmente ou constitucionalmente às instituições financeiras ou equiparadas de manter em segredo dados que lhes cheguem ao conhecimento como consequência de relações jurídicas vinculadas às suas atividades.

No Brasil, o direito ao sigilo bancário está conformado, de forma interpretativa por doutrina e jurisprudência, ora no inciso X, ora no inciso XII, ora em ambos os incisos do art. 5º da Constituição³. O inciso X protege a vida privada e intimidade da pessoa, enquanto o inciso XII tem em vista a manifestação de pensamento.

¹ “A era do sigilo bancário acabou”. **G20. Leader’s Statement. Group Of Twenty. London Summit. G20 Action Plan For Recovery And Reform. Declaration on Strengthening 2 April 2009.** Disponível em <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20G20_040209.pdf> Acesso em 03.12.13.

² O Grupo dos Vinte reúne, desde 1999, os Ministros das Finanças e Presidentes dos Bancos Centrais das 19 maiores economias do mundo – incluindo o Brasil.

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 30 out 2014. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”

Não há, portanto, previsão constitucional expressa sobre o próprio sigilo bancário. Infraconstitucionalmente, ao contrário, o sigilo bancário apresenta não só proteção específica, mas encontra hipóteses de exceção na Lei Complementar nº 105/2001. Quanto ao afastamento para fins fiscais, há regulamentação infralegal específica no Decreto nº 3.724/2001, que foi recentemente alterado pelo Decreto nº 8.303, de 04 de setembro de 2014.

Mas será mesmo que o direito ao sigilo bancário está fadado a desaparecer, ainda que enquadrado – em alguns ordenamentos jurídicos, a exemplo do brasileiro – como um direito de estatura constitucional vinculado aos direitos humanos de privacidade e intimidade?

Cinco anos após a declaração dada na Cúpula de Londres, não se pode dizer de forma peremptória que o direito ao sigilo bancário não existe mais, mas muitas iniciativas aparecem de forma global e simultânea na intenção de flexibilizá-lo em face de valores relacionados ao combate à lavagem de dinheiro, corrupção e evasão fiscal.

Pode-se apontar como uma dessas iniciativas legislativas o *FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act)*, um conjunto de normas norte-americanas de efeitos extraterritoriais em etapas que apresentam clara intenção de recuperar a economia norte-americana, arrasada com a *crise dos subprimes*, incrementando a arrecadação de tributos por parte de cidadãos residentes fora daquele território estatal.

A legislação referida inseriu um capítulo inteiro (seções 1471 a 1474, correspondentes ao Capítulo 4) ao Código Tributário Norte-Americano de 1986 (*Internal Revenue Code*), o que foi denominado, no Título V do *HIRE Act*⁴, de *FATCA*, normatização que estabeleceu obrigações com efeitos extraterritoriais, estabelecendo às instituições financeiras estrangeiras (*foreign financial institutions* ou *FFI*) procedimentos para a identificação, documentação e monitoramento de contas de pessoas consideradas norte-americanas⁵.

⁴ A raiz do F.A.T.C.A. é o *Hiring Incentives to Restore Employment Act - Hire Act* de 2010, um pacote de incentivos fiscais para empresas, bem como o estabelecimento de novas fontes de arrecadação fiscal, dentre elas o alcance de rendimentos de cidadãos situados fora do país. No entanto, se afirma que os antecedentes do FATCA são: i) em 2008, a instalação de uma CPI do Senado norte-americano para descobrir como clientes de instituições financeiras estrangeiras conseguiam manter contas fora dos Estados Unidos da América sem sonegar impostos estadunidenses e ii) em 2009, a imposição de multa no valor de US\$ 780 milhões (setecentos e oitenta milhões de dólares americanos) ao banco suíço *Union des Banques Suisses AG - UBS* que culminou em acordo fixado para que a instituição financeira cooperasse com as autoridades fiscais daquele país. Informações extraídas do evento: INFI/FEBRABAN. Summit F.A.T.C.A.. Novembro de 2014, São Paulo/SP. Disponível em: <www.infi.com.br/LOADSINFI/Summit_FATCA_IGA_28.11.14>. Acesso em: 08 jan 2015.

⁵ US GOVERNMENT PRINTING OFFICE. **Congressional Bills. House Bill. 111th Congress.** Disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/html/PLAW-111publ147.htm>>. Acesso em 10 dez 2013. Conforme a alínea b (Apresentação de Relatórios) da Seção 1471 (Retenção de Pagamentos às instituições financeiras), os requerimentos da subseção são atendidos com relação a qualquer instituição financeira estrangeira que mantenha um acordo em vigor, ou seja, *PFFI – Participating Foreign Financial Institutions*.

Dentre tantos pontos polêmicos⁶, destaca-se que a legislação estrangeira de efeitos extraterritoriais impõe às instituições financeiras e assemelhadas o encaminhamento de informações pessoais e financeiras de cidadãos norte-americanos à Receita Federal Norte-Americana (*Internal Revenue Service – IRS*), o que, em tese, poderia colidir frontalmente em restrições constitucionais, legais e jurisprudenciais de países que consideram o sigilo das operações bancárias em seu ordenamento jurídico doméstico, como é o caso do Brasil.

As informações requeridas referem-se a dados pessoais e também financeiros de cidadãos norte-americanos, tais como: nome, endereço, número de identificação fiscal, número, saldo e movimentação de contas bancárias detidas por⁷: i) *US Individuals/Persons* (Pessoas Físicas) cujo valor da conta bancária exceda U\$50.000,00 (cinquenta mil dólares) ou ii) *US Entities* (Pessoas Jurídicas) cujo saldo em conta bancária ultrapasse o valor de U\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil dólares).⁸

Destaca-se que o procedimento de reporte ocorrerá de forma eletrônica e automática, sem quaisquer autorizações judiciais ou administrativas ou até instauração de qualquer procedimento ou pedido. Esta perspectiva representa mais do que um passo adiante em comparação com modelos de intercâmbio de informações para fins fiscais, sempre firmados por intermédio de acordos ou tratados de cooperação com vinculação e respeito à legislação de cada país sobre o sigilo bancário. Manifesta-se em real desafio para conformação jurídica da proteção ao sigilo bancário na legislação nacional dos países, principalmente quando a lei ou a jurisprudência condicionam o acesso das informações bancárias pelo Fisco a algumas circunstâncias procedimentais, como a instauração de procedimento fiscal ou autorização judicial específica.

Inspiração para adoção de norma semelhante pela União Europeia e pelos países-membros da OCDE, a proposta apresenta tendência de multiplicação via acordos bilaterais e a

⁶ Vale descrever que outro ponto polêmico é que a implementação da norma implica custos operacionais que deveriam recair sob a responsabilidade do órgão de arrecadação dos Estados Unidos da América (E.U.A.) originalmente, cuja competência tributária se afirma.

⁷ Na condição de participantes ou aderentes, as instituições financeiras estrangeiras assumirão obrigações de *due diligence* para identificar em sua base de clientes pessoas titulares de contas financeiras que sejam qualificadas como *US Person*, que, em geral serão indivíduos com nacionalidade norte-americana, nascidos nos E.U.A. ou com pais norte-americanos, pessoas com visto de permanência nos E.U.A. (*Green Card*). Quando tais pessoas detiverem mais de 10% de participação direta ou indireta no capital ou lucro de empresas brasileiras (estrangeiras fora dos E.U.A.), também serão consideradas *US Person* na modalidade pessoa jurídica independentemente de serem constituídas ou residentes fiscais no Brasil.

⁸ Para conferir os parâmetros gerais da norma: IRS. **Summary of Key FATCA Provisions**. Disponível em < <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Summary-of-Key-FATCA-Provisions>> Acesso em 17 ago 2014.

recentíssima assinatura de um acordo multilateral conduzido pela OCDE em 29/10/2014, o que demonstra que a afirmação epigrafada pode, sim, vir a se constituir como uma verdade em um futuro próximo, falando-se já em um regime internacional de troca de informações denominado informalmente de GATCA, uma espécie de FATCA global.

Ora, ao se considerar que a aderência é numerosa – mais de 80 (oitenta) jurisdições participantes⁹ – e que a maioria delas está tendente a assinar ou já assinou um acordo intergovernamental com efeitos de reciprocidade, mais ainda o perímetro da norma alarga-se, fazendo do mundo contemporâneo um lugar de constantes trocas de informações bancárias e, por que não dizer, quase sem resquício de direito de sigilo bancário.

Ao optar por não aderir ao FATCA, a instituição financeira ou assemelhada sofre, a partir de 2014, retenções na fonte de 30% (trinta por cento) sobre rendimentos de fontes dos Estados Unidos da América (E.U.A.); a partir de 2015, retenções de 30% (trinta por cento) sobre o valor principal da venda de participações societárias e renda fixa de fonte dos E.U.A.; e a partir de 2017, concomitante às demais, retenções de 0,01% (um centésimo por cento) a 30% (trinta por cento) do valor dos juros e do principal de aplicações financeiras efetuadas em outras instituições financeiras, brasileiras ou não, participantes do FATCA, quer as aplicações tenham ou não direta relação com os E.U.A.¹⁰.

Em poucas palavras, a recusa das instituições financeiras é possível em teoria, mas não na prática. As instituições que não cooperarem poderão ser excluídas do sistema financeiro internacional. O custo de não adesão é bastante alto – senão impraticável – já que a instituição financeira que não participar do FATCA, além de sofrer retenções na fonte de seus investimentos, poderá apresentar condições mais desfavoráveis para competir no mercado

⁹ Na página do Tesouro Norte-Americano, há uma lista das jurisdições já aderentes. Dentre os nomes que já assinaram acordos intergovernamentais (IGA – intergovernmental agreements) e merecem destaque estão: Ilhas Man, Ilhas Cayman, Malta e outros locais reconhecidos como paraísos fiscais. O Brasil está negociando um Acordo. US DEPARTMENT OF TREASURY. **Jurisdictions that have signed agreements. Jurisdictions that have reached agreements in substance and have consented to being included on this list (beginning on the date indicated in parenthesis)**. Disponível em <<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>> . Acesso em 18 ago 2014.

¹⁰ Isso ocorre porque, na economia globalizada, os papéis ligados ao mercado financeiro encontram-se inevitavelmente entrelaçados, de modo que, em algum ponto da cadeia de movimentação bancária ou interbancária, o agente financeiro não aderente poderá prejudicar-se no relacionamento com os demais, evitando a manutenção de negócios recíprocos, já que os custos de transacionar com um não aderente acabará por impactar no aderente que se relaciona com ele, restando, pois, este último isolado no mercado. Para conferir os parâmetros gerais de retenção de tributos: IRS. **Notice 2014-33. Further Guidance on the Implementation of FATCA and Related Withholding Provisions**. Disponível em <<http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-33.pdf>> Acesso em 03 dez 2014.

internacional, sofrendo restrições ou incremento de custos para operar com instituições financeiras participantes do FATCA.

Impelidas à participação no cenário global, a aderência ao FATCA pelas instituições financeiras soa imperiosa, em paralelo à discussão jurídica acerca do tratamento nacional jurisprudencial ao sigilo bancário. Ocorre que, para adesão com segurança jurídica, as instituições financeiras precisariam de uma moldura normativa que lhes oferecessem o mínimo de proteção.

Ainda que se discuta que a jurisdição norte-americana circunscreve-se ao próprio território, ao contrário do que o apregoado por doutrinadores norte-americanos que ampliam aquela jurisdição fiscal para onde houver contribuintes daquele Estado, aplicando-se de forma irrestrita o princípio da universalidade, a adesão à legislação torna-se facultativa via formalização e internalização de instrumento internacional¹¹, o que de fato ocorreu no Brasil.

Em 23 de setembro de 2014, o Brasil, representado pelo Ministro da Fazenda Guido Mantega, e os E.U.A., representado pela embaixadora Liliana Ayalde, assinaram o Acordo de Cooperação Intergovernamental para a troca automática de informações tributárias. O Brasil já é signatário do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias, assinado em março de 2007 e promulgado pelo Decreto no 8.003, de 15/05/13¹². O documento precisava ser ampliado para atender aos requisitos do FATCA. A troca de informações se fará respeitando a confidencialidade da informação por ambas as partes, ou seja, observando-se o sigilo fiscal.

Em um futuro próximo, as questões apresentadas pelo processo de incorporação da legislação FATCA ao ordenamento jurídico brasileiro serão discutidas e resolvidas, como: i) natureza jurídica do instrumento que internaliza as normas e sua validade e eficácia; ii) constitucionalidade formal e material das normas diante da interpretação da Corte Constitucional Brasileira (STF) sobre a proteção ao sigilo bancário; iii) alteração no sentido e alcance interpretativo da proteção ao sigilo bancário em todo o mundo e seu reflexo no Brasil.

¹¹ O acordo pode apresentar como polos da tratativa: ou órgãos fazendários de ambos os lados ou instituições financeiras estrangeiras e órgão fazendário norte-americano. Estão disponíveis dois modelos para adesão, conforme exista ou não tratado ou acordo internacional prevendo troca de informações para fins fiscais entre os países e considerando ou não as hipóteses de reciprocidade de obrigações para ambos os casos.

¹² BRASIL. **Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013**. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em 30 out 2014.

Diante das questões, observa-se a inadequação da lenta e burocrática clássica lógica de incorporação de normas jurídicas – com processos de questionamento acerca do recebimento da legislação em território pátrio – em detrimento do processo de interação da globalização econômica, que cria um constante e intenso movimento de interferências recíprocas entre as racionalidades jurídicas nacionais e internacionais, permitindo-se observar certa padronização nos ordenamentos jurídicos, fruto da internacionalização do Direito e da necessidade de criar respostas semelhantes ou harmônicas em todo o mundo para problemas globais.

Fica claro também que a incorporação da norma implica na alteração da concepção e nos limites do direito ao sigilo bancário e que o impacto desta discussão internacional alcança interesses nacionais institucionais. A abertura do sigilo bancário independentemente da necessidade de requisição judicial sempre foi almejada pela Receita Federal do Brasil (RFB), que já ostenta autorização restrita à existência de procedimento formalizado de fiscalização tributária em alguns casos¹³.

Quanto ao Ministério Público, este já obteve autorização legislativa¹⁴ para acessar, independentemente de autorização judicial, dados cadastrais de investigados, mais especificamente qualificação pessoal, filiação e endereço mantidos pelas instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, mas o conteúdo das movimentações financeiras ainda lhe é oponível, conforme leitura jurisprudencial.

Portanto, soma-se aos planos formal e informal do cenário internacional a discussão nacional do tema, estando o sigilo bancário rodeado de pressões por todos os lados, o que inevitavelmente altera sua concepção constitucional, no sentido de proteção à vida privada e à intimidade.

¹³ A RFB já ostenta autorização restrita à existência de procedimento formalizado de fiscalização tributária: i) iniciado pelo Ministério Público Federal (existência ou indícios consistentes de crime fiscal); ii) no curso de despacho ou revisão aduaneiros; iii) em vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva; ou iv) relativo ao tratamento automático das declarações de IR (malhas finas).

¹⁴ BRASIL. **Lei nº 12.850, 02.08.2013.** Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei no 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. O artigo Art. 3º determina que: “Em qualquer fase da persecução penal, serão permitidos, sem prejuízo de outros já previstos em lei, os seguintes meios de obtenção da prova: VI – afastamento dos sigilos financeiro, bancário e fiscal, nos termos da legislação específica. Quanto ao sigilo de dados, ele inexistente, uma vez que nos termos do Art. 15: “O delegado de polícia e o Ministério Público terão acesso, independentemente de autorização judicial, apenas aos dados cadastrais do investigado que informem exclusivamente a qualificação pessoal, a filiação e o endereço mantidos pela Justiça Eleitoral, empresas telefônicas, instituições financeiras, provedores de internet e administradoras de cartão de crédito.”

Embora exista uma moldura jurídica adjacente para tratar a questão, o tratamento jurisprudencial brasileiro acerca do sigilo bancário, mais especificamente o do STF, ainda é bastante conservador ou garantista, vinculando a abertura do sigilo à reserva judicial. Para elucidar esta premissa, cita-se o posicionamento pretoriano que vige atualmente pelo julgamento do RE 389.808/PR, no qual o relator, Ministro Marco Aurélio Mendes de Farias Mello, determina que a decretação da quebra do sigilo bancário – ressalvada tão somente a competência extraordinária das Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs) prevista no art. 58, § 3º da Carta Constitucional – “pressupõe, sempre, a existência de ordem judicial, sem o que não se imporá à instituição financeira o dever de fornecer, seja à administração tributária, seja ao Ministério Público, seja, ainda, à Polícia Judiciária, as informações que lhe tenham sido solicitadas”.

Fica claro que a assinatura do Acordo Intergovernamental entre E.U.A. e Brasil, visando formalizar a adesão ao FATCA¹⁵ trará discussões acerca da alteração da concepção do sigilo bancário brasileiro, mais especificamente, nos termos da interpretação dada ao direito constitucional pelo STF.

2 ANÁLISE DO CENÁRIO NACIONAL: O PANORAMA DE PROTEÇÃO JURÍDICA AO SIGILO BANCÁRIO NO BRASIL

No Brasil, o sigilo bancário foi amplamente discutido após 2001, com a edição da Lei Complementar nº 105, expondo-se posicionamentos polêmicos e polarizados acerca de sua constitucionalidade ou não, diante do alargamento das hipóteses legais de exceção. Muitos abordaram o tema posicionando-se a favor ou não de determinado interesse (da Fazenda, do indivíduo, das instituições financeiras etc.), construindo teses jurídicas para tal¹⁶.

Não é este o escopo deste estudo, que apresenta, nesta parte inicial, os fundamentos jurídicos que ampararam a proteção deste interesse tão antigo, mas que tem se esvaziado na conjuntura contemporânea, ainda que o direito esteja conformado internamente, em alguns países¹⁷, em um contexto de rígida garantia constitucional. O constante e recente

¹⁵ U.S. DEPARTMENT OF TREASURY. **Jurisdictions that have signed agreements**. Disponível em <<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA-Archive.aspx>>. Acesso em 30 set 2014.

¹⁶ Conferir: CHINEN, Roberto Massao. **Sigilo Bancário e Fisco: liberdade ou igualdade?** Curitiba: Juruá, 2005. FOLMANN, Melissa. **Sigilo Bancário e Fiscal à luz da LC nº 105/2001 e Decreto nº 3.724/2001**. Curitiba: Juruá, 2001. ROQUE, Maria José Oliveira Lima. **Sigilo Bancário e Direito à Intimidade**. Curitiba: Juruá, 2001.

¹⁷ A tutela constitucional do sigilo bancário existe, por exemplo, na Alemanha, mas já há Diretiva específica da

‘renascimento’ do instituto, bem como o destaque que o retorna para o centro de discussões não constituem, contudo, um fenômeno brasileiro, apenas. Eles ocorrem em todo o mundo.¹⁸

Atualmente o tratamento nacional de proteção ao sigilo bancário – e suas discussões internas na doutrina e jurisprudência – tem sido confrontado com a condução do tema nos fóruns internacionais, sejam eles informais e/ou formais, e parece não haver como ser diferente. Portanto, àquela moldura institucional e legislativa interna da proteção ao sigilo soma-se a confluência de várias pressões sociais, internas e externas, nacionais e estrangeiras.

De forma complementar a essa observação do cenário internacional (sob os planos formal e informal de abordagem), é impossível ignorar o movimento interno – materializado por instituições e atores políticos – para que ocorra uma alteração na concepção jurisprudencial do sigilo bancário enquanto direito fundamental à privacidade e à intimidade assegurado na Constituição Federal. Neste sentido, a análise da estrutura jurídica doméstica de proteção ao sigilo bancário vincula-se à atuação de entes públicos, nos limites de sua esfera e de seus poderes e se justifica na posição do Poder Judiciário, com importância para a conformação do direito de sigilo bancário.

Observando-se retrospectivamente, identificam-se três fases históricas da obrigação de sigilo¹⁹, cuja origem remete às primeiras trocas comerciais e pode ser descrita como uma combinação de práticas profissionais e consuetudinárias, transformando-se em direito positivo

UE para harmonizar a legislação nacional. Embora o fundamento do sigilo seja infraconstitucional, um caso interessante é o caso suíço. De acordo com as tratativas daquele Estado com os E.U.A., o sigilo bancário deixa de existir quanto aos cidadãos norte-americanos. Disponível em < <http://www.swissinfo.ch/por/fatca-é-arma-letal-contra-o-sigilo-bancário/35953020>>. Acesso em 17 dez 2013. Os Bancos Suíços efeturam reformas após a erosão do sigilo bancário. Esta alteração implicou em uma reestruturação de seu sistema bancário. Anuncia-se que, com o duro processo de regulação de ativos ocultos, os bancos suíços terão que se reinventar. Compras se multiplicaram recentemente com a aquisição do *J. Safra Sarasin* pela filial do banco privado americano Morgan Stanley. Há rumores de que o Credit Suisse estaria interessado em comprar o *Julius Baer*. A *PWC – Price Water House Coopers* estimou que o número de bancos privados na Suíça pode cair em torno de 20% com o tempo. Compara-se a situação atual com a de um relojoeiro suíço nos anos 70 afetado pelo mercado de relógios asiáticos. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/bancos-suicos-tem-reformas-apos-a-erosao-do-sigilo-bancario>>. Acesso em 10 set 2014. O ex-Presidente do Banco Central Suíço *Philip Hildebrand* afirmou que “a Suíça como paraíso fiscal acabou. A Suíça e seu sistema bancário deverão assumir nos próximos 05 a 10 anos que, quando um cliente estrangeiro abre uma conta em um banco suíço, seu nome e os dados de sua conta sejam automaticamente transmitidos às autoridades fiscais de seu país.” Disponível em < <http://www.swissinfo.ch/por/su%C3%ADÇa-paga-conta-do-sigilo-bancário/33392140>> . Acesso em 10 set 2014.

¹⁸ HAGSTRÖN, Carlos Alberto. *Comentários à Lei do Sigilo Bancário*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 28.

¹⁹ Para conferir o desenvolvimento histórico do instituto: COVELLO, Sérgio Carlos. **O sigilo bancário**. 2.Ed. Doutrina, Legislação, Jurisprudência. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito, 2001. HAGSTRÖN, Carlos Alberto. **Comentários à Lei do Sigilo Bancário**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009.

somente séculos mais tarde. Esta primeira fase guarda reminiscências de sacralidade, já que o registro de valores permaneciam em templos, guardados por autoridades religiosas.

O segundo momento histórico está relacionado com o movimento dos direitos humanos, que reconheceu este direito em documentos internacionais, e o incluiu no âmbito constitucional, somente o flexibilizando nos casos em que colide com outros valores igualmente amparados pela Constituição. A solução para o impasse seria obtida através da formulação de um juízo de concordância prática a ser estabelecido por uma avaliação adequada, em particular, de modo a identificar a "razão de prevalência específica" entre eles.

O terceiro e o último momento histórico é o atual, no qual se observa como consequência o desaparecimento do sigilo bancário para fins fiscais como um direito, apresentando-se como resultado direto da preocupação com questões globais, no contexto de cooperação no combate à lavagem de dinheiro, ao tráfico de drogas e, agora mais especificamente, à evasão fiscal.

A contradição inerente aos dois últimos momentos relatados acima dá a tônica deste trabalho, que objetiva investigar este período de transição, um cenário que pode ser descrito como um *blend* de ambos no Brasil, identificado pelo impacto da incorporação da legislação norte-americana em solo nacional e o tratamento jurisprudencial dado ao sigilo bancário no âmbito jurídico interno.

2.1 O tratamento legislativo do sigilo bancário na Lei Complementar nº 105/2001 e sua conformação jurisprudencial

A Lei Complementar nº 105²⁰ veio substituir o então artigo 38 da Lei do Sistema Financeiro Nacional, dispondo de forma concreta sobre as exceções da regra de sigilo bancário²¹. Até hoje a legislação rege de forma sistemática o tema e foi palco para ampla

²⁰ A referida Lei Complementar foi o resultado do Projeto de Lei Complementar nº 7, de 1995, do apresentado pelo Deputado Lúcio Alcântara e do Senador José Eduardo Dutra e do Projeto de Lei Complementar n 53, de 1997, de autoria do Senador Antonio Carlos Magalhães. Na Comissão de Assuntos Econômicos foram apresentados outras emendas e na forma de substitutivo do Senador Vilson Kleinübing finalmente foi submetido ao Senado Federal, onde recebeu o número 220, de 1998. HAGSTRÖN, Carlos Alberto. **Comentários à Lei do Sigilo Bancário**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 28.

²¹ Optou-se, neste trabalho, racionalmente por utilizar o termo sigilo bancário, em detrimento dos termos sigilo/secredo financeiro. A despeito do segredo e sigilo designarem questões semelhantes para o Direito, diz-se que o sigilo representa um dever de manutenção de um segredo, ou seja, o sigilo designa uma obrigação que recai sobre o segredo, objeto de proteção e um estado de fato protegido pelo direito. Neste sentido, é preferível referir-se ao sigilo em vez de segredo, pois este relaciona-se à obrigação formatada e não ao objeto dela. Quanto

discussão, fomentando-se o desenvolvimento de doutrina e legislação para o tema, fortalecendo-se o instituto.

A norma franqueou o acesso às informações bancárias a determinadas autoridades, cada qual com sua específica finalidade, diante de valores e interesses que mereceriam o afastamento do sigilo. Podem solicitar informações relativas à quebra de sigilo bancário: Banco Central do Brasil; Comissão de Valores Mobiliários; Poder Judiciário, Poder Legislativo Federal e RFB²².

No Estado Democrático de Direito, este poder-dever é a exteriorização de uma das principais prerrogativas que decorrem da supremacia do interesse público, motivo pelo qual não é reconhecido simplesmente como um poder, mas também como dever do Estado. Em verdade, trata-se de um poder concedido pelo legislador de forma restrita a um ator político nacional para viabilizar o cumprimento de um dever legal. Não podem, por isso, sujeitarem-se a um mero critério subjetivo do administrador para exercê-las em arbítrio, já que tais deveres decorrem de competências legalmente determinadas no regular exercício de sua função pública, sendo, por isso, inafastáveis seus limites.

Relativamente aos poderes conferidos pela RFB, no entanto, é que o tema se faz mais polêmico. Com o advento da Lei Complementar nº 105/01 e a consequente revogação do artigo 38 da Lei nº 4.595/64, substituiu-se a previsão de exceção oponível à RFB no parágrafo 5º, que disciplinava que os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados poderiam proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando

à denominação sigilo bancário ou financeiro, fica claro que o termo “financeiro” abrange maior significação e abrangência, de observância obrigatória por outros agentes do mercado, como por exemplo, fundos de investimento e companhias de securitização, dentre outros. A despeito disso, esta pesquisa referir-se-á ao sigilo bancário porque este termo é mais comum e utilizado largamente em vários Estados, como é o caso dos E.U.A. que se referem ao *Banking Secrecy* e não ao *Financial Secrecy*.

²² As situações do Ministério Público não serão objeto deste trabalho de forma específica, porque decorrem, em verdade de uma interpretação de que a Lei Complementar nº 75/93 havia conferido àquele órgão a possibilidade de quebra como mera decorrência do seu poder investigatório, poder este já amplamente reconhecido pela jurisprudência do STF. Cf.: BRASIL. **Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993**. Dispõe sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 set 2014. “ (...) CAPÍTULO II - Dos Instrumentos de Atuação. Art. 6º Compete ao Ministério Público da União: (...) XVIII – representar; a) ao órgão judicial competente para quebra de sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, para fins de investigação criminal ou instrução processual penal, bem como manifestar-se sobre representação a ele dirigida para os mesmos fins. Art. 8º Para o exercício de suas atribuições, o Ministério Público da União poderá, nos procedimentos de sua competência: (...) § 2º Nenhuma autoridade poderá opor ao Ministério Público, sob qualquer pretexto, a exceção de sigilo, sem prejuízo da subsistência do caráter sigiloso da informação, do registro, do dado ou do documento que lhe seja fornecido.” O STF vincula a necessidade de autorização judicial para quebra de sigilo bancário pelo MPF.

houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente, pelo art. 6º da lei complementar.

O artigo 6º praticamente manteve os critérios autorizadores para acesso do Fisco às informações financeiras: i) existência de processo e ii) imprescindibilidade da medida (quando tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente) e estendeu a exceção para os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e autoridades. O processo a que faz referência o artigo é o processo administrativo ou o procedimento fiscal em curso.

A despeito disso, advogam alguns que, pela interpretação do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/01, não haveria necessidade de intervenção do Poder Judiciário, bastando, pois, que a Administração Pública considere indispensável as informações para requerê-las, obrigando a quem estiver de posse destas a fornecê-las.

Para os demais, o ponto polêmico reside na interpretação do termo “administrativo” constante do final do art. 6º, caput, da referida Lei Complementar. Em razão disso, algumas Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram propostas a fim de substituir o entendimento de que o processo referido na lei é o processo judicial e não qualquer outro.

Na história jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, interpretava-se que os dados obtidos pela RFB com fundamento no art. 6º da Lei Complementar nº—105/2001, mediante requisição direta às instituições bancárias no âmbito de processo administrativo fiscal sem prévia autorização judicial, para fins de constituição de créditos tributários, também não estavam legitimados.

Além disso, quando o propósito do encaminhamento de dados bancários às autoridades fiscais mediante requisição direta às instituições financeiras ultrapassa a competência arrecadatória da RFB e implica em instruir processo penal destinado a investigar crimes contra a ordem tributária, o Superior Tribunal preserva o garantismo, submetendo o pleito à imprescindível avaliação do magistrado competente, que motiva concretamente a decisão na busca da prevalência do melhor interesse a ser resguardado no caso concreto²³.

²³ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <www.stj.jus.br> .Acesso em: 20.08.2014. A este respeito, pode-se citar os seguintes precedentes: HC 237.057-RJ, Sexta Turma, DJe 27/2/2013; REsp 1.201.442-RJ, Sexta Turma, DJe 22/8/2013; AgRg no REsp 1.402.649-BA, Sexta Turma, DJe 18/11/2013. RHC 41.532-PR, dentre outros.

Quanto à excepcionalização do sigilo para fins fiscais no STF, cabe ressaltar que a temática não é pacífica. Embora o tratamento de qualquer direito fundamental – principalmente liberdades pessoais – comporte exceções fundamentadas no interesse público, geralmente previstos expressamente em lei ordinária que lhe conforma o sentido, a linha recente de entendimento do STF acena para a impossibilidade de o Fisco obter informações bancárias sigilosas, nos termos dos Recursos Extraordinários nº 387.604 e nº 389.808, sem prévia autorização judicial²⁴, isso porque entende que o órgão jurisdicional é o único apto e legítimo a ponderar os interesses privados e públicos no caso concreto. Ainda, nos autos do Recurso Extraordinário 601.314, a Corte afetou o tema à repercussão geral em 2009, mas ainda não houve julgamento.

Nos termos da decisão do Recurso Extraordinário 389.808, fulcrada 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. A exceção é a quebra do sigilo, que deve ser submetida ao crivo de órgão denominado pelo Relator de “equidistante”, o Poder Judiciário”. E, mesmo assim, a quebra pode ocorrer apenas para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal, motivo pelo qual “conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à RFB – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte”.

A maioria foi apertada e a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli foi acompanhada dos ministros Cármen Lúcia, Ayres Britto (aposentado), Ellen Gracie (aposentada). Quanto à exceção constitucional da regra de tutela de privacidade, menciona-se o artigo 145, que confere faculdade de acesso à administração tributária, que poderia identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte nos termos da lei, desde que sejam respeitados os direitos individuais.

Como o texto constitucional utiliza-se da expressão ‘nos termos da lei’, o acesso ficaria restrito às hipóteses previstas lei, à inteligência de que esta seria uma norma de eficácia

²⁴ No RE 389.808/PR, o relator, Min. Marco Aurélio, afirma: “a decretação da quebra do sigilo bancário, ressalvada a competência extraordinária das Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs) (CF, art. 58, § 3o), pressupõe, sempre, a existência de ordem judicial, sem o que não se imporá à instituição financeira o dever de fornecer, seja à administração tributária, seja ao Ministério Público, seja, ainda, à Polícia Judiciária, as informações que lhe tenham sido solicitadas”. Já no RE 387.604 confirma a decisão, declarando que a mitigação do direito dar-se-á exclusivamente por ordem judicial, para fins de investigação criminal ou de instrução processual penal, motivado pela necessidade de de resguardar o cidadão de atos extravagantes que pudessem, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade, de modo que o afastamento do sigilo apenas seria permitido mediante ato de órgão equidistante (Estado-juiz).

contida ou restringível, ou seja, a despeito de sua eficácia plena, admite-se sua restrição legislativa.

Este posicionamento jurídico foi confirmado pelo Recurso Extraordinário nº 21.978, de Relatoria do Ministro Carlos Velloso, no qual se reconheceu que, a despeito da disposição constitucional garantidora do direito, as exceções teriam morada na legislação infraconstitucional. Confira-se: “No caso, a questão foi posta, pela recorrente, sob o ponto de vista puramente constitucional, certo, entretanto, que a disposição constitucional é garantidora do direito, estando as exceções na norma infraconstitucional”.

Cabe salientar que, no histórico jurisprudencial da Corte, havia uma previsão de ponderação de valores necessária. No Agravo Regimental no Inquérito (AGINQ) n 895/DF, a maioria dos ministros fundamenta seu voto pela não absolutividade do direito ao sigilo bancário. Fala-se já no contexto de ponderação de valores, diante da expansão dos “espaços de conflito de liberdades públicas”²⁵ e prevalência dos interesses públicos envolvidos na quebra de sigilo.

Ainda com fundamento na ausência de absolutividade da proteção ao sigilo bancário, nos autos do RE nº 219.780/PE, o STF autorizou sua quebra, diante da prevalência do interesse público sobre o interesse privado, bem como confirmou que, uma vez cumpridas as exigências do devido processo administrativo previstas o artigo 7º, I, do Decreto 70.235/72 e no artigo 142 do CTN, a excepcionalização é possível. Ainda, alegou-se que as informações continuam resguardadas pelo sigilo fiscal, sem divulgação a terceiro, o que esvazia a assertiva que informa haver corrompimento da comunicação entre banco e cliente. Ademais, fora dito que o artigo 145 da Constituição Federal permitia que as prerrogativas do Fisco fossem exercidas em respeito aos direitos individuais e nos termos da lei²⁶.

Das decisões do STF tomadas até então, ficam patentes os seguintes posicionamentos: i) o sigilo bancário é direito não absoluto; ii) o sigilo bancário tem assento constitucional na interpretação do conceito da proteção da intimidade prevista no inciso X ou inciso XII do artigo 5º da Constituição; iii) a matéria não está adstrita à reserva jurisdicional, pois o sigilo

²⁵ STF. Pet nº 577 QO/DF. QUESTÃO DE ORDEM NA PETIÇÃO. Relator: Min. CARLOS VELLOSO. Julgamento: 25/03/1992. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ 23/04/1993, p. 06918. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86437> >. Acesso em 17 ago 2014.

²⁶ RE nº 219.780/PE. Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Carlos Velloso. DJ 10/09/1999. p. 23. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=248682>> Acesso em 17.08.2014.

bancário pode ser flexibilizado por Comissão Parlamentar de Inquérito que detenha os mesmos poderes judiciais; iv) a decisão requer base empírica na qual se constate a necessidade da medida (juízo de proporcionalidade) e existência de indícios relevantes; v) o STF limita o *fishing expedition*, ou seja, a devassa indiscriminada da intimidade financeira, não podendo ser manipulada pelos agentes.

Após a aprovação da LC nº 105/2001, sua constitucionalidade foi questionada no STF, mais especificamente pelas ADI 2386 (apensa à ADI 2390 e 2386) e ADI 2389 (apensa à ADI 2406), e, mais recentemente ADI 4010, nas quais questionam-se os art. 1º, § 4º, inciso I, o art. 5º, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, e o art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 105/01, e o Decreto nº 3.724/01, relativos à quebra do sigilo das operações de instituições financeiras pelo Fisco, com fundamento nos incisos X e XII da Constituição, bem como o devido processo legal na sua concepção substantiva.

No entanto, a despeito de ainda não estar resolvida a questão, o posicionamento pretoriano que vige atualmente destaca-se pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, no qual o relator, Ministro Marco Aurélio Mendes de Farias Mello, determina que a decretação da quebra do sigilo bancário – ressalvada tão somente a competência extraordinária das CPIs prevista no art. 58, § 3º da Carta Constitucional – “pressupõe, sempre, a existência de ordem judicial, sem o que não se imporá à instituição financeira o dever de fornecer, seja à administração tributária, seja ao Ministério Público, seja, ainda, à Polícia Judiciária, as informações que lhe tenham sido solicitadas”.

A virada de jurisprudência conduzida pelo voto do ministro-relator altera de forma significativa a interpretação que vinha sendo adotada pelo STF, enquadrando o respectivo sigilo exclusivamente no dispositivo constitucional do inciso XII do artigo 5º, configurando-o como direito fundamental ao sigilo de dados e correspondência, que é afastável tão-somente nas hipóteses de autorização expressa emanada pelo Poder Judiciário e, mesmo assim, com a finalidade única de investigação criminal ou instrução processual penal.

Ocorre que ao estabelecer que a quebra vincula-se sempre à existência de ordem judicial, o voto ignora não só a redação do próprio dispositivo constitucional que, em sua parte final ressalva a quebra, condicionando-a à existência de lei nos casos de investigação criminal ou instrução processual penal – motivo pelo qual as informações seriam abertas ou à Polícia ou ao Ministério Público ou até mesmo à Fazenda em hipóteses de comprovada sonegação fiscal –, mas também faz pouco-caso dos já existentes dispositivos infralegais que

autorizam o acesso da Fazenda aos dados de movimentação bancária, ou até mesmo do artigo 145 constitucional.

Fundamentando seu voto no princípio da dignidade da pessoa humana, artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil, o relator argumenta que as relações internacionais devem guiar-se pela prevalência dos direitos humanos nos termos do artigo 4º, inciso II e enquadra a proteção do sigilo bancário no inciso XII do artigo 5º, diferentemente do que o STF já havia admitido como principal fundamento jurídico, diante do enquadramento no inciso X do artigo 5º. O Ministro Relator retoma alguns dos últimos julgados da Corte – alguns deles sem relação com a quebra do sigilo para fins fiscais, mas sim relativos ao acesso pela CPI; pelo TCU e por órgãos de controle em geral.

No recurso extraordinário mencionado, três pilares interpretativos são desenvolvidos para se chegar à conclusão de que a RFB não estaria apta a quebrar o sigilo bancário. O primeiro é o que foi denominado pelo relator como “rigidez da Constituição”, no sentido de que ato normativo deve respeitar o que nela se insere. O segundo trata do “primado do Judiciário”, não se podendo transferir a atuação de órgão reservada exclusivamente por disposição constitucional. O terceiro argumento é a “prerrogativa de foro”, sob o qual, partindo-se da premissa de que o cidadão só pode ter o sigilo afastado ante a atuação do órgão competente, e considerando que o correntista detenha, por exemplo, prerrogativa de ser julgado criminalmente pelo STF, só a Corte poderia afastar seu sigilo, o que implica em considerar que qualquer tentativa de restrição do patrimônio pela RFB, ainda que com objetivos arrecadatários, seria caracterizada como coação política na cobrança de tributos, indo de encontro a alguns dos verbetes da Corte.

Por fim, em conclusão, a ordem de segurança é deferida para conferir à legislação de regência – Lei nº 9.311/96; Lei Complementar nº 105 e Decreto nº 3.724/01 – uma interpretação conforme a Constituição para somente autorizar o afastamento do sigilo bancário do cidadão mediante ordem expressamente emanada do Poder Judiciário.

O auge da argumentação é alcançado pela citação do caso Francenildo, referente à Petição nº 3.898, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, no qual se afirmou que nem mesmo o Ministro da Fazenda, maior autoridade na esfera fiscal, poderia obter acesso a dados bancários de cidadão determinado, motivo pelo qual não se poderia cogitar o acesso de órgão subordinado ao determinado Ministério, a RFB.

A divergência foi inaugurada pelo Ministro Dias Toffoli, que se manifestou semelhantemente ao que fez por ocasião nos termos da Ação Cautelar nº 33, na qual afirmou que os incisos X e XII devem ser lidos à luz do artigo 145, parágrafo 1º, o qual permite à Administração Tributária identificar, respeitados os direitos e garantias individuais, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Para ele, as garantias e direitos individuais estariam preservados diante da previsão de criminalização das condutas de quebra ilegais, o que protege eventual violação do direito.

Ademais, argumentou que a RFB já dispõe regularmente do acesso a informações sobre quase a totalidade de nosso patrimônio, em razão das informações que lhe são apresentadas anualmente quando da declaração de bens e direitos para fins de cálculo do Imposto sobre a Renda. Portanto, como a “Receita Federal tem acesso ao conjunto maior, como é que ela não pode ter acesso ao conjunto menor? ”. E o parágrafo 1º do artigo 145 muito sabiamente ressaltou o respeito aos direitos individuais, sendo lícita a identificação conforme os artigos 10 e 11 da Lei Complementar nº 105/2001, que assegura a responsabilização penal do agente fazendário que violar o sigilo bancário.

Em complemento a este entendimento, a Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha esclareceu não haver quebra de privacidade, considerando que somente há uma transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal, ficando o órgão fazendário responsável pela preservação daqueles dados. Com o voto divergente, totalizando 4 votos, também votaram o Ministro Carlos Ayres Britto e a Ministra Ellen Gracie, que havia pedido vista, mas depois voltou atrás e votou exatamente como na Ação Cautelar n 33, pelo improvimento do recurso extraordinário.

O Ministro Carlos Ayres Britto, confirma que o pretendido pela Constituição é evitar a interceptação clandestina ou desautorizada de comunicações, ou seja, a intromissão em “conversa alheia”, o vazamento de dados, a divulgação deles, pelo que decorre da interpretação dos incisos X e XII do artigo 5º-da Constituição, que dizem respeito às relações de privacidade (referente à relação com terceiros e não referente à intimidade, consigo próprio) e preservação de dados, não quanto ao acesso, mas sim quanto à transferência deles, o que implica em cláusula de confidencialidade, cuja eventual quebra indica o cometimento de tipo penal. Segundo ele, a preservação de dados incidirá no futuro somente sobre “o ser” e não “o ter”, como lógica natural de “uma sociedade que faz da transparência e da visibilidade verdadeiros pilares da democracia”.

Votaram com o Relator os Ministros Ricardo Lewandowski; Gilmar Mendes; Celso de Mello e Cezar Peluso. O Ministro Gilmar Mendes analisa a questão na perspectiva do princípio da eficiência e discute as consequências e custos inerentes ao órgão sobre o qual recairia a abertura do sigilo, diretamente o órgão fazendário ou o Poder Judiciário, assinalando que se “paga um preço por viver em um Estado de Direito ou numa democracia que é a observância de regras mais onerosas”, manifestando-se no sentido de que está presente a necessidade da reserva de jurisdição.

O Ministro Celso de Mello posiciona-se no sentido de não admitir o arbítrio estatal contra o estatuto constitucional das liberdades públicas, que protege a intimidade financeira das pessoas, na acepção do círculo de proteção em torno da prerrogativa de liberdade pessoal, e embora não ceda à absolutividade, deve passar pelo crivo do Poder Judiciário, a quem o ordenamento jurídico estabeleceu cláusula de salvaguarda para fins de ponderação dos valores, diante de um critério de preponderância razoável, caso não exista um meio menos gravoso para a consecução de tais objetivos.

Assim, por apertada maioria, houve uma virada jurisprudencial acerca do assunto, uma vez que já fora possível para a Corte, em um passado próximo, excepcionalizar o acesso do sigilo bancário conforme expressamente previsto na legislação infraconstitucional, desde que houvesse observância de instrução procedimental, respeitando-se o *due process of law* existente na instrução procedimental conduzida pela RFB.

Já o Recurso Extraordinário nº 387.604 culminou em decisão monocrática de Relatoria da Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha, confirma a decisão, declarando que a mitigação do direito dar-se-á exclusivamente por ordem judicial, para fins de investigação criminal ou de instrução processual penal, motivado pela necessidade de se resguardar o cidadão de atos extravagantes que pudessem, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade, de modo que o afastamento do sigilo apenas seria permitido mediante ato de órgão equidistante (Estado-juiz).

Vê-se, portanto, que a posição do STF sobre o sigilo bancário atualmente – pelo fortalecimento dos argumentos quanto à ponderação de valores – é ainda mais conservadora do que no pretérito foi, só podendo ser quebrado mediante outro direito albergado na Carta Maior, mediante um juízo de concordância prática, identificando-se um em outro interesse também de índole constitucional uma relação específica de prevalência, não se podendo, para tal, a mera arrecadação tributária, ainda que mediante procedimento fiscal legitimamente instaurado, como já fora admitido anteriormente.

No mais, entende-se que esta posição atual do STF vem contextualizada em um período histórico no qual aquela Corte se entende na posição ativista de defesa de direitos e garantias fundamentais, utilizando-se de uma hermenêutica constitucionalista garantista.

Resta aguardar o posicionamento futuro do STF diante da futura nova composição da Corte, que em breve será remodelada em relação aos julgadores acima²⁷. Dos que já expressaram seu voto pela tese acima, tem-se Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski. Não se conhece a posição dos seguintes Ministros como membros do STF: Roberto Barroso, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki. O ministro Joaquim Barbosa aposentou-se.

Em seu mandato, a presidente Dilma Roussef terá de escolher pelo menos mais cinco nomes para as vagas de Celso de Mello, que deve se aposentar em 2015; Marco Aurélio Mello e Teori Zavascki, que completam 70 anos em 2016; e Rosa Weber e Ricardo Lewandowski, que deverão se aposentar compulsoriamente em 2018.

2.2 Análise do cenário internacional: o FATCA como regulação pós-crise e modelos de trocas de informações para fins tributários

É comum defender-se que as sinergias e tensões entre as esferas jurídica e econômica poderiam justificar as alterações nas concepções jurídicas de alguns direitos individuais no âmbito dos ordenamentos jurídicos nacionais, caracterizando as interferências da Economia no Direito. A flexibilização de direitos individuais também pode ser considerada um mero sintoma da sociedade de risco²⁸.

A sociedade de risco substitui a modernidade industrial e é caracterizada pela dinamicidade de numerosos fatores – tecnológicos, científicos, econômicos –, expondo-se constantemente a crises que tomam proporções globais com efeitos nas esferas econômica, financeira, política e ambiental, entre outras, de abrangência local, regional ou global.

²⁷ Vê-se que, no julgamento, alguns ministros não votaram. Além disso, de 2011 até o presente momento, houve algumas substituições que poderão mudar os cenários apontados: Luiz Fux, precedido por Eros Grau, Rosa Weber, precedida de Ellen Gracie, Teori Zavascki, precedido de Cezar Peluso e Luis Roberto Barroso, precedido de Carlos Ayres Britto. Ainda há a vaga do Ministro Joaquim Barbosa que formalizou o pedido de aposentadoria, mas ainda não foi substituído.

²⁸ O conceito de sociedade de risco é desenvolvido por Ulrich Beck que identifica uma ruptura no interior da modernidade, reconfigurando seu conceito.

Nesse contexto, o elemento constituinte é a incerteza que é assumida por todos. Esse movimento gera uma solidariedade entre países, instituições e indivíduos nascida do contexto de perigo comum a que estão submetidos, criando respostas que seriam inconcebíveis em outros contextos históricos²⁹.

Não é, entretanto, a abordagem da sociedade de risco ou o inter-relacionamento de sistemas sociais que interessa à contextualização do tema proposto. Não há dúvidas de que as incertezas advindas da sociedade de risco ou a tensão e sinergia entre Direito e Economia alteram as estruturas jurídicas de forma constante e em longo prazo.

Na crise, a alteração normativa funciona nos moldes de uma resposta mais imediata. A superveniência de crises evoca a necessidade de rápida superação dos obstáculos postos, além de permitir uma reflexão sobre seus motivos ensejadores, com consequente delineamento de providências repressivas, mas sobretudo preventivas, tendo o Direito o papel de legitimar ambas as ações³⁰.

Assim, verifica-se uma nova função do Direito – enquanto fato social e ciência – na resposta à crise, já que ele tradicionalmente não está apto a lidar com a dinamicidade contemporânea na forma esperada para superá-la ou evitá-la.³¹ Fica claro que diante de novos paradigmas, intenciona-se legitimar uma série de medidas que provavelmente não seriam aprovadas em um contexto geopolítico anterior, como é exemplo a restrição de garantias individuais – materiais ou processuais – e a criação de normas com efeitos extraterritoriais para atingir indivíduos de outras nacionalidades e preservar o escopo de segurança mundial³².

Na crise, nem mesmo diante da flexibilização e da alteração de alguns institutos jurídicos, o Direito – com seus mecanismos formais e pouco céleres – consegue dar respostas

²⁹ BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade**. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo, Editora 34, 2010.

³⁰ Cf. VARELLA, Marcelo Dias. **Internacionalização do direito: Direito Internacional, globalização e complexidade**. Brasília: UniCEUB, 2013. Disponível em <http://www.marcelodvarella.org/marcelodvarella.org/Teoria_do_Direito_Internacional_files/Internacionalizacao_do_direito_PDF_final%20%281%29.pdf> . Acesso em 05 dez 2013.

³¹ A este respeito, pode-se citar a título de exemplo, que os atentados terroristas de 11 de setembro configuraram um suporte de segurança não antes conhecido pela Organização das Nações Unidas e mesmo de algum Estado Nacional.

³² Cf. VARELLA, Marcelo Dias. **Internacionalização do direito: Direito Internacional, globalização e complexidade**. Brasília: UniCEUB, 2013. Disponível em <http://www.marcelodvarella.org/marcelodvarella.org/Teoria_do_Direito_Internacional_files/Internacionalizacao_do_direito_PDF_final%20%281%29.pdf> . Acesso em 05.12. 2013.

suficientemente eficientes, seja frente à necessária preservação do *status quo* anterior à crise, ao seu posterior enfrentamento ou à minimização de seus efeitos para o futuro.

A autossuficiência dos sistemas em geral é desafiada na crise, que coloca em xeque as prioridades então estabelecidas, exigindo-se estratégias inéditas e novas formas de ação, inclusive do Direito. Discute-se, de forma cooperativa entre os países, quais deveriam ser as atuações conjuntas em curto, médio e longo prazo. Com base nesse contexto, exige-se uma ampla reformulação dos conceitos, das categorias, das regras e dos procedimentos jurídicos, com consideráveis e justificáveis alterações jurídicas.³³

Quando se analisa a crise financeira de 2008³⁴, já se afirma que os paradigmas do Consenso de Washington³⁵ foram substituídos pelo Consenso de Londres. Isso significa, grosso modo, que a liderança mundial antes restrita ao G7 ou G8 remodela-se para um grupo maior, com mais heterogeneidade e compartilhamento do poder entre países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil. É óbvio que é uma configuração de países mais e menos influentes. No entanto, a inclusão dos países emergentes nas pautas de discussão mundial já é um avanço considerável.

O encontro marcou o anúncio do ‘fim do sigilo bancário’ e talvez até dos ‘paraísos fiscais’, justificado na premissa de que se deveria fomentar uma nova higidez do sistema por meio de instrumentos legais que possam ser utilizados de forma eficiente para reconstruir as fragilidades da antiga arquitetura funcional, com impacto em demandas domésticas e globais.

Como consequência inexorável à crise, o Direito deve ser remodelado. Questionam-se procedimentos normativos e padrões fundamentados na teoria jurídica clássica. Consta-se que eles são insuficientes para sujeitar e atingir atores de forma homogênea, particularmente no caso de os Estados Nacionais alcançarem a regulação do sistema interno coincidente

³³ FARIA, José Eduardo. **O Estado e o Direito Depois da Crise**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 31-34.

³⁴ Não é o foco deste trabalho a discussão acerca dos fatores que desencadearam a ocorrência da crise. No entanto, FARIA (FARIA, José Eduardo. **O Estado e o Direito Depois da Crise**. São Paulo: Saraiva, 2011, p.21-22) defende que se somaram fatores novos e antigos que justificariam a crise. Os primeiros, inéditos e específicos, os segundos, problemas já suficientemente conhecidos nos registros de turbulências bancárias desde a Grande Depressão. Dentre os primeiros, enumera: “o crescimento descontrolado de derivativos, multiplicação de operações não padronizadas fora de mercados regulados, arbitragens com taxas de juros e taxas de câmbio, opacidade de novos tipos de operações e fundos de investimento, níveis elevados e não controlados de alavancagem, conflitos de interesses de agências de classificação de risco, políticas de remuneração que incentivam os executivos financeiros a uma excessiva exposição do risco e da coexistência de operações entre um conjunto de instituições regulamentadas e outras instituições em mercados com pouca ou nenhuma regulamentação”.

³⁵ HEILMANN, Maria de Jesus Rodrigues. **Globalização e Novo Direito Administrativo**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 158.

apenas com seu espaço territorial. Nesse sentido, existe unificação legislativa e internacionalização do Direito com intenção de moldar sistemas jurídicos uniformes e mais controlados.

É no cenário de pós-crise, de organização jurídica em redes e na intenção cooperativa que se encontra as origens³⁶ do FATCA. A criação da norma deu-se em 2010, ano ápice dos efeitos da crise econômica, e em meio a outras propostas já existentes que também foram recrudescidas³⁷. Em 18 de março do mesmo ano foi sancionado pelo Presidente dos E.U.A. o ato denominado “Incentivos de Contratação para Recuperar o Emprego (Ato HIRE)” (*Hiring Incentives to Restore Employment*, ou *HIRE Act*³⁸). Trata-se de um pacote de políticas destinadas a fazer face à recessão econômica de 2008, ao gerar incentivos fiscais para o setor privado, bem como prever melhor planejamento e monitoramento da arrecadação já existente.

Por ocasião da assinatura, o Presidente Norte-Americano *Barack Obama* destacou que governos não resolveriam os problemas econômicos decorrentes da recessão sozinhos, mas

³⁶ Para a pesquisa, interessa analisar a norma a partir de sua edição. No entanto, vale ressaltar que a proposta de combate à evasão de divisas é um tema antigo, principalmente na cabeça das autoridades norte-americanas, por exemplo, em carta do Presidente Franklin Roosevelt, datada de 1937, na qual ele alerta ao então Secretário da Receita Norte-Americana, *Henry Morgenthau*, sobre os riscos de contas offshore não tributáveis. Vários instrumentos precederam a norma, destacando-se, desde 2007: *John Doe Summons* (intimações *John Doe*, destinadas a descobrir informações sobre contas fantasmas); intercâmbio de informações em conformidade com os tratados fiscais; o encaminhamento de informação voluntária por parte de instituições financeiras realizado pelo denominado QI *Qualified Intermediary* – Intermediário Qualificado. No entanto, embora paralelas, nenhuma delas apresenta os mesmos efeitos da legislação que ora se estuda, dos quais destacam-se: informação automática por meio de reportes e realização de due diligence por instituições financeiras. Para conhecer tais instrumentos, conferir: NESSLER, Richard A. **United States: IRS Issues John Doe Summons For Hidden Accounts.** Disponível em <<http://www.mondaq.com/unitedstates/x/307668/tax+authorities/IRS+Issues+John+Doe+Summons+For+Hidden+Accounts>>. Acesso em 18 ago 2014.

³⁷ BAKER, Mary Burke. **The Tin Can Buried in the Backyard: How Revised FBAR and New FATCA Information Reporting Rules May Stage a Comeback.** *Benefits Law Journal*. Spring 2012, Vol. 25 Issue 1, p 5. Conforme o autor, na mesma época houve um recrudescimento de outra proposta precedente e semelhante ao FATCA Report of Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR) é um relatório que mapeia contas estrangeiras em todo o mundo e que está em vigor desde 1972, com o escopo de identificar e combater crimes financeiros. O Secretário da RFB em 1970, Sr. *Eugene T. Rossides* descreveu alguns objetivos do Relatório, dentre eles: “construir um sistema de combate ao crime organizado e crimes de colarinho branco para dissuadir e impedir a utilização de contas bancárias secretas no exterior utilizadas para fraude fiscal e uma grande variedade de atividades financeiras criminalmente relacionadas.” Em 2010, o Relatório Final do Grupo de Trabalho *Financial Crimes Enforcement Network (FinCEN)* resgatou sem rodeios a ideia propugnada por *Rossides*: “*Follow the Money*” (Siga o Dinheiro). Na verdade, o sistema é muito semelhante, mas a pedra angular do FATCA é contar com o auxílio de terceiros, mais especificamente instituições financeiras.

³⁸ US GOVERNMENT PRINTING OFFICE. **Congressional Bills. House Bill. 111Th CONGRESS.** Disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/html/PLAW-111publ147.htm>>. Acesso em 10 dez 2013.

que, para reaquecer a economia, precisariam do setor privado, que além de criar empregos, deveria gerar renda de impostos³⁹.

Focada na necessidade de aquecimento econômico propulsionado pelo setor privado, a legislação prevê mecanismos que possibilitariam maior arrecadação de tributos pelo Estado Norte-Americano, evitando a omissão de receitas relativas a ativos estrangeiros⁴⁰. Neste sentido, a legislação inseriu um capítulo inteiro (seções 1471 a 1474, correspondentes ao Capítulo 4) ao Código Tributário Norte-Americano de 1986, o que foi denominado, no Título V do *Hire Act*⁴¹, de *FATCA*, normatização que estabeleceu obrigações com efeitos extraterritoriais, estabelecendo às instituições financeiras estrangeiras (*foreign financial institutions* ou *FFI*) procedimentos para a identificação, documentação e monitoramento de contas de pessoas consideradas norte-americanas⁴²

De forma paradoxal, no cenário de crise mundial, observa-se que, enquanto outros mecanismos falham, os negócios – e aí acrescenta-se o comércio e a movimentação financeira – parecem conduzir a uma força suficiente para unificar e harmonizar as questões do Estado, considerando-se mais efetivo do que muitos exércitos.⁴³

No contexto de mundo globalizado, mais econômico do que político, os Estados não podem negar que perdem sua posição com maior velocidade e devem equilibrar níveis adequados de liberdade e controle, flexibilidade e planejamento para tentar reverter suas

³⁹ THE WHITE HOUSE. Office of The Press Secretary. Disponível em <<http://www.whitehouse.gov/the-press-office/remarks-president-signing-hire-act>>. Acesso em 10 dez 13. O discurso não faz qualquer referência à alterações legislativas no Código Tributário, nem destaca a importância de procedimentos de reporte de informações pessoais e bancárias para o incremento do volume de arrecadação tributária nem sequer menciona a obrigatoriedade de observância por parte de instituições financeiras estrangeiras que se localizem fora do território norte-americano.

⁴⁰ HATTEN-BOYD, Laurie. **FATCA: Will This Penal Withholding Regime Have Its Intended Effect?** International Tax Journal. Jul 2010, Vol. 36 Issue 4, p 3. Segundo a autora “A Comissão Mista de Tributação estimou que as disposições do FATCA vão impedir as pessoas de sonegar US\$ 8,7 bilhões em impostos dos E.U.A., durante os próximos 10 anos.”

⁴¹ O referido Título V é denominado OFFSET PROVISIONS, que, em tradução livre da autora, significa “disposições fora do lugar” ou “outras disposições da lei” ou “disposições deslocadas”, sem vínculo com sua essência principal da lei, o que corrobora a tese de que a alteração foi discreta exatamente porque poderia ser polêmica.

⁴² US GOVERNMENT PRINTING OFFICE. **Congressional Bills. House Bill. 111Th** Congress. Disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ147/html/PLAW-111publ147.htm>>. Acesso em 10 dez 2013. Conforme a alínea b (Apresentação de Relatórios) da Seção 1471 (Retenção de Pagamentos às instituições financeiras), os requerimentos da subseção são atendidos com relação a qualquer instituição financeira estrangeira que mantenha um acordo em vigor, ou seja, PFFI – Participating Foreign Financial Institutions.

⁴³ CASELLA, Paulo Borba. **Pax Perpetua – A review of the concept from the perspective of economic integration.** (coord) In Dimensão Internacional do Direito. Estudos em Homenagem a G.E. do Nascimento e Silva. São Paulo: LTr, p. 86-87

perdas de controle e gestão. A despeito das regras jurídicas nacionais, o mundo urge por regulações em vários campos. Forma-se, em face disso, “*world wide frameworks*”, nas palavras de Casella.⁴⁴

Foi esta a justificativa dos governos dos E.U.A., França, Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido para publicar uma Declaração Conjunta⁴⁵ que prevê a adoção de uma abordagem comum para a aplicação do FATCA por intermédio de sistemas automáticos de troca de informações. O documento prevê que os E.U.A. têm intenção de anuir com a reciprocidade aos países, colaborando com a coleta e o intercâmbio automáticos de informações sobre contas mantidas em instituições financeiras dos E.U.A. por residentes de cada um dos países signatários da declaração, o que fortalece a ideia de que haveria um regime FATCA internacional.

2.3 Os Modelos de Trocas de Informações – FATCA, OCDE e UE

A cooperação internacional entre Estados para fins fiscais não é nova. Há um arsenal de acordos internacionais negociados para tutelar um sistema de intercâmbio de informações, desde que a colaboração não contrarie os limites soberanos do território nacional.

No entanto, a despeito da previsão de cláusulas referentes às trocas de informações para fins tributários já figurarem em dezenas de convenções destinadas a evitar a dupla tributação de renda – muitas delas existentes há mais de 30 anos – havia um descompasso entre a realidade e o conteúdo jurídico acordado entre os Estados⁴⁶, bem como há relevantes diferenças entre a antiga e a fiscalização contemporânea no que diz respeito a essa matéria.⁴⁷

⁴⁴ CASELLA, Paulo Borba. Pax **Perpetua – A review of the concept from the perspective of economic integration**. (coord) In Dimensão Internacional do Direito. Estudos em Homenagem a G.E. do Nascimento e Silva. São Paulo: LTr, p. 86-87

⁴⁵ US DEPARTMENT OF TREASURY. **Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and implement FATCA**. Disponível em < <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Joint-Communique-Model-Agreement-to-Implement-FATCA-7-25-2012.pdf> > Acesso em 03 dez 2014. Dentre os considerandos, leia-se: “For many years France, Germany, Italy, Spain, the United Kingdom and the United States have been partners in countering offshore tax evasion and improving international tax compliance so that all citizens pay their fair share of taxes due under the law”

⁴⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto. In Revista da PGFN. Ano I. N. III, 2012. Disponível em < <http://www.pgnf.fazenda.gov.br/revista-pgnf> > Acesso em 13 ago 2014. Segundo o autor, “a troca de informações em matéria tributária já estava presente no Modelo de Convenção da OCDE de 1963. Todavia, somente após o relatório da OCDE de 1998 é que essa prática ganhou maior notoriedade e espaço nas discussões tributárias. Ademais, em virtude da crescente pressão da OCDE e do G20 para aumentar e/ou evitar a perda de arrecadação tributária dos países desenvolvidos, essa matéria foi objeto de acordos específicos firmados entre os países, também denominados de Acordos de Troca de Informações em Matéria Tributária”.

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Troca internacional de informações fiscais**. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao**

Nesta subseção, intenciona-se apontar quais são estas diferenças e o que muda com o novo padrão de trocas de informações inspirado no FATCA, para fins de funcionamento do sistema: i) utilização de instituições financeiras como intermediárias essenciais e ii) encaminhamento automático de informações, sem previsão de autorização de qualquer autoridade judicial ou administrativa local.

Um alerta deve ser feito, no entanto. O dever de cooperar, oriundo de fontes costumeiras no Direito Internacional, ainda é visto sobre o prisma do voluntarismo, no qual o Estado só molda um comportamento de cooperação nos termos dos tratados firmados. É assim que ocorre no plano dos Acordos de Cooperação para Fins Penais ou Tributários, condicionados ao amparo de inexorável promessa de reciprocidade⁴⁸

Os pleitos são encaminhados para uma autoridade central, que intermediará as remessas às respectivas autoridades nacionais, utilizando-se muitas vezes da judicialização, caso tenha que se limitar algum direito fundamental, como o sigilo de correspondência, de dados, bancário, de recuperação de ativos, entre outros.⁴⁹ Não se trata, portanto, de um sistema no qual haja uma autoridade central intermediando pedidos formalizados e, se necessário, judicializados.

Não é exatamente o mesmo modelo tratado sob o ponto de vista da cooperação judiciária para recuperação de bens e ativos. Até porque neste modelo, há órgãos judiciários de ambos os lados e um intermediador entre elas, na figura de uma “autoridade central que examina os pedidos e exerce sobre eles um juízo de admissibilidade. Diferentemente, como já se afirmou, as trocas de informações serão padronizadas de forma automática e sem um prévio processo ou procedimento anterior.

O enfoque deste estudo é diferente, portanto, já que, embora o Acordo que implementará o FATCA reconheça as dificuldades operacionais e jurídicas da tratativa, incluindo-se os riscos expostos às instituições financeiras e previsão da figura do *Limited*

Jurista José Carlos Moreira Alves. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 153-165. O autor identifica alguns critérios diferenciais entre os métodos e objetos da fiscalização antiga e a contemporânea (objeto da informação, de quem obter a informação, momento da obtenção da informação, foco da informação, quem busca a informação, como obter as informações complexidade, sujeito da informação, complexidade e onde está a informação, direito do contribuinte, direitos fundamentais etc.)

⁴⁸ CASELLA, Paulo Borba e SANCHEZ, R. E. (coords). **Cooperação judiciária internacional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

⁴⁹ Cf. GRINOVER, Ada Pellegrini. **As Garantias Processuais na Cooperação Internacional em matéria penal.** In BAPTISTA, Luiz Olavo; FONSECA; José Roberto Franco da. (coord.) **O Direito Internacional no Terceiro Milênio. Estudos em Homenagem ao Prof. Vicente Marotta Rangel.** São Paulo: Ltr, 1998, p. 834.

*Foreign Financial Institution (Limited FFI)*⁵⁰, as regras de sigilo terão que ser adaptadas internamente para adesão completa e sem riscos de questionamentos futuros. E isso ocorre de forma padronizada na maioria dos países, pela adesão a modelos que constituem verdadeiros regimes de trocas de informações tributárias.

Este enfoque é o da governança global ou governação, que considera a interdependência mútua dos Estados nacionais com estreita aproximação entre os governos na tomada de decisões ao nível das relações internacionais e do direito internacional. No plano desta interdependência se manifestava também a tomada de decisões para inúmeros problemas sociais e econômicos.⁵¹

O termo governança global não é unívoco. Também não há determinação deste contexto a ser expressamente discriminado em convenção ou tratado que reflita uma definição inequívoca, comum e universalmente aceita do termo governança. Existem dois motivos para isso: o primeiro é a origem extrajurídica do conceito de governança, decorrente de um cenário corporativo que foi transposto para o discurso jurídico; o segundo fator é ligado à origem extraestatal do conceito jurídico de governança⁵².

Diferentemente de conceitos como Estado de Direito e princípio da legitimidade democrática, o conceito de governança não foi desenhado a partir da teoria geral do Estado para ser transposto com grau de sucesso para a esfera internacional. Ao contrário, a utilização e adesão ao termo partiu de atores, tendo-se, por exemplo, as instituições financeiras internacionais, as organizações de integração econômica e outras, que subsumiram o conceito sem absorver sua natureza.

Não é particularmente surpreendente que as definições de boa governança possam variar de acordo com os objetivos perseguidos por quem os aplica, utilizando-se de instrumentos conceituais que não guardam fundamento em definições acadêmicas ou jurídicas formais, como são as fontes de direito internacional, a exemplo dos tratados e dos costumes. Para fins deste trabalho, o significado de boa governança ou governação reúne um conjunto de características que delimitam uma forma de administração internacional sem um governo instituído democraticamente, caracterizando-se pela adoção de um modelo político/jurídico

⁵⁰ É uma espécie de prazo de carência para que haja conformidade quanto ao sigilo bancário.

⁵¹ HEILMANN, Maria de Jesus Rodrigues Araújo. *Globalização e o novo direito administrativo*. Curitiba: Juruá, 2011, p.

⁵² BODEAU- LIVINEC, Pierre. *Le droit administratif global et l'organisation de la bonne gouvernance*. Disponível em < <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00707425> > Acesso em 07 ago 2015.

único, baseado no fenômeno da internacionalização. Ocorre que este conceito genérico parte de um pressuposto, enfatizado e criticado por vários autores, de que venha a existir tal democracia global, o que é pouco provável⁵³.

Há duas referências interessantes sobre o acrônimo FATCA, que, de forma irônica acabam traduzindo as realidades e intenções que estão por trás dos objetivos legislativos da norma. Uma delas é a piada norte-americana que se tem referido ao acrônimo como *FAT CAT*⁵⁴, referindo-se aos cidadãos norte-americanos que sonegam tributos ao desterritorializar sua fonte de renda para outros países e a outra é o GATCA, referindo-se ao Global FATCA⁵⁵, a tendência mundial de copiar o modelo, visando, de fato, acabar com o sigilo bancário como direito quando este colidir frontalmente com questões fiscais.

As duas referências juntas dão a tônica do movimento internacional pela flexibilização do sigilo bancário sem a anuência do Poder Judiciário local: evitar a evasão fiscal criando um modelo global para alargar os perímetros da fiscalização e arrecadação de tributos.

Para conformar os requisitos de comunicação sob as regras do FATCA, especialmente onde as instituições financeiras estrangeiras estejam vinculadas a jurisdições nas quais as leis existentes proíbem esse tipo de reporte, o Tesouro Norte-Americano tem desenvolvido acordos intergovernamentais que dependem de cooperação governamental para facilitar o intercâmbio de informações FATCA.

Esta abordagem não só aborda impedimentos legais que existem em alguns países estrangeiros, mas também reduz a carga sobre as instituições financeiras e agiliza o processo de comunicação. A abordagem tem sido elogiada pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), pelo G8 e por muitos outros dentro da comunidade global que consideram efetivamente o FATCA como base para um padrão internacional de troca automática de informação fiscal⁵⁶.

⁵³ HEILMANN, Maria de Jesus Rodrigues Araújo. *Globalização e o novo direito administrativo*. Curitiba: Juruá, 2011, p.

⁵⁴ A referência ao FAT CAT é comum em textos jornalísticos. Conferir: FORBES. Disponível em <http://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2014/07/10/not-just-fat-cats-hopping-through-FATCA-hoops/?&_suid=1407936347308022832659841515124>. Acesso em 11 ago 2014.

⁵⁵ FEBRABAN. **FATCA será copiado por outras nações, diz especialista**. Disponível em <http://www.febraban.org.br/Noticias1.asp?id_texto=1610&id_pagina=154&palavra=>>. Acesso em 10 ago 2014.

⁵⁶ IRS. **FAQ General**. Disponível em: <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Frequently-Asked-Questions-FAQs-FATCA--Compliance-Legal>. Acesso em 30 abr 2014.

Em uma outra perspectiva, a OCDE, muito além de suas funções enquanto organização internacional, funciona como centro de uma rede transnacional, hipótese que será verificada adiante.

2.3.1 Modelo OCDE – O afastamento da anuência de qualquer autoridade para envio das informações: ponto em comum com o FATCA

A convenção que criou a organização internacional OCDE estabeleceu no artigo 5º que, na intenção de atingir seus objetivos, ela poderá: tomar decisões que, salvo disposição em contrário, serão consideradas obrigatórias para todos os membros; fazer recomendações aos membros e celebrar acordos com os membros, não-membros e organizações internacionais. Nos termos da convenção, o secretariado da OCDE reúne e analisa dados, lidera estudos e, após manifestação das comissões – geralmente técnicas – discute a política a ser aplicada. Ao tomar decisões, o conselho gera recomendações que os governos membros devem implementar.

Entretanto, o trabalho da OCDE não se baseia somente no monitoramento contínuo dos acontecimentos nos países-membros, mas também expande sua atuação para fora da área da OCDE. Embora o Brasil não seja membro da organização⁵⁷, que conta com 34 países atualmente, suas recomendações, em uma economia globalizada, tendem a ser observadas, principalmente por países que pertencem a fóruns conexos, como o G20, grupo do qual o Brasil é membro, ou o G8, por exemplo.

Esta é uma evidência de que as orientações da organização internacional, embora não sejam mandatórias na abordagem do *hard law*, o são na abordagem *soft law*. Portanto, embora o Brasil não seja efetivamente um membro, tem assento em grupos de trabalho e figura como signatário de algumas convenções, destacando-se a Convenção Modelo sobre bitributação e assento no Fórum Global para assuntos fiscais, na condição de membro do G20⁵⁸.

⁵⁷ Os membros atuais são: Alemanha, Austrália, Áustria; Bélgica; Canadá; Chile; Dinamarca; Estônia, Espanha; Estados Unidos; Finlândia, França; Grécia; Islândia; Irlanda; Itália; Luxemburgo; Holanda; Noruega; Portugal; Suécia; Suíça; Turquia; Reino Unido; Japão; Nova Zelândia; México; República Tcheca; Hungria; Polônia; Coreia do Sul; Eslováquia; Israel e Eslovênia. A União Europeia também participa da O.I. O Brasil ainda não é membro da organização, apesar de ser membro do G20.

⁵⁸ OCDE PROMOTING TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES. A **Background Information Brief** 19 January 2010. p. 3. Disponível em < <http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf> >. Acesso em 14 ago 2014.

A preocupação com a transparência fiscal e o sigilo bancário começou a ser tratada com alguma atenção pela OCDE na década de 90 com um conjunto de estudos setoriais e inquéritos aos países-membros. A questão enquadrava-se, então, no combate à corrupção encabeçado pelo Comitê de Assuntos Fiscais.

Os trabalhos do grupo foram alargando-se para incluir temas como o combate à lavagem de dinheiro, o que desembocou em esforços em todo o mundo visando implementar diligências no sentido de identificação de clientes bancários e a consequente tipificação de crimes fiscais pelo descumprimento de deveres de registro, declaração e inclusão de informação falsa junto às instituições financeiras⁵⁹.

Em 1996, a OCDE procedeu estudos visando compreender o fenômeno da concorrência tributária prejudicial e suas distorções. O Comitê de Assuntos Fiscais elaborou um relatório denominado *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Concorrência Tributária Prejudicial: uma questão mundial emergente)⁶⁰ e o Conselho da OCDE o aprovou de forma a recomendar aos estados que tomassem ações de combate no que diz respeito ao tema. Dentre as recomendações constantes do Relatório, destaca-se a intensificação da cooperação internacional, que deveria envolver não só estados-membros da OCDE, mas também os não-membros⁶¹, visando desenvolver um diálogo mundial, motivo pelo qual foi instalado o Fórum Sobre as Práticas Tributárias Prejudiciais.⁶²

Nos anos 2000, tais ações ficaram ainda mais concentradas, o que se comprova diante de relatórios endereçados ao G8 que apontam que, para o problema mundial de evasão fiscal, só se poderia endereçar uma solução global. A partir da declaração dos membros do G20, decretando a morte do sigilo bancário em meio à crise econômica, a OCDE afirmou que as

⁵⁹ GUIMARÃES, Vasco Branco. **O segredo bancário: uma interpretação dos estudos da OCDE** In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 139-151.

⁶⁰ OCDE. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em 11 ago 2014. O relatório faz menção à regras de sigilo, apontando que o benefício a tal proteção jurídica evita a efetividade da troca de informações para fins fiscais. *In verbis*: “Tax havens typically have in place laws or administrative practices under which businesses and individuals can benefit from strict secrecy rules and other protections against scrutiny by tax authorities thereby preventing the effective exchange of information on taxpayers benefiting from the low tax jurisdiction.”

⁶¹ BORGES, Antônio de Moura Borges. **Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial**. Disponível em < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32834-40734-1-PB.pdf>>. Acesso em 13.08.2014.

⁶² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto**. In Revista da PGFN. Ano I. N. III, 2012. Disponível em < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii> 2012/K%2019%20a%20troca%20de%20informacoes.pdf

questões tributárias estariam no cerne dos contratos sociais dos Estados, destacando-se a transparência na troca de informações fiscais de forma automática, no âmbito da União Europeia e do G20.

Para tal, ainda em 2009, criou-se um quadro jurídico, desenvolveu-se normas técnicas e estabeleceu-se um plano de ação em quatro eixos: i) esforço para que se consiga a concordância de todos os países do mundo em atender ao padrão de troca de informações para fins fiscais, incluindo informações sobre movimentação bancária; ii) nova estruturação do Fórum Global de Troca de Informações e Transparência para fins fiscais, incluindo a possibilidade de avaliação de pares para monitorar a implementação de ações no cenário doméstico; iii) adesão de mais de 120 jurisdições à troca de informações fiscais a pedido, com fundamento em 110 acordos bilaterais assinados⁶³; iv) abertura aos demais países para a adesão à Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal, endereçada inicialmente para o Conselho da Europa e membros da OCDE⁶⁴.

Até então, dois dispositivos fundamentavam juridicamente a troca de informações para fins fiscais: o artigo 26 da Convenção Modelo sobre Bitributação da OCDE⁶⁵ e o artigo 6 de modelos de Tratados Bilaterais sobre Bitributação⁶⁶. Em ambos, a troca automática de informações era somente uma das possibilidades (troca de informações a pedido, espontânea e automática) para viabilizar o intercâmbio.⁶⁷

⁶³ OCDE **Promoting transparency and exchange of information for tax purposes. A Background Information Brief** 19 January 2010. p. 3. Disponível em < <http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf> >. Acesso em 14 ago 2014. O documento dispõe: The standard is now being implemented by countries which were reluctant to commit to it: in 2009 almost 200 TIEAs were signed and 110 double taxation conventions (DTCs) or protocols have been signed or brought up to the standard by countries which were considered not to have substantially implementing the standard on 2 April. Altogether these jurisdictions have now signed almost 250 TIEAs since 2000 with dozens more under negotiation. Note-se que a informação data de 2009.

⁶⁴ OCDE **Promoting transparency and exchange of information for tax purposes. A background information brief** 19 January 2010. p. 3. Disponível em < <http://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf> >. Acesso em 14 ago 2014.

⁶⁵ OCDE **Model Tax Convention on Income and on Capital 2010**. Disponível em < <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf> > Acesso em 13 ago 2014.

⁶⁶ OCDE **Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)**. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>> Acesso em 13.08.2014.

⁶⁷ OCDE **.Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa Em Matéria Fiscal**. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf> > O artigo 6.º dispõe: “Troca Automática De Informações – Relativamente a determinadas categorias de casos e de acordo com os procedimentos que estabeleçam de comum acordo, duas ou mais Partes procederão automaticamente à troca de informações referidas no Artigo 4.º (g.n.)

Discutia-se no âmbito da doutrina brasileira qual seria o alcance do artigo 26 do Tratado Modelo da OCDE sobre Bitributação⁶⁸, até porque o Brasil manifestou reserva expressa quanto ao dispositivo⁶⁹ (juntamente aos Estados de Andorra, Chile, Costa Rica, Filipinas, Liechtenstein, Malásia, Mônaco, Tailândia e Uruguai), alegando que tal não estava em conformidade com o sigilo bancário protegido pelo ordenamento jurídico brasileiro. Recentemente, no entanto, as reservas formuladas ao modelo foram afastadas por todos os Estados indicados, indicando a orientação convergente desejada pela OCDE⁷⁰.

Mais recentemente, em 2013, o G20 endossou o intercâmbio automático das informações, estabelecendo um novo padrão inspirado na legislação FATCA. Entre as principais premissas para o sucesso de um regime internacional de troca automática de informações eficaz estão: i) padrão comum na divulgação de informações (reporte); ii) padrão de *due diligence*; iii) adoção de mesma base legal; iii) adoção de mesma base operacional entre as partes interessadas.

A eficácia de tais determinações decorre do crescente grau de procedimentalização a nível global, de forma que a cooperação pode assumir diferentes formas. Em alguns casos, os governos não participam diretamente nos órgãos de administração das instituições, mas nomeiam delegados para cada área continental. Em outros casos, os Estados são membros da associação. Em outros ainda, uma comissão específica, Consultivo Governamental, reúne representantes de cada governo⁷¹.

⁶⁸ A este respeito, conferir: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Aviso de Incêndio. Sigilo Fiscal e Restrições do Brasil ao art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico**. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 366.

⁶⁹ Em tradução livre, eis, no que importa, do texto do dispositivo: ARTIGO 26 TROCA DE INFORMAÇÕES – “ 1- As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações relevantes para a realização das disposições da presente Convenção ou de administração ou aplicação das leis nacionais relativas aos impostos de qualquer natureza ou denominação imposta em nome dos Estados Contratantes, ou das suas subdivisões políticas ou autoridades locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. (...) Em nenhum caso as disposições do parágrafo 3 serão interpretadas de forma a permitir que um Estado Contratante se recuse a prestar informações unicamente porque a informação é mantida por um banco, outra instituição financeira, pessoa designada ou atuando em uma agência ou de fiduciário, ou porque que se refere à participação no capital de uma pessoa.

⁷⁰ SENADO FEDERAL. **Parecer da Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional sobre o Projeto de Decreto Legislativo n 30 de 2010 (PL n 413/2007, na origem)**. Relatoria do Senador Jorge Viana (PT/AC).

⁷¹ CASINI, Lorenzo. “‘Down the Rabbit Hole’: The Projection of the Public/Private Distinction Beyond the State” NYU Jean Monnet Working Paper No. 8/2013 .

Para o G20 tem relevância a análise da adoção de um quadro jurídico padronizado, nos moldes preconizados, mais especificamente afastando a anuência de qualquer autoridade para encaminhamento de informações bancárias. Com o FATCA, inaugurou-se um padrão de acesso direto a informações – ao lado do anterior padrão indireto no qual a entidade necessitava de autorização do correntista ou de qualquer outra autoridade judicial ou administrativa – o que é considerado como um fator-chave de sucesso para um modelo eficaz de troca de informações⁷².

Com efeito, o modelo do tratado da OCDE declara não ser desejável que qualquer necessidade de autorização prévia do Estado dificulte a troca de informações, ainda que se trate de informações que têm proteção jurídica em território nacional da parte aderente à Convenção Modelo.

Em 29/10/2014, os membros da OCDE e o G20 encontraram-se em Berlim, onde juntaram-se também a não-membros e países em desenvolvimento, num total de 153 países⁷³ e 14 Organizações Internacionais, para a 7ª Reunião do Fórum Global de Transparência em Trocas de Informações Tributárias. A edição deste ano é a continuação do fórum criado em 2000, para enfrentar os riscos para cumprimento das obrigações fiscais colocados pelos paraísos fiscais.

Em tais reuniões, os processos de consulta, revisão e fiscalização dos padrões é realizado por pares, existindo rodadas específicas para grupos de determinada ‘fase’ de conformidade. Para incentivar jurisdições a fazer as mudanças necessárias, e para garantir a igualdade de condições, o Fórum Mundial concordou em convidar jurisdições que permanecem bloqueadas por mais de dois anos para solicitar comentários complementares dentro dos próximos seis meses para avaliar se progressos suficientes foram feitos. A classificação de países em *ratings* acaba por promover a inclusão de países ainda não aderentes do modelo.⁷⁴

⁷² GUIMARÃES, Vasco Branco. **O segredo bancário: uma interpretação dos estudos da OCDE**. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 139-151.

⁷³ A maioria das delegações foi representada pelo Alto Escalão, incluindo ministros e chefes de Estado.

⁷⁴ OECD. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Statement of Outcomes**. Berlin, Germany 28-29 October 2014. Disponível em < <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf> >. Acesso em 04 nov 2014.

Os E.U.A. afirmaram que realizarão o intercâmbio automático de informação em conformidade com a FATCA em 2015 e entrou em acordos intergovernamentais com outras jurisdições para fazê-lo.⁷⁵

2.3.2 *Modelo de Tratado da União Europeia: sem ressalvas quanto ao sigilo bancário*

Como último elemento, a fim de complementar o regime internacional que está sendo proposto, esta subseção abordará o modelo adotado pela União Europeia, mencionando sua evolução normativa, de modo a identificar o tratamento do sigilo bancário.

Ainda antes de constituir-se em União Europeia, a Diretiva do Conselho das Comunidades Europeias nº 799 de dezembro de 1977, já se referia à assistência mútua das autoridades competentes dos estados-membros do mercado comum no domínio dos impostos diretos. Pela interpretação do corpo de considerandos, já se verificava a preocupação com o combate à evasão fiscal como justificativa para a troca de informações⁷⁶.

No entanto, é também no corpo de considerandos da norma que a Diretiva acaba por reconhecer que convém conceder a um estado-membro o direito de se recusar a efetuar investigações ou proceder à transmissão de obrigações quando: i) a legislação ou a prática administrativa do estado-membro já a exige formalmente; ii) a transmissão seja contrária à ordem pública; iii) conduza a divulgação de um segredo comercial, industrial ou profissional de um processo comercial; iv) o Estado, por questões de fato ou de direito não esteja em condições de proceder a transmissão das informações.

Observa-se também, no corpo de disposições normativas, que o artigo 7º prevê que “todas as informações que um estado-membro tome conhecimento, em razão da Diretiva são consideradas secretas e só serão divulgadas por intermédio de processo judicial pelas autoridades que acessam e são beneficiárias da informação.

Em outras palavras, existe uma expressa exceção à exigibilidade de demonstração de dados em face da observância nacional de legislação que considere o sigilo bancário, em uma época em que as soberanias nacionais ainda eram suficientemente autônomas para adotar o

⁷⁵ OECD. **Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Statement of Outcomes.** Berlin, Germany 28-29 October 2014. Disponível em < <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-gfberlin.pdf> >. Acesso em 04 nov 2014.

⁷⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Internacional Contextualizado.** São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 128.

que previa sua legislação interna, tendo as normas oriundas do Conselho um caráter meramente intergovernamental.

Atualmente, esta formatação não existe na União Europeia, já que o Conselho apresenta natureza supranacional, de caráter representativo dos Estados, que a ele delegam poderes para, de forma concertada, fazer valer a convergência entre as vontades nacionais com o objetivo de realizar o interesse supranacional, ainda que, por vezes, com sacrifícios dos interesses imediatos de algum ou alguns dos países-membros.

Vale lembrar que a tendência em conformar a legislação interna com as Diretivas da União Europeia é um eixo que permite a cooperação ampla e irrestrita para fins fiscais, combate ao terrorismo e à lavagem de dinheiro. Essa premissa é confirmada por alguns precedentes do Tribunal de Justiça da União Europeia, destacando-se como *leading case* a Decisão 2000/642, que teve como escopo intensificar as trocas de informações entre entes financeiros dos estados-membros, de forma a fomentar uma cooperação estreita e direta. A Decisão fixa regras comuns aos estados-membros no que diz respeito às competências das suas unidades de informação financeira, ao conteúdo dos pedidos de informações e ao alcance das trocas de informações.

Apesar disso, os estados-membros conservam margem de apreciação na aplicação do mecanismo de cooperação e o artigo 1º da referida decisão prevê expressamente que as unidades de informação financeira cooperarão em conformidade com as suas competências nacionais. No mesmo contexto histórico, destaca-se o viés dado pelo artigo 22 da Diretiva UE 2005/60⁷⁷ que trata da prevenção da utilização do sistema financeiro para fins de branqueamento de capitais.

Mais especificamente sobre questões fiscais, destaca-se que o Tribunal de Justiça tem repetidamente declarado que a “luta contra a evasão e fraude fiscais e a eficácia dos controles

⁷⁷ No caso *Jyske Bank Gibraltar Ltda v. Espanha*, entendeu-se que o artigo 22 (2) da Diretiva UE 2005/60 deveria ser interpretado no sentido de que “não se opõe à legislação de um Estado-Membro que exige que as instituições de crédito comuniquem as informações exigidas no âmbito do combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo diretamente à unidade de informação financeira desse Estado, quando essas instituições exerçam a sua atividade no território nacional em regime de livre prestação de serviços.” Discutia-se a aplicação de legislação nacional em detrimento da Diretiva, mais especificamente o artigo 5.º da Lei de 2007 relativa ao branqueamento de dinheiro e ao produto de atividades criminosas, que transpunha para a legislação de Gibraltar a Diretiva 2005/60, porém, impondo o respeito ao sigilo bancário. In casu, prevaleceu a liberdade de circulação de capitais e liberdade de estabelecimento do *Jyske Bank Gibraltar Ltda*, instituição de crédito situada em Gibraltar e que opera na Espanha em regime de livre prestação de serviços. Confira-se em <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em 17.08.2014.

fiscais fazem parte das razões imperiosas de interesse geral que podem justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais”⁷⁸

No Caso ELISA (*Européenne et Luxembourgeoise d’investissements SA (Elisa) v. Directeur général des impôts, Ministère public* – Processo C-451/05), o Advogado-Geral J. Makák destacou que, no passado, em processos semelhantes nos quais estados-membros alegaram que a Diretiva era ineficaz em relação a estados-membros que praticam o sigilo bancário, o Tribunal de Justiça rejeitou esse argumento”.

Este também é o argumento principal do Caso *W.N. v Staatssecretaris Von Financiën*, no qual a Corte Europeia de Justiça confirmou que qualquer interpretação que traduza ou obstaculize dificuldade à ação fiscal do Estado interessado deve ser descartada. A despeito disso, no âmbito das conclusões do Advogado-Geral Alber (item 6º), a Comissão da União Europeia afirma que se deve interpretar a Diretiva no sentido de que as autoridades que transmitem as informações devem supor que a autoridade competente do outro Estado-Membro não disponha de certas informações, pois nos termos do sétimo considerando da mesma, entende-se possível excluir certas transações financeiras entre dois estados-membros efetuadas por intermédio de um terceiro país que se distingue dos dois outros por um sigilo bancário estrito.

No entanto, a fim de dar fim à celeuma, em março deste ano a Diretiva nº 2014/48/UE alterou a Diretiva nº 2003/48/CE, que operacionaliza o fim do segredo bancário para fins fiscais, fundamentado na abordagem da “transparência” e estabelecendo a troca de informações financeiras de maneira automática.

Esse detalhe é de grande relevância, considerando que a dinâmica da troca de informações poderia ocorrer da seguinte forma: mediante pedido, troca automática e troca espontânea. As duas primeiras dependem de algum dos polos da tratativa para fins de eficácia. No entanto, a regra atual no contexto do FATCA é a troca automática, o que também está sendo observado no modelo da OCDE

⁷⁸ Confira-se as conclusões do Advogado-Geral J. Makák, apresentadas em 26 de Abril de 2007 no Processo C-451/05 (*Européenne et Luxembourgeoise d’investissements SA (Elisa) v. Directeur général des impôts, Ministère public*). A manifestação encontra-se no item 94 do documento. Confira-se em < <http://curia.europa.eu>>. Acesso em 17.08.2014.

3 A INCORPORAÇÃO DO FATCA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E A INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO: MUTAÇÃO CONSTITUCIONAL

Já fora dito que situação global exige do Direito Nacional novas posturas e novas estruturas para lidar com questões que demandam uma padronização. A questão é questionar se a Corte vai recepcionar o que se denomina mutação constitucional, ou seja, uma mudança estrutural fática informal por intermédio de meios difusos, partindo-se da premissa de alteração estrutural da norma constitucional, sempre evolutiva.

A influência do acordo intergovernamental assinado em 23/09/2014 no ordenamento jurídico é patente. Sua influência na jurisprudência do STF, entretanto, pode tomar três caminhos:

- i) declaração de inconstitucionalidade de quaisquer instrumentos convencionais (TIEA ou IGA) que dispensem prévia autorização judicial e ausência de procedimento fiscal devidamente instaurado, considerando as circunstâncias fixadas nos precedentes da Corte Constitucional;
- ii) declaração de ‘interpretação conforme’ dos instrumentos convencionais para permitir o encaminhamento de informações tão-somente na hipótese de procedimento fiscal instaurado e prévia autorização judicial;
- iii) adesão a uma interpretação inovadora, considerando como fontes de uma eventual mutação constitucional os instrumentos convencionais, o cenário externo, os modelos mundiais de troca de informação tributária para fins fiscais, política interna compatível com a política externa; aderência ao posicionamento jurídico dos demais países, em uma internacionalização do direito que padroniza normas no plano doméstico.
- iv)

Os influxos da esfera internacional são suficientes a caracterizar uma mudança no sentido do texto constitucional?

Sem possibilidade de fornecer um exame de prognose para o caso, deve-se aguardar a decisão dos julgados referentes às ADI 2386 (apensa à ADI 2390 e 2386) e ADI 2389 (apensa

à ADI 2406) e do RE 601.314, com repercussão geral. A depender da data do julgamento, muitos dos julgadores nem mais estarão na ativa para conduzir a decisão.

No entanto, a abertura constitucional para tanto existe e traduz-se na influência da realidade sobre o texto da norma. A atitude de interpretar é conhecer e criar, percebendo o texto através da realidade e condicionando a realidade através do texto. Mais do que um sentido trazido pela norma, ter-se-ia uma norma renovada à luz de uma evolução social, decorrente de um poder constituinte informal ou difuso, presente na vida dos institutos de forma contínua e permanente, constituindo-se um poder de fato, em estado de latência, pronto para ser acionado espontaneamente na vida constitucional dos Estados.⁷⁹

A mutação constitucional decorre da indesejada separação entre a normatividade e a realidade constitucional⁸⁰, e, embora tal fenômeno esteja presente no ordenamento jurídico como um todo, sua melhor expressão está na Constituição, que encontra seu fundamento na necessidade de estruturar os poderes políticos, conforme exigências e expressões de validade do Estado⁸¹. Entre os estado-unidenses, onde a constituição é rígida, mas aberta e interpretativa, a mutação constitucional é mera decorrência natural da aplicação das normas constitucionais.⁸²

Esse aspecto político da Corte deve condicionar a realidade levando em consideração não só fatos nacionais, mas também cenários e realidades estrangeiras ou internacionais, contribuindo o sistema social – sob o ponto de vista interno e externo – para a interpretação constitucional, mais especificamente, adequando a temática do sigilo às forças sociais internas e externas que se somam para alterar o sentido da norma, reduzindo a esfera de intimidade dos indivíduos, o que soa inevitável em tempos pós-modernos.

⁷⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 317. FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos informais de Mudança na Constituição: Mutações Constitucionais e Inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p.7.

⁸⁰ GARCIA-PELAYO, Manuel. **Derecho Constitucional Comparado**. Madrid: Alianza Editorial, 1984, p. 137.

⁸¹ DAU-LIN, Hsu. **Mutación de la constitución**. Oñait: IVAP, 1998, p. 11.

⁸² PÁDUA, Antônio Carlos Torres de Siqueira Maia e. **A mutação constitucional e a coisa julgada no controle abstrato de constitucionalidade: análise de um fragmento da jurisprudência do STF**. 2006.159fls. Dissertação. Mestrado em Direito e Estado. Faculdade de Direito. Universidade de Brasília. Brasília, p. 17. DUARTE, Fernanda e VIEIRA, José Ribas. **Teoria da mudança constitucional: sua trajetória nos Estados Unidos e na Europa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 41.

4 CONCLUSÃO

Conclui-se, portanto, que a soberania estatal não é o único valor para o direito internacional e resulta na coexistência de dois sistemas de decisões complementares: um formal e outro informal. Principalmente na esfera do Direito Internacional Econômico, há definições de padrões internacionais que não são necessariamente vinculantes sob o ponto de vista jurídico tradicional, mas são eficientes na mesma medida.

Neste ambiente em que convivem normas formais estatais e normas privadas advindas de outros agentes, os ordenamentos jurídicos nacionais são remodelados, recebendo influências e interferências advindas desse constante processo de interação da norma nacional e internacional, criando-se um direito padronizado, uniformizado, comum, sendo também frequente perceber que alguns Estados – em pleno desequilíbrio do *balance power* – acabam por influenciar ou até impor aos outros agentes – formais ou não – seus padrões de comportamento para a construção normativa de seus países, principalmente pela imposição de normas nacionais com efeitos extraterritoriais.

Nesse sentido, tem impacto a incorporação do FATCA ao Brasil, trazendo consequências que podem modificar a concepção do sigilo bancário enquanto direito fundamental reconhecido pelo STF. Acena-se à possibilidade daquela Corte entender que, em reconhecimento a uma espécie de mutação constitucional, que traduz um movimento de alteração de sentido informal no texto, ter-se-ia a possibilidade de não vincular a prévia autorização judicial para quebra de sigilo bancário para fins fiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAKER, Mary Burke. **The Tin Can Buried in the Backyard: How Revised FBAR and New FATCA Information Reporting Rules May Stage a Comeback.** *Benefits Law Journal*. Spring 2012, Vol. 25 Issue 1.

BECK, Ulrich. **Sociedade de Risco. Rumo a uma outra modernidade.** Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo, Editora 34, 2010.

BORGES, Antônio de Moura Borges. **Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial.** Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32834-40734-1-PB.pdf>>. Acesso em 13 ago 2014.

BODEAU- LIVINEC, Pierre. **Le droit administratif global et l'organisation de la bonne gouvernance**. Disponível em < <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00707425>> Acesso em 07 ago 2015.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 317.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos informais de Mudança na Constituição: Mutações Constitucionais e Inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986.

CASELLA, Paulo Borba. **Pax Perpetua – A review of the concept from the perspective of economic integration**. (coord) In Dimensão Internacional do Direito. Estudos em Homenagem a G.E. do Nascimento e Silva. São Paulo: LTr, 2008.

CASELLA, Paulo Borba e SANCHEZ, R. E. (coods). **Cooperação judiciária internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

CASINI, Lorenzo. **'Down the Rabbit Hole': The Projection of the Public/Private Distinction Beyond the State**. NYU Jean Monnet Working Paper No. 8/2013 .

CHINEN, Roberto Massao. **Sigilo Bancário e Fisco: liberdade ou igualdade?** Curitiba: Juruá, 2005.

DAU-LIN, Hsu. **Mutación de la constitución**. Oñait: IVAP, 1998, p. 11.

FARIA, José Eduardo. **O Estado e o Direito Depois da Crise**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 31-34.

HEILMANN, Maria de Jesus Rodrigues. **Globalização e Novo Direito Administrativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

FOLMANN, Melissa. **Sigilo Bancário e Fiscal à luz da LC nº 105/2001 e Decreto nº 3.724/2001**. Curitiba: Juruá, 2001.

GARCIA-PELAYO, Manuel. **Derecho Constitucional Comparado**. Madrid: Alianza Editorial, 1984.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Aviso de Incêndio. Sigilo Fiscal e Restrições do Brasil ao art. 26 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico**. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.).**Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014

GRECO, Marco Aurélio. **Troca internacional de informações fiscais**. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.).**Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves**. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **As Garantias Processuais na Cooperação Internacional em matéria penal.** In BAPTISTA, Luiz Olavo; FONSECA; José Roberto Franco da. (coord.) **O Direito Internacional no Terceiro Milênio. Estudos em Homenagem ao Prof. Vicente Marotta Rangel.** São Paulo: Ltr, 1998,

GUIMARÃES, Vasco Branco. **O segredo bancário: uma interpretação dos estudos da OCDE** In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.).**Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves.** 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

ICMS – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E REGRA MATRIZ DO DIREITO AO CRÉDITO

ICMS - THE MATRIX RULE OF TAX INCIDENCE AND THE MATRIX RULE OF THE RIGHT TO CREDIT

Maurício Dias Marques

Mestrando em Agronegócio e Desenvolvimento pela UNESP-Tupã;
Especialista em Direito Tributário pelo IBET-São Paulo
Especialista em Direito Tributário pela FAZESP-São Paulo
Especialista em Direito pelo CEPG-FADAP-Tupã
Especialista em Administração pela UNIMAR-Marília
Graduado em Ciências Contábeis e Administração pela FACCAT-Tupã;
Graduado em Direito pela FADAP-Tupã; licenciado em Letras pela
UNINOVE-São Paulo. Bacharel em Teologia pela FTA-Araraquara
Professor da Faculdade de Ciências Contábeis de Lucélia-SP
Aposentado como Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo

RESUMO: Este artigo trata da aplicação da regra matriz de incidência tributária e da regra matriz do direito ao crédito, em conformidade com o princípio da não cumulatividade do ICMS. A regra matriz de incidência tem seu fundamento lógico e prático através dos critérios material, temporal e espacial (no antecedente) e pessoal e quantitativo (no consequente), nova forma de ver o Direito Tributário, segundo o mestre Paulo de Barros Carvalho e os demais professores que seguem seus ensinamentos. A partir de suas lições, tentou-se construir duas regras matrizes: a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS (RMIT) e a Regra Matriz do Direito ao Crédito do ICMS (RMDC), para os mais importantes campos de incidência desse tributo, ou seja: 1) a circulação de mercadorias; 2) os serviços de comunicação, 3) a prestação de serviços de transporte e 4) a importação de mercadorias, chamado ICMS-importação. Seguindo-se o princípio da não cumulatividade, aplica-se a RMIT e de seu resultado deduz-se a RMDC, trabalhando então com as duas “regras matrizes” para que se conheça o que se tem a recolher ou o que se tem de saldo credor. Como elas estão no campo das normas gerais e abstratas, deve-se aplicá-las ao fato concreto, transformando-as em normas individuais e concretas. Considerando-se as limitações de extensão do presente trabalho, o exemplo prático fica apenas no primeiro e mais comum campo de incidência do ICMS, citado acima. A relação jurídica nascida da aplicação da RMIT tem como sujeito ativo o Estado (ou Distrito Federal), enquanto que a relação jurídica nascida da aplicação da RMDC tem como sujeito ativo o contribuinte. Essas relações jurídicas são colocadas no sistema jurídico por meio da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) que é o informativo final do chamado “lançamento por homologação” ou “autolancamento”, realizado nos livros fiscais do contribuinte.

Palavras chave: Regra matriz de incidência. Princípio da não cumulatividade. Regra matriz de incidência tributária do ICMS. Regra matriz do direito ao crédito do ICMS.

ABSTRACT: This article deals with the application of the rule of tax incidence matrix and rule matrix of the right to credit, to comply with the principle of non-cumulative ICMS. The incidence matrix rule has its logical and practical foundation through the material criteria, temporal and spatial (in the antecedent), and personal and quantitative (the consequent), a new way of seeing the Tax Law, according to the Master Paul de Barros Carvalho and other teachers who follow his teachings. From his lessons, we try to construct two matrices rules: the rule of tax incidence matrix of ICMS (RMIT) and the rule matrix of the right to credit of ICMS (RMDC), to the most important fields wherein incide this tax or is: 1) the movement of

goods; 2) communication services, 3) the provision of transport services and 4) the importation of goods, called ICMS-import. Following the principle of non-cumulative, applies to RMIT and from his result we deduct the RMDC, working with the two "rules arrays" so that we know what has to be collected or what has credit balance. As they are in the field of general and abstract rules, should apply them to concrete fact, turning them into individual and concrete rules. Considering the limitations of extent of this work , the practical example is just the first and most common field of ICMS, quoted above. The legal relationship which born of implementation of RMIT has the State as the active subject while the legal relationship which born of application of RMDC has as active subject the taxpayer. These legal relations are placed in the legal system through the Information and Statement Guide of ICMS (GIA), which is the final newsletter of the " ratification launch" or " self launch" held on the tax books of the taxpayer.

Keywords: The matrix rule of tax incidence. Principle of non-cumulative. The matrix rule of tax incidence of ICMS (RMIT). The matrix rule of the right to credit of ICMS (RMDC).

1. INTRODUÇÃO

Este artigo objetiva expor a funcionalidade da regra matriz do direito ao crédito frente à regra matriz de incidência tributária, para operacionalizar o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Inicia-se com a exposição da validade prática da regra matriz de incidência abordando seus fundamentos teóricos lógicos, trazendo um resumo de seus critérios e funcionalidades, como ensinam os respeitosos professores de direito.

Passa-se então à construção da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS – RMIT, levando-se em conta as peculiaridades desse tributo e considerando-se ao menos quatro RMIT: 1) para a circulação de mercadorias; 2) para os serviços de comunicação, 3) para prestação de serviços de transporte e 4) para a importação de mercadorias, comumente chamado ICMS-importação.

A par dessa construção e na mesma linha de raciocínio, passa-se a construir a Regra Matriz do Direito ao Crédito do ICMS - RMDC, desdobrando-a também em quatro.

Por tratar-se de imposto sujeito ao princípio da não cumulatividade, este estudo volta-se às regras de incidência e às regras do direito ao crédito. Como a tributação recai sobre o valor acrescido, e isso se opera quando da apuração do imposto a recolher, em cada operação tem-se, de um lado, a norma de incidência do imposto e, de outro, a norma do direito ao crédito.

Confrontando-se ambas as “regras matrizes”, no campo das normas gerais e abstratas, somente assim torna-se possível operacionalizar o princípio da não cumulatividade do ICMS. O exemplo prático corresponde à circulação de mercadorias, como corte metodológico, para estabelecer as relações jurídicas em linguagem de normas individuais e concretas.

Atente-se que, em se tratando da RMIT, a relação jurídica tem como sujeito ativo o Estado (ou o Distrito Federal), enquanto que na RMDC, o contribuinte.

Essas relações jurídicas são estabelecidas por meio do lançamento, conhecido no ICMS como “lançamento por homologação” ou “autolançamento”, e exteriorizadas por intermédio dos documentos fiscais (notas fiscais), livros fiscais, principalmente o livro Registro de Apuração do ICMS e a GIA, pela qual são noticiadas a obrigação tributária e o direito ao crédito.

2. METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa bibliográfica como base para a construção das “regras matrizes” ora propostas. Livros e artigos foram consultados para que este trabalho pudesse ser formalizado e fundamentado.

Segundo Marconi e Lakatos (2003, p.183), a pesquisa bibliográfica é o levantamento de toda a bibliografia já publicada em relação ao tema em estudo, valendo-se de jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, etc., até meios orais de comunicação. Sua finalidade é fazer com que o pesquisador entre em contato direto com todo o material escrito, dito ou filmado.

Utilizando-se do método dedutivo, segundo Marconi e Lakatos (2003, p. 106), “*partindo das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente)*”, então se propõe a Regra Matriz de Incidência do ICMS e a Regra Matriz do Direito ao Crédito, como se verá adiante.

3. RESULTADO E DISCUSSÃO

Registra-se, passo a passo, nos subitens seguintes, as fases da pesquisa com a finalidade de atingir o objetivo proposto.

3.1 Regra Matriz de Incidência

Em “Curso de Direito Tributário” (2005, p. 242-244), o professor Paulo de Barros Carvalho consolida o que denominou de regra matriz de incidência ou, mais precisamente, regra matriz de incidência tributária, construção que vem sendo utilizada por vários autores.

A regra matriz de incidência é uma regra padrão, geral e abstrata, para que seja aplicada aos casos concretos. Aurora Tomazini de Carvalho (p. 363) afirma categoricamente que a regra matriz de incidência serve para os diversos ‘ramos’ do direito.

Aurora Tomazini de Carvalho expõe:

Chamamos “regra-matriz de incidência” as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc., dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta.” Em notas de rodapé, coloca: “320. Com a expressão ‘regra padrão de incidência’ reportamo-nos às normas construídas para incidir em infinitos casos concretos, como aquelas que tipificam crimes, instituem tributos, estabelecem sanções administrativas, dispõem sobre direito dos empregados, etc., isto é, normas gerais e abstratas. (CARVALHO, 2009, p. 361/362)

Portanto, a “**regra-matriz de incidência**” é uma norma jurídica de estrutura lógica, composta pelo jurista, a partir dos preceitos que se acham dispersos no corpo das leis. É elaborada por recursos do intelecto, que busca estabelecer o elo entre a proposição hipótese e a proposição tese, entre o antecedente e o consequente.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 604): “*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.*”

“Regra-matriz de incidência tributária” é uma norma geral e abstrata que contém a previsão legal do fato que desencadeia o dever (obrigação) de satisfazer aos cofres públicos, bem como a forma de fazê-lo. Nela estará descrito um fato que, potencialmente, pode gerar (dar nascimento) a uma obrigação tributária e qual é essa obrigação. Contém a previsão legal do fato que desencadeia o dever (obrigação) de satisfazer aos cofres públicos, ainda no campo da abstração, portanto, norma geral e abstrata. A lei descreve um fato que potencialmente pode gerar (dar nascimento) a uma obrigação tributária e diz como esta deve ser cumprida.

Segundo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho (2005), é a construção de linguagem prescritiva geral e abstrata (hipótese tributária), composta da **hipótese de incidência** propriamente dita, em seu antecedente (desdobrado nos critérios material, espacial e temporal) - “SE” - e os efeitos ou consequências determinadas em seu consequente (desdobrado nos critérios pessoal e quantitativo) – “ENTÃO DEVE SER”. É uma norma geral e abstrata, um enunciado conotativo.

É Aurora Tomazini de Carvalho quem leciona:

Na expressão `regra-matriz de incidência´ emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo `matriz´ é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas. (CARVALHO, 2009, p. 362)

Critérios e funcionalidade:

Lourival Vilanova (1997, p. 73 e 95), ensina que: “*Na proposição normativa ou deôntica, o dever-ser (que se triparte nas modalidades O, P, V, obrigatório, permitido e proibido) é constitutivo da estrutura formal, é o operador específico que conduz à proposição deôntica.*” E, mais adiante assim se expressa: “*O dever-ser transparece no verbo ser acompanhado de adjetivo participial: ‘está obrigado’, ‘está facultado ou permitido’, ‘está proibido’...*”

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 9): “*... em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato “F” que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S’R S’’) entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P).*”

Lourival Vilanova (2000, p. 115), assim leciona: “*Mas proibir, ou obrigar, ou permitir ações e omissões importa necessariamente em estabelecer relações normativas entre os portadores – os sujeitos-de-direito – da conduta. As condutas vedadas, exigidas ou facultadas são estruturas relacionais.*”

É de se ver, segundo Paulo de Barros Carvalho (2009), que a hipótese normativa está ligada à consequência pelo elo da imputação deôntica. Então, a hipótese implica na consequência de obrigação, de dever, estando presentes os modais deônticos: permitido, proibido e obrigatório.

No antecedente, descritor, suposto, hipótese, prótase, pressuposto, descobre-se o fato. É composto por:

a) Aspecto ou critério material:

“*É a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico*”, segundo Aurora Tomazini (209, p. 368).

Contém a descrição objetiva do fato, ou o comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal de predicção incompleta e seu complemento. É o núcleo da hipótese normativa, referindo-se ao comportamento. Vem sempre descrito por meio de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas: um fazer, um dar, ou, simplesmente, um ser (estado). Ex: “vender mercadorias”, “ser proprietário de imóvel”, “prestar serviços”.

b) Aspecto ou critério espacial:

“*É a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer.*” (Aurora Tomazini, 2009, p. 373)

Contém as condições territoriais. Assinala o lugar preciso em que a ação há de acontecer. Os dados relativos ao lugar estão ligados à competência do ente impositivo da obrigação tributária. Determina o lugar preciso em que acontece a ação do verbo.

c) Aspecto ou critério temporal:

“É o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico.” (Aurora Tomazini, 2009, p. 380).

Contém as circunstâncias que definem o momento da ocorrência do evento. Oferece elementos para se saber em que instante ocorre o fato descrito. É importante para determinar o momento em que surge o direito subjetivo do Estado exigir de alguém prestações pecuniárias. Determina o exato minuto ao qual se reportam os efeitos da obrigação tributária. Representa o grupo de indicações contidas no suposto da regra, que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito.

Interessante aqui diferenciar tempo e lugar do fato, de tempo e lugar no fato. É Aurora Tomazini Carvalho (2009, p. 540) quem define: *“O tempo e o lugar do fato estão relacionados ao processo de aplicação do direito e constituição do fato jurídico, enquanto o tempo e o lugar no fato referem-se ao evento.”* Então, o tempo do fato indica o momento em que o enunciado denotativo (linguagem) do fato jurídico é emitido, sendo sua emissão posterior à ocorrência do evento; e, o tempo no fato indica o átimo no qual deve ocorrer o evento tributário.

No conseqüente, prescritor, mandamento, tese, apódose, estatuição, descobre-se o perfil da relação jurídica imputada ao fato, ou seja, os sujeitos dessa relação e a prestação a ser exigida (os efeitos do antecedente). É composto por:

a) Aspecto ou critério pessoal:

“É o feixe de informações contidas no conseqüente normativo que nos permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico.” (Aurora Tomazini, 2009, p. 387)

Contém os sujeitos da relação jurídica tributária: o sujeito ativo, credor ou pretensor e o sujeito passivo ou devedor.

Aponta não apenas os indivíduos que realizam ou participam do evento, como também as características desses indivíduos. Veja que pode aparecer a responsabilidade solidária e a responsabilidade subsidiária.

b) Aspecto ou critério quantitativo:

Denominando de “critério prestacional”, Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 394), leciona que “*assim como o critério material define o núcleo da hipótese de incidência*”, este critério quantitativo (prestacional) “*demarca o núcleo do consequente, apontando qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo.*”

Para efeito da “regra matriz de incidência tributária” – RMIT, este critério contém a base impositiva (base de cálculo) e a alíquota.

Observe-se ainda que, no consequente ou tese da RMIT ainda não se tem a relação jurídica, mas só os critérios para identificá-la, eis que esta se instaura efetivamente por meio de uma norma individual e concreta. O professor Paulo de Barros Carvalho assim define:

Relação jurídica, como tantas outras expressões usadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, experimenta mais de uma acepção. (...) Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (CARVALHO, 2005, P. 286)

É preciso reconhecer que a relação jurídica se instaura por virtude de um enunciado fático, posto pelo consequente de uma norma individual e concreta, uma vez que, na regra geral e abstrata, aquilo que encontramos são classes de predicados que um acontecimento deve reunir para tornar-se fato concreto, na plenitude de sua determinação empírica. (CARVALHO, 2004, p. 149)

A professora Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 360) leciona ainda que: “*Em todas as regras encontramos, tanto no suposto quanto no consequente, referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos de um evento e de uma relação entre sujeitos.*”

3.2 Considerações sobre a legislação

Como a RMIT “Regra Matriz de Incidência Tributária” e a RMDC “Regra Matriz do Direito ao Crédito” são trabalhos de construção do intérprete a partir dos textos legais prescritivos, deve-se ter em mente as principais disposições gerais relativas ao ICMS contidas na legislação, na Constituição Federal, na Lei Complementar 97/96 e, tratando-se do Estado de São Paulo, na Lei 6.374/89.

Por brevidade, traz-se à colação apenas a parte relativa ao texto do art. 155 da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

...

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

...

XII - cabe à lei complementar:

...

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

No CTN, os artigos que tratavam sobre o ICM estão revogados pelo Decreto Lei 406/68, que por sua vez foi tacitamente revogado pela Lei Complementar 87/96, por tratar esta de toda a matéria daquele. Essa lei contém as diretrizes básicas do tributo. Mais especificamente, para o Estado de São Paulo, tem-se a Lei 6.374/89.

Observe-se que, conforme já transcrito acima, o art. 155, § 2º, II da CF estabelece que a não incidência e a isenção são exceções ao direito ao crédito do ICMS. Constatadas estas circunstâncias, o próprio documento fiscal (nota fiscal), elemento que dá substância às relações jurídicas, não deve trazer em destaque o imposto. Na hipótese da não incidência não se instalaria a regra matriz de incidência tributária para o fornecedor e, portanto, em decorrência, não haveria a regra matriz do direito ao crédito para o adquirente. Na hipótese da isenção, no dizer de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 737), “*a regra-matriz de incidência tributária fica neutralizada, não havendo falar-se em acontecimento do ‘fato gerador’ e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária*”, por parte do fornecedor da mercadoria e, portanto, neutralizada também a regra matriz do direito ao crédito para o adquirente.

3.3 A Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS

A construção da regra matriz de incidência tributária do ICMS deve levar em conta a abrangência desse tributo. Ainda assim, trabalhando apenas com as situações genéricas e mais comuns (deixando de abordar os pormenores, como substituição tributária, diferimento, diferencial de alíquota, arrematação em leilões, etc.), e trabalhando com a legislação do Estado de São Paulo, tendo este como Sujeito Ativo, pode-se destacar ao menos quatro

RMIT: 1) para a circulação de mercadorias; 2) para os serviços de comunicação, 3) para prestação de serviços de transporte e 4) para a importação de mercadorias, comumente chamado ICMS-importação.

Nessa linha, ver-se-á de forma bastante resumida o envolvimento de cada materialidade do ICMS:

Circulação de Mercadorias, envolve negócio jurídico mercantil ou operações mercantis, segundo José Eduardo Soares de Melo (in Barreto et al, 2004, p. 145), cujas definições seriam:

Operações configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade). Ninguém fica obrigado a recolher o tributo pelo simples fato de possuir uma mercadoria.

Circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica.

Mercadoria é o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.

Os conceitos de “operação”, “circulação”, e “mercadoria” permanecem intimamente vinculados, devendo os intérpretes e os destinatários do imposto tomá-los na sua concepção jurídica para efeito de caracterização de sua incidência. (MELO, in BARRETO et al, 2004, p. 145/147)

Interessante também a luz que o professor Paulo de Barros Carvalho traz sobre os termos “operações”, “circulação” e “mercadorias”:

“Operações”, “circulação” e “mercadorias” são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo “operações”, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal “de mercadorias” indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias. (CARVALHO, 2009, p. 648).

Serviços de Comunicação, segundo o professor José Eduardo Soares de Melo (in Barreto et al, 2004, p. 148), envolve “*prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.*”

Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual, também segundo o mesmo professor (in Barreto et al, 2004, p. 147), envolve “*a) o início da prestação dos serviços por qualquer via, pessoas, bens, mercadorias e valores; ou a utilização por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, e não esteja vinculado a operação ou prestação subsequente; e b) o ato*

final do transporte iniciado no exterior, no caso de serviço prestado no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.”

Importação de Mercadorias, ainda segundo José Eduardo Soares de Melo (in Barreto et al, 2004, p. 146), envolve 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 é que, considerando estar no Estado de São Paulo, e levando-se em conta as diretrizes sobre a RMIT como estudadas pelo professor Paulo de Barros Carvalho, cujos critérios foram resumidamente abordados acima, e considerando também os apontamentos do professor José Eduardo Soares de Melo, e, sobretudo, a legislação, assim formar-se-iam as RMITs:

1ª RMIT – circulação de mercadorias:

Antecedente

Critério material: realizar operações relativas à circulação de mercadorias.

Critério temporal: momento da transferência da titularidade das mercadorias.

Critério espacial: limite territorial do Estado.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o Estado

Sujeito passivo: o estabelecimento comercial que realizar a circulação das mercadorias.

Critério quantitativo: Base de cálculo: valor da operação.

Alíquota: 18%, 25%, 12%, 7% (dependendo da natureza ou do destino da mercadoria).

2ª RMIT – serviços de comunicação:

Antecedente

Critério material: prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior.

Critério temporal: momento da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes.

Critério espacial: concluir-se ou iniciar-se no território do Estado.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o Estado

Sujeito passivo: o prestador do serviço de comunicação.

Critério quantitativo: Base de cálculo: preço do serviço de comunicação.

Alíquota: 25%.

3ª RMIT – prestação de serviços de transporte:

Antecedente

Critério material: prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Critério temporal: momento da entrega do serviço prestado.

Critério espacial: lugar em que o serviço seja prestado sob o manto da lei estadual.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o Estado

Sujeito passivo: o transportador.

Critério quantitativo: Base de cálculo: preço do serviço de transporte.

Alíquota: 12% nas prestações entre municípios do mesmo Estado.

12% ou 7% nas prestações que ultrapassam o território do Estado.

4% nas prestações de transporte aéreo.

4ª RMIT – ICMS Importação:

Antecedente

Critério material: realizar operação de importação de mercadorias.

Critério temporal: momento do desembaraço aduaneiro.

Critério espacial: lugar (Estado) em que se localizar o importador.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o Estado

Sujeito passivo: o importador.

Critério quantitativo: Base de cálculo: valor da mercadoria, acrescido do valor do II, do IPI, do IOF, das taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

Alíquota: intena (18%, 25%, 12%, 7% conforme a natureza do produto).

3.4 O Princípio da Não Cumulatividade e a Regra Matriz do Direito ao Crédito do ICMS

Observa o professor José Eduardo Soares de Melo (1996, p. 153), que “*a expressão `não-cumulatividade`, por si só, não apresenta nenhum significado, nem permite seja alcançado o verdadeiro desígnio constitucional, na forma engendrada para plena operacionalidade do ICMS.*”

Mas, o professor Paulo de Barros Carvalho traça os rudimentos da aplicação da não cumulatividade, no seguinte sentido:

O ICMS, consoante o disposto no art. 155, § 2º, I, da Carta Magna, deve atender ao princípio da não cumulatividade e, para tornar efetivo esse princípio, conduzindo a tributação aos valores que pretende realizar, exige-se, em cada elo da cadeia produção ou circulação, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada jurídica do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída da mercadoria).

Estão aí presentes, portanto, dois momentos distintos, duas situações diversas que dão a duas consequências diferentes: dois antecedentes e dois consequentes, ou seja, duas

normas jurídicas, incidindo sobre fatos jurídicos independentes (embora participantes de uma mesma cadeia de circulação de mercadorias) e impondo comportamentos específicos no seio de relações jurídicas igualmente distintas.

Analisando a fenomenologia da não cumulatividade, verifica-se que o direito ao crédito do sujeito adquirente provém de uma norma jurídica instituidora do direito ao crédito, que denominamos “regra matriz do direito ao crédito” - RMDC. Sua incidência implica uma relação jurídica que tem como sujeito ativo o adquirente/destinatária de mercadorias, detentor do direito ao crédito do imposto, e como sujeito passivo o Estado. (CARVALHO, 2009, p. 730/731)

Registre-se também o entendimento do professor José Eduardo Soares de Melo:

Assim, já se pode asseverar ser inadmissível a inobservância do comando constitucional, tanto no lançamento do ICMS (operações realizadas e serviços prestados), quanto na escrituração do crédito (aquisição de bens e serviços). A inteligência da norma constitucional permite firmar a tranquila diretriz de que o crédito não pode constituir uma mera faculdade outorgada ao contribuinte, traduzida em um procedimento discricionário. Como o débito deve ser exigido, lançado e liquidado, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se a dicção constitucional. (MELO, 1996, p. 155)

Entenda-se que, para aplicação do princípio da não cumulatividade, tem que se operar ao menos duas normas jurídicas: a regra matriz de incidência tributária - RMIT e a regra matriz de direito ao crédito - RMDC, como já bem estudado pelo professor Paulo de Barros Carvalho.

Por sua vez, André Felix Rocotta de Oliveira, em sua tese de mestrado “A Regra Matriz do Direito ao Crédito do ICMS”, assim expressa:

Não desrespeita o princípio da não cumulatividade o fato do fisco não apurar os créditos que o contribuinte tem direito, quando realiza o lançamento do imposto que entende devido, a uma, porque não está anulando o direito a crédito de ICMS do contribuinte que poderá utilizar na apuração mensal do imposto, a duas, o direito a crédito do ICMS é um direito subjetivo do contribuinte, não é automático e objetivo, o fisco somente deve observá-lo quando o contribuinte exercer seu direito de abater o crédito com o débito. (OLIVEIRA, 2010, p. 106)

Seguindo a mesma disposição das RMIT do ICMS como construída acima, pode-se também construir as respectivas RMDC, na coerência desse direito em função do princípio da não cumulatividade anteriormente exposto. Convém notar e atentar que, obedecendo-se o disposto no § 2º do art. 155 da CF; no art. 20 da LC 87/96 e no art. 37 da Lei 6.374/89, o direito ao crédito só é possível quando as operações ou prestações são tributadas e pertinentes à atividade do estabelecimento recebedor do crédito, o que será observado na construção da materialidade das RMDC. Além disso, se já antecipadamente for possível saber que as saídas ou prestações subsequentes não são tributadas ou estejam isentas, então não se aplica a RMDC.

Christine Mendonça, que denomina o direito ao crédito do contribuinte como “débito do Fisco escritural”, assim trata as restrições do § 2º, II, do art. 155 da CF:

No supramencionado art. 155, § 2º, II, encontramos duas restrições: (i) a isenção ou imunidade não implica nascimento do débito do Fisco escritural para ser compensado com os créditos tributários seguintes; (ii) a isenção ou imunidade acarreta a anulação do débito do Fisco escritural relativo às operações anteriores. Em razão disso, optamos por dividir a discussão em torno desse tema em dois momentos: (i) quando ocorre a isenção ou imunidade do ICMS em operação/prestação referente à entrada da mercadoria ou ao recebimento do serviço no estabelecimento, ou seja, a operação/prestação anterior não foi tributada pelo ICMS; e (ii) quando ocorre a isenção ou imunidade do ICMS em operação/prestação referente à saída da mercadoria ou na prestação do serviço, ou seja, o comerciante ou prestador de serviço não recolherá ICMS. (MENDONÇA, 2005, p. 175)

Mais adiante, essa mesma autora expõe:

Antes de expor o nosso posicionamento, destacamos que trabalhamos com os seguintes conceitos de isenção e imunidade: quando ocorre a isenção, entendemos que a regra matriz do crédito tributário é mutilada parcialmente pela norma jurídica isentiva, ou seja, há uma revogação parcial de um dos critérios da regra matriz do crédito tributário. (...) Já quando ocorre a imunidade, entendemos que a regra matriz do crédito tributário nem chega a albergar aquela situação imune, uma vez que a imunidade é uma norma jurídica constitucional que estabelece a incompetência das pessoas políticas para expedirem a regra matriz do crédito tributário para algumas situações específicas. (...) Tanto na isenção quanto na imunidade não há que se falar, com relação às situações isentas ou imunes, em regra matriz do crédito tributário. (...) Se o fato anterior não é passível de tributação, não haverá imposto para ser compensado. (MENDONÇA, 2005, p. 185, 186, 188)

Assim, após estas considerações de grande importância, pode-se construir as 4 (quatro) RMDC, que acompanham as RMIT:

1ª RMDC – circulação de mercadorias:

Antecedente

Critério material: adquirir mercadorias tributadas pelo ICMS e pertinentes à atividade do estabelecimento.

Critério temporal: momento da entrada física ou simbólica das mercadorias no estabelecimento
(pela transferência da titularidade das mercadorias)

Critério espacial: limite geográfico do Estado.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o contribuinte adquirente das mercadorias.

Sujeito passivo: o Estado.

Critério quantitativo: Base de Cálculo: valor da operação.

Alíquota: 18%, 25%, 12%, 7% (dependendo da procedência ou natureza da mercadoria).

2ª RMDC – serviços de comunicação:

Antecedente

Critério material: receber ou utilizar serviços de comunicação, mesmo iniciados no exterior, tributados pelo ICMS, desde que esses serviços destinem-se à execução de outros serviços de comunicação ou sejam utilizados em operação de saída ou prestação para o exterior.

Critério temporal: momento do recebimento dos serviços de comunicação.

Critério espacial: no território do Estado.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o contribuinte tomador dos serviços.

Sujeito passivo: o Estado.

Critério quantitativo: Base de cálculo: preço do serviço de comunicação.

Alíquota: 25%.

3ª RMIT – serviços de transporte:

Antecedente

Critério material: receber serviços de transporte interestadual ou intermunicipal tributados pelo ICMS e pertinentes à atividade do estabelecimento.

Critério temporal: momento do recebimento dos serviços de transporte.

Critério espacial: no território do Estado.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o contribuinte tomador dos serviços.

Sujeito passivo: o Estado.

Critério quantitativo: Base de cálculo: preço do serviço de transporte.

Alíquota: 12% nas prestações entre municípios do mesmo Estado.

12% ou 7% nas prestações que ultrapassam o território do Estado.

4% nas prestações de transporte aéreo.

4ª RMDC – ICMS Importação:

Antecedente

Critério material: importar mercadorias tributadas pelo ICMS e pertinentes à atividade do estabelecimento.

Critério temporal: momento da entrada física da mercadoria no estabelecimento.

Critério espacial: no território do Estado.

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o contribuinte importador.

Sujeito passivo: o Estado.

Critério quantitativo: Base de cálculo: valor da mercadoria, acrescido do valor do II, do IPI, do IOF, das taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

Alíquota: interna (18%, 25%, 12%, 7% conforme a natureza do produto).

3.5 A Operacionalidade da Não Cumulatividade

É sabido que, em termos práticos, o ICMS a ser pago (dever do contribuinte) resulta da subtração levada a efeito entre o débito do imposto (resultante da aplicação da RMIT) e o crédito do imposto (resultante da aplicação da RMDC).

O professor José Eduardo Soares de Melo leciona que:

Trata-se de distintas categorias jurídicas (“crédito” e “débito”), que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam. (...) É certo que a “não-cumulatividade”, além de não consubstanciar natureza tributária, não integra a estrutura do ICMS, tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito tributário. Não se confunde com base impositiva (aspecto integrante da norma de incidência tributária), posto que a compensação dos débitos, com os créditos, é elemento estranho à quantificação do tributo. (MELO, 1996, p. 156)

É importante mentalizar que tanto a RMIT quanto a RMDC representam normas gerais e abstratas. Na operacionalização da não cumulatividade, todavia, já tem que se dispor de normas individuais e concretas, ou seja, os fatos previstos nas RMIT e RMDC já ocorreram no mundo fenomênico e estão instrumentados, principalmente, pelo documento fiscal correspondente, sendo que este deve ser idôneo.

A partir daí estarão sendo traçadas as relações jurídicas, tendo-se por conseguinte dois sujeitos ativos e dois sujeitos passivos: a) um sujeito ativo, o Estado, titular do direito de exigir a prestação obrigacional do pagamento do imposto (crédito tributário), afigurando-se como sujeito passivo o contribuinte; b) outro sujeito ativo titular do direito de ver reconhecido o crédito do imposto pela compensação (o contribuinte), afigurando-se como sujeito passivo o Estado.

Faz-se mister transcrever o ensino do professor Lourival Vilanova, ainda que de caráter geral, mas que se aplica também ao enfoque aqui tratado:

A relação jurídica é interpessoal, é relação intersubjetiva. Os sujeitos são os termos da relação jurídica, ainda que só o sujeito da obrigação fique determinado (como na declaração unilateral de vontade nos títulos ao portador, na promessa de recompensa, etc.), e indeterminado fique o sujeito pretensor. Também, ordinariamente, são sujeitos de direito distintos. Extingue-se a relação obrigacional quando no mesmo termo da relação jurídica se reúnem as posições de sujeito credor e sujeito devedor. (VILANOVA, 1997, p. 75)

O professor Paulo de Barros Carvalho assim expressa:

Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais. (CARVALHO, 2005, p. 372)

Então, a partir da documentação fiscal idônea, pode-se realizar a escrituração, do débito, no livro fiscal Registro de Saídas, e do crédito, no livro fiscal Registro de Entradas. Procedendo-se dessa forma, cumprir-se-á o consequente das duas regras matrizes, a RMIT e a RMDC.

A compensação de que trata a não cumulatividade é realizada com o auxílio do livro Registro de Apuração do ICMS e o resultado informado à Fazenda Pública por meio da GIA (Guia de Informação e Apuração). Ao transportar os valores de débito do livro Registro de Saídas e os valores de crédito do livro Registro de Entradas, para o livro Registro de Apuração do ICMS e, conseqüentemente, para a GIA, o contribuinte do ICMS estará realizando o lançamento por homologação ou auto lançamento. Com a entrega da GIA o contribuinte informa à Fazenda Pública um resumo de todo seu registro tributário, tanto de débitos como de créditos, de tal maneira que com isso nascerá a norma individual e concreta colocada no sistema pelo contribuinte.

Veja o comentário do professor Paulo de Barros Carvalho:

Sobremais, recuperando a premissa de que *o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional*, impõe-se a necessidade premente de que o documento de que falamos seja oferecido ao conhecimento da entidade tributante, segundo a forma igualmente prevista no sistema positivo. De nada adiantaria ao contribuinte expedir o suporte físico que contém tais enunciados prescritivos, sem que o órgão público, juridicamente credenciado, viesse a saber do expediente. *O átimo dessa ciência marca o instante preciso em que a norma individual e concreta, produzida pelo sujeito passivo, ingressa no ordenamento do direito posto.* (CARVALHO, 2005, p. 438)

E, segundo Estevão Horvath (1997, p. 13), “*o lançamento é norma jurídica individual e concreta que visa à realização da norma tributária geral e abstrata.*”

Mesmo que não se entenda ser lançamento aquele chamado “por homologação” ou “auto-lançamento”, o certo é que, no caso do ICMS, é o contribuinte (sujeito passivo) quem produz a norma individual e concreta, confrontando a RMIT com RMDC, cuja subtração, se se achar na condição de devedor, é comunicada ao Estado para que este possa realizar a cobrança. Nesta linha, o professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim argumenta:

É oportuno registrar, também, que, de acordo com o *modus faciendi* específico de cobrança de certos tributos, a exemplo do ICMS, cujo pagamento se dá sem o

lançamento, acaso o sujeito passivo declare o valor apurado num dado período e deixe de realizar o respectivo pagamento, mesmo assim a Fazenda Pública abre mão do lançamento e instaura o procedimento tendente a promover a cobrança judicial do valor correspondente. (JARDIM, 1994, p. 203)

O professor José Eduardo Soares de Melo assim se expressa:

O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias, ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento. Os débitos e os créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizado no Estado. (MELO, in BARRETO, 2004, p. 155)

Pensando no lançamento (autolancamento) como norma individual e concreta que reflete tanto a RMIT quanto a RMDC, pode-se buscar refúgio junto ao professor Estevão Horvath:

Deveras, parece ser que a única forma de realização das normas gerais e abstratas seja mediante as normas individuais e concretas. Em outras palavras, inúteis seriam as normas que contivessem os caracteres de generalidade e abstração – que, segundo alguns doutrinadores seriam o veículo para atingir a igualdade e a certeza (...) – se não pudessem ser aplicadas *in concreto*, no mundo fático, por meio da expedição de normas individuais e concretas.

...

Poderíamos, assim, dizer que, em obediência à norma jurídica tributária que “cria” a obrigação tributária *in abstracto*, o ato de aplicação desta norma, ou seja o ato jurídico administrativo do lançamento tributário dirá em seu suposto que ocorreu no mundo fenomênico, aquele fato jurídico tributário, no momento e no âmbito espacial previamente estatuído na lei e conseqüentemente alguém – o sujeito passivo tributário -, por haver praticado aquele fato, deve recolher aos cofres públicos a quantia “x”, perfeitamente determinada, precisada, a título de tributo. (HORVATH, 1997, p. 17 e 21)

Parafraseando as últimas notas do ilustre professor poder-se-ia dizer mais ou menos assim: em obediência à norma jurídica tributária que “cria” o crédito tributário *in abstracto* a favor do sujeito passivo do ICMS, o ato de aplicação desta norma, dirá em seu suposto que ocorreu no mundo fenomênico aquele fato jurídico tributário do direito ao crédito, no momento e no âmbito espacial previamente estatuído na lei. Conseqüentemente alguém – o sujeito ativo tributário – concede o direito ao sujeito passivo do ICMS de compensar a quantia “y”, perfeitamente determinada, precisada, anteriormente cobrada nas operações anteriores, a título de crédito para reduzir o imposto incidente.

Trazendo ainda à colação os ensinamentos do professor Estevão Horvath:

O ato do lançamento vem adicionar à obrigação nascida em estado indeterminado a sua determinação, sua liquidação e por fim propiciar-lhe a exigibilidade. Atribui, em outras palavras, eficácia ao crédito tributário.

...

Já o lançamento por homologação, como o denomina a lei, também chamado de “autolancamento”, é aquele em que “quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados”, como ensina Paulo de Barros Carvalho.

...

Temos para nós que a obrigação tributária nasce no exato momento em que ocorre, no mundo fenomênico, aquele fato, previsto abstratamente na hipótese de incidência tributária, capaz de fazer com que o fisco passe a ser credor de uma determinada quantia em dinheiro a título de tributo, do sujeito passivo que deve (dever jurídico) efetuar a prestação objeto dessa relação jurídica obrigacional. (HORVATH, 1997, p. 40, 47 e 53)

Parafraseando agora o último parágrafo da citação, dir-se-ia que: Temos para nós que o direito à compensação do crédito do ICMS, cobrado na operação ou prestação anterior, nasce no exato momento em que ocorre, no mundo fenomênico, aquele fato, previsto abstratamente na regra matriz do direito ao crédito, capaz de fazer com que o contribuinte passe a ser credor de uma determinada quantia em dinheiro a título de crédito, do sujeito ativo que deve (dever jurídico) conceder-lhe esse direito de compensar para reduzir a prestação objeto da relação jurídica obrigacional pela incidência do imposto.

Alinha ainda o professor Estevão Horvath as seguintes instruções:

O “autolancamento” é o ato, ou o conjunto de atos do particular, que, materialmente, tem o mesmo conteúdo do lançamento, mas não pode produzir os efeitos próprios deste – uma vez que não provém da Administração – a não ser mediante uma ficção jurídica, ou equiparação ao ato de lançamento, o que ocorrerá no caso de ser confirmado (o autolancamento) pela Administração, expressamente, ou pelo decurso de tempo apto a provocar os efeitos do silêncio positivo do Fisco.

...

Segundo pensamos, o chamado “autolancamento” é realmente a operação ou o conjunto de operações mentais ou intelectuais, e não somente aritméticas, mas também interpretativas e, sobretudo, aplicativas do Direito correspondente. (HORVATH, 1997, p. 79 e 89)

Arremata o ilustre professor Estevão Horvath:

As chamadas “GIAs” do ICMS constituem-se num exemplo do que queremos referir. Nelas estão materializadas operações efetuadas pelo sujeito obrigado e pressupõem a interpretação e aplicação, pelo particular, do ordenamento jurídico tributário (ou a adequação da conduta daquele ao que prescreve a lei). Ao conjunto dessas operações denominamos autolancamento, com referência ao qual as “GIAs” são uma das formas da sua exteriorização.

...

As chamadas “GIAs”, por conseguinte, contêm o autolancamento praticado pelo sujeito obrigado, podendo ser consideradas como uma espécie de materialização. deste. (HORVATH, 1997, p. 130/131)

3.6 A RMIT e a RMDC como normas gerais e abstratas e a operacionalidade do direito ao crédito como norma individual e concreta.

Tratou-se neste estudo das normas gerais e abstratas, tanto aquela representada pela RMIT (Regra Matriz de Incidência Tributária), quanto aquela representada pela RMDC (Regra Matriz de Direito ao Crédito).

Então, diante de todo o exposto, e, levando-se em consideração que o princípio da não cumulatividade, genericamente, se estriba na “compensação” do imposto devido na operação com o imposto cobrado nas operações anteriores, pode-se agora restringir esta abordagem, até para necessária síntese e melhor entendimento, às RMIT e RMDC que compreendam tão somente “operações com mercadorias”.

Nesse sentido, veja a colocação de Roque Antonio Carrazza:

Em síntese, este ICMS *deve* ter por *hipótese de incidência* a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarreta circulação de mercadoria, isto é, transmissão de sua titularidade. Só há falar em ICMS se comprovadamente houver uma operação mercantil – ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria. (CARRAZZA, 2006, p. 55)

Para aplicação ou operacionalização da não cumulatividade do ICMS, e, portanto, aplicação prática das RMIT e RMDC, nas operações com mercadorias, pode-se pensar em quatro relações jurídicas, num estabelecimento varejista, por exemplo:

Primeira: a “relação jurídica comercial”, quando da entrada física ou simbólica da mercadoria, instalada a partir da operação mercantil entre fornecedor e adquirente (transferência da propriedade da mercadoria);

Segunda, resultante da primeira, que é a “relação jurídica do direito ao crédito”, em que o adquirente da mercadoria detém o direito ao crédito perante o Estado, instalada a partir da aplicação da regra matriz do direito ao crédito;

Terceira, a “relação jurídica comercial”, quando da saída física ou simbólica da mercadoria, instalada agora a partir da operação de transferência de propriedade da mercadoria deste adquirente (varejista) a um terceiro (consumidor);

Quarta: a “relação jurídica tributária”, instalada a partir da aplicação da regra matriz de incidência tributária quando da saída física ou simbólica da mercadoria.

Importa destacar que toda relação jurídica do ICMS é documentada com a emissão de notas fiscais que as retratam, seja para confirmar ou convalidar os negócios jurídicos, seja para convalidar a tributação.

O interesse aqui são as relações jurídicas de ordem tributária. Assim, no esquema traçado acima, ter-se-ia que aplicar a segunda (relação do direito ao crédito) e a quarta (relação tributária do débito do imposto).

O professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p.353) expressa: *“As normas reguladoras da não cumulatividade operavam num outro momento, que dissemos arrecadatório, quando o devedor abatia da importância efetivamente devida os créditos que a legislação lhe facultava, recolhendo tão-só o saldo porventura existente.”*

Relativamente à não cumulatividade, o professor Roque Antonio Carrazza entende que:

A compensação em tela efetiva-se por meio de simples operações de encontro de contas de crédito/débito.

Conforme já acenamos, o princípio da não cumulatividade outorga ao contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos.

De fato, a compensação a que estamos aludindo efetiva-se por intermédio da chamada “conta corrente fiscal”, em que o saldo, se devedor, é pago pelo contribuinte e, se credor, é transferido para aproveitamento em períodos subsequentes.

O contribuinte tem o direito incontornável de lançar em sua escrita fiscal o “crédito fiscal” decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributados (ou tributáveis) pelo ICMS para, no momento oportuno (em geral, a cada trinta dias), utilizá-lo como “moeda de pagamento”. (CARRAZZA, 2006, p. 313)

Paulo de Barros Carvalho assim expressa:

De modo símile, no processo de formação do direito ao crédito, temos: (i) regra-matriz do direito ao crédito, (ii) ocorrência do evento previsto no antecedente da norma geral e abstrata, (iii) relato dos acontecimentos pela via da linguagem prevista no direito positivo (linguagem competente), com a emissão da norma individual e concreta, seja pelo contribuinte, seja pela autoridade fazendária, surgindo o fato jurídico e a respectiva relação que veicula o direito ao crédito do imposto; (iv) comunicação da norma individual e concreta ao órgão próprio da Fazenda ou, no caso de expedição pelo fisco, a intimação do administrado, (v) aparecimento formal do direito ao crédito do imposto. (CARVALHO, 1998, RDDT 33)

Continua o professor Paulo de Barros Carvalho em sua lição:

Para tornar efetivo o princípio da não cumulatividade exige-se, em cada ciclo, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída do bem). É por esse motivo que o direito ao crédito, daquele que participa das fases do ciclo da não

cumulatividade, é tão necessário na consecução dessa técnica impositiva. (CARVALHO, 1998, RDDT 33)

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, discorrendo sobre o direito aplicado, assim mencionam:

Assim, antes de realizar saídas, o contribuinte não tem, ainda, como exercitar o seu direito ao crédito do ICMS relativo às entradas de mercadorias em seu estabelecimento. Esse direito nasce, é certo, das entradas, mas as saídas constituem condição indispensável ao exercício desse direito. Na linguagem de Pontes de Miranda, pode-se dizer que ocorridas as entradas o contribuinte tem o direito, mas não tem ainda a pretensão, que lhe confere exigibilidade.

...

A não cumulatividade do ICMS, prevista na Constituição, efetiva-se no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. Sempre que entram mercadorias no estabelecimento do contribuinte, este credita-se do imposto incidente nas operações anteriores. Quando ocorrem saídas, o contribuinte debita-se do imposto respectivo. No final do período, o valor devido corresponde à diferença entre créditos e ou débitos, quando maiores estes últimos. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte. (MACHADO, MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 123/122)

Dessa maneira, tomando-se um exemplo prático hipotético bem simples, ficar-se-ia com a aplicação das RMIT e RMDC, transpostas agora para o campo da fatalidade (fato acontecido no mundo fenomênico) e transformadas então em normas individuais e concretas, pois só assim se pode operacionalizar a “compensação”. Como ensina o mestre Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 250): *“O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária.”*

Continua o professor Paulo de Barros Carvalho a ensinar:

Mas esse enquadramento do fato à hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. (...) Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida. (CARVALHO, 2005, p. 250/251)

Então, em termos práticos, num estabelecimento varejista qualquer onde houve uma compra de mercadoria tributada por R\$1.000,00 e uma venda dessa mercadoria por R\$1.200,00, teríamos:

- a) A relação jurídica do direito ao crédito, ocorrida quando o varejista adquiriu mercadorias tributadas, dentro do Estado de São Paulo, no valor de R\$1.000,00, que lhe gerou crédito (imposto devidamente destacado na nota fiscal de compra) de R\$ 180,00, direito este sob o comando da RMDC.

Antecedente

Critério material: adquirida a mercadoria tributada pelo varejista

Critério temporal: no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento

Critério espacial: no local de seu estabelecimento (Estado de São Paulo)

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o estabelecimento varejista adquirente da mercadoria.

Sujeito passivo: o Estado de São Paulo

Critério quantitativo: Base de Cálculo: R\$1.000,00 (valor da operação) / Alíquota: 18% = R\$180,00 (lembrar que o ICMS é calculado “por dentro”)

Síntese: “SE o contribuinte do ICMS, estabelecimento varejista, adquire mercadoria tributada, quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, ENTÃO, esse contribuinte possui um crédito perante o Estado de São Paulo correspondente a R\$180,00 (valor da operação: R\$1.000,00 x alíquota de 18%).”

- b) A relação jurídica do débito do imposto, ocorrida quando o varejista vendeu as mercadorias ao consumidor, pelo valor de R\$1.200,00, que lhe gerou um débito (comumente impresso no cupom fiscal emitido) de R\$ 216,00, dever este sob o comando da RMIT.

Antecedente

Critério material: realizada a operação de circulação de mercadorias (venda ao consumidor)

Critério temporal: no momento da venda (transferência da titularidade das mercadorias)

Critério espacial: local do estabelecimento varejista (Estado de São Paulo)

Consequente

Critério pessoal: Sujeito ativo: o Estado de São Paulo

Sujeito passivo: o estabelecimento varejista

Critério quantitativo: Base de cálculo: R\$ 1.200,00 (valor da operação) / Alíquota: 18% = R\$216,00 (lembrar que o ICMS é calculado “por dentro”)

Síntese: “SE o contribuinte do ICMS, estabelecimento varejista, vende ao consumidor final mercadoria tributada, no momento da venda ou da transferência de titularidade da mercadoria ocorrida em seu estabelecimento, ENTÃO, esse contribuinte terá que pagar ao Estado de São Paulo o valor de R\$216,00 (valor da operação: R\$1.200,00 x alíquota de 18%).”

- c) O confronto dessas contas opera a não cumulatividade, devendo pagar o imposto da diferença R\$36,00, dados estes que informará ao Estado através da GIA, estando assim construídas as normas individuais e concretas, tanto da incidência como do crédito.

Como visto acima, a operacionalização da não cumulatividade e, portanto, a operacionalidade do exercício do direito ao crédito, depende da ocorrência dos fatos no mundo fenomênico e a compensação, de que tanto fala o princípio da não cumulatividade, só se pode dar

quando aplicadas as normais individuais e concretas, sendo certo que o pagamento do imposto ou acúmulo de crédito opera-se por simples confronto entre as duas normas individuais e concretas.

Pode-se aqui transcrever opinião um pouco diferenciada, contida na tese de mestrado de André Felix Ricotta de Oliveira (2010, p. 112, 120/123), em que se fala em três momentos do direito de crédito do ICMS (realização da operação mercantil – suporte fático; escrituração da nota fiscal de entrada nos livros fiscais e apuração do imposto devido pela realização do crédito e débito). O texto a seguir poderia, de certa forma, sintetizar seu pensamento:

Desse modo, temos dois momentos distintos no mesmo suporte fático, o primeiro é quando ocorre a incidência do ICMS, quando uma das quatro hipóteses de incidência do imposto é realizada no mundo fenomênico e vertida em linguagem competente, ou seja, quando realizada a operação mercantil ou a prestação de serviço de transporte estadual, intermunicipal ou de comunicação e o fornecedor verte em linguagem competente emitindo o documento fiscal (nota fiscal), ou o fisco verificando a ocorrência no mundo fenomênico realiza o lançamento. O segundo momento é o surgimento do crédito do ICMS, que ocorre quando o adquirente da mercadoria ou da prestação de serviço recebe o documento fiscal que prescreve a operação e escritura o documento nos livros contábeis, ou seja, ao receber a mercadoria com seu respectivo documento fiscal adquire o direito subjetivo de lançá-lo em sua escrita fiscal e abater do imposto devido nas operações anteriores.

O terceiro momento é o direito ao crédito do imposto, da efetivação do encontro de contas, da compensação dos créditos de ICMS advindos das operações anteriores, com o montante devido nas posteriores, que ocorre no momento de apuração do imposto devido no exercício, realizando o abatimento dos créditos e débitos em conta gráfica e lançando em GIA. (OLIVEIRA, 2010, p. 111/112)

Mas, vislumbrando as normas gerais e abstratas representadas pela RMIT e pela RMDC, que aqui foram expostas de forma singela, não se consegue, s.m.j., colocar num mesmo plano uma outra regra matriz, ou melhor, não se consegue enxergar três regras. Entenda-se que parte-se das RMIT e da RMDC para construção das normas individuais e concretas e a diferença aritmética entre o resultado da aplicação das mesmas (seja a favor ou contra o Estado) é que seria o resultado da compensação, segundo o princípio da não cumulatividade.

4. CONCLUSÃO

A regra matriz de incidência, proposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho e seguida por vários discípulos, aplica-se a situações obrigacionais que ocorrem no mundo fenomênico e é instrumento de operação do direito de forma prática, lógica e racional.

Assim sendo, não seria diferente na operação das normas do ICMS insertas no texto constitucional, lei complementar e lei do ICMS de cada Estado, podendo-se aplicá-la tanto

para trazer à luz a RMIT (Regra Matriz de Incidência Tributária) como a RMDC (Regra Matriz do Direito ao Crédito), para poder operacionalizar o princípio da não cumulatividade.

A partir das “regras matrizes” – RMIT e RMDC – é possível se estabelecer as relações jurídicas, a primeira tendo como sujeito ativo o Estado e sujeito passivo o contribuinte do imposto, enquanto que a segunda tendo como sujeito ativo o contribuinte e sujeito passivo o Estado.

As relações jurídicas estabelecidas pelas normas individuais e concretas, como reflexo das normas gerais e abstratas expostas nas citadas “regras matrizes”, geram ou fazem transparecer o confronto entre o direito de uma parte e o direito da outra parte como sujeitos ativos, o que faz operar o requisito da “compensação” apregoado no princípio da não cumulatividade.

Na prática, as normas individuais e concretas colocadas no sistema através da GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS, operam a compensação, servindo as “regras matrizes” – RMIT e RMDC aqui expostas, nesse átimo temporal, como instrumentos de conferência ou confirmação da materialidade do direito dos sujeitos ativos (Estado e contribuinte) no mecanismo prático do ICMS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Aires F. et al. *Curso de iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____, *Direito Tributário, linguagem e método*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____, *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____, Isenções tributárias do IP, em face do princípio da não cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 33, 1998.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “Autolançamento”*. São Paulo: Dialética. 1997

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário aplicado*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – teoria e prática*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1996.

MENDONÇA, Christiane. *A não cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. *A regra matriz de direito ao crédito de ICMS*. Tese de mestrado, 2010. Disponível em http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=186912. Acesso em: 04 jan. 2012

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____, *Causalidade e relação no Direito*. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

SUSTENTAÇÃO ORAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO SOB O ENFOQUE DO PLP 381/14

ORAL ARGUMENT ON TAX ADMINISTRATIVE PROCESS UNDER THE FOCUS OF PLP 381/14

Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). Especialista em direito empresarial e tributário pela UFMT. Diplomado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), Panamá. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Instrutor da Escola de Administração Fazendária (ESAF). Professor da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMT. Professor da Escola de Magistratura de Mato Grosso (EMAM).

Giselle Ferreira Vieira

Procuradora do Município de Várzea Grande/MT. Aluna do curso de especialização em direito empresarial e tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT).

Madalena Teixeira

Procuradora do Município de Várzea Grande/MT. Aluna do curso de especialização em direito empresarial e tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT).

RESUMO: O trabalho traz uma reflexão sobre o direito de apresentação de sustentação oral em sede de Processo Administrativo Tributário. Apresenta-se a sustentação oral como meio de defesa a ser assegurado ao contribuinte em razão dos ditames constitucionais em que se destacam o princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, bem como, do princípio da verdade material, os quais regem o procedimento e do processo administrativo tributário. Traz um estado da arte do projeto de norma geral sobre processo administrativo tributário. Por fim, traz alguns argumentos que demonstram a eficiência desse recurso como meio de se resguardar outros valores e princípios constitucionais tais como o da eficiência, da isonomia, da justiça e do duplo grau de jurisdição.

Palavras-Chave: Devido Processo Legal. Princípio do contraditório e da ampla Defesa. PLP 381/2014. Sustentação Oral. Processo Administrativo Tributário.

ABSTRACT: The paper presents a reflection on the right to present oral arguments on the Tax Administrative Process. It Presents oral arguments as a defense to be provided to the taxpayer by reason of the constitutional dictates on which stand the principle of due process, ample defense and contradictory, as well as the principle of substantial truth, governing the procedure and tax administrative process. It Brings a state of the art of the project of general regulation on tax administrative process. Finally, it brings some arguments that demonstrate the effectiveness of this feature as a means to protect other constitutional principle and values such as efficiency, equality, justice and the double jurisdiction.

Keywords: Due process of law. Principle of contradiction and ample Defense. PLP 381/2014. Oral Argument. Tax Administrative Process.

1 INTRODUÇÃO

Nos moldes que se tem formatado o processo administrativo tributário, observa-se uma limitação na realização de sustentação oral como meio de defesa junto aos órgãos de julgamento da Administração Pública, em detrimento à Lei maior e seus princípios. Fato que representa uma ofensa ao Estado Democrático de Direito instituído na Constituição Federal de 1988, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, conforme estabelecido no preâmbulo da Carta Magna.

A vedação de se apresentar sustentação oral em primeira instância vem sendo criticada por juristas¹ que constatarem a afronta aos princípios constitucionais, em especial do devido processo legal que tem como corolário os princípios da ampla defesa e do contraditório. Tal vedação é justificada pela Administração Pública sob alegação de não existir norma infraconstitucional que o resguarde, segundo texto em vigor das normas procedimentais insertas na Lei nº 9.784/1999 e no Decreto nº 70.235/1972.

Essas críticas movimentaram o Senado Federal que, no exercício de sua competência constitucional, propôs projeto de lei assegurando expressamente o direito à realização e sustentação oral em todas as sessões de julgamento em âmbito de processo administrativo tributário. Este projeto de lei foi submetido à revisão da Câmara dos Deputados, onde encontra-se em fase de discussão e audiências públicas.

O presente artigo visa agrupar argumentos que venham a corroborar com a tese de que sustentação oral em sede administrativa tributária constitui um meio de defesa assegurado pela Constituição Federal de 1988, por meio da aplicabilidade do princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Para tanto este trabalho está dividido em quatro capítulos, sendo que o primeiro traz os princípios aplicáveis à sustentação oral no processo administrativo tributário. Nesse escopo, temos o princípio do devido processo legal, na qual se inclui a aplicação do princípio da ampla defesa e do contraditório, bem como os princípios da verdade material e da oralidade no processo civil.

¹ Entre eles, podemos citar Eduardo Martins Neiva Monteiro, conselheiro representante da Fazenda Nacional na Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e ex-Julgador na DRJ Recife/PE. V. MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva. *Publicidade em julgamentos da Receita prestígia Constituição*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/eduardo-monteiro-publicidade-julgamentos-receita-prestigia-constituicao>>. Acesso em: 31 out. 2014.

O segundo capítulo traz um resumo sobre o processo administrativo tributário, descrevendo sobre a sua natureza jurídica, a fim de se verificar a que espécie de competência constitucional esta matéria se refere, discussão que redundará na explanação quanto à edição de normas gerais sobre processo administrativo tributário sob o prisma do projeto de lei complementar (PLP) nº 381/14 da Câmara dos Deputados, apresentada no terceiro capítulo.

Por fim, o quarto capítulo trata da sustentação oral no Processo Administrativo Tributário ressaltando sua importância como meio de defesa do contribuinte junto à Administração Pública, assegurado pela própria Carta Magna. No mesmo capítulo, são expostos argumentos que respaldam a proposta disposta no PLP 381/14, no sentido de assegurar a realização de sustentação oral em todas as sessões de julgamento no âmbito do processo administrativo tributário.

A metodologia utilizada² é a pesquisa bibliográfica e documental, por meio de uma investigação de caráter exploratório-descritivo.

1. PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À SUSTENTAÇÃO ORAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

No presente capítulo, vamos abordar os princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da verdade material e da oralidade no processo civil, cujo código tem aplicação subsidiária no processo administrativo tributário³.

1.1 Princípios do devido Processo Legal, do Contraditório e da ampla defesa

Nos termos do inciso LIV, do artigo 5º da Constituição Federal, pelo Princípio do devido processo legal, ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (*due process of law*). Postulado que representa uma garantia inerente ao Estado Democrático de Direito.

O princípio do devido processo legal é fundamental, por ser a base sobre a qual se assentam todos os demais princípios. Não se trata de cláusula vaga ou imprecisa, mas que se manifesta concretamente no princípio da publicidade dos atos processuais, na impossibilidade

² ALYRIO, Rovigati Danilo. *Metodologia Científica*. PPGEN: UFRRJ, 2008, *passim*.

³ CABRAL, Antônio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993, p.43.

de utilizar-se prova obtida por meio ilícito, assim como no postulado do juiz natural, do contraditório e do procedimento regular⁴.

Nélson Nery⁵ acrescenta que o devido processo legal na sua faceta processual trata-se da possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça, deduzindo pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível.

Maria Helena Diniz⁶ conceitua o Devido Processo Legal como o “Princípio Constitucional que assegura ao indivíduo o direito de ser processado nos termos legais, garantido o contraditório, a ampla defesa e um julgamento imparcial”.

É baseado neste princípio que as partes têm a garantia de participarem de todas as fases processuais com o objetivo de atingir um provimento jurisdicional justo e correto, na busca da verdade material, do tratamento isonômico e da máxima eficácia dos ditames constitucionais que prezam pela justiça social.

Cleide Previtalli Cais⁷ assevera que:

Os princípios do contraditório e da ampla defesa, além de darem fundamento ao Estado de Direito, exigem, em apertado resumo, a irrestrita participação das partes no processo, mediante a adoção dos meios e recursos disponíveis no ordenamento jurídico. O princípio do devido processo legal, em síntese, exige que a pretensão e a defesa tenha trâmite no processo, em estrita conformidade com a lei.

Como se pode deduzir, os princípios do contraditório e da ampla defesa estatuídos no inciso LV do art.5º da Constituição Federal, nada mais são que uma manifestação do princípio do Devido Processo Legal.

No que tange ao princípio do contraditório, temos que este assegura às partes o direito de deduzirem pretensões e defesas, de realizarem provas para demonstrar a existência de seus direitos e serem ouvidas paritariamente.⁸ Tudo isto com o fim de influir no convencimento do juiz.

Já o princípio de ampla defesa resguarda ao litigante o direito de utilizar todos os meios legais para rebater todas as alegações de fato e de direito que contra ele estão sendo

⁴ NERY JR., Nélson. *Princípios do processo civil na constituição federal*. 8. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 60-1.

⁵ *Ibidem*, p.70.

⁶ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, 4. v., p.125.

⁷ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 272.

⁸ NERY JR., Nélson. *Op. cit.*, p. 170.

formuladas. Este princípio está expressamente previsto no inciso LV do art.5º da Constituição Federal⁹, que em sua literalidade expressamente garante a máxima amplitude ao direito de defesa, assim como afirma Odete Medauar¹⁰:

A Constituição Federal de 1988 alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim, à ampla defesa. Nesse sentido, tem-se a expressão final do inciso LV: ‘com os meios e recursos a ela inerentes’, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva.

Neste sentido também escreve Cleide Previtalli Cais¹¹ ao tratar do processo administrativo:

O respeito à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, assegurado pelo inciso LV do art. 5º da CF, reafirmado pelo art.2º da Lei 9.784/99, assegura ao contribuinte, quando postulando via processo administrativo, em relação à Fazenda Pública, o acesso a todos os meios de defesa, sem limitação, e mediante célere tramitação, como consta do inciso LXXVII do art. 5º da CF.

Considerando que os princípios do contraditório e da ampla defesa têm como base o Princípio do devido processo legal e, nos termos da constituição, indubitável é a assertiva de que no âmbito do processo administrativo tributário deve ser resguardada aos litigantes a aplicação plena desses princípios.

Contudo, no que tange ao processo administrativo tributário, outros princípios informadores devem ser considerados, dentre os quais se destaca o Princípio da Verdade Material, sobre o qual passaremos a discorrer.

1.2. Princípio da verdade material

Diante do quadro de princípios comuns ao procedimento e ao processo administrativo tributário, James Marins¹² elenca: a) Princípio da Legalidade Objetiva; b) Princípio da Vinculação; c) Princípio da Verdade Material; d) Princípio da Oficialidade; e) Princípio do Dever de Colaboração; e f) Princípio do Dever de Investigação.

Dentre os princípios elencados ressalta-se o Princípio da Verdade Material, o qual decorre do Princípio da Legalidade e está vinculado ao Princípio da Oficialidade,

⁹ Art. 5º, inciso LV: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

¹⁰ MEDAUAR, Odete. *Processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, 111-2. *apud* LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NÉDER, Marcos Vinícius. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 63.

¹¹ CAIS, Cleide Previtalli. *Op. cit.*, p. 244.

¹² MARINS, James. *Direito processual tributário (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 73.

introduzindo uma superação da verdade formal predominante no Processo Civil por meio da abertura dada ao julgador de fundamentar sua decisão nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se limitando às provas apresentadas pelas partes nos autos.

Assim como há o dever do fisco de investigar os fatos a fim de extrair da realidade a verdade material, há o dever do contribuinte cooperar com o fisco nessa busca, prestando todas as informações necessárias com a apresentação de todos os documentos exigidos pelo fisco que permita formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. Nesse diapasão, impende ressaltar que tal dever do contribuinte tem como limite o princípio jurídico segundo o qual ninguém pode ser obrigado a produzir provas contra si próprio¹³.

Pois como afirma Odete Medauar¹⁴, a Administração tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos.

Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari¹⁵ ao tratar da concepção de verdade material esclarecem que:

Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Essa maior liberdade de fundamentação conferida ao julgador em sede administrativa dá-se em razão do precípuo interesse público de se conferir a legalidade do lançamento a fim de que prospere exclusivamente o crédito tributário constituído em respeito aos ditames legais.

1.3. Princípio da oralidade no Processo Civil

¹³ Trata-se do direito ao silêncio, albergado no artigo 5º, LXIII, da Constituição da República.

¹⁴ MEDAUAR, Odete. *Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 121, *apud* LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NÉDER, Marcos Vinícius. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002, p.63.

¹⁵ DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sergio. *Processo Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 109.

O Princípio da Oralidade é um dos princípios base do contraditório, na medida em que aproxima as partes do juiz, possibilitando-lhes maior poder de influência na decisão das lides. Não se quer afirmar com isto a prevalência da oralidade sobre a escrita, mas que as duas coisas devem conviver no processo moderno. A escrita libertou o processo de procedimentos ilógicos e permitiu que aquilo que apenas era considerado como tradição se transformasse em princípios positivados pelos sistemas jurídicos.

Inobstante o princípio privilegiar a palavra falada, deve-se ressaltar a importância da colheita e avaliação das provas, de forma que os princípios da oralidade e da documentação coexistam numa relação de complementaridade. A adoção do princípio da documentação puro acarreta inegável prejuízo para a humanização do processo e efetividade da justiça.

A oralidade permite o contato imediato e pessoal entre os sujeitos do processo para a resolução justa do conflito, tornando possível o diálogo entre partes e testemunhas, e aproximando o magistrado ou julgador da situação concreta sobre a qual proferirá um juízo¹⁶.

O Código de Processo Civil de 1939, anterior ao atualmente em vigor, já tinha adotado o procedimento oral, conforme se aduz de sua Exposição de Motivos, por influência das lições de Giuseppe Chiovenda¹⁷. Entretanto, conforme anota Ada Pellegrini Grinover¹⁸, é rara a identificação da oralidade na sua forma pura, sendo mais comum a utilização do procedimento misto, isto é, a conjugação da palavra escrita com a palavra falada.

No processo administrativo fiscal federal, o princípio da oralidade goza de pouco ou quase nenhum prestígio. Não há neste tipo de processo nenhuma previsão para que o julgador promova a oitiva de testemunhas ou que esteja presente no momento da produção de determinada prova, ou mesmo que determine de ofício a realização de perícia.

Nem mesmo o parágrafo 4º do artigo 9º do Decreto 70.235/72, com a redação imposta pela Lei 11.941/09, abraçou o princípio, posto que prevê para a constituição do crédito tributário ou aplicação de multa que os depoimentos, laudos, e demais elementos de prova

¹⁶ V. CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 2000, p. 64, Vol. I.

¹⁷ Segundo Joseli Lima Magalhães: “O estudo da oralidade, introduzida por Chiovenda, é importante para o direito processual brasileiro porque foi a partir da sua construção dogmática que se abriram as portas para a mudança do processo a ser aplicado no Brasil por meio de sua adoção pelo CPC de 1939, rompendo inclusive com as tradições do processo lusitano, e cujas legislações extravagantes posteriores somente vieram a confirmar esta nova tendência do processo civil atual, principalmente no aspecto que se refere à impossibilidade de recursos em decisões interlocutórias”. (In: MAGALHÃES, Joseli Lima. *Jurisdição e processo em Giuseppe Chiovenda*. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3501.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2014.)

¹⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p.348.

sejam todos reduzidos a termo. Ou seja, o julgador sempre decidirá com base no que está dito no papel (termo), afastando-se qualquer contato dele com as partes, negando-lhe os benefícios da oralidade¹⁹. Em matéria de prova, a documental ganhou lugar de destaque, sendo eleita como o principal meio de prova no processo administrativo tributário.

2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PAT

Para Hely Lopes Meirelles, o processo administrativo tributário é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, à fixação de alcance de norma de tributação em casos concretos ou à imposição de penalidade ao contribuinte.

Na lição de Ives Gandra da Silva Martins²⁰:

O processo administrativo é decorrência natural da divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida, e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida. Para esta tensão há necessidade de uma solução processual.

Ao se tratar de conceito de processo administrativo tributário, se impõe traçar a distinção entre processo e procedimento. Para tanto esclarecemos que procedimento precede o processo, pois este nasce com a resistência formal (contencioso) do contribuinte por meio da impugnação no prazo legalmente fixado. Nas palavras de James Marins²¹, “ocorrem no âmbito administrativo fiscal três momentos ontologicamente distintos: 1) procedimento preparatório do ato de lançamento tributário; 2) ato de lançamento; e 3) processo de julgamento da lide fiscal”. Momentos que o autor²² descreve nos seguintes termos:

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesse, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental.

¹⁹ Sobre a falibilidade do apego demasiado à escrita no processo penal, escreveu Gustavo Radbruch: “O jogo dos gestos, o enrubescer e empalidecer do acusado, a hesitação do depoimento testemunhal relutante e a tagarelice ágil do testemunho decorado, todas as nuances e imponderabilidades, contudo, perdem-se no monótono estilo do protocolo” (In: RADBRUCH, Gustav. *Introdução à Ciência do Direito*. Tradução brasileira de Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 158.). *Mutatis mutandi*, essas vantagens da oralidade também se aplicam ao processo administrativo tributário.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo tributário*. 2 ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 11.

²¹ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 260.

²² *Ibidem*, p.164.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, a normatização das regras de contencioso administrativo em matéria tributária, ou seja, do processo administrativo tributário, para parte da doutrina, faz parte do rol da competência legislativa concorrente²³, competindo, portanto, a União editar, por meio de Lei Complementar, normas gerais que servirão de parâmetros para a edição de normas suplementares para atuação de cada Ente político em sua esfera.

Pontua-se, contudo, que há doutrinadores que destoam dessa classificação, por entender que a edição de normas sobre direito processual administrativo tributário está, ao contrário, inclusa no rol de competência privativa da União, nos termos do artigo 22, inciso I da Constituição Federal, por se tratar de matéria processual e não procedimental.

Dentre esses doutrinadores está James Marins²⁴, para quem caberia exclusivamente à União editar norma sobre processo administrativo tributário a fim de se promover a existência de um sistema processual tributário nacional, bem como normas gerais sobre procedimento em matéria de processo tributário a fim de resguardar sua aplicação uniforme em todo o território nacional. *In verbis*:

Compete, portanto, à União a disciplina do Sistema processual tributário nacional, estabelecendo por via de lei ordinária as garantias de processo que assistem ao cidadão contribuinte – em toda a federação – quando da solução administrativa de sua relação tributária litigiosa com o ente da tributante; deve ainda a União criar normas gerais de procedimento em matéria de processo, com fito de uniformizar em toda a federação o modo de exercício (procedimento) das garantias constitucionais do processo.

O fato é que, seja considerando-se norma processual, de competência privativa da União, seja considerando-se norma de procedimento em matéria de Direito Processual, até a presente data a União não exerceu sua competência legislativa de editar, seja por lei ordinária, seja por meio de Lei complementar, normas gerais sobre processo administrativo tributário.

²³ Vide art. 24 e 30 da CF:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre:I- direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;(...)

§1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais;

§2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência da lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Art. 30. Compete aos Municípios: I. legislar sobre assuntos de interesse local; II. suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III. instituir e arrecadar tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, em prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; [...]

²⁴ MARINS, James. *Op. cit.*, p. 121.

Diante desta inexistência de lei nacional, os estados têm exercido sua competência plena, nos termos do §3º do art.24 da Carta Magna, que estabelece que inexistindo lei federal sobre normais gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Ademais, a própria União editou *norma federal* não com o intuito de estabelecer normas gerais, mas exclusivamente para regular o processo administrativo fiscal federal. Esta norma foi promulgada por meio do Decreto n.º 70.325/72, o qual promoveu a unificação da legislação processual tributária federal.

Destacando-se que com a promulgação da Carta Magna de 1988, o Decreto 70.235/72 foi recepcionado no ordenamento jurídico como lei ordinária e posteriormente o contencioso administrativo fiscal federal passou a contar com a aplicação subsidiária da lei federal 9.794/99, que dispõe sobre o processo administrativo na esfera federal.

3 NORMAS GERAIS EM PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR (PLP) N.º 381/14

Mesmo diante da celeuma quanto a se tratar de matéria processual ou procedimental, e, por consequência, se de competência privativa da União ou se de competência concorrente, adotamos o posicionamento aplicado pelo Senado Federal, que, ao catalogar a matéria como de competência concorrente²⁵, propôs o projeto de lei complementar (PLP) n.º 222/13, que estabelece normas gerais sobre processo administrativo tributário, com fulcro no artigo 146 da Constituição Federal. *In verbis*:

Art. 146. Cabe à **lei complementar**:

III - Estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

b) Obrigação, **lançamento, crédito**, prescrição e decadência tributários;

²⁵ Importante trazer nota de que esta classificação adotada pelo Senado Federal foi objeto de críticas por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional que por meio do PARECER/PGFN/PGA/Nº 2450/2013, em que afirma que há dúvida sobre a natureza de normas editada, com fulcro no inciso III do artigo 146 e no inciso I do art.24, já que o projeto de lei não veicula normas atinentes a tributos, mas sim ao processo tributário administrativo. Sendo, portanto, norma de natureza de direito administrativo, sobre o qual todos os entes podem legislar, versa sobre competência concorrente. Não haveria, por conseguinte, a necessidade da matéria ser tratada como lei complementar, esta sim afeta às normas de direito tributário. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/24502013>>. Acesso em 30 jun. 2014.

Da leitura desse dispositivo constitucional, verifica-se que as matérias ali elencadas não são taxativas, já que o próprio constituinte ao trazer a expressão “especialmente sobre” quis apenas salientar aquelas matérias. Deste modo foi o comentário de Leandro Paulsen²⁶:

Enumeração exemplificativa. Conforme já ressaltado em nota genérica acerca do inciso III, em que se insere esta alínea, o rol estabelecido é apenas exemplificativo, não excluindo a abordagem de outros institutos inerentes à tributação que se enquadrem no conceito de normas gerais de direito tributário.

Logo, mesmo matérias tributárias não elencadas expressamente no dispositivo podem ser tratadas por lei complementar no que tange à edição de normas gerais, como é o exemplo do processo administrativo tributário. Mesmo que no que se refere à espécie Processo de Determinação e Exigência de Crédito Tributário, a sua regulação por meio de Lei Complementar é expressa por estar dentro do conceito de lançamento.

Nos moldes do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado²⁷, o procedimento administrativo do lançamento tem duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Sendo considerado definitivo o lançamento e, portanto, constituído o crédito tributário, finda-se a última. Tais fases podem ser descritas da seguinte forma:

Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração.

Portanto, do conceito de lançamento podemos deduzir que o processo administrativo Tributário, nada mais é que a fase contenciosa do lançamento, matéria regulada pelo art. 146 da Carta Maior, para o qual exige edição de norma geral por parte da União.

Insta salientar que a competência da União em estabelecer normas gerais em direito tributário em nada afronta o pacto federativo; ao contrário, assegura o funcionamento

²⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 94.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p.154-5.

harmônico do ordenamento jurídico em um cenário de multiplicidade de entes federativos. Vale citar entendimento de Hamilton Dias de Souza²⁸:

(...) o objetivo da norma constitucional é permitir, além da regulação das limitações e conflitos de competência, que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade brasileira, onde a multiplicidade de Municípios, e mesmo de Estados-Membros, exige uma formulação jurídica global que garanta a unidade e racionalidade do sistema.

(...) Pode-se verificar que o objetivo histórico foi o de permitir à União traçar linhas gerais do ordenamento jurídico tributários do Estado Nacional, sem descer ao campo reservado as autonomias locais.

(...)

Isto posto, se o legislador nacional, a propósito de editar lei complementar veiculadora de normas gerais, invadir a competência do legislador ordinário, aquela não será vinculante para Estados e Municípios, valendo apenas como lei ordinária da União, pois a lei, para ser considerada complementar, deverá ter não só a forma que lhe é própria, mas também o conteúdo previsto expressamente na Constituição Federal.

Assim também escreve Eurico Marcos Diniz²⁹:

(...) não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A jurisprudência também tem postulado neste sentido³⁰:

(...) 3. A Constituição não fixou o conceito de ‘normas gerais de direito tributário’, enumerando, exemplificativamente, algumas delas no art. 146, sendo certo que nem todas as normas contidas no Código Tributário podem ser tidas como tais, ainda que inscritas no Livro II deste. Necessidade, portanto, de análise caso a caso do dispositivo. 4. São, contudo, ‘normas gerais’ aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades. Interpretação da expressão constante em diversos artigos constitucionais e abrangendo vários campos do Direito (Administrativo, Tributário, Financeiro, Ambiental, Urbanístico, etc.).

²⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, 1. v., p. 11 e 13-4, grifo nosso.

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.86, grifo nosso.

³⁰ AIAC 1998.04.01.020236-8/RS. TRF4, Corte Especial, por maioria. Rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, nov/01, grifo nosso.

Diante da competência constitucional da União de editar normas gerais sobre contencioso administrativo, a qual, como visto, ainda não foi exercitada, acrescenta-se a competência do Senado Federal, prevista no inciso XV do art. 52 da Constituição Federal, de avaliar o Sistema Tributário Nacional e as administrações tributárias dos entes federados. O Senado Federal, por meio da Resolução nº 01/2013, editada em março de 2013, atribuiu internamente à Comissão de Assuntos Econômicos a competência de avaliar anualmente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional. *In verbis*:

Art. 1º O Regimento Interno do Senado Federal passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99-A:

"Art. 99-A. À Comissão de Assuntos Econômicos compete, ainda, avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios".

Art. 2º O Capítulo IV do Título X do Regimento Interno do Senado Federal passa a vigorar acrescido da seguinte Seção II-A:

Seção II-A Da Atribuição Estabelecida no art. 52, XV, da Constituição Federal Art. 393-A. A avaliação de que trata o art. 99-A será realizada anualmente por grupo de Senadores da Comissão de Assuntos Econômicos designados pelo Presidente da Comissão.

A fim de exercer a Competência Constitucional regulamentada pela Resolução 01/2013, em julho de 2013 o Senador Vital do Rêgo apresentou o já citado Projeto de Lei do Senado 222, de 2013, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O referido projeto foi encaminhado em abril de 2014 para Câmara dos Deputados, a fim de ser submetido à revisão, nos termos do art.65 da Constituição Federal, onde foi requerida a tramitação em regime de urgência de votação sob a numeração PLP 381/2014.

Em suma, o Projeto de lei assegura aos litigantes em processo administrativo fiscal o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes e à observância do devido processo legal; define os recursos postos à disposição dos litigantes; os prazos para prática de atos processuais; o tratamento a ser dispensados às decisões definitivas dos órgãos julgadores; as vedações e prerrogativas dos membros dos órgãos julgadores; e adoção de súmulas vinculantes. Estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adaptarão a sua legislação específica ao disposto na Lei Complementar, no prazo máximo de um ano contado a partir da data da publicação.

Dentre as inovações apresentadas pelo PLP 381/2014, ressaltamos a previsão expressa do direito à apresentação de sustentação oral nas sessões de julgamento, em respeito ao princípio da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes e à observância do devido processo legal, *in litteris*:

Art. 2º O julgamento do processo de exigência de tributos e de outros processos que lhe são afetos, inclusive os pedidos de restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, observará o seguinte:

(...)

§9º As sessões de julgamento serão públicas, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na legislação pertinente, sendo assegurado aos litigantes o direito à apresentação de memoriais e à sustentação oral.

Caso a citada redação seja aprovada e publicada, ter-se-á regulamentado no ordenamento jurídico brasileiro o direito, já assegurado na Carta Magna, de realização de sustentação oral em todas as instâncias de julgamento no processo administrativo tributário, superando-se a celeuma que tem impedido o exercício deste meio de defesa em sede de primeira instância administrativa fiscal.

4 SUSTENTAÇÃO ORAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A Sustentação oral é o meio pelo qual os litigantes defendem seus interesses, resumindo suas alegações e reforçando seus argumentos, com o fim de persuadir o julgador.

Como dito, caso seja aprovada e promulgada a proposta constante do PLP 381/14, em que expressamente assegura o direito de se realizar sustentação oral em todas as sessões de julgamento em sede de processo administrativo tributário, incluindo-se, portanto, os julgamentos em primeira instância, ter-se-á superado os óbices apresentados pela Administração frente ao exercício desse direito. Fato que representará um salto de qualidade no que se refere aos instrumentos postos à disposição dos litigantes em processo administrativo, já que por ausência de previsão legal este meio de defesa tem sido negado ao contribuinte, sendo-lhe facultado apenas nos julgamentos de segunda instância no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A atual restrição do direito de apresentar sustentação oral apenas em fase recursal demonstra uma afronta ao princípio da eficiência, pois considerando que a análise das provas é feita em primeira instância, protelar o uso de um recurso tão eficiente de defesa quanto é a sustentação oral é adiar a resolução de conflito que já poderia ter se efetivado em primeira instância.

Isto porque os meios de defesa não abrangem somente os aspectos documentais e a escrita, mas também o depoimento para se chegar à eficácia do julgamento mediante o convencimento do julgador. Visto que, ao ouvir o administrado, este trará circunstâncias e fatos, que muitas vezes não estão presentes no processo e que poderá influenciar na decisão, colaborando para a justiça igualitária perante o Poder Público.

O impedimento do uso da sustentação oral também afronta o Princípio do duplo grau de jurisdição por meio do qual se impõe que qualquer decisão, que possa resultar algum prejuízo a alguma das partes possa ser submetida à revisão por outro órgão. A afronta dá-se em razão de se negar que o contribuinte use da sustentação oral como meio de se influenciar a decisão em primeira instância, a fim de se exaurir todos os meios de defesa em todas as instâncias julgadoras.

Outro argumento que corrobora com a importância de se oportunizar a realização de sustentação oral em primeira instância no Processo Administrativo Tributário é o fato de as decisões nesta instância serem, nos moldes atuais do processo administrativo fiscal federal, prolatadas por autoridade que integra exclusivamente a esfera política do Poder que exige o cumprimento da obrigação discutida, ou seja, a Fazenda Pública. O que significa dizer que a Fazenda, na qualidade de parte-juiz na demanda, se encontra em posição privilegiada frente ao contribuinte, situação agravada quando este vê tolhido seu direito de fazer uso de um meio tão eficaz de persuasão como é a sustentação oral.

Essa relação anti-isonômica é agravada pelo fato de que o contribuinte não é sequer intimado da data de sessão do julgamento de sua impugnação, a qual se realiza às portas fechadas, fato que contraria o inciso X do art.93 da Constituição Federal, conforme pontua Cleide Previtalli Cais³¹:

Por óbvio, a conclusão dos julgadores na instância administrativa há de ser fundamentada, aplicando-se lhes por analogia, o comando do inciso X do art.93 da Constituição Federal, que determina sejam as decisões administrativas dos tribunais motivadas e proferidas em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros (inciso X com redação determinada pela Emenda Constitucional 45/2004).

Torna-se importante frisar que a administração ao impedir a sustentação oral nos processos administrativos tributários afronta a Carta Magna, bem como, os princípios constitucionais, acima elencados, podendo ser anuladas as decisões administrativas no âmbito

³¹ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 241.

judicial, caso o contribuinte se sinta lesado em seu direito, até porque as decisões administrativas não geram coisa julgada.

Logo, além de representar um tolhimento do exercício pleno dos direitos e garantias constitucionais do contribuinte por parte do Poder Público, a supressão de um meio de defesa como o é a sustentação oral resulta no aumento de processos propostos junto ao judiciário, os quais poderiam ser julgados e definitivamente resolvidos pela própria administração se esta exercesse sua função com eficiência.

Negar ao contribuinte a defesa oral é, portanto, contrariar a Constituição Federal, fato que compromete o resultado final do processo, que poderá ser considerado nulo em decorrência do cerceamento de defesa. Tanto que já é comum encontrar julgados que têm enfrentado estas discussões, quer pela falta de sustentação oral pelo contribuinte no PAT, inclusive com processos administrativos sendo considerados nulos pelo Poder Judiciário, quer pela não aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, caracterizando o cerceamento de defesa. Como exemplo, tem-se a decisão liminar proferida em sede do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.022921-7³², em que a Juíza Federal Claudia Mantovani Arruga, da 5ª Vara Federal Cível de São Paulo, reconheceu a existência de cerceamento de defesa em julgamento proferido, em sede de primeira instância junto às Delegacias Regionais da Receita Federal, em que houve vedação a sustentação oral e a outros meios inerentes ao exercício do direito de defesa do contribuinte³³.

Logo, ao proporcionar a sustentação oral dentro do Processo Administrativo Tributário resguardam-se as garantias constitucionais (do devido processo legal, do contraditório e o da ampla defesa), as quais alicerçam um Estado Democrático de Direito, e se estabelece um processo dialético para a satisfação de um interesse geral e a mútua cooperação na busca da verdade material.

Assegura-se assim um processo administrativo dentro da legalidade, que vise um resultado eficiente, não importando quem seja o vencido ou vencedor, porque compete à Administração o poder-dever do seu exercício.

Assim sendo, pode-se inferir que a prerrogativa de realizar a sustentação oral como previsto na PLP 381/2014 vem apenas confirmar ao contribuinte este direito já instituído pela

³² Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2007-ago-19/juiza_aponta_ilegalidades_julgamento_administrativo>. Acesso em 30 jun. 2014.

³³ Vide também decisão da 5ª Vara Federal do Rio de Janeiro em 29/01/2014 em Mandado de Segurança Coletivo nº 2014.51.01.000113-7. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/liminar-concedida-5a-vara-federal-rj.pdf>>. Acesso em 31 out. 2014.

Constituição Federal de se ter um processo administrativo pautado dentro do devido processo legal, o qual lhe resguarda o uso de todos meios legais inerentes a sua defesa.

Pois, como já explanado, mesmo não existindo normas gerais que regulamentem o Processo Administrativo Tributário – PAT, cabe a aplicação imediata das normas constitucionais, em especial, dos princípios constitucionais, na qualidade de parâmetros a serem adotados em legislação emanada de cada Ente Político.

5 CONCLUSÃO

Como visto, a sustentação oral constitui-se em um meio de defesa eficaz a ser utilizado no âmbito do processo administrativo. Direito este respaldado pela própria Constituição Federal de 1988, por meio da exigência do devido processo legal, que tem como fundamento os princípios do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerente (incisos LIV e LV, artigo 5º da CF).

Tais princípios visam resguardar o trâmite processual entre a administração e o administrado, que satisfaça os anseios sociais, bem como, concretize de maneira prática os preceitos de justiça, isonomia entre as partes, da estrita legalidade e da eficiência.

Todavia, mesmo diante desse respaldo Constitucional, muitos contribuintes são tolhidos desse direito em razão de inexistência de norma infraconstitucional que assegure a apresentação de sustentação oral em sede de primeira instância, o que motivou o Senado Federal a apresentar projeto de lei complementar onde estatui este direito para todas as sessões de julgamento no âmbito do processo administrativo tributário.

Tal projeto só corrobora com a tese que confirma a aplicabilidade da apresentação de sustentação oral no âmbito do processo administrativo tributário como forma de se resguardar a ampla defesa, bem como, o contraditório e sua consequente isonomia entre as partes. Negar o referido meio de defesa, a exemplo de processo em sede de primeira instância julgado exclusivamente pela própria Fazenda Pública, que assume o papel de parte e juiz, intensifica o desequilíbrio processual entre as partes.

Como visto, assegurada a realização de sustentação oral em primeira instância resguardam-se tanto o princípio da eficiência, por possibilitar uma solução mais rápida do conflito, quanto o duplo grau de jurisdição, por possibilitar ao contribuinte o uso de todos os meios de defesa legais para influenciar na decisão tanto em primeira quanto em segunda instâncias. Circunstâncias que podem gerar no contribuinte a sensação de ter exaurido todos

os meios para ver sua defesa exercitada, perdendo força a tese de cerceamento de defesa que tem justificado ajuizamento de ações junto ao poder judiciário para discutir lides que já foram objeto de processo administrativo.

Portanto, pode-se concluir que, com fulcro no princípio do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da busca da verdade material, deve-se aplicar em toda a sua amplitude a realização de sustentação oral no âmbito do Processo Administrativo tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALYRIO, Rovigati Danilo. *Metodologia Científica*. PPGEN: UFRRJ, 2008.

BRASÍLIA. Senado Federal. *Projeto de lei complementar PLP 381/2014*. Estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=611441>>. Acesso em: 23 jun. 14.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

CANHADAS, Fernando Augusto Martins. *O direito de ser ouvido no procedimento administrativo de fiscalização*. São Paulo: Dissertação de mestrado apresentada a banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006.

CARNELUTTI, Francesco. *Instituições do Processo Civil*. Tradução de Adrián Sotero De Witt Batista. Campinas: Servanda, 1999, v. II.

_____. *Sistema de direito Processual Civil*. Campinas: ClassicBOOK, 2000, v. III.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. *A ação no sistema dos direitos*. Belo Horizonte: Líder, 2003.

DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sergio. *Processo administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. Vol. 4. São Paulo: Saraiva, 1998.

GUEDES, Jefferson Carus. *O princípio da oralidade. Procedimento por Audiências no Direito Processual Civil Brasileiro*. São Paulo: RT, 2003.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

LOPEZ, Maria Teresa Martinez; NÉDER, Marcos Vinícius. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Curso de direito tributário*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAGALHÃES, Joseli Lima. *Jurisdição e processo em Giuseppe Chiovenda*. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3501.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2014.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo tributário*. 2. ed. atual. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2002.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva. *Publicidade em julgamentos da Receita prestígia Constituição*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-06/eduardo-monteiro-publicidade-julgamentos-receita-prestigia-constituicao>>. Acesso em: 31 out. 2014.

NERY JR., Néilson. *Princípios do processo civil na constituição federal*. 8. ed. rev., ampl. e atual. com as novas súmulas do STF e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

RADBRUCH, Gustav. *Introdução à Ciência do Direito*. Tradução brasileira de Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

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

SOUZA, Hamilton Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, 1. v.

TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 46, jul. 1999, p.79.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *A Justiça Administrativa*. Coimbra: Almedina, 2006.

XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES COM BASE NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

TAX LIABILITY OF DIRECTORS UNDER ARTICLE 135, PARAGRAPH III OF THE NATIONAL TAX CODE

Alessandro Martins dos Santos Rocha

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil com atuação no Sistema de Fiscalização. Bacharel em Ciências Contábeis e Direito. Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário.

RESUMO: Abordagem prática, doutrinária e jurisprudencial sobre a Responsabilidade Tributária de Administradores de empresas com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Este estudo foi realizado basicamente por meio de pesquisas bibliográficas e revistas jurídicas, bem como análise de jurisprudências administrativas e judiciais. Não há convergência de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, o que gera insegurança jurídica. Conclui-se, contudo, que a empresa não pode ser um escudo para proteger condutas ilícitas. A evasão fiscal deve ser combatida objetivando o interesse público.

Palavras-chave: Responsabilidade, Administradores, Interesse, Público.

ABSTRACT: A practical, doctrinal and jurisprudential approach, about Tax Liability from company directors under article 135, paragraph III of the National Tax Code. This study was done with base on legal journals, bibliographic research and analysis of administrative and judicial precedents. There is no convergence of doctrinal and jurisprudential understandings, which causes legal uncertainty. However, it is possible to conclude that the corporation can't be a shield to protect malfeasance. Tax evasion must be countered aiming public interest.

Keywords: Liability, Directors, Interest, Public.

1 INTRODUÇÃO

O objeto do presente artigo é a responsabilidade tributária de administradores nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66 (CTN).

O tema é dos mais atuais na comunidade acadêmica de direito tributário, bem como fonte de uma infinidade de decisões administrativas e judiciais. Contudo, essa farta jurisprudência que vem se formando, bem como a doutrina, ainda não têm um posicionamento uniforme acerca do assunto, o que tem gerado insegurança jurídica: insegurança jurídica para os administradores de empresas que podem ver seu patrimônio pessoal sendo compelido a responder por dívidas tributárias que, em verdade, devem ser atribuídas às respectivas empresas que administram; insegurança jurídica para as autoridades fiscais que têm o dever de aplicar a legislação tributária referente ao assunto (responsabilidade

tributária de administradores) sem uma definição do seu verdadeiro alcance; e ainda insegurança jurídica para os julgadores administrativos e judiciais que devem resolver as controvérsias relacionadas à matéria.

Buscamos demonstrar neste singelo estudo que o instituto da responsabilidade tributária é poderosa ferramenta de que dispõem as Fazendas Públicas, devendo ser aplicado pelas autoridades fiscais para coibir condutas fraudulentas (sonegação fiscal) que possam prejudicar a arrecadação tributária. Contudo, a aplicação deve ser utilizada nos exatos termos da legislação de regência.

Cumprir registrar que o risco empresarial dos negócios existe e por tal não pode o administrador de empresa ser penalizado, devendo-se respeitar o ordenamento jurídico no que se refere à limitação de sua responsabilidade de acordo com o tipo societário da empresa que administra, sem se olvidar do Princípio Contábil da Entidade que preconiza a separação do patrimônio da empresa dos seus sócios.

Outrossim, destacamos que a arrecadação tributária, em última análise, deve ser protegida em face do interesse público. Ao coibir a sonegação fiscal com uma postura firme, as Fazendas Públicas protegem os interesses da coletividade, não admitindo que pessoas se locupletem às custas do sacrifício da sociedade.

Por outro lado, procuramos demonstrar que há que se compatibilizar o interesse da arrecadação com os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, não sendo plausível atribuir responsabilidade tributária a administradores de empresa sem se observar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, em autuações desprovidas de fundamentação legal e de elementos probatórios, ou ainda, simplesmente redirecionar a execução fiscal sem que haja comprovação de fatos que justifiquem esse redirecionamento. Em regra, o ônus da prova é da Fazenda Pública.

Ao final, apresentamos nossa conclusão.

Em apertada síntese, o objetivo do estudo foi compreender com senso crítico diferenciado a responsabilidade tributária de administradores de empresas. Para tanto, buscamos identificar o modo como a doutrina e jurisprudência vêm se posicionando acerca do assunto.

Há que se ressaltar que o tema é por demais fecundo, havendo convergência na doutrina que é dos mais complexos no Direito Tributário. Nosso objetivo é demonstrar de forma abalizada e sintética algumas das questões que podem suscitar muita controvérsia sobre o assunto.

2 A EXISTÊNCIA DE NORMAS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA TEM COMO OBJETIVO MAIOR GARANTIR A OBSERVÂNCIA DO INTERESSE PÚBLICO

Preliminarmente, uma questão extremamente pertinente de ser abordada é analisar a existência da norma de responsabilidade tributária sob a ótica de norma necessária para atender ao interesse coletivo, ao interesse público.

Andréa M. Darzé (2010, fls. 80 e 81) posiciona-se no sentido de que a instituição do responsável tributário visa em última análise atender ao interesse público:

Em termos mais diretos, é evidente que exigir tributo do sujeito que realizou o fato tributário é o caminho mais fácil e seguro para garantir que a tributação recaia sobre a parcela da riqueza objetivamente manifestada. Ocorre que algumas circunstâncias acidentais podem tornar a arrecadação nesses moldes muito dificultosa, chegando até mesmo a inviabilizá-la.

A instituição do responsável visa, em regra, justamente, a ultrapassar esses inconvenientes, realizando, em última análise, o interesse público. E, como bem adverte Luciano Amaro, a vista das diferentes razões “que motivam a eleição de um ‘terceiro’ como responsável tributário, várias são as técnicas mediante as quais a lei pode por alguém no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável”, assim como diferentes são os limites que devem ser observados. (grifo nosso)

Mais adiante, a referida autora ainda ressalta (2010, fls. 128 e ss):

Por outro lado, **o fim último da responsabilidade tributária é sempre a segurança da arrecadação (interesse público)**, minimizando riscos de inadimplência de tributos. **Mesmo nas hipóteses de responsabilidade sancionatória, essa finalidade é perseguida pela norma, ainda que indiretamente.** Prova disso é que a pena imputada ao responsável geralmente corresponde ao valor do tributo. Assim, **ao passo que pune o infrator, imprime maior garantia à satisfação do crédito tributário. ...**

Por trás da responsabilidade tributária estará sempre o interesse público, toda a coletividade figurando como lesionada indireta diversamente da responsabilidade civil, que protege apenas direitos individuais. (grifo nosso)

Como se vê, Andréa M. Darzé, não obstante pugnar pela finalidade sancionatória da norma de responsabilidade tributária, admite que, mesmo nessa finalidade (sancionatória), a garantia do crédito tributário é perseguida, ao menos de forma indireta.

Maria Rita Ferragut (2009, fls. XXI), em que pese admitir que o princípio da supremacia do interesse público se aplica à seara tributária, no que tange à arrecadação, faz oportuna ressalva no sentido de que há que se buscar a conciliação entre o interesse público em comento e os direitos constitucionais conferidos aos contribuintes.

Por outro lado, a mesma autora se posiciona firmemente no sentido de que a norma de

responsabilidade de terceiro ou infração tem o fito de coibir condutas que prejudiquem o interesse público (2009, fls. 42):

Na responsabilidade de terceiros ou por infração, por sua vez, a obrigação que o responsável tem, de pagar com recursos próprios tributo decorrente de fato praticado pela pessoa jurídica, advém de norma primária sancionadora, **criada com o objetivo de evitar e punir a má-gestão empresarial que prejudique as atividades sociais, os sócios, os acionistas e o interesse público**. (grifo nosso)

Na mesma toada de Maria Rita Ferragut, ensinamentos de Marcus Vinícius Neder (FERRAGUT e NEDER, 2007, fls. 187) em artigo de sua lavra sobre “A imputação de Responsabilidade a Terceiros no Auto de Infração e o Direito de Defesa”:

Surgem, portanto, interesses convergentes: de um lado, a Fazenda Pública, na busca de meios tecnicamente aceitáveis para ampliação das garantias de realização do crédito tributário, com a inclusão de terceiros no polo passivo da relação jurídica tributária; de outro, o contribuinte, querendo conhecer as exatas hipóteses em que pode vir a ser responsabilizado diretamente por obrigações da pessoa jurídica. **É dentro deste espírito que o presente estudo pretende investigar a aplicação das normas de responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo tributário, buscando oferecer critérios que permitam conciliar o interesse público na arrecadação tributária com a preservação da segurança jurídica**. (grifo nosso)

Resta evidenciado, portanto, que em última análise é o interesse público que norteia as normas de responsabilidade tributária, mesmo na modalidade sancionatória. Em outras palavras, pode-se afirmar que a finalidade principal da existência das normas de responsabilidade tributária é garantir a arrecadação, é garantir o crédito tributário, é dar efetividade ao crédito tributário.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 562.276/PR, relatora Sr^a Ministra Ellen Gracie, que nos oferece robustas lições sobre a responsabilidade tributária, reconheceu que a instituição de normas de responsabilidade tributária tem como finalidade facilitar a arrecadação e garantir o crédito tributário.

3 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

De plano, vale destacar manifestação de Ricardo Mariz de Oliveira, *in* Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, RDDT 76, p. 82, ao encontro dos apontamentos do tópico anterior, sobre a necessidade de se combater de forma veemente os casos de Evasão Fiscal, punindo os responsáveis com a severidade da lei, *ipsis verbis*:

O que então ocorria, e ainda ocorre, era e é **a justa necessidade de combater a evasão tributária**, esta, sim, **ilícita e predatória**, combate este que se constitui em **dever do Governo, ao qual incumbe propor e colocar em ação medidas eficazes para a proteção do crédito tributário e para punição dos responsáveis, com a severidade da lei, segundo graduações variáveis conforme as circunstâncias de cada caso.** (grifo nosso)

Nesse contexto, exsurge a Multa Qualificada e a Responsabilidade Tributária de Administradores, esta última como ferramenta a coibir comportamentos tributários fraudulentos dos administradores de empresas, estimulando que obrigações tributárias sejam corretamente adimplidas.

A questão central que se coloca, nesse passo, é se fatos apurados no curso de um procedimento fiscal em relação aos quais fique evidenciada a prática de atos pelo contribuinte (Pessoa Jurídica) com o inequívoco intuito de se eximir total ou parcialmente do recolhimento de tributos, atos caracterizados pela presença da Má Fé, da Intenção de Enganar, da Ocultação da Verdade, da Artificialidade e do Abuso, que em última análise caracterizam a Fraude, a Sonegação e o Dolo, ensejam ou não a responsabilização dos administradores da empresa fiscalizada pelo Auto de Infração porventura lavrado com fulcro no art. 135 inciso III do CTN.

O caminho que trilharemos busca responder essa questão.

De início, cumpre destacar que o CTN, art. 121, reza que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Nas lições de Maria Rita Ferragut (2009, p. 29) sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.

O parágrafo único do dispositivo legal em comento dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se: contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em uma fiscalização levada a efeito sobre uma Pessoa Jurídica, não resta dúvida de que contribuinte é a empresa (em regra), por ser ela quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do tributo.

Responsáveis podem ser seus administradores, pois sua obrigação decorre de disposição expressa em lei (o próprio CTN), sem que eles se revistam da condição de contribuinte.

Não obstante este apontamento, há importante precedente do Supremo Tribunal Federal, qual seja, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426/PR, Relator Ministro

Joaquim Barbosa, que reduz a importância da definição de quem seja o sujeito passivo (contribuinte, responsável, substituto, etc) no Auto de Infração, sendo importante que lhe seja assegurado o direito a ampla defesa e ao contraditório, *ipsis verbis*:

Em relação ao art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). (grifo nosso)

Nessa toada, há que se destacar que apesar de termos entendimento no sentido de que a responsabilidade tributária de administradores é poderosa ferramenta à disposição das Fazendas Públicas, devendo ser utilizada em face do interesse público na arrecadação tributária para coibir condutas fraudulentas, a utilização dessa ferramenta deve se dar com a estrita observância dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Não se deve admitir autuações nas quais seja atribuída responsabilidade tributária a administradores desprovida de fundamentação legal e de provas. Muito menos, o redirecionamento de execuções fiscais para os administradores de empresas sem que sejam apontados os motivos pelos quais tal está sendo feito.

São salutares os recentes atos administrativos emanados da Receita Federal do Brasil (Portaria 2.284, de 29 de novembro de 2010) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Portaria PGFN 180, de 25 de fevereiro de 2010) que corroboram esse posicionamento.

Percebe-se a preocupação da Fazenda Pública Federal em disciplinar a atribuição de responsabilidade tributária a administradores, evitando que seus agentes pratiquem atos desprovidos de legalidade, de elementos probatórios e sem a devida fundamentação.

O administrador que está tendo seus bens compelidos a responder por dívidas tributárias da empresa que administra deve ter clareza quanto aos fatos que lhe estão sendo imputados a acarretar tal responsabilização. É o mínimo para que possa exercer seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Fábio Pallaretti, em artigo sobre “O Dever de Observância ao Devido Processo Legal e Motivação”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário 164, tem profícua manifestação sobre essa questão, senão vejamos:

Em tais condições, quando da inclusão de pessoas (físicas e jurídicas) como responsáveis (co-responsáveis) tributários por créditos exigidos em face daqueles diretamente vinculados ao fato gerador (contribuintes), **é preciso averiguar se o devido processo legal foi observado para esta inclusão, sobretudo mediante a existência de ato administrativo explicitando os**

motivos para imputação realizada, de modo a possibilitar um efetivo contraditório e ampla defesa (corolários do devido processo legal).

Destarte, faz-se desde logo, a afirmação de que não basta incluir como responsável tributário, pois é preciso possibilitar um efetivo devido processo legal, mediante a plena justificativa de seus atos administrativos.

...

No presente caso, quanto à imposição de responsabilidade tributária, **é preciso que se justifique, mediante a apresentação de razões jurídicas e fáticas, as circunstâncias que levaram à prática de referida conduta.** Equivale dizer, se o caso é de responsabilidade tributária por solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, por exemplo, incumbe ao Fisco justificar e demonstrar a ocorrência do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” e assim por diante nas demais situações descritas de responsabilidade.

Portanto, o que se busca enfatizar é que não basta o lançamento tributário na sua forma trivial ao responsável, pois, é preciso que neste exista motivação justificando as razões que levaram à imposição de responsabilidade tributária.

Se não houver, no lançamento tributário encaminhado ao responsável, a justificativa das circunstâncias que levaram a imputação de responsabilidade tributária, este ato é nulo, uma vez que não cumpre o princípio da motivação, o qual exige, inclusive, uma clara, explícita e congruente justificativa fática e jurídica, a fim de possibilitar o lúdimo direito de defesa.

Somente mediante um lançamento tributário que se preocupa com a justificativa dos elementos que conduziram à imputação de responsabilidade tributária nas hipóteses previstas no Código Tributário Nacional, é que torna, de fato, possível o pleno exercício do direito de defesa, em observância do devido processo legal, pois, “só a externalização das razões de fato e de direito que conduziram a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativamente ou judicialmente”, como bem pondera Alberto Xavier.

...

1.1 Conclusões

IV) não basta um simples lançamento tributário, eis que, na hipótese de responsabilidade tributária, é necessário que exista uma explícita, clara e congruente motivação, justificando, por elementos fáticos e jurídicos, o preenchimento dos requisitos legais que possibilitam a imposição de responsabilidade. (grifo nosso)

No mesmo sentido, são as lições de Leonardo Nunes em artigo sobre “A Responsabilidade Tributária do Sócio e a Inscrição em Dívida Ativa”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário 179:

A autoridade administrativa, então, está compelida a indicar os pressupostos de fato e de direito de forma evidente, indubitável e compreensível. Tudo isso com o objetivo de permitir ao sujeito passivo da relação jurídica verificar a validade do ato administrativo editado.

Assim, além de claro e inequívoco, o apontamento da responsabilidade do sócio da pessoa jurídica deve ser motivado, o que repercute na clareza e inequivocidade também das razões fáticas jurídicas do apontamento.

Considerando que a imposição da responsabilidade à pessoa física deve se aperfeiçoar por meio do ato administrativo de lançamento, é nele, neste pormenor, que deve estar contida a indicação dos pressupostos de fato e de direito da responsabilização.

Desse modo, a autoridade administrativa está compelida a indicar a situação fática que motivou a conclusão pela responsabilidade do membro da sociedade, bem como a norma que dá validade à responsabilização. (grifo nosso)

Nesse passo, cumpre destacar que o procedimento administrativo fiscal é regido pelo princípio da Inquisitorialidade. A fase litigiosa se instaura a partir da lavratura do Auto de Infração, momento a partir do qual deve ser assegurado o contraditório e ampla defesa ao contribuinte e responsáveis.

Sandra Faroni, conselheira do extinto Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Federais), com brilhantismo aborda essa questão na fundamentação do seu voto, Acórdão 101-96.145 (1º CC 23/05/2007), citando lições de Alberto Xavier e James Marins, deixando evidenciado que não se faz necessário ciência de qualquer ato no curso do procedimento fiscal aos responsáveis solidários, até porque tal situação somente restará caracterizada após as investigações efetuadas pela fiscalização, que poderão ou não ensejar a responsabilização do administrador da sociedade pelo Auto de Infração que porventura venha a ser lavrado.

Vejamos os apontamentos de Sandra Faroni no Acórdão 101-96.145, *ipsis verbis*:

3- Não intimação dos co-obrigados para participar da fiscalização

Foi levantada, ainda, questão relacionada à nulidade por cerceamento de defesa, por não terem sido, os co-obrigados, intimados a participarem do procedimento fiscalizatório e a apresentar documentos.

A fiscalização possui amplo poder investigatório, podendo, inclusive, lavrar autos de infração sem intimação prévia ao contribuinte, a partir de dados constantes dos cadastros da repartição ou obtidos junto a terceiros.

Os procedimentos de fiscalização e lançamento não estão regidos pelo princípio do contraditório, prevalecendo o princípio da inquisitorialidade. Segundo Alberto Xavier (XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. Forense, 1997, pág. 163 e seguintes), no procedimento administrativo do lançamento,

“ o fato de ser assegurada a existência de um direito à defesa e à audiência não envolve necessariamente um modo contraditório do seu exercício, podendo a Administração limitar-se a considerar as razões apresentadas pelo administrado, sem contudo se envolver num diálogo procedimental primário.....Difícilmente se concebe, na verdade, que o lançamento tributário deva ser precedido de uma necessária audiência prévia dos interessados. Duas razões desaconselham tal audiência: em primeiro lugar, o caráter estritamente vinculado do lançamento quanto ao seu conteúdo torna menos relevante a prévia ponderação de razões e interesses apresentados pelo particular do que nos atos discricionários; em

segundo lugar, o fato de se tratar de um ‘procedimento de massas’, dirigido a um amplo universo de destinatários e baseado em processos tecnológicos informáticos, tornaria inviável o desempenho da função, se submetida ao rito da prévia audiência individual.’”

No mesmo sentido James Marins (MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 180 e 222/223) leciona:

“.....

Então, **o procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade** no sentido de que os poderes legais investigatórios (princípio do dever de investigação) da autoridade administrativa) devem ser suportados pelos particulares (princípio do dever de colaboração) que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.

[...]

Na etapa fiscalizatória, não há, porém, processo, exceto quando já se chegou à etapa litigiosa, após o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação. Nesse caso, por já estar configurada a litigiosidade diante da pretensão estatal (tributária ou sancionatória) poderá haver fiscalização com o objetivo de carrear provas ao processo administrativo. **A fiscalização levada a efeito como etapa preparatória do ato de lançamento tem caráter meramente procedimental.**

Disso decorre que as discussões que trazem à etapa anterior ao lançamento questões concernentes a elementos tipicamente processuais, em especial as garantias do *due process of law*, confundem momentos logicamente distintos. **Primeiramente não há processo, há procedimento que atende interesses da Administração. O escopo de tal procedimento é justamente fundamentar um ato de lançamento e, em certos casos, instruir um eventual processo futuro. Porém, até haver efetivamente deduzido o ente arrecadador sua pretensão (e isso não ocorre com o genérico procedimento de fiscalização), não há se falar em processo administrativo, e sim em procedimento** (vide Cap. 5, item 3).

O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. **Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos.”**

Portanto, a falta de intimação para apresentação de documentos não implica nulidade do lançamento. (grifo nosso)

Sendo assim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa de administrador de empresa que venha a ser responsabilizado pelo Auto de Infração ao argumento de que não tenha participado do procedimento fiscal.

Noutro giro, há que se destacar que em regra o patrimônio dos administradores não se comunica com o patrimônio das respectivas sociedades as quais administram, em observância a toda teoria do direito societário, que não é oportuno abordarmos.

Contudo, essa regra não é absoluta e em algumas situações tais pessoas são chamadas a responder pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, situações previstas em lei (CTN).

É salutar que isso ocorra, porque a finalidade precípua dessa possibilidade é zelar para que as pessoas cumpram com a devida responsabilidade os deveres previstos no ordenamento jurídico e nos atos constitutivos de cada sociedade.

Nesse sentido, as lições de Maria Rita Ferragut (2009, pp. 101/102):

O patrimônio dos sócios e dos acionistas não se comunica com o patrimônio de suas respectivas sociedades. Não fosse assim, a atividade empresarial estaria fadada a estagnação, já que poucos se proporiam a comprometer parcela maior do que o patrimônio investido no negócio.

Mas nem por isso a separação patrimonial é absoluta. Tanto o Código Civil, quanto os dispositivos do CTN que trataremos nesse capítulo, regulamentam a responsabilidade dos sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, e dos administradores nas sociedades em geral. **A finalidade dessas normas é zelar para que essas pessoas cumpram, com a devida responsabilidade, as obrigações e os deveres previstos no ordenamento jurídico e nos atos constitutivos de cada sociedade.**

A responsabilidade pessoal dos sócios, acionistas e administradores – terceiros em relação à prática do fato jurídico, mas não à obrigação tributária – é exceção à regra da separação patrimonial, e só pode ser adotada em casos excepcionais, consistentes na prática de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou na condição de sócios de sociedade que, por expressa disposição legal preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada. (grifo nosso)

Leandro Paulsen (2012, p. 211), no tópico referente às “obrigações de fazer” (deveres de colaboração) dos responsáveis tributários, após afirmar que os casos de responsabilidade trazem de modo expresso alguma obrigação formal cujo descumprimento pode gerar a responsabilidade tributária, conclui: “[a]ssim é que se exige dos sócios que tenham diligência na gestão tributária de suas empresas.”

Nesse passo, é oportuno trazer à baila o art. 135, inciso III, do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias **resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei**, contrato social ou estatutos:

...

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifo nosso)

Interpretando o dispositivo legal em tela, inicialmente cumpre observar que a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, inciso III, do CTN não é exclusiva, ou seja, não

exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, responde esta solidariamente.

Ou seja, a existência de responsabilidade do administrador não afeta a responsabilidade da pessoa jurídica, permanecendo ambos igualmente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem. Assim, nem haveria desoneração da pessoa jurídica em razão da responsabilidade do administrador, nem dependeria a responsabilidade desse do esgotamento do patrimônio da sociedade. Responderiam ambos, integral e solidariamente.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2005, p. 169):

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. **Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei diga expressamente.** (grifo nosso)

No mesmo diapasão, posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional esposado no PARECER/PGFN/CRJ/CAT/55/2009, que interpreta o art. 135 do CTN à luz da jurisprudência:

83. Por força do mesmo julgado (EREsp 702.232/RS), absolutamente seguido pelas Turmas **Ora, se o administrador responde ao lado da pessoa jurídica, obviamente, sua responsabilidade não é exclusiva, não devendo ser desonerada a sociedade empresária.**

84. ... Não há o menor sentido em “desonerar” dos respectivos tributos a pessoa jurídica que “auferiu faturamento”, “vendeu mercadorias”, “prestou serviços”. Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita.

85. Por tudo isso, cremos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sustenta, em substância, a tese da RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ...

86. De fato, representando as normas de responsabilidade tributária “GARANTIA” especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. (grifo nosso)

O entendimento em tela resta consagrado no Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário RE 562.276/PR, Relatora Sr^a Ministra Ellen Gracie, quando afirma que o responsável ao ser chamado ao pagamento do tributo o é na condição de Garante do crédito tributário, vejamos o excerto pertinente:

Contudo, se a verificação de que a responsabilidade decorre do descumprimento de um **dever de colaboração implícito** na sua regra matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. **O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário.** Giannini, em sua obra *Instituzioni di Diritto Tributario* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente prestação do tributo, senão o ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. **O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte.**

A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. **Embora a pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio.** ... (grifo nosso)

No sentido da responsabilidade solidária não exclusiva, também trazemos à baila jurisprudência administrativa:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, ADMINISTRADOR. São pessoalmente responsáveis, **mas não exclusivamente**, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A responsabilidade do sócio-gerente decorre de sua condição de administrador e não da sua condição de sócio. CARF - 1ª. Seção - 2ª. Turma da 2ª. Câmara / ACÓRDÃO 1202-00.362 em 03.08.2010. (grifo nosso)

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. SOLIDARIEDADE. ... II O termo **"pessoalmente responsáveis"**, do artigo 135 do CTN, trata de responsabilidade surgida direta e pessoalmente, **o que não quer dizer, contudo, que a pessoa jurídica fique desobrigada, até porque, caso o fosse, deveria haver uma menção expressa de exclusão de responsabilidade.** CARF 1a. Seção / 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1302-00.458 em 26/01/2011 (grifo nosso)

Por outro lado, há que se reconhecer que a questão em tela é por demais controversa em sede doutrinária e jurisprudencial.

No Superior Tribunal de Justiça que, em princípio, deveria dar a palavra final sobre o assunto, ainda não há posição uniforme, ora se manifestando pela responsabilidade por substituição (REsp 33.731/MG), ora pela subsidiária (REsp 184.325/ES e REsp 729.192/RJ), ora pela solidária (Ag Rg no REsp 370.038/PR) e, mais recentemente, pela responsabilidade exclusiva (REsp 1.104.064/RS).

Para uma abordagem mais aprofundada sobre as teorias existentes sobre a questão, recomendamos artigo de Eduardo de Assis Ribeiro (Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador, por uma Concepção Subjetiva e Solidária. Revista da PGFN, Ano I, Número 2, p. 115-138, 2011).

Nesse contexto de verdadeira insegurança jurídica quanto a essa questão, não obstante o RE 562.276/PR, é oportuno que as autoridades tributárias adotem uma posição conservadora no momento da constituição do crédito tributário. Essa posição vai ao encontro do interesse público, devendo ser lavrado o auto de infração contra contribuinte e responsáveis, garantindo o contraditório e ampla defesa a todos eles, até porque, nos termos do entendimento do Ministro Joaquim Barbosa esposado nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 608.426/PR, a designação do sujeito passivo como responsável ou contribuinte é irrelevante. O que é necessário é assegurar o direito de defesa, seja ao contribuinte, seja ao responsável.

Ratificando o posicionamento em tela, percucientes as lições de André M. Darzé (2010, pp. 398/399/400):

Por fim, cabe ainda um esclarecimento. Diversos são os julgados do extinto Conselho de Contribuintes condicionando a nulidade do lançamento ao cerceamento do direito de defesa do verdadeiro sujeito passivo (prejuízo). Não configurada violação dessa garantia individual, entendem que deve ser mantida a autuação, ainda que o lançamento tenha se dirigido a pessoa diversa:

PRELIMINAR. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA. A indicação no polo passivo da obrigação tributária de pessoa jurídica constituída à época dos fatos, após a data da incorporação, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade do lançamento, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa, mormente quando o próprio responsável pela primeira toma ciência do lançamento e subscreve as defesas apresentadas nos autos. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer. [...] RO Negado e RV Provido em Parte. (Extinto Conselho de Contribuintes - Numero do Recurso 151.588). No mesmo sentido: Acórdãos n.s. 101-94.717; 103 -131971; 01-05.116.

No voto vencedor proferido nos autos do Processo Administrativo n. 13405.000126/2002-43, ficam muito evidentes as razões e os limites para a adoção desse posicionamento:

Tenho defendido que o julgador antes de declarar a nulidade deve perquirir sobre se o ato, mesmo irregular, atende a finalidade almejada pela lei processual que estabeleceu o requisito para o ato processual. Candido Rangel Dinamarco sustenta, com muita propriedade, que “a ciência processual deste fim de milênio propugna por um processo civil de resultados. A terceira das

conhecidas ondas renovatórias, de que fala a doutrina moderna [...] Como vem sendo dito, cumpre, agora, revisitare as velhas técnicas e moldá-las segundo as premissas teleológicas que passaram a dominar, ou seja: tornar a elas com a consciência de que o processo não é fim em si mesmo nem mero instrumento técnico, nem ligado com exclusividade à ordem jurídico-material e obsessivamente voltado a preservação da letra da lei.” Dentro deste espírito, deve-se dar maior atenção aos valores pretendidos pelo processo, entre os quais, incluem-se os valores justiça, paz social, segurança e efetividade. [...] Assim, antes de se anular o ato processual, e preciso examinar a possibilidade de se aproveitar o ato realizado, eliminando-se ou superando-se o vício que, sobre ele, pesa.

Com efeito, concordamos que nem todo erro do lançamento deva conduzir, necessariamente, a sua invalidação. Se o ato, mesmo defeituoso, alcançar o fim a que se propõe, sem que se verifique qualquer prejuízo as partes, contra ele não deve ser aplicada a sanção de nulidade. **Diversos princípios como a economia processual e a instrumentalidade do processo justificariam a sua permanência no ordenamento, ainda que não existisse a regra expressa do artigo 60, do Decreto 70.235/72:**

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nos casos concretos analisados, ainda que o erro tenha como questão de fundo um elemento substancial, não se pode afirmar que houve efetivamente um vício, mas mera irregularidade que, dada a sua irrelevância, pode ser "sanada" pelo próprio contexto processual. Afinal, em todas as situações expostas nos precedentes examinados, o verdadeiro sujeito passivo, por alguma razão, tomou conhecimento da exigência e teve oportunidade de se defender, permitindo fosse atingida a finalidade da fixação deste requisito legal.

E por isso que entendemos que, nesses casos, é perfeitamente possível convalidar o ato, ou mesmo considerar como não ocorrido o erro, por interpretação extensiva do artigo 60, do Decreto n. 70.235/72. **A decretação da nulidade em casos como o presente implicaria, como bem esclarece Ada Pellegrini Grinover, a “perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e as partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar a aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação”.** (grifo nosso)

Sendo assim, a atribuição de responsabilidade tributária pelo Auto de Infração a administradores de uma empresa não importa em desoneração da mesma pelo Auto de Infração. Administradores e empresa, ambos, são sujeitos passivos do Auto de Infração. Outrossim, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo ao se atribuir responsabilidade tributária aos administradores da sociedade, mantendo-se ambos, administradores e sociedade, no polo passivo da obrigação tributária.

Noutro giro, há que se consignar que para escorreita interpretação da legislação da

responsabilidade tributária, é mister entender que a responsabilidade tributária tem pressuposto de fato próprio, diferente da obrigação tributária propriamente dita. No pressuposto de fato da responsabilidade tributária é que há de se aferir se a responsabilização do administrador é oportuna ou não.

Acompanhando a melhor doutrina, elucidativas sobre essa questão são as lições de Ellen Gracie na fundamentação do seu voto no RE 562.276/PR, que pedimos vênias para trazer à baila, *ipsis litteris*:

A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. **Embora a pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio.** ...

Aliás, a referência ao responsável enquanto terceiro (“*dritter Person*”, “*terzo*” ou “*terceiro*”) evidencia, justamente, que **não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.**

Desse modo, quando o art. 121 do CTN refere-se ao contribuinte e ao responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, deve-se compreender que **são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, com suporte em previsões legais e pressupostos de fato específicos, ainda que seu objeto possa coincidir - pagar tributo próprio (contribuinte) ou alheio (responsável).**

...

Como se vê, estamos em face de uma regra matriz de **responsabilidade tributária que não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo.** Tem sua estrutura própria, partindo de um pressuposto de fato específico, sem o qual não há espaço para a atribuição de responsabilidade. E seu caráter geral permite aplicação relativamente aos diversos tributos, não estando jungida a responsabilidade por tal ou qual imposto ou contribuição em particular.

O **pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, IN, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.**

A *contrario sensu*, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, **agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.** (grifo nosso)

Vê-se no último trecho do voto retrotranscrito que o STF encampou as lições de Leandro Paulsen no sentido de que os administradores devem agir com zelo na gestão fiscal da sociedade de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias. Em outro trecho do seu livro (2012, p. 224), o ilustre autor ratifica seu

posicionamento interpretando o art. 135 do CTN:

Outro exemplo é o caso da responsabilidade dos sócios gerentes. O artigo 135 do Código Tributário Nacional brasileiro diz que são pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, a contrato social ou estatuto os diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas. **A norma implícita é que diretores, gerentes e representantes devem, dentro do dever de gestão fiscal de suas pessoas jurídicas, atuar dentro dos poderes que lhes foram conferidos e zelarem para o adequado cumprimento das leis, contrato social e estatutos.**

Há, portanto, em tal caso, duas normas em um único preceito legal: uma norma que impõe o dever de colaboração; outra que impõe uma sanção ao seu descumprimento. (grifo nosso)

Nesse passo, é mister verificarmos o que se entende por Infração à Lei nos termos previstos no art. 135 do CTN, na medida em que, conforme consta do voto da ilustre Ministra Ellen Gracie no RE 562.276/PR, o cometimento, por parte do administrador da sociedade, de Atos Ilícitos que acarretem o inadimplemento da obrigação tributária ensejará sua responsabilização por esta dívida fiscal.

Cumprido destacar que essa questão assume especial importância para se verificar a pertinência da responsabilidade de um administrador de empresa pelo Auto de Infração porventura lavrado em nome da empresa.

Mais uma vez, recorremos ao RE 562.276/PR, julgado no Supremo Tribunal Federal sob o rito de Repercussão Geral, Relatora Ministra Ellen Gracie, que com precisão aborda essa questão:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e REsp 374.139). Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724). ...

Marco Aurélio Greco, no artigo Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário n.º 28/235, aborda o art. 13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa: ...

Óbvio - não é preciso repetir — que quando houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas de ferro, condutas dolosas, etc., existe responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica: basta o fisco atender ao respectivo ônus

da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto...
(grifo nosso)

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal destaca o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça de que não é suficiente para a responsabilização do administrador de uma sociedade o mero inadimplemento da obrigação tributária. Essa questão encontra-se, inclusive, sumulada no âmbito daquela colenda Corte, Súmula 430.

Por outro lado, trazendo lições de Marco Aurélio Greco, fica evidenciado que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que, quando houver Abuso, Fraude, Sonegação e Condutas Dolosas, a responsabilização do administrador da sociedade é absolutamente oportuna.

Nesse sentido, João Luiz Coelho Rocha *in* “A Responsabilidade Tributária Prevista no art. 135 do CTN”, artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, 60, p. 87, *ipsis verbis*:

É fácil concluir que, ao SONEGAR tributos, isto é, esconder receitas, manipular documentos, forjar despesas, escamotear rendimentos, “auferir caixa dois”, o diretor ou o sócio gerente estarão agindo em afronta à lei. E aí sua responsabilização aparece tão lógica como justa, pois pelo seu pessoal (por isso que a pessoa jurídica, ente abstrato, só age por meio da ação real de seus “representantes” pessoas físicas) subtraiu créditos fiscais que o ente público teria perante a empresa.
(grifo nosso)

James Marins (2009, pp. 170/171) afirma:

Ou seja, o não pagamento de tributos é insuficiente para caracterizar “infração à lei” e gerar a responsabilidade do administrador. No entanto, este será sujeito passivo tributário por responsabilidade, na hipótese em que a dívida tributária da sociedade seja decorrente da prática de atos dolosos ou fraudulentos. Logo, dolo ou fraude caracterizam infração à lei para fins de responsabilidade tributária.
(grifo nosso)

O entendimento de James Marins é baseado em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

2. O ex-diretor de sociedade de responsabilidade por cotas não responde objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem DOLO ou FRAUDE, apenas representa mora da empresa contribuinte e não “infração legal” deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio retirante. (AgRg no Ag 246.475/DF, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2000, DJ 01/08/2000, p. 244) (grifo nosso)

Infere-se da ementa em tela, interpretação a *contrario sensu*, que quando o administrador da sociedade na gestão fiscal tenha praticado atos em que a figura do Dolo ou a da Fraude esteja presente, a responsabilização pela dívida tributária é oportuna.

No mesmo sentido: REsp 898.168/SP, julgado em 21/02/2008; AgRg no REsp 961.846/RS, julgado em 02/10/2007; REsp 855.714/CE, julgado em 21/09/2006; REsp 700.711/RS, julgado em 22/03/2005; AgRg nos EREsp 441.194/PR, julgado em 26/02/2004; REsp 201.920/RS, julgado em 26/02/2002; REsp 201.808/MG, julgado em 07/08/2001; REsp 121.021/PR, julgado em 15/08/2000.

Destaca-se que esse entendimento já encontra ressonância no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS - AUSÊNCIA DE ACUSAÇÃO DE DOLO OU FRAUDE. Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem DOLO ou FRAUDE, apenas representa mora da empresa contribuinte e não 'infração legal' deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa. (Resp 121.021/PR, rel. Min. Nancy Andrighi, DJU 11.09.2000) CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.494 em 27/01/2011 - Publicado no DOU em: 11.11.2011 (grifo nosso)

A título subsidiário destacamos outros julgados administrativos no sentido da pertinência da responsabilização de administradores de sociedades quando estes tenham praticado atos com infração à lei:

RESPONSABILIDADE - CTN, ART. 135 - INFRAÇÃO À LEI - A infração à lei, a que se refere o art. 135 do CTN, não se resume à mera inadimplência, mas a todo um conjunto de procedimentos fraudulentos comprovados nos autos, desde a retirada meramente formal do quadro societário com introdução de interpostas pessoas, a mudança de endereço para lugar onde nunca veio a funcionar a empresa, culminando com a utilização das contas-correntes da sociedade para a movimentação de vultosos recursos, ocultando-os do Fisco e sem o pagamento dos tributos devidos. 1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-16.986 em 27.05.2008. Publicado no DOU em: 06.03.2009. (grifo nosso)

[..] Responsabilidade Tributária - Caracteriza-se a responsabilidade tributária a que alude o art. 135 do CTN, na situação em que o crédito tributário embora constituído contra a empresa tiver concorrido diretamente para a prática da infração apurada o representante ou preposto da pessoa jurídica autuada. [...]. (Ac. 105-16.847, de 22/01/2008, Rel. Cons. José Clóvis Alves). 1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-16.847 em 07.03.2008. (grifo nosso)

I - Condutas do sócio administrador, desde a não escrituração das operações contábeis, passando pelo não envio de declarações obrigatórias de pessoa jurídica, consubstanciaram uma série de atos ordenados, um por um, visando ocultar as receitas auferidas que deveriam ter sido oferecidas á tributação. Tais ações e omissões, além de infringirem a legislação comercial e tributária vigente, caracterizaram o dolo, restando demonstrada subsunção ao inciso III,

art. 135 do CTN. (CARF 1a. Seção / 2a. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 1302-00.458 em 26/01/2011) (grifo nosso)

Diante do exposto, quando não estivermos diante de um caso de mero inadimplemento da obrigação tributária, mas sim diante de um contexto no qual fique evidenciada a prática de atos com o inequívoco intuito de se eximir total ou parcialmente do recolhimento de tributos, atos caracterizados pela presença da Má Fé, da Intenção de Enganar, da Ocultação da Verdade, da Artificialidade e do Abuso, que em última análise caracterizam a Fraude, a Sonegação e o Dolo, há que se responsabilizar os administradores da empresa pelo Auto de Infração lavrado com fulcro no art. 135 inciso III do CTN.

Por fim, cumpre destacar que os fatos que ensejam a responsabilização de um administrador devem ser provados pelas autoridades fiscais e essas provas podem se dar por todos os meios admitidos em direito (artigo 332 do Código de Processo Civil).

Nesse sentido, as lições de Marcus Vinícius Neder (FERRAGUT e NEDER, 2007, fls. 198) em artigo sobre “A imputação de Responsabilidade a Terceiros no Auto de Infração e o Direito de Defesa”:

Assim, a autoridade administrativa deverá demonstrar a ocorrência da situação de fato que justifica a caracterização de uma pessoa como responsável tributário no momento da lavratura do auto de infração e **é imperiosa a produção de provas que comprove a autoria da infração.** (grifo nosso)

Nesse passo, vale mencionar ensinamentos de Maria Rita Ferragut, *in* “Portaria PGFN 180/2010 e a Responsabilidade do Administrador: um Avanço”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário 178, excerto que trata da prova da fraude pelo administrador para fins de responsabilidade tributária, *ipsis verbis*:

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com *animus* de praticar o ilícito não tributário, mesmo sabendo que o ilícito proíbe tal comportamento. Por ser impossível provar a intenção do agente de praticar o ato lesivo doloso, oferecemos uma possível solução: a prova deverá recair sobre a sucessão de atos que resultaram na fraude, e não nela em si. Como exemplos, a reiteração de conduta, a gravidade do ato e existência de interposta pessoa. (grifo nosso)

O contexto dos atos analiticamente apresentados pela autoridade fiscal, portanto, será determinante para validação da atribuição da responsabilidade a um administrador de empresa.

4 CONCLUSÃO

O tema da responsabilidade tributária de administradores é dos mais complexos do direito tributário, sendo difícil compatibilizar o interesse público da arrecadação com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Contudo, a responsabilidade tributária de administradores é poderosa ferramenta que deve ser utilizada pelas Fazendas Públicas com o exclusivo intuito de coibir condutas fraudulentas.

A postura da Fazenda deve ser firme diante daquelas empresas e seus respectivos administradores que sonegam tributos às custas de um sacrifício da sociedade, do interesse coletivo.

Reclamações contra a pesada carga tributária, reconhecidamente existente, têm de ser discutidas no foro adequado, através dos representantes eleitos no Congresso Nacional.

O que não se pode admitir é que indivíduos, donos (administradores) de empresas, ajam ao arrepio da legislação tributária, se locupletando através da sonegação de tributos que poderiam ser investidos nas diversas áreas, como saúde, educação e segurança, entre outras.

Por outro lado, o Fisco deve atuar observando criteriosamente os dispositivos legais, somente atribuindo responsabilidade tributária a terceiros quando logre comprovar os fatos, que de acordo com a legislação tributária, acarretam essa responsabilização.

Ademais, deve ser garantido o contraditório e a ampla defesa aos responsáveis tributários em toda sua plenitude. Autuações fiscais desprovidas de fundamentação teórica e prática, bem como de provas, devem ser anuladas já no âmbito administrativo. Na mesma esteira, não se pode admitir o redirecionamento de execuções fiscais desprovidas de fundamentação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93. Recurso Extraordinário 562.276/PR. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 03 de dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Responsabilidade Tributária. Contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 562.276/PR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 04 de outubro de 2011.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade Tributária. O Dever de Observância ao Devido Processo Legal e Motivação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 164, p. 32-42, mai. 2009.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade Tributária Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo. Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. Brasil. Noeses, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcus Vinícius. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo. Dialética, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Brasil: Malheiros, 2005.

MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade Tributária do Sócio e a Inscrição em Dívida Ativa: Requisitos e Procedimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 179, p. 102-118, ago. 2010.

NEDER, Marcus Vinícius. Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal. ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais no Direito Tributário – 15º Volume**. São Paulo. Dialética, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 76.

PARECER/PGFN/CAT 55/2009.

RIBEIRO, Eduardo de Assis. Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador, por uma

Concepção Subjetiva e Solidária. **Revista da PGFN**, Ano I, Número 2, p. 115-138, 2011.

ROCHA, João Luiz Coelho. A Responsabilidade Tributária Prevista no art. 135 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 60, p. 86-91, set. 2000.

O IMPACTO DAS IFRS NO RESULTADO CONTÁBIL DAS PESSOAS JURÍDICAS NO BRASIL

THE IMPACT OF IFRS ON NET INCOME OF COMPANIES IN BRAZIL

Marcus Vinicius Melo Moraes

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ. Mestre em Ciências Contábeis pela UFRJ. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal da Bahia- UFBA. Bacharel em Ciências Contábeis pela Unigranrio.

Marcelo Alvaro da Silva Macedo

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ (PPGCC/UFRJ). Doutor em Engenharia de Produção pela COPPE/UFRJ com Pós-Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP.

Fernanda Filgueiras Sauerbronn

Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ (PPGCC/UFRJ). Doutora em Administração e Mestre em Administração Pública pela EBAPE/FGV.

RESUMO: O processo de convergência contábil aos padrões internacionais acarretou mudanças na mensuração do resultado contábil, que é a base para apuração de dividendos e de tributos sobre o lucro. A fim de neutralizar os reflexos dos novos métodos e critérios contábeis na apuração do resultado fiscal, foi instituído o Regime Tributário de Transição. Nesse contexto, esta pesquisa teve por objetivo principal analisar o impacto dessas alterações no resultado contábil das pessoas jurídicas no Brasil. Foram coletados dados da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos de 2008 a 2011 de optantes pelo lucro real que estavam submetidos ao acompanhamento diferenciado ou especial da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A amostra totalizou 8.080 observações. Utilizou-se o índice de Gray com a aplicação dos testes *T* de *Student* e de *Wilcoxon*. Em seguida, elaborou-se a distribuição de frequência dos índices em nove categorias. A análise geral mostrou que o resultado contábil sob os efeitos das normas internacionais aumentou nos quatro anos pesquisados, todos com significância estatística. A distribuição de frequência também mostrou que a maioria das pessoas jurídicas teve aumento do resultado contábil em função dos efeitos das normas internacionais. Na análise setorial, foi observado o mesmo comportamento positivo em todos os setores econômicos, com exceção do setor de Agricultura em 2008. O maior impacto médio no período foi percebido no setor de Construção. Adicionalmente, verificou-se que poucas pessoas jurídicas tiveram seu lucro modificado para prejuízo e vice-versa em função da adoção das normas internacionais. Os achados revelaram a urgência quanto à instituição de um regime tributário definitivo, que trate dos efeitos fiscais das normas internacionais e do reflexo na distribuição de dividendos, como recentemente fez a Lei nº 12.973, de 2014.

Palavras-chave: Normas Internacionais. Impacto. Resultado Contábil.

ABSTRACT: The convergence of Brazilian Generally Accepted Accounting Principles (BRGAAP) to International Financial Reporting Standards (IFRS) has created a new Brazilian accounting environment. These changes have directly affected the net income of Brazilian companies. In order to neutralize the impact of the IFRS on taxable income, the Brazilian government introduced the Transitory Tax Regime. The main objective of this research is to analyze the impact of IFRS on the net income of Brazilian companies. Data was collected from tax declarations, between 2008 and 2010, from companies that opted for a real profit regime and those which were subjected to differential or special monitoring by the Brazilian Inland Revenue, which included a total of 8,080 observations. Having applied the Gray Index, the Student T and Wilcoxon tests, the distribution of frequency of nine different categories was statistically analysed. The findings have shown that, when using IFRS, the calculated net income was significantly greater, when compared to that of those calculated under BRGAAP, over the four-year period. The distribution of frequency also shows that the net income obtained using IFRS was greater. With regard to sectorial analysis, it was observed that the impact of the IFRS on net income was positive for all economic sectors, over the four years studied, with one exception being the agricultural sector in 2008, and the largest average impact was observed in the construction sector. Furthermore, a small number of corporations, which previously had positive profitable results, would make a loss and vice versa due to the effects of the IFRS. The findings emphasize the necessity of a permanent tax regime, capable of treating the impact on individual IFRS and the reflection on the dividend distribution, for example the recently introduced law 12,973/14.

Keywords: IFRS. Impact. Net Income.

1. INTRODUÇÃO

A introdução de novos métodos e critérios contábeis no Brasil, fruto do processo de convergência aos padrões internacionais, acarretou importantes mudanças na mensuração de ativos e passivos, bem como de receitas e despesas das pessoas jurídicas.

Diferentemente do processo ocorrido na União Europeia, onde a adoção das normas internacionais se tornou obrigatória nas demonstrações contábeis consolidadas, como destacaram Bifano (2011, p. 53) e Kirsch e Olsson (2008), a harmonização das normas internacionais no Brasil tornou-se compulsória também em relação à elaboração das demonstrações contábeis individuais, razão pela qual Iudícibus *et al.* (2010, p. 23) destacaram que o Brasil seria “o primeiro país no mundo a ter balanços individuais e consolidados conforme as normas internacionais”.

Ocorre que esse pioneirismo afetaria a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas no Brasil, já que as demonstrações contábeis individuais, além de servirem para apuração dos dividendos a distribuir, que são isentos de tributação, também fornecem o lucro contábil que é o ponto de partida para o cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

É importante frisar que a nova visão da contabilidade, com base em princípios e normas gerais, passou a se contrapor às regras mais precisas e objetivas do direito tributário no que tange à formação do resultado do exercício ou, como observou Martins (2009, p. 94), os objetivos e fundamentos que dão suporte às novas disposições contábeis se distanciaram daqueles em que se baseiam as normas fiscais brasileiras.

Neste contexto, o Regime Tributário de Transição (RTT) foi instituído com o intuito de neutralizar, por meio de ajustes, o impacto que seria causado no resultado fiscal em função da implantação dos novos métodos e critérios contábeis.

A partir dos ajustes do RTT, informados na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e da utilização do índice de Gray (1980) ajustado, torna-se possível verificar o impacto das novas normas contábeis na apuração do resultado.

A amostra utilizada nesta pesquisa conta com 8.080 observações nos quatro anos pesquisados e é formada por pessoas jurídicas submetidas ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O elevado número de observações permite medir esse impacto por setor econômico, tendo como parâmetro as seções da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Pesquisas anteriores revelam que o impacto das normas internacionais de contabilidade apresenta resultados cambiantes. Em geral, na Europa foi constatado que os princípios contábeis locais são mais conservadores ao serem comparados às normas internacionais, como mostraram os estudos de Beckman, Brandes e Eierle (2007), Bellas, Toudas e Papadatos (2007), Cordazzo (2007), Costa (2008) e Silva, Couto e Cordeiro (2009). Contudo, essa conclusão não foi unânime, como evidenciou o estudo de Callao, Jarne e Laínez (2007).

No Brasil, as pesquisas realizadas mostram que o efeito no resultado contábil, verificado na fase inicial de transição (2008), foi menos otimista quando aplicadas as normas internacionais de contabilidade, como ressaltaram os estudos de Grecco, Geron, Formigoni (2009), Furuta, Bispo e Vieira (2010), Santos e Calixto (2010) e Nascimento (2012). No entanto, essa conclusão pode ter sido contaminada pelos efeitos da crise financeira internacional ocorrida em 2008, como destacaram Santos e Calixto (2010). Em relação à fase final da convergência no Brasil, o efeito no resultado contábil foi oposto ao ocorrido na fase inicial, isto é, as normas internacionais proporcionaram um aumento nos resultados contábeis, como demonstraram as pesquisas de Santos (2011), Mello (2011) e Nascimento (2012).

A fim de proporcionar contribuição adicional aos estudos já realizados, este trabalho tem como **objetivo principal** analisar o impacto causado pelas normas internacionais de contabilidade no resultado contábil das pessoas jurídicas no Brasil nos anos de 2008 a 2011.

Adicionalmente, a pesquisa busca atingir os seguintes **objetivos secundários**: (i) constatar se há diferença significativa entre os resultados contábeis apurados sob os dois conjuntos normativos; (ii) analisar o quantitativo de pessoas jurídicas que, em função dos efeitos das normas internacionais, apresentou o resultado contábil modificado de lucro para prejuízo ou vice-versa.

Considerando-se o escopo desta pesquisa, os resultados encontrados poderão servir à comunidade acadêmica, fornecendo elementos para a realização de novos trabalhos; aos órgãos reguladores e fiscalizadores, como subsídios para a tomada de decisão; e a diversos profissionais, como auditores, analistas financeiros, contadores, avaliadores de empresas e demais interessados nos efeitos da adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. Após esta introdução, é desenvolvido o referencial teórico no capítulo 2, no qual se aborda a neutralidade tributária na adoção das normas internacionais e se apresentam estudos nacionais e internacionais sobre o tema. O capítulo 3 cuida da metodologia do trabalho, descrevendo-se a técnica utilizada e explicitando-se os procedimentos para a coleta de dados e os critérios utilizados para delimitar a amostra. Nesse capítulo, também, são definidas as variáveis estudadas e as ferramentas utilizadas na análise dos dados. No capítulo 4, são apresentados os resultados encontrados na pesquisa. As conclusões do trabalho compõem o capítulo 5, expondo os principais achados, as contribuições deste trabalho e as sugestões para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – A Neutralidade Tributária dos Efeitos das Normas Internacionais

A fim de se evitar o impacto que seria causado no resultado fiscal em função da adoção das normas internacionais no Brasil, a Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT para tratar dos ajustes tributários necessários a se manter a neutralidade fiscal.

O RTT foi opcional para as pessoas jurídicas nos anos-calendário 2008/2009, tornou-se obrigatório em 2010 e permanecerá em vigor até 31.12.2014, conforme dispõe a Lei nº

12.973, de 2014, que, entre outros assuntos, trata dos efeitos tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis.

Diante da necessidade de se manterem registros auxiliares para serem efetuados os ajustes do RTT, foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição – Fcont, onde são informados lançamentos de exclusão (aqueles efetuados na contabilidade que não devem ser considerados na base fiscal) e lançamentos de inclusão (aqueles não efetuados na contabilidade que devem ser considerados na base fiscal), a fim de se apurar o lucro contábil para fins tributários, como esclarecem Rodrigues *et al.* (2012, p. 43).

Em suma, o ajuste do RTT, positivo ou negativo, corresponde ao valor líquido dos lançamentos referentes a receitas e despesas expurgados e/ou inseridos no FCont, cujo saldo consolidado é informado na Demonstração do Lucro Real (ficha 09) e no Cálculo da CSLL (ficha 17) da DIPJ.

2.2 – Pesquisas sobre o impacto das IFRS na Europa

As pesquisas realizadas nos países da Europa revelam que os princípios contábeis locais (*Gaap*) reportam resultados menos otimistas do que aqueles submetidos às normas internacionais. Contudo, essa constatação não foi unânime, conforme se verá adiante.

Beckman, Brandes e Eierle (2007) analisaram as reconciliações do lucro líquido e do PL feitas por 22 empresas da Alemanha que optaram por apresentar demonstrações contábeis segundo as normas internacionais (*US Gaap* ou *IAS/IFRS*). Os achados mostram que as áreas com diferenças significativas evidenciam um maior conservadorismo dos relatórios elaborados em conformidade com as normas alemãs, notadamente, em relação à capitalização e baixa de ativos e aos acréscimos de provisões e reservas.

Hung e Subramanyam (2007) também investigaram os efeitos da adoção das normas internacionais de contabilidade nas demonstrações financeiras de empresas na Alemanha entre 1998 e 2002, obtendo o total de 80 observações. As principais conclusões expuseram que as variações do valor patrimonial e do lucro líquido são significativamente maiores no âmbito das normas internacionais (*IAS*).

Haverals (2007) identificou que a carga tributária aumentaria de 3,8% (serviços) a 14,6% (construção), dependendo do setor econômico e de suas características contábeis, caso as empresas belgas usassem as *IAS/IFRS* para fins fiscais.

Bellas, Toudas e Papadatos (2007) realizaram pesquisa com o objetivo de investigar as mudanças contábeis do *Gaap* grego para as normas internacionais (*IAS*). Os resultados da análise de 83 companhias listadas na bolsa de Atenas exibiram que os ativos tangíveis, ativos fixos e passivos totais registram valores consideravelmente mais elevados sob as novas normas contábeis.

Cordazzo (2007) realizou pesquisa empírica com 178 companhias, para coletar evidências da natureza e do tamanho das diferenças entre o *Gaap* italiano e as normas *IAS/IFRS*, a fim de entender até que ponto essas diferenças poderiam afetar o desempenho reportado pelas companhias listadas na bolsa. Utilizando uma alternativa ao Índice de Gray, os resultados apresentaram impacto total mais conservador sobre o LL do que sobre o PL.

Callao, Jarne e Laínez (2007) analisaram o potencial impacto das *IFRS* nos relatórios financeiros de 26 empresas listadas na bolsa da Espanha com objetivo de verificar a comparabilidade das demonstrações financeiras e de determinar o efeito da adoção das *IFRS* sobre a relevância dos relatórios financeiros. Os resultados divulgaram que a comparabilidade local piorou, em especial, pela aplicação simultânea dos dois normativos (*Gaap* espanhol e *IFRS*). Além disso, constatou-se que não houve melhoria na relevância das informações financeiras para os operadores do mercado local de ações, visto que a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado das empresas foi maior quando as *IFRS* foram aplicadas.

Costa (2008) estudou o impacto da transição para as normas internacionais (*IAS/IFRS*) em Portugal. Foram analisadas as demonstrações contábeis de 37 empresas cotadas na *Euronext* Lisboa. Um dos objetivos da pesquisa foi verificar se as *IAS/IFRS* refletiam práticas contábeis mais conservadoras do que o *Gaap* português. Com base no índice de conservadorismo de Gray (1980), os resultados evidenciaram diferenças significativas em diversas contas do balanço patrimonial e da demonstração dos resultados, refletindo que a alteração para *IAS/IFRS* conduziu a práticas contábeis menos conservadoras em relação ao total do ativo não corrente, do total do ativo e do resultado líquido do exercício.

Silva, Couto e Cordeiro (2009) avaliaram o impacto produzido pela adoção das normas internacionais de contabilidade nas demonstrações consolidadas de 39 empresas portuguesas cotadas na bolsa de valores. Os resultados apontaram que os itens das demonstrações contábeis registraram variações importantes, com aumento do valor total dos ativos (1,5%), do capital (3,19%), dos passivos (3,42%) e dos resultados líquidos (14,66%).

Por derradeiro, Horton e Serafim (2010) investigaram a reação de 297 companhias listadas na bolsa de Londres em relação às reconciliações determinadas pela *IFRS 1* (2005).

Os resultados sugerem que o mercado reage negativamente a empresas que divulgam lucros menores em *IFRS* na comparação com o *Gaap* do Reino Unido.

2.3 – Pesquisas sobre o impacto das *IFRS* no Brasil

A transição do modelo contábil anterior para a completa adoção das normas internacionais no Brasil durou três anos e foi mitigada em dois momentos: o primeiro, em 2008, marcado pela implantação dos Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – CPC 00 ao CPC 14; e o segundo, em 2010, que tornou obrigatório os demais Pronunciamentos (CPC 15 ao CPC 43).

Santos e Calixto (2010, p. 22) destacaram que essa estratégia adotada pelos órgãos reguladores acabou diluindo o impacto das novas normas no resultado das empresas e dificultou a comparação com pesquisas realizadas sobre a migração em outros países. Não obstante, vários trabalhos sobre o tema foram encontrados, conforme se verá a seguir.

Greco, Geron, Formigoni (2009) estudaram o impacto das mudanças da legislação societária ocorridas no Brasil, relativamente a 20 companhias abertas que, em 2008, apresentaram ajustes no PL e no resultado. Com base no modelo adaptado do índice de Gray (2001), percebeu-se uma redução de, aproximadamente, 2% no Patrimônio Líquido (PL) e de 5% no Resultado, evidenciando um maior nível de conservadorismo trazido pelas novas práticas contábeis.

Furuta, Bispo e Vieira (2010) analisaram o impacto sobre o PL e o Resultado de grandes empresas instaladas no Brasil, decorrentes das alterações promovidas na contabilidade. A pesquisa, envolvendo 58 demonstrações contábeis de 2008, apontou que há diferenças significativas no PL e no Lucro Líquido (LL) das empresas, sendo que a maioria delas apresentou redução do valor do PL (74% das empresas) e do LL (72% das empresas).

Santos e Calixto (2010) tiveram por objetivo analisar os efeitos da primeira fase da transição das normas contábeis nos resultados de 318 empresas listadas na Bovespa. A pesquisa, inicialmente, apresentou o resultado na mesma direção daquele encontrado nos estudos de Grecco, Geron, Formigoni (2009) e de Furuta, Bispo e Vieira (2010). Contudo, ao isolar o efeito da crise financeira de 2008, Santos e Calixto (2010) verificaram aumento nos resultados contábeis apurados segundo os padrões internacionais. Esse aumento também foi percebido por Braga *et al.* (2011), embora não tenha apresentado significância estatística.

Gonçalves *et al.* (2012) analisaram, com base no teste de quebra estrutural de Chow, o impacto na relevância das informações contábeis de Lucro Líquido por Ação (LLPA) e Patrimônio Líquido por Ação (PLPA) causado pelo processo de convergência contábil brasileiro. Os resultados evidenciam que houve quebra estrutural de 2009 para 2010, revelando a presença de impacto do processo de convergência. Além disso, as informações contábeis em *IFRS* se tornaram mais relevantes, pois de 2009 para 2010 houve incremento do poder de explicação (R^2) do preço da ação por meio do LLPA e do PLPA.

Com propósito semelhante, Macedo *et al.* (2012) analisaram as mudanças causadas nos principais índices contábil-financeiros, bem como as alterações na relevância das informações contábeis no LL e no PL de 148 empresas do mercado brasileiro de capitais. Os resultados apontaram evidências de que o PL e o Ativo Total apresentaram redução, quando aplicadas todas as *IFRS*. Além disso, a análise da capacidade informacional exibiu que o LLPA melhora seu poder explicativo quando todas as *IFRS* são aplicadas, o que não se confirmou em relação ao PLPA.

Santos (2011) realizou pesquisa visando mensurar o impacto esperado da adoção do *full IFRS* no lucro líquido e no patrimônio líquido de 20 empresas brasileiras que voluntariamente anteciparam sua adoção nos relatórios de 2008 ou de 2009. Utilizando o inverso do “Índice de Conservadorismo” de Gray (1980), os resultados denotam que o processo total de convergência gerou aumento médio no lucro de 41%, em 2007, e de 29%, em 2008, enquanto que no PL o aumento foi de 6,4%, em 2007, e de 13%, em 2008.

Nascimento (2012) estudou o impacto das normas internacionais em 49 companhias listadas no Ibovespa, referente a 2008 (1ª fase) e a 2010 (2ª fase). Os resultados refletiram que os números contábeis diferem significativamente quando aplicadas as normas internacionais. Em 2008, verificou-se uma redução do PL e do LL. Por outro lado, em 2010, essa situação se inverteu e os números variaram de forma positiva em ambos os saldos.

Por fim, Mello (2011) comparou a variação percentual dos resultados fiscal e contábil de 2008/2009 contra aqueles apurados em 2005/2007, referente a 69.712 empresas submetidas ao lucro real não optantes pelo RTT. As evidências dão conta de que houve variação da receita bruta (próxima de 30%), do lucro bruto (próxima de 33%) e do lucro contábil (próxima de 16%), os quais não se refletiram no aumento do lucro fiscal (próximo de 7%).

3. METODOLOGIA

3.1 Tipo da pesquisa

A partir da taxinomia apresentada por Vergara (2011) e por Gil (1996), esta pesquisa classifica-se como descritiva. Foram utilizadas duas técnicas para a coleta de material: a pesquisa bibliográfica, que deu subsídios à elaboração do referencial teórico, e a pesquisa documental, por meio da qual foram extraídos os dados relativos às demonstrações contábeis das pessoas jurídicas em estudo. A pesquisa é ainda *ex post facto*, pois se refere a fatos já ocorridos, cujos dados foram tratados por meio da utilização de métodos quantitativos.

3.2 Técnica de pesquisa: coleta de dados e delimitação da amostra

Os dados foram extraídos das DIPJ apresentadas pelas pessoas jurídicas que compuseram a amostra. O acesso ao banco de dados da RFB foi formalmente autorizado, assim como a divulgação dos dados de forma agregada.

O período em análise compreende os anos de 2008 a 2011, o que permitiu verificar o efeito da adoção das normas internacionais de contabilidade no período de sua implantação parcial (2008 e 2009) e de sua implantação total (2010 e 2011). As informações de 2012 não estavam disponíveis no período da extração, realizada entre fevereiro e março de 2013.

A amostra foi composta pelas pessoas jurídicas que apuraram os tributos pelo lucro real e estavam submetidas, em 2010, ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado realizado pela RFB (Portaria RFB nº 2.356, de 2010).

Depois de coletadas as observações, foram excluídas as pessoas jurídicas que não optaram pelo RTT (2008/2009), já que não haveria como medir, em relação a esse grupo, o resultado contábil apurado com base nas normas vigentes em 31.12.2007 (**Não optantes pelo RTT**).

A DIPJ apresenta por padrão saldo das linhas igual a zero, o que impede saber se a variável tem saldo zero ou se não há informação. Por essa razão, foram excluídas da amostra as pessoas jurídicas que apresentaram saldo de ajuste do RTT igual a zero, exclusivamente no ano em que esse fato ocorreu (**Ajustes do RTT sem preenchimento**).

Para evitar distorções nos resultados da pesquisa, foram excluídas as pessoas jurídicas enquadradas na seção K da CNAE (instituições financeiras e afins) – (**Seção K da CNAE**).

Também foram excluídas da amostra as pessoas jurídicas que incorreram em alguma situação especial (extinção, fusão, incorporação ou cisão) ou que informaram período de apuração menor que um ano (**PJ em situação especial ou com período < 1 ano**).

Foram ainda excluídas as pessoas jurídicas que apresentaram variáveis com valor igual a zero no denominador do índice de Gray ajustado (IGAc) – (**Denominador igual a zero**).

No tratamento dos *outliers*, recorreu-se ao conceito de média aparada (*trimmed mean*), proposto por Bryan e Cecchetti (1993), que é obtida a partir da exclusão de um determinado percentual dos maiores e dos menores valores da variável.

Com o intuito de manter a integridade da amostra, de início, testou-se aparar as extremidades localizadas abaixo de 1% e acima de 99% das observações, encontrando-se como limites os valores descritos na Tabela 1.

Tabela 1: Limites do IGAc para compor a amostra

Descrição	2008	2009	2010	2011
Percentil 99	18,12	19,5	36,35	17,05
Percentil 1	-3,94	-9,11	-3,88	-7,99

Fonte: autores.

A seleção e exclusão dos valores que extrapolaram esses limites se mostraram eficientes, pois poucas observações foram excluídas e o desvio padrão do IGAc foi consideravelmente reduzido (Tabela 2), tornando a média robusta aos *outliers*.

Tabela 2: Desvio padrão do IGAc antes e depois dos *outliers*

Descrição	2008	2009	2010	2011
Desvio padrão antes	27,19	77,89	65,05	77,87
Desvio padrão depois	1,36	2,16	2,29	1,68
<i>Outliers</i> excluídos (n)	43	58	82	86

Fonte: autores.

Em suma, a amostra final sem *outlier* ficou composta por 8.080 observações nos quatro anos estudados, conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3: Demonstrativo da Composição da Amostra

Descrição	2008	2009	2010	2011
Amostra total	8.758	8.670	8.420	8.042
Não optantes pelo RTT	-2.546	-2.486	0	0
Optantes pelo RTT	6.212	6.184	8.420	8.042
Ajustes do RTT sem preenchimento	-4.723	-4.091	-5.442	-4.896
Optantes com saldo do RTT	1.489	2.093	2.978	3.146
Seção K da CNAE (Financeiras, Seguradoras, Holdings e etc.)	-88	-115	-159	-179
PJ em Geral optante com saldo do RTT	1.401	1.978	2.819	2.967
PJ em situação especial ou com período < 1 ano	-116	-149	-191	-144
Denominador igual a zero	-7	-51	-81	-77
Amostra com outlier	1.278	1.778	2.547	2.746
Outliers (IGA < percentil 1 e IGA > percentil 99)	-43	-58	-82	-86
Amostra final sem outlier	1.235	1.720	2.465	2.660

Fonte: autores.

Considerando-se o elevado número de observações, foi possível realizar a análise segmentada por setores, utilizando as seções da CNAE informadas na DIPJ pelas pessoas jurídicas que compuseram a amostra. A Tabela 4 apresenta a composição setorial da amostra ao longo dos quatro anos em estudo.

Tabela 4: Composição da amostra por setor econômico entre 2008 e 2011

Setores econômicos		Quantidade de observações				
		2008	2009	2010	2011	Total
A	Agricultura, pecuária, prod. florestal, pesca e aquicultura	19	26	38	50	133
B	Indústrias extrativas	21	35	43	53	152
C	Indústrias de transformação	601	804	1131	1251	3787
D	Eletricidade e gás	58	68	118	123	367
E	Água, esgoto, ativ. de gestão de resíduos e descontaminação	12	18	28	32	90
F	Construção	61	83	110	96	350
G	Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas	206	329	518	528	1581
H	Transporte, armazenagem e correio	98	124	172	199	593
I	Alojamento e alimentação	7	14	15	12	48
J	Informação e comunicação	62	81	102	102	347
L	Atividades imobiliárias	5	3	4	7	19
M	Atividades profissionais, científicas e técnicas	22	41	58	59	180
N	Atividades administrativas e serviços complementares	41	60	89	98	288
O	Administração pública, defesa e seguridade social	2	2	4	2	10
P	Educação	9	10	11	20	50
Q	Saúde humana e serviços sociais	9	19	21	20	69
R	Artes, cultura, esporte e recreação	1	1	1	4	7
S	Outras atividades de serviços	1	2	2	4	9
Total		1235	1720	2465	2660	8080

Fonte: Elaborado pelos autores a partir das informações da DIPJ.

Os setores T (Serviços Domésticos) e U (Organismos Internacionais e outras instituições extraterritoriais) não apresentaram observações, por isso não constaram da Tabela 4. A fim de garantir maior representatividade, foram selecionados para a análise os setores que apresentaram mais de 120 observações nos quatro anos estudados.

3.3 Variáveis em Estudo

As variáveis em estudo foram extraídas da ficha 17 (Cálculo da CSLL) da DIPJ, que foi reproduzida, em parte, com a discriminação das linhas 01 (**RCIFRS**), 02 (**Ajustes do RTT**) e 03 (**RCBRGAAP**), acrescidas de uma coluna à direita para identificar as variáveis utilizadas, conforme se observa na Tabela 5.

Tabela 5: Cálculo da CSLL - Ficha 17 da DIPJ/2011

Linhas	Discriminação	Valores (R\$)	Variável
1	Lucro líquido antes da CSLL (novos critérios contábeis)	0,00	RCIFRS
2	Ajuste do Regime Tributário de Transição	0,00	Ajuste RTT
3	Lucro líquido após ajuste do RTT (critérios vigentes em 31.12.2007)	0,00	RCBRGAAP

Fonte: Elaborado e adaptado pelos autores a partir da DIPJ/2011.

No caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração trimestral da CSLL, o valor das variáveis correspondeu ao somatório dos quatro trimestres.

3.4 Tratamento dos Dados e Definição da Hipótese

Nesta pesquisa, recorreu-se ao índice proposto por Gray (1980), que tem sido utilizado com o objetivo de realizar comparações entre normas locais de contabilidade (*Gaap*) e normas internacionais (*IFRS*), como se verifica nas pesquisas de Grecco, Geron, Formigoni (2009), Santos (2011), Santos e Calixto (2010), Callao, Jarne e Laínez (2007), Beckman, Brandes e Eierle (2007) e Costa (2008).

Para mensurar a variação do resultado contábil (*BRGAAP* x *IFRS*), tendo como base os métodos e critérios vigentes em 31.12.2007, o índice de Gray foi ajustado, conforme se demonstra a seguir:

$$IG = 1 - \frac{R_{IFRS} - R_{GAAP}}{|R_{IFRS}|} \quad \rightarrow \quad IGAc = 1 - \frac{RC_{BRGAAP} - RC_{IFRS}}{|RC_{BRGAAP}|}$$

Onde:

IG: índice de Gray (1980)

IGAc: índice de Gray ajustado, tendo como base o resultado contábil em *BRGAAP*;

RC_{IFRS}: resultado contábil apurado considerando as *IFRS* adotadas no Brasil;

RC_{BRGAAP} : resultado contábil apurado de acordo com os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007.

Nesta pesquisa, foram utilizados os ajustes do RTT, cujo saldo da DIPJ corresponde à diferença de resultados apurados entre os dois conjuntos normativos, como se lê a seguir:

$$\text{Ajustes do RTT} = RC_{BRGAAP} - RC_{IFRS}$$

Deste modo, o ajuste do RTT substitui no numerador do IGAc a diferença entre o resultado contábil em *BRGAAP* e em *IFRS*, como se segue:

$$IGAc = 1 - \frac{\text{Ajustes do RTT}}{|RC_{BRGAAP}|}$$

Os índices foram calculados para cada uma das pessoas jurídicas que informaram saldo de ajustes do RTT diferente de zero e o tratamento dos dados foi feito em *cross-section*.

As hipóteses da pesquisa foram definidas nos seguintes termos:

H₀: IGAc ≤ 1, significa que os $RC_{IFRS} \leq RC_{BRGAAP}$;

H₁: IGAc > 1, significa que os $RC_{IFRS} > RC_{BRGAAP}$.

Levando-se em conta a concentração da distribuição de frequência, seguiu-se o modelo proposto por Costa (2008, p.46), em que os índices são distribuídos em nove classes com intervalos diferenciados entre si, que foram reunidos em três grandes grupos (efeitos negativo, neutro e positivo):

IGAc efeito → negativo < 0,95 ≤ neutro < 1,05 ≤ positivo

Em seguida, aplicou-se o teste *t* de *Student* para a média de uma amostra em relação aos IGAc, a fim de verificar se a média populacional assume valor igual a um, o que corresponde à ausência de efeitos das normas internacionais. Assumiu-se para a hipótese nula que a média dos índices é igual a um:

H₀: μIGAc = 1 **H₁: μIGAc ≠ 1**

Adicionalmente, realizou-se o teste não paramétrico de Wilcoxon para uma mediana populacional, cujas hipóteses foram assim definidas:

H₀: μIGAc = 1 **H₁: μIGAc ≠ 1**

Como o IGAc igual a um corresponde à ausência de efeitos das normas internacionais, esse foi o valor da constante utilizado para realizar o teste de Wilcoxon no aplicativo *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), haja vista a necessidade de se criar uma constante com o valor da mediana (MAROCO, 2007, p. 216).

Por fim, cabe observar que a distribuição de frequência restringiu-se à análise geral dos dados, não se aplicando à análise setorial.

4. RESULTADOS

4.1 Apresentação dos Resultados

Os dados coletados das variáveis em estudo foram utilizados no cálculo do índice de Gray em relação a cada uma das pessoas jurídicas da amostra. Em termos percentuais, o IGAc reflete o quão distante está o resultado contábil em *IFRS* do resultado contábil em *BRGAAP*. A estatística descritiva do IGAc, referente aos quatro anos estudados, encontra-se na Tabela 6.

Tabela 6: Estatística descritiva do IGAc de 2008 a 2011

Estatística descritiva	Fase inicial		Fase final	
	2008	2009	2010	2011
Média	1,1408	1,4951	1,4044	1,2753
Desvio padrão	0,6794	1,8890	1,6032	1,2326
Coefficiente de Variação	60%	126%	114%	97%
Mínimo	-2,3202	-2,6751	-1,8570	-2,8261
Máximo	7,1155	19,3500	17,3168	12,1742
Coefficiente de Assimetria	4,1130	5,1720	5,5260	4,9940
Coefficiente de Curtose	27,355	30,9420	36,5440	33,0230
Percentil 25	0,9844	0,9952	0,9844	0,9713
Percentil 50	1,0063	1,0170	1,0178	1,0114
Percentil 75	1,1028	1,1981	1,2072	1,1886
Observações	1235	1720	2465	2660
Teste de média				
Estatística t	7,287	10,871	12,526	11,520
<i>P-value (teste t)</i>	0,000	0,000	0,000	0,000
Estatística z	-8,507	-16,718	-17,000	-13,255
<i>P-value (teste de Wilcoxon)</i>	0,000	0,000	0,000	0,000

Fonte: Autores.

O teste de Kolmogorov-Smirnov rejeitou a hipótese de normalidade da distribuição em todos os anos (*sig* = 0,00). Contudo, Fávero (2009, p. 121) esclarece que o teorema do limite central garante que a distribuição *t* se aproxima de uma normal na medida em que a amostra cresce ($N > 30$).

Assim, o elevado número de observações permitiu que fosse realizado o teste *t* para uma amostra, por meio do qual foi revelado que a média dos IGAc apresentou significância estatística (*p-value*=0,000). Adicionalmente, foi realizado o teste de Wilcoxon que também confirmou a significância estatística dos resultados apurados (*p-value*=0,000). Com isso, ambos os testes conduzem à rejeição da hipótese nula de que a média dos IGAc é igual a um.

Tabela 7: Distribuição de frequência do IGAc em 2008 a 2011

Distribuição de frequência	Fase inicial				Fase final			
	2008		2009		2010		2011	
	N	%	N	%	N	%	N	%
IGA < 0,50	42	} 17,20%	52	} 13,50%	92	} 17,00%	131	} 20,60%
0,50 ≥ IGA < 0,75	40		53		71		92	
0,75 ≥ IGA < 0,95	131		127		257		325	
0,95 ≥ IGA < 0,99	135	} 49,50%	138	} 47,40%	245	} 41,50%	280	} 40,10%
0,99 ≥ IGA < 1	150		184		231		254	
1 ≥ IGA < 1,05	326		494		548		533	
1,05 ≥ IGA < 1,25	213	} 33,30%	281	} 39,10%	450	} 41,40%	467	} 39,30%
1,25 ≥ IGA < 1,50	72		110		179		183	
IGA ≥ 1,50	126		281		392		395	
Total	1235	100%	1720	100%	2465	100%	2660	100%

Fonte: Autores.

A Tabela 7 apresenta a distribuição de frequência do IGAc em nove categorias distintas distribuídas em três grandes grupos (efeitos negativo, neutro e positivo), de acordo com o efeito das normas internacionais no resultado contábil das pessoas jurídicas estudadas.

4.1.1 Estatística Descritiva dos Resultados de 2008 a 2011

De acordo com os resultados descritos na Tabela 6, verifica-se que em todos os anos o resultado contábil aumentou quando submetido às normas internacionais de contabilidade.

Em 2008, o aumento médio correspondeu a 14,08%, enquanto a mediana ficou próxima da neutralidade, com leve alta de 0,63%. Em 2009, observa-se um salto no impacto do resultado contábil que, submetido às normas internacionais, aumentou em média 49,51%, o maior verificado nos quatro anos. A divisão da amostra permaneceu próxima da neutralidade, com alta de 1,70%. Na fase final do processo de harmonização das normas, o resultado contábil aumentou em média 40,44% e 27,53%, respectivamente, em 2010 e 2011.

Note-se que esse aumento foi medido diretamente entre o padrão contábil anterior e o novo padrão (convergência total). Essa observação é importante, porque, em geral, as pesquisas realizadas no Brasil mostraram a diferença entre o padrão contábil anterior e o padrão intermediário (convergência parcial) e entre esse e o padrão atual (convergência total).

As medianas do resultado contábil se mantiveram com pequena alta de 1,78% e 1,14%, respectivamente, em 2010 e 2011, refletindo um pequeno declínio no último ano, tal qual ocorreu com a média.

Em relação ao período estudado, a variação do IGAc foi mais homogênea em 2008, visto que o desvio padrão correspondeu a 60% da média do aumento do resultado contábil. Por outro lado, o ano de 2009 foi o que apresentou mais resultados heterogêneos do IGAc,

com o coeficiente de variação atingindo 126%. Ambas as constatações são confirmadas pela amplitude dos valores dos IGAc, que atingiu 9,43 e 22,02, respectivamente, em 2008 e 2009.

Os coeficientes de assimetria e de curtose mostram que a distribuição de frequência do IGAc apresentou assimetria à direita com grande concentração em determinada classe (curva leptocúrtica) nos quatro anos observados.

Em relação ao ano de 2008, o aumento verificado no resultado contábil apurado de acordo com as normas internacionais vai de encontro às pesquisas realizadas sobre o processo de convergência contábil brasileiro, que acenaram para resultados pessimistas quando utilizadas as práticas internacionais, como divulgaram os estudos de Grecco, Geron, Formigoni (2009), Furuta, Bispo e Vieira (2010), Santos e Calixto (2010) e Nascimento (2012).

Por outro lado, o aumento abrupto verificado no resultado contábil de 2009 também foi constatado por Mello (2011, p. 54) ao analisar o efeito incremental ocorrido nessa variável, de 2008 para 2009, em relação às pessoas jurídicas que não optaram pelo RTT.

Na fase final do processo de convergência (2010/2011), o impacto causado pelas normas internacionais teve efeito positivo no resultado contábil, confirmando os achados de Mello (2011) e Nascimento (2012) e a expectativa de resultados superiores previstos para o ano de 2010, prevista por Santos e Calixto (2010) e por Santos (2011).

Santos (2011, p. 12) também esperava que esse aumento fosse “um pouco inferior aos cerca de 20% a 30% apurados para as empresas que voluntariamente anteciparam a adoção do *IFRS* nos relatórios de 2008 ou 2009”. Contudo, o IGAc de 2010 mostrou um aumento médio de 40,44%, contrariando a referida previsão. Por outro lado, o mencionado índice evidenciou um aumento médio de 27,53% do resultado contábil sob as regras internacionais no ano de 2011, dentro da expectativa de Santos (2011).

A Figura 1 consolida os valores da média do IGAc, na qual se percebe o aumento do resultado contábil nesses quatro anos. Esse aumento ocorrido no Brasil alinha-se com a maior parte dos achados sobre o impacto da implantação das normas internacionais nos países da Europa, como verificado nos estudos de Beckman, Brandes e Eierle (2007), em relação à Alemanha; Bellas, Toudas e Papadatos (2007), em relação à Grécia; Cordazzo (2007), em relação à Itália; Costa (2008) e Silva, Couto e Cordeiro (2009), em relação a Portugal.

Há que se observar, contudo, que o comportamento na fase final do processo de convergência contábil se diferenciou da fase inicial, pois, de 2008 para 2009, houve

crescimento do IGAc, enquanto que, de 2010 para 2011, verificou-se um declínio dessa variável.

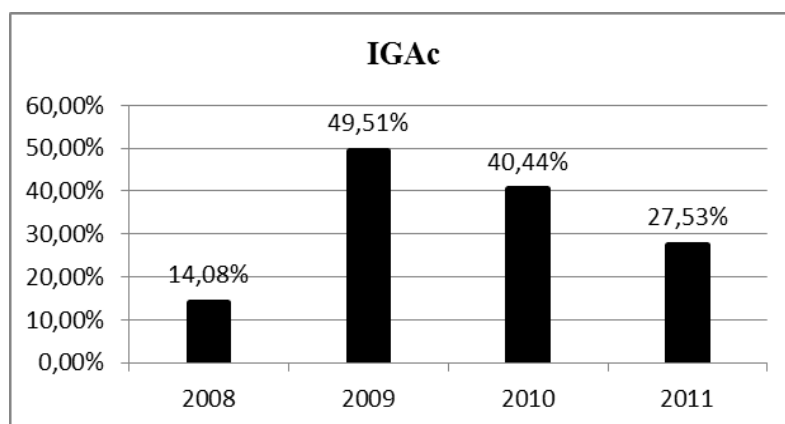


Figura 1: Evolução do IGAc de 2008 a 2011

Fonte: Autores.

O súbito crescimento do IGAc em 2009 pode estar associado à recuperação econômica das pessoas jurídicas devido aos efeitos da crise internacional, refletidos nas demonstrações contábeis de 2008, e à neutralidade fiscal em relação aos efeitos das novas regras contábeis, garantida de forma mais segura com a publicação da Lei nº 11.941/2009, que instituiu o RTT.

Esse fato confirmaria a assertiva de Rebouças (2010): no padrão contábil anterior, as empresas tinham menos interesse em aumentar o lucro, porque isso implicava impacto fiscal, o que deixou de ser verdade com o RTT.

Por outro lado, a redução da distância entre os resultados contábeis apurados sob os dois conjuntos normativos, que vem ocorrendo desde 2010 (IGAc em declínio), pode ser explicada pelo crescente processo de convergência contábil brasileiro aos padrões internacionais, como destacaram Martins e Paulo (2010). De fato, os impactos mais abruptos em um processo de mudança tendem a acontecer nos primeiros anos, sendo os efeitos posteriores minimizados ao longo dos anos.

4.1.2 Distribuição de frequência

A Tabela 7 mostra que o impacto causado pela adoção das normas internacionais no resultado contábil apresentou maior frequência no grupo de efeito neutro ($0,95 \leq \text{IGAc} < 1,05$), embora essa concentração não seja tão nítida na fase final da adoção das normas internacionais de contabilidade.

De fato, nesse grupo ficaram 49,5% e 47,4% das pessoas jurídicas estudadas nos anos de 2008 e 2009, respectivamente. Já em relação aos anos de 2010 e 2011, pode-se dizer que a distribuição dos grupos é bimodal, pois as frequências verificadas no grupo de efeito neutro (41,5% e 40,1%) são praticamente as mesmas do grupo de efeito positivo (41,4% e 39,3%), respectivamente, nos anos de 2010 e 2011.

O teste *t* (Tabela 6) descreve que as normas internacionais impactaram positivamente o resultado contábil em mais de 5% em cada um dos quatro anos, contrariando a distribuição de frequência, que apresentou concentração no grupo com aumento menor que 5%.

A divergência pode ser atribuída ao quantitativo de observações na categoria em que o IGAc foi maior ou igual a 1,50, puxando a média para cima. Essa categoria foi responsável pela acomodação de 10,2%, 16,3%, 15,9% e 14,8% das observações nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011, respectivamente.

4.2 Análise dos Sinais do Resultado Contábil

Neste item foram analisados os sinais (positivo ou negativo) do resultado contábil, antes e depois dos efeitos das normas internacionais. A Tabela 8 exprime o quantitativo de pessoas jurídicas que tiveram: (i) lucro em *BRGAAP* e prejuízo em *IFRS*; (ii) prejuízo em *BRGAAP* e lucro em *IFRS*; (iii) prejuízo nos dois conjuntos normativos ou (iv) lucro nos dois conjuntos normativos.

Tabela 8: Sinais do resultado contábil antes e depois das normas internacionais

Mudança	BRGAAP	IFRS	2008		2009		2010		2011	
Sim	Lucro	Prejuízo	10	1%	14	1%	18	1%	34	1%
	Prejuízo	Lucro	32	3%	77	4%	99	4%	103	4%
Não	Prejuízo	Prejuízo	364	29%	362	21%	494	20%	687	26%
	Lucro	Lucro	829	67%	1267	74%	1854	75%	1836	69%
Total			1235	100%	1720	100%	2465	100%	2660	100%

Fonte: Autores.

A análise da Tabela 8 permite concluir que as normas internacionais de contabilidade, em termos de mudança de resultado, prejudicaram aproximadamente 1% das pessoas jurídicas em cada ano estudado, pois de lucro passaram a ter prejuízo contábil.

Por outro lado, o processo de convergência contábil beneficiou aproximadamente de 3% a 4% das pessoas jurídicas, que viram o prejuízo contábil em *BRGAAP* se transformar em lucro contábil em *IFRS*. Isso demonstra que, em termos de mudança de resultado, houve mais pessoas jurídicas sendo favorecidas do que prejudicadas com a adoção das normas internacionais nos resultados contábeis.

No entanto, em geral, a maioria das pessoas jurídicas manteve o mesmo sinal do resultado contábil sob os dois conjuntos normativos, isto é, quem apurou prejuízo permaneceu com prejuízo (20% a 29% das pessoas jurídicas) e quem apurou lucro manteve o lucro (67% a 75% das pessoas jurídicas).

Os resultados dispostos neste item podem servir de subsídios para pesquisas futuras sobre gerenciamento de resultados eventualmente praticado por pessoas jurídicas.

4.3 Análise do Impacto das Normas Internacionais por Setores

Os resultados vistos até agora revelaram o comportamento em conjunto de todas as pessoas jurídicas. Contudo, a Tabela 9 destaca o impacto médio dos efeitos das normas internacionais provocado no resultado contábil, assim como o nível de significância estatística desse impacto, referentes aos dez setores selecionados, conforme critérios definidos na metodologia.

No ano de 2008, os valores encontrados demonstram que as normas internacionais aumentaram o resultado contábil de nove setores econômicos. O setor de Agricultura foi o responsável pelo único impacto negativo, com redução de quase 15% no resultado contábil. Por outro lado, o maior aumento médio foi verificado no setor de Indústrias Extrativistas, com alta de 38,18%. Contudo, com base nos limites do intervalo de confiança a 5%, não se pode rejeitar a hipótese nula de ausência de efeitos das normas internacionais nesses dois setores.

Isso porque o IGAc igual a 1 evidencia que o resultado contábil é o mesmo sob os dois conjuntos normativos. Como os limites, inferior e superior, do intervalo de confiança passaram por esse valor, a variação apurada pelo IGAc não é significativa estatisticamente.

Tabela 9: Análise setorial do IGAc de 2008 a 2011

Ano		2008		2009		2010		2011	
Setores Econômicos		Média	Sig.	Média	Sig.	Média	Sig.	Média	Sig.
A	Agricultura	0,8574	Não	1,4536	Não	1,3195	Sim	1,4993	Sim
B	Ind. Extrativistas	1,3818	Não	1,2949	Não	1,4519	Sim	1,2523	Sim
C	Ind. Transformação	1,1449	Sim	1,3971	Sim	1,4381	Sim	1,3003	Sim
D	Eletricidade e gás	1,0835	Não	1,3405	Sim	1,0902	Não	1,1036	Sim
F	Construção	1,2511	Não	2,0513	Sim	1,3355	Sim	1,3161	Não
G	Comércio	1,1381	Sim	1,6481	Sim	1,5148	Sim	1,2350	Sim
H	Transporte	1,1190	Não	1,5215	Sim	1,3782	Sim	1,3755	Sim
J	Inform/comunic.	1,0990	Não	1,2561	Não	1,0216	Não	1,2312	Não
M	Ativ. Profissionais	1,2122	Não	1,5204	Não	1,0700	Sim	1,1578	Não
N	Ativ. Administrativas	1,2034	Sim	1,8019	Sim	1,3719	Sim	1,2753	Sim

Fonte: Autores.

Legenda: Sig. = significância estatística a 5%.

Entre os setores que apresentaram significância estatística em 2008, o IGAc mostrou que o menor impacto das normas internacionais ocorreu no setor de comércio, com aumento de 13,81% do resultado contábil, e que o maior impacto aconteceu no setor de Atividades Administrativas, com alta de 20,34%.

No ano de 2009, observa-se que todos os setores tiveram aumento do resultado contábil acima de 25% em média. Contudo, quatro setores não apresentaram resultados com significância estatística: Agricultura, Indústria Extrativista, Informação/Comunicação e Atividades Profissionais.

O maior impacto provocado pelas normas internacionais em 2009 ocorreu no setor de Construção, que teve alta média de 105,13%, seguido do setor de Atividades Administrativas, que aumentou o resultado em 80,19% na média, ambos significativos a 5%. Essas altas foram as maiores verificadas individualmente por setor nos quatro anos analisados.

Entre os setores com significância estatística, o setor de Eletricidade e Gás apresentou o menor distanciamento entre os resultados contábeis (em *BRGAAP* e em *IFRS*), equivalente a 34,05% em média. Note-se que o impacto das normas internacionais no resultado contábil de 2009 foi tão intenso que o menor aumento desse ano superou o maior aumento de 2008.

O ano de 2010 foi o que mais apresentou resultados por setor com significância estatística, exceção verificada apenas para os setores de Eletricidade e Gás e de Informação e Comunicação.

Todos os setores tiveram impacto positivo no resultado contábil com a adoção das normas internacionais. O Comércio foi o que mais se beneficiou com as novas regras, apresentando aumento médio de 51,48% no resultado contábil de 2010.

Entre os setores com significância estatística, o de Atividades Profissionais foi o que menos sentiu o impacto das normas internacionais em 2010, apresentando aumento médio de 7% no resultado contábil.

No ano de 2011, é possível observar que todos os setores tiveram aumento médio acima de 10% no resultado contábil apurado segundo as normas internacionais. Contudo, a média do IGAc não se mostrou significativa, no intervalo de confiança de 95%, em relação aos setores de Construção, de Informação e Comunicação e de Atividades Profissionais.

Em sentido oposto ao observado em 2008, o setor de Agricultura apresentou a maior média de aumento do resultado contábil apurado com base nas novas regras, com alta de 49,93% em 2011.

Por outro lado, o setor de Eletricidade e Gás reportou a menor diferença entre os resultados sob os dois normativos contábeis em 2011, com aumento de 10,36% na média, quando a apuração do resultado contábil seguiu as normas internacionais.

O setor de Atividade Administrativa pode ser considerado o mais representativo de 2011, pois apresentou média do IGAc igual a 27,53%, exatamente a mesma média encontrada para o conjunto de todos os setores (Tabela 6).

Os setores mais impactados positivamente foram os de Construção e de Atividades Administrativas, na fase inicial do processo de convergência (2008/2009), e os de Comércio e de Agricultura, na fase completa da harmonização contábil (2010/2011).

Com intuito de proporcionar uma visão geral do aumento do resultado contábil em cada setor analisado, foi preparada a Figura 2, com a média do impacto dos quatro anos estudados (média das médias).

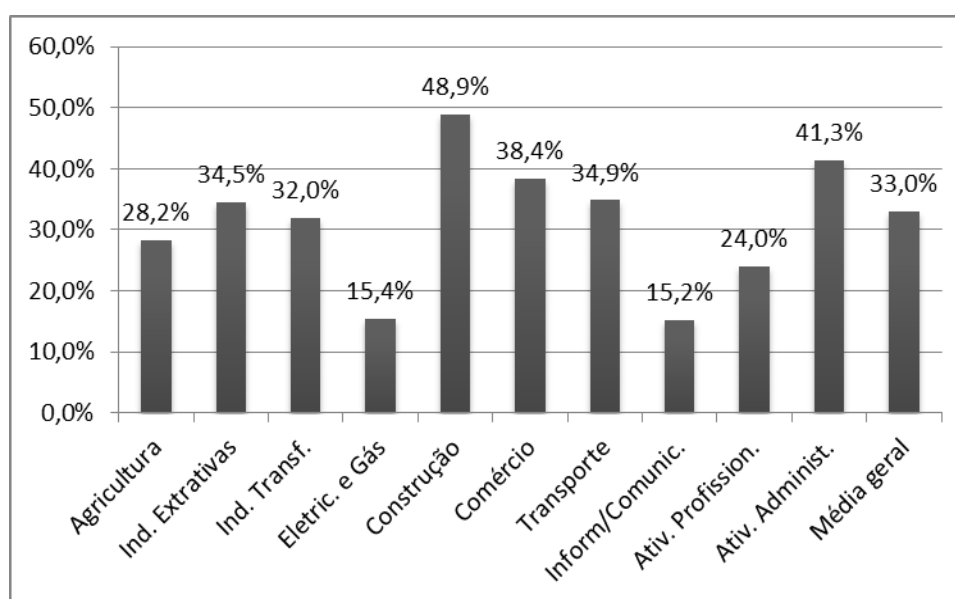


Figura 2: Média setorial do impacto no resultado contábil de 2008 a 2011

Fonte: Autores.

Na referida figura, nota-se que o impacto causado pelas normas internacionais no resultado contábil foi positivo na média dos quatro anos em todos os setores. Contudo, esse aumento não foi uniforme, tendo em vista as características particulares de cada setor.

Em proporções diferentes, essa constatação vai ao encontro dos resultados das pesquisas realizadas por Haverals (2007), em relação à Bélgica, e por Mello (2011), no que concerne às pessoas jurídicas no Brasil que não optaram pelo RTT.

A média dos quatro anos evidencia que o setor de Construção foi o que teve maior aumento em seus resultados contábeis com a adoção das normas internacionais, com média de 48,9%. Essa constatação também foi observada por Haverals (2007, p. 82), que apontou esse setor como o que teria maior aumento no resultado fiscal causado pelas *IFRS* entre os setores econômicos da Bélgica.

Os setores de Informação e Comunicação e de Eletricidade e Gás consolidaram-se como os que sofreram menos impacto das normas internacionais nos quatro anos, apresentando a menor média de aumento do resultado contábil, respectivamente, de 15,2% e 15,4%.

Como se vê, a análise setorial não destoou da análise geral, pois o impacto das normas internacionais aumentou o resultado contábil de quase todos os setores econômicos nos quatro anos estudados. A exceção ficou por conta do setor de Agricultura que, em 2008, apurou queda no resultado com o novo padrão contábil. Contudo, essa queda não teve significância estatística.

5. CONCLUSÕES

As alterações introduzidas na legislação societária brasileira viabilizaram a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, cujos efeitos repercutiram diretamente na mensuração de ativos e passivos, assim como de receitas e despesas das pessoas jurídicas no Brasil.

Tendo em foco que essas alterações foram de cunho obrigatório nas demonstrações contábeis individuais, que servem de base para cálculo dos dividendos e dos tributos sobre o lucro, esta pesquisa teve como objetivo principal analisar o impacto causado pelas normas internacionais no resultado contábil das pessoas jurídicas nos anos de 2008 a 2011.

As variáveis em estudo foram extraídas da DIPJ entregues pelas pessoas jurídicas que optaram pelo lucro real e que estavam submetidas, em 2010, ao acompanhamento diferenciado realizado pela RFB.

Para apurar a variação do resultado contábil, considerando-se os dois conjuntos normativos, utilizou-se o índice de Gray ajustado (IGAc). Os valores encontrados receberam tratamento estatístico, com a aplicação do teste *T* de *Student* e do teste de Wilcoxon. Em seguida, foi feita a distribuição de frequência dos índices em nove categorias distintas.

Os achados desta pesquisa evidenciaram que, em termos gerais, houve aumento do resultado contábil com a incorporação dos efeitos dos novos procedimentos contábeis em relação aos quatro anos analisados.

Na fase inicial do processo de convergência brasileiro (2008 e 2009), verificou-se o menor e o maior impacto no resultado contábil decorrente da adoção das normas internacionais. Em 2008, o aumento foi de 14,08% em média, enquanto que, em 2009, o aumento médio observado no resultado contábil foi de 49,51%, ambos significativos estatisticamente.

Quando o conjunto completo das normas internacionais passou a ser obrigatoriamente incorporado às demonstrações contábeis, verificou-se um aumento médio do resultado contábil de 40,44% e 27,53%, respectivamente, em 2010 e 2011 ($p\text{-value} = 0,000$).

Percebeu-se, deste modo, um movimento ascendente do impacto das normas internacionais nos anos de 2008 e 2009 e, por outro lado, um movimento descendente em 2010 e 2011, que pode ser explicado pela estabilização dos efeitos dos novos procedimentos contábeis.

Com a distribuição de frequência dos índices, revelou-se que, na fase inicial do processo de convergência (2008/2009), as observações se concentraram no grupo de efeito neutro ($0,95 \leq \text{IGAc} < 1,05$). Já na fase final da harmonização dos procedimentos contábeis (2010/2011), as observações apresentaram maior concentração em dois grupos (bimodal): o de efeito neutro ($0,95 \leq \text{IGAc} < 1,05$) e o de efeito positivo ($\text{IGAc} \geq 1,05$).

Outra contribuição importante desta pesquisa diz respeito à análise da mudança de sinal (positivo/negativo) do resultado contábil. Observou-se que poucas pessoas jurídicas tiveram o lucro modificado para prejuízo, ou vice-versa, quando incorporados os efeitos das normas internacionais no resultado contábil, sendo que houve maior ocorrência de pessoas jurídicas migrando para o lucro do que para o prejuízo.

A análise setorial não destoou da análise geral, pois o impacto das normas internacionais foi positivo no resultado contábil em todos os setores econômicos nos quatro anos estudados, com exceção do setor de Agricultura no ano de 2008. Contudo, a queda verificada nesse setor não apresentou significância estatística.

Apesar do aumento quase unânime no resultado contábil, não houve uniformidade entre os setores, pois alguns se mostraram mais vulneráveis aos efeitos das normas internacionais, dadas as características peculiares de cada setor.

Na fase inicial do processo de convergência, os setores mais impactados positivamente foram os de Atividades Administrativas (em 2008) e de Construção (em 2009). Na fase completa da harmonização contábil, destacaram-se positivamente os setores de Comércio (em 2010) e de Agricultura (em 2011).

Nos quatro anos analisados, os setores de Informação e Comunicação e de Eletricidade e Gás se consolidaram como os que sofreram menor impacto, com aumento médio de 15,2% e 15,4%, respectivamente. Por outro lado, o setor de Construção foi o que teve maior impacto em seu resultado contábil, registrando aumento médio de 48,9% em todo o período analisado.

Em suma, os resultados desta pesquisa apontaram para urgência quanto à instituição de um regime tributário definitivo, que se posicione em relação aos efeitos fiscais das novas práticas contábeis e quanto ao tratamento tributário a ser conferido aos dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas, como recentemente fez a Lei nº 12.973, de 2014.

Isso porque a combinação da neutralidade fiscal garantida pelo RTT e da isenção tributária da distribuição de dividendos externava, aparentemente, que a parcela do aumento do resultado contábil provocado pelas normas internacionais podia ser distribuída aos sócios ou acionistas sem qualquer tributação de renda: nem na pessoa jurídica, em função da neutralidade fiscal; nem na figura dos sócios ou acionistas, em função da isenção tributária.

Por fim, cabe destacar que esta pesquisa perscrutou o impacto das normas internacionais de contabilidade no resultado contábil sem que fosse apurado o efeito individual de cada norma, o que caracteriza uma limitação deste trabalho.

Nesse sentido, deixa-se como sugestão de pesquisas futuras o estudo individualizado do impacto das normas internacionais no resultado contábil, notadamente, em relação aos efeitos dos ajustes a valor justo, dos ajustes a valor presente e do teste de *impairment* de ativos.

Adicionalmente, pode-se pesquisar se houve aumento na distribuição de lucro, na mesma proporção do aumento do resultado contábil verificado nesta pesquisa, ou se foi dado outro destino a essa parcela, como, por exemplo, o aumento de reservas de lucros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BECKMAN, Judy; BRANDES, Christina; EIERLE, Brigitte. German reporting practices: an analysis of reconciliation from German commercial code to IFRS or US GAAP. **Advances in International Accounting**, v.20, p.253-294, 2007.

BELLAS, Athanasios; TOUDAS, Kanellos; PAPADATOS, Konstantinos. The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies. 2007. In: Annual Congress of European Accounting Association, 30th, 2007, Lisboa, Portugal. **Anais...** Lisboa, abr.2007. 26f.

BIFANO, Elidie P. As Novas Normas de Convergência Contábil e seus Reflexos para os Contribuintes. In: MOSQUERA, Roberto Q.; LOPES, Alexsandro B. (coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2011. 2 v. p. 51-68.

BRAGA, Josué P.; ARAUJO, Marcelo B.V.; MACEDO, Marcelo A. da S.; CORRAR, Luiz J. Análise do impacto das mudanças nas Normas Contábeis Brasileiras: um estudo comparativo dos indicadores econômico financeiros de companhias brasileiras para o ano de 2007. **RCC - Revista Contemporânea de Contabilidade** - UFSC, Florianópolis, v.8, n.15, p.105-128, jan./jun., 2011.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **DOU**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 maio 2009. Edição extra.

_____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **DOU**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 14 maio 2014.

BRYAN, Michael F.; CECCHETTI, Stephen G. Measuring Core Inflation. **Federal Reserve Bank of Cleveland**, Cleveland, WP 9304, 1993. 30f.

CALLAO, Susana; JARNE, José I.; LAÍNEZ, José. A. Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. **Journal of Accounting, Auditing and Taxation**. V.16, n.2, p.148-178. 2007.

CORDAZZO, M. The impact of IAS/IFRS on accounting practices: evidence from Italian listed companies. 2007. 34p. In: Seminar, dez. 2007. Lausanne. **Anais...** Lausanne: Université de Lausanne, Faculté des Hautes Etudes Commerciales (HEC), Unité de Recherche en Comptabilité, Contrôle et Finance.

COSTA, Joana I. P. da. **O Impacto da Adopção das IAS/IFRS nas Demonstrações Financeiras das Empresas Cotadas na Euronext Lisboa**. Tese (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Universidade do Porto. Porto, 2008. 106p.

FÁVERO, Luiz P.; BELFIORE, Patrícia; SILVA, Fabiana L. da; CHAN, Betty L. **Análise de Dados: Modelagem Multivariada para Tomada de Decisões**. 4ª.tir. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FURUTA, Fernanda; BISPO, Jorge de S.; VIEIRA, Patrícia dos S. Convergência Internacional: Nível de *Disclosure* e Impacto de Inovações Legais sobre o Patrimônio Líquido e o Resultado das Grandes Empresas Instaladas no Brasil. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 10º, 2010, São Paulo. **Anais...**, São Paulo: USP, 2010. 13f.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. 3ed. 10ª.tir. São Paulo: Atlas, 1996. 157p.

GONÇALVES, João C.; BATISTA, Breno L. L.; MACEDO, Marcelo A. da S.; MARQUES, José A. V. da C. Análise do Impacto do Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: Um Estudo com Base na Relevância da Informação Contábil. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12º, 2012, São Paulo. **Anais...**, São Paulo: USP, 2012, 18 f.

GRAY, Sidney J. The impact of international accounting differences from a security-analysis perspective: Some European evidence. **Journal of Accounting Research**. Vol.18, n.1, p.64-76. 1980.

GRECCO, Marta C. P.; GERON, Cecilia M. S.; FORMIGONI, Henrique. O Impacto das Mudanças nas Práticas Contábeis no Nível de Conservadorismo das Companhias Abertas Brasileiras. In: Congresso Brasileiro de Custos, XVI, 2009, Fortaleza. **Anais...**, Fortaleza: CBC, 2009. 12f.

HAVERALS, J. IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, V.16. 2007. p.69–89.

HORTON, Joanne; SERAFEIM, George. Market Reaction to and Valuation of IFRS Reconciliation Adjustments: First Evidence from the UK. **Review of Accounting Studies**. V.15, n.4, p.725-751, 2010.

HUNG, Mingyi; SUBRAMANYAM, K. R. Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany. **Review of Accounting Studies**. 2007. V.12, n.4, p.623-657, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Manual de Contabilidade Societária**. 1.ed. 3.reimp. São Paulo: Atlas, 2010. 824p.

KIRSCH, Hanno; OLSSON, Stefan. Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples. **Skattenytt SN**, 2008. p.746-757.

MACEDO, Marcelo A. da S.; MACHADO, Márcia R.; MACHADO, Márcio A. V.; MENDONÇA, Pedro H. C. Análise do Impacto do Processo de Convergências às Normas

Contábeis Internacionais no Brasil sobre o Conteúdo Informacional da Contabilidade. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 19º, 2012, Belém. **Anais...**, Belém, 2012, 14 p.

MAROCO, João. **Análise Estatística** - com Utilização do SPSS. 3. ed. rev. aum. Lisboa: Edições Sílabo, 2007. 822 p.

MARTINS, Orleans S.; PAULO, Edilson. Reflexo da Adoção das *IFRS* na Análise de Desempenho das Companhias de Capital Aberto no Brasil. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações** – FEA-RP/USP, v.4, n.9, p.30-54, maio/ago. 2010. 25f.

MARTINS, Ricardo L. **Tributação da Renda Imobiliária**. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2009. 303p.

MELLO, Helio R. de. **Lucros Contábil e Fiscal**: efeitos do regime tributário de transição – RTT. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – USP, São Paulo, 2011. 78f.

NASCIMENTO, André dos S. do. **Adoção do IFRS no Brasil**: Uma análise dos efeitos na comparabilidade e na relevância das demonstrações contábeis. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UERJ, Rio de Janeiro, 2012. 70f.

REBOUÇAS, Lucia. Na Reta Final: Apenas 22 das mais de 400 companhias registradas na Bovespa divulgaram, voluntariamente, balanços em IFRS no primeiro trimestre. **Revista Razão Contábil**. 2010.

RODRIGUES, Aldenir O. *et al.* **Fcont** - Controle Fiscal Contábil de Transição. 3.ed. São Paulo: IOB, 2012. 526p.

SANTOS, Edilene S. *Full IFRS* x Lei 11.638 (1ª fase) x Lei 6.404: Impacto Esperado nos Resultados de 2010 a partir das Empresas que se Anteciparam. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 11º, 2011, São Paulo. **Anais...**, São Paulo: USP, 2011. 17f.

SANTOS, Edilene. S.; CALIXTO, Laura. Impactos do Início da Harmonização Contábil Internacional (Lei 11.638/07) nos Resultados das Empresas Abertas. **RAE-eletrônica**, v.9, n.1, art.5, jan./jun.2010. 26f.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria nº 2.356, de 14 de dezembro de 2010. **DOU**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 dez 2010.

SILVA, Francisco J. F.; COUTO, Gualter M. M. do; CORDEIRO, Ruben M. Measuring the Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) to Financial Information of Portuguese Companies. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.5, n.1, p.129-144, jan./mar.2009. 16f.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2011. 94p.

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA): UM INSTRUMENTO PARA AFERIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA POR UNIDADE OU SEGMENTOS PRODUTIVOS

VALUE ADDED STATEMENT (VAS): AN INSTRUMENT FOR MEASURING OF TAX BURDEN BY PRODUCTIVE UNITS OR SEGMENTS

Manoel Rubin da Silva

Mary Amália Castro Rocha Marques

RESUMO: Este artigo apresenta a evidenciação da carga tributária através de informações constantes na Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Como universo de amostragem, foram selecionadas onze empresas representando dez setores econômicos distintos e através da análise da distribuição da riqueza gerada pelas respectivas companhias ao Governo, mostra-se a carga tributária que as empresas pesquisadas estão submetidas. As companhias escolhidas foram as classificadas como maiores companhias por receita de vendas de seus respectivos setores no ano de 2011 pela Revista Exame Melhores & Maiores. Este artigo demonstra que a carga tributária seria melhor estimada se fosse calculada por setores ou segmentos econômicos e não como uma média nacional geral, como é feito atualmente, através da divisão entre total de tributos arrecadados pelos três níveis de Governo (Federal, Estadual e Municipal) e o Produto Interno Bruto (PIB). Calculando a carga tributária por setores, seria levado em consideração que os segmentos econômicos deste país suportam ônus tributários diferenciados, então os dados seriam mais transparentes e melhores estimados. Através de informações coletadas nas Demonstrações do Valor Adicionado das empresas, foi possível aferir a carga tributária e fazer análises comparativas, mostrando que existem setores que destinaram mais de 60% de sua riqueza para a apropriação de tributos, enquanto outros setores revelaram destinar 10% do seu valor adicionado para remuneração do Governo. Este artigo demonstra também que a DVA é uma poderosa ferramenta para auxiliar na determinação do Produto Interno Bruto, pois os valores adicionados das unidades econômicas de um país é o próprio PIB.

Palavras-Chave: Demonstração do Valor Adicionado. PIB. Carga Tributária.

ABSTRACT: This article presents the highlighting of the tax burden through information contained in the Demonstration of the Value Added (DVA). As universe of sampling, were selected eleven companies representing 10 sectors of the economy were distinct and through the analysis of the distribution of the wealth generated by their companies to the Government, shows that the tax burden that the surveyed companies are subject. The companies chosen were those classified as larger companies by sales revenue in their respective industries in the year 2011 by Exame Magazine Best & Greatest. This article shows that the tax burden would be best estimated could be calculated by sectors or economic segments and not as a national average, as is done currently, through the division between the total taxes collected by the three levels of Government (Federal, State and Municipal) and the Gross Domestic Product (GDP). Calculating the tax burden by sectors, would be taken into account that the economic segments of this country support tax burden differentiated, then the data would be more

transparent and better estimated. Using information collected in the Statements of the Value Added of the companies, it was possible to gauge the tax burden and make comparative analyzes, showing that there are sectors that were more than 60% of their wealth to the ownership of taxes, while other sectors have revealed aside 10% of its value added for remuneration of Government. In this way, this article also demonstrates that the DVA is a powerful tool to assist in the determination of the Gross Domestic Product, there is a view that if the values added of economic units of a country is its own GDP.

Keywords: Value Added Statement. GDP. Tax Burden.

1 INTRODUÇÃO

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é parte integrante dos Balanços Sociais, configurando-se como uma demonstração contábil que surgiu na Europa por influência de países como a Alemanha, França e Grã-Bretanha e que no Brasil tornou-se obrigatória em 2008 para as sociedades anônimas de capital aberto, através da lei 11.638/07. Trata-se de um poderoso instrumento para acompanhar e controlar o valor da riqueza gerada pelas empresas e a forma de destinação dessa riqueza. Destarte, a DVA mostra também a contribuição da instituição para o Governo através do pagamento de impostos, taxas e contribuições, sendo possível estimar por setores a carga tributária que as empresas estão submetidas, bem como o valor distribuído entre funcionários, financiadores e acionistas.

O principal objetivo deste trabalho é analisar a carga tributária de algumas companhias a partir da DVA. A carga tributária divulgada periodicamente e que ganha grande destaque na imprensa e nos meios acadêmicos especializados no assunto (suprimir a vírgula) decorre de uma média calculada a partir da divisão do total dos tributos arrecadados pelos três níveis de Governo (Federal, Estadual e Municipal) (suprimir a vírgula) pelo Produto Interno Bruto (suprimir a vírgula) (PIB), (riquezas produzidas pelo país em um ano). Será apresentada também a relevância que essa demonstração contábil possui para a sociedade, capaz de oferecer valiosas informações de aspectos econômicos e sociais.

1.2 Objetivos

O objetivo principal deste artigo é evidenciar a carga tributária das empresas por setores econômicos utilizando informações contidas na Demonstração do Valor Adicionado – DVA.

Em relação aos objetivos específicos, tem-se:

- a) Demonstrar a utilidade da DVA para fins de ajudar na determinação do PIB, através do valor adicionado por empresas e/ou unidades econômicas;

- b) Revelar, respeitadas as diferenças metodológicas, a carga tributária por empresas e/ou unidades econômicas;
- c) Oferecer instrumentos para que melhor possam ser efetivados os princípios constitucionais da justiça fiscal, capacidade contributiva e equidade;
- d) Comprovar que determinadas empresas e/ou setores econômicos possuem carga tributária superior às demais;
- e) Estimular a utilização da DVA como instrumento para embasamento das políticas públicas, em matéria tributária, especialmente no que diz respeito às pessoas jurídicas.

1.3 Metodologia

Este artigo é constituído em sua primeira parte de pesquisa bibliográfica na qual se respalda a fundamentação teórica e, no segundo momento, para evidenciação da carga tributária através da DVA, foram selecionadas onze empresas, de dez setores econômicos distintos, quais sejam: JBS, representando o comércio de Bens de Consumo; Banco do Brasil, Setor de Finanças; Vale, o de Mineração; Klabin, o de Papel e Celulose; Coamo, o de Produção Agropecuária, Braskem, o de Química e Petroquímica; ECT, o segmento de Serviços; CSN, o de Siderurgia e Metalurgia; Positivo Informática representando o setor de Tecnologia e Computação e, por fim, representando o segmento de Energia, foram escolhidas a CEMIG, da área Elétrica, e a Petrobrás, da área de exploração de Petróleo.

O critério de seleção utilizado foi baseado em *ranking* da Revista Exame “Melhores & Maiores 2011”. A Revista utilizou como critério as empresas que obtiveram em 2011, em seus respectivos setores, maior classificação no indicador Receita de Vendas Líquidas. Para o segmento de finanças, a escolha da instituição financeira foi feita baseada em pesquisas ao site do Banco Central do Brasil, mas o parâmetro de seleção também é o de maior receita. Em relação ao setor de Papel e Celulose, será exposta a segunda maior empresa do ranking, a Klabin. A primeira colocada é a Suzano, que apresentou valores de tributos negativos em sua DVA, não sendo encontradas em suas notas explicativas, justificativas para tais valores negativos de tributos, inviabilizando a sua análise, conforme anexo ao final deste artigo.

2 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

2.1 Valor Adicionado

O conceito de valor adicionado (ou valor agregado) está relacionado à geração de riqueza e pode ser abordado sob dois aspectos: econômico e contábil. No enfoque econômico tem-se uma visão macro de economia local e na ótica contábil estuda-se apenas uma parte de todo: a empresa (DE LUCA, 2009).

Segundo De Luca (2009, p. 22), “o conceito de valor adicionado (ou valor agregado) é utilizado na macroeconomia para avaliação do chamado Produto Nacional Bruto (PNB)”.

Para Rossetti (1978, p. 517), o PNB nada mais é que “a medida, em unidades monetárias, do fluxo total de bens e serviços finais produzidos pelo sistema econômico em determinado período”.

De Luca (2009), explica que a expressão “bens e serviços finais produzidos” pode levar a um empasse de múltipla contagem na formação do PNB, pois o valor da matéria-prima utilizada é incorporado ao valor final do bem, fazendo com que cada etapa do processo de produção agregue seus consumos intermediários (matéria-prima e insumos adquiridos) ao valor final produzido. Então, para evitar o problema da contagem múltipla, é necessário excluir do cálculo do PNB os bens intermediários consumidos durante o processo produtivo, devendo ser considerado apenas os produtos e serviços de consumo final.

O valor adicionado, na visão econômica, baseia-se na produção e no aspecto contábil é utilizado o princípio da competência, levando-se em consideração a realização da receita. Martins (1989)(suprimir a vírgula) explica que o valor adicionado das empresas deve ser calculado pela diferença entre as vendas brutas e o total dos insumos adquiridos de terceiros (custo das mercadorias vendidas, matérias-primas e outros materiais consumidos e serviços contratados de terceiros). Dessa maneira, a contagem múltipla será eliminada.

Para Santos e Lustosa (1998), haverá agregação de valor sempre que o valor econômico do produto que foi gerado for maior que o valor dos recursos consumidos para a sua geração.

2.2 Demonstração do Valor Adicionado

O principal objetivo da DVA é o de informar o valor da riqueza gerada pela empresa e a forma de distribuição dessa riqueza entre os fatores que contribuíram para sua formação. Segundo Bispo, Cia(suprimir vírgula). Dalmacio (2007), a Demonstração do Valor

Adicionado vem ganhando destaque dentre os componentes do Balanço Social por apresentar várias informações valiosas, tais como a evidenciação da riqueza gerada e seus possíveis efeitos sobre a sociedade onde a empresa atua, detalhamento sobre a distribuição da riqueza criada e ainda por apresentar uma possibilidade infinita de análises comparativas temporais e setoriais que podem fornecer subsídios para definição e implantação de políticas de planejamento econômico e social.

A estrutura da Demonstração do Valor Adicionado possui duas partes. Na primeira, tem-se a evidenciação da riqueza gerada, através da diferença entre as receitas de vendas de bens, serviços e utilidades, e os valores de bens, serviços e utilidades intermediários (adquiridos de terceiros). Adiciona-se na riqueza a recebida mediante transferência de terceiros. Na segunda parte, deve ser apresentada a destinação da riqueza gerada ente os fatores que colaboraram na sua formação.

O CPC 09 determina que para indicar o valor da riqueza gerada pela companhia e a forma de distribuição da riqueza, a DVA deverá conter em sua estrutura, a receita bruta e outras receitas não operacionais, insumos adquiridos de terceiros, valores retidos pela entidade, valores adicionados recebidos em transferência, valor adicionado total a distribuir e a distribuição do valor adicionado.

Conforme descrito no Pronunciamento, a elaboração da DVA deve ser baseada nas demonstrações consolidadas e evidenciar a participação dos sócios não controladores e deve ainda proporcionar aos usuários interessados nas demonstrações contábeis informações relativas à riqueza criada pela entidade em determinado período e a forma de distribuição da riqueza, com detalhamento mínimo da seguinte forma:

- a) Pessoal e Encargos;
- b) Impostos, taxas e contribuições;
- c) Juros e aluguéis;
- d) Juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos;
- e) Lucros Retidos/Prejuízos do Exercício.

3 PIB E CARGA TRIBUTÁRIA

3.1 PIB

De acordo com Azevedo (2009), o PIB é um dos mais importantes indicadores utilizados na macroeconomia com a finalidade de mensurar a atividade econômica de uma região e é medido em determinado espaço de tempo, normalmente um ano civil.

De Luca (2009) explica que o PIB pode ser mensurado com base em três aspectos: produto, renda e despesa. No cálculo baseado no produto, o PIB corresponde ao valor bruto da produção de todas as unidades produtivas do país, deduzindo-se o consumo intermediário. Essa base de mensuração do PIB também é chamada de valor adicionado. Através da estimativa com base na renda, o PIB é calculado pela soma dos rendimentos gerados na produção. Sob a ótica da despesa, o PIB é medido de acordo com o valor da demanda final, ou seja, é igual a soma do valor total dos bens e serviços que foram resultantes da produção das unidades produtivas e essa avaliação é feita mediante preços de mercado-, diferente da avaliação pelo produto e renda, que são medidos através de custo de fatores de produção.

Por se tratar de uma média, é natural que o cálculo do PIB possa conter - distorções em sua estimativa. Nesse sentido, defende-se a ideia de que o valor adicionado total da economia pode ser melhor obtido através do somatório de valor adicionado individual de cada segmento produtivo, pois a soma do valor adicionado em cada fase de produção representará o produto final da economia. Dessa forma, ter-se-ia o valor do PIB total do país e ainda seria possível obter esse valor dividido por setores econômicos. É inegável a utilidade da DVA como ferramenta de auxílio nesse método de mensuração.

Para Santos (2007, p. 38),

Quanto à importância da DVA, parece que é inquestionável seu auxílio no cálculo do PIB e de indicadores sociais extremamente importantes. As decisões de investimentos por áreas, regiões, Estados etc. terão nessa demonstração excelente instrumental para auxiliar na solução de conflitos[...].

Segundo Iudícibus (1990, p.4),

Em sua estrutura, a Demonstração do Valor Adicionado é muito parecida com o esquema de contas de renda nacional. [...] Conceitualmente, todavia, se todas as atividades econômicas desenvolvidas no País fossem desenroladas em entidades que levantassem demonstrações a valor adicionado. [...] a consolidação de tais demonstrações, excluídas as duplas contagens, já seria o próprio PIB, muito mais corretamente estimado do que atualmente.

3.2 Carga Tributária

De acordo com Domingues (2000), a Carga Tributária é uma referência aos custos de funcionamento do Estado e seus entes para a economia local e convencionou-se medi-la pelo seu impacto sobre o Produto Interno Bruto (PIB) do País. O cálculo de sua mensuração é feito a partir de uma divisão entre a quantidade de tributos arrecadados pelo PIB. De acordo com informações divulgadas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, a carga tributária começou a ser medida em 1947, representando 13,80% do PIB. A tabela 1, abaixo, apresenta a evolução da carga tributária brasileira em relação ao PIB a partir de 1947:

ANO	PERCENTUAL
1947	13,80%
1965	19,00%
1970	26,00%
1986	22,39%
1988	20,28%
1990	29,91%
1991	24,61%
1992	25,38%
1994	28,61%
1996	25,19%
1998	27,38%
1999	28,63%
2000	30,03%
2002	32,64%
2004	33,49%
2008	34,85%
2009	33,83%
2010	34,22%
2011	36,02%
2012	36,27%

TABELA 1: Evolução da carga tributária
Fonte: IBPT, 2012.

Como visto, o cálculo atual da carga tributária decorre de uma média do total de tributos arrecadados pelo PIB. Porém, essa forma atual de cálculo não leva em consideração que as empresas e setores econômicos deste país suportam ônus tributários diferenciados. Pretende-se demonstrar que é possível melhor estimar a carga tributária por setores econômicos através de informações coletadas na DVA. Estimando-se a carga tributária dividida por setores, os dados seriam mais transparentes e retratariam com mais clareza a contribuição das empresas e setores para o Governo em termos de apropriação de tributos.

A média da carga tributária brasileira divulgada em 2011 foi de 36,02% em relação ao PIB. Será evidenciado que há setores que possuem ônus tributário abaixo desse valor percentual, bem como setores que contribuem com percentual quase dobrado do que o definido como média.

A tabela 2, abaixo, demonstra, em resumo, a forma de distribuição da riqueza ao Governo das empresas selecionadas para pesquisa mediante informações divulgadas na DVA de cada companhia. O percentual da carga tributária representa o montante de tributos apropriados por cada entidade, multiplicado por 100, dividido pelo valor agregado total.

CARGA TRIBUTÁRIA POR SETOR				
EMPRESAS	SETOR	TRIBUTOS APROPRIADOS (R\$)	VALOR ADICIONADO (R\$)	CARGA TRIBUTÁRIA (%)
CEMIG	ENERGIA	4.691.649	7.018.584	66,85
POSITIVO INF.	TECNOLOGIA E COMPUTAÇÃO	224.366	409.677	54,77
PETROBRÁS	ENERGIA	79.479.000	157.938.000	50,32
BRASKEM	QUÍMICA E PETROQUÍMICA	1.001.877	3.952.731	25,35
BANCO DO BRASIL	FINANÇAS	8.672.248	34.875.031	24,87
KLABIN	PAPEL E CELULOSE	450.540	1.980.534	22,75
JBS	BENS DE CONSUMO	1.228.868	5.900.905	20,83
ECT	SERVIÇOS	2.060.791	10.071.826	20,46
VALE	MINERAÇÃO	9.897.000	68.717.000	16,83
COAMO	AGROPECUÁRIA	143.191	954.600	15,00
CSN	SIDERURGIA E METALURGIA	984.812	9.693.913	10,16

TABELA 2: Carga Tributária das Empresas
Fonte: O Autor

A tabela 2 revela uma carga tributária extremamente desigual entre as empresas pesquisadas e mostra ainda que nenhuma das companhias possui carga tributária equivalente ao percentual da média nacional (36,02% em 2011). Enquanto a CEMIG destinou 66,85% de seu valor adicionado aos cofres públicos, a CSN, distribuiu apenas 10,16% de sua riqueza gerada. A Positivo Informática e a Petrobrás suportaram uma carga tributária elevada, destinando mais de 50% de seu valor agregado para a apropriação de tributos. As demais empresas evidenciaram possuir carga tributária inferior à média nacional de 2011. A CSN apresentou carga tributária com mais de 20 pontos percentuais inferiores à média nacional e

representando ainda valor inferior à carga tributária apresentada no ano de 1947, que foi de 13,80%.

A CEMIG, Positivo Informática e Petrobrás, apresentaram carga tributária, em média, 40% mais alta que a média brasileira de 2011.

As companhias Braskem, Banco do Brasil, JBS, Klabin e ECT revelaram possuir carga tributária semelhante, atingindo entre 20 e 25 pontos percentuais de seu valor agregado, evidenciando carga tributária inferior à média nacional.

Analisando a distribuição do valor adicionado da JBS, o Governo ficou com o montante de 20,83% da riqueza, revelando baixa carga tributária, se comparada à média nacional de 2011 apontada pelo IBPT, que foi de 36,02%.

Na sociedade anônima e instituição financeira Banco do Brasil, percebe--se carga tributária 11,15% menor que a média nacional de 2011

A Vale revelou ter destinado em 2011 para a remuneração do Governo 16,83% da riqueza gerada.

Na distribuição da riqueza gerada pela Cooperativa Agroindustrial Coamo, a menor parte de remuneração foi apropriada ao Governo, com 15% do valor agregado da entidade, revelando que a cooperativa possui baixa carga tributária.



GRÁFICO 1: Carga Tributária por setor

Fonte: O Autor

Os setores que apresentaram maior carga tributária foram o de Energia e Tecnologia e Computação. O segmento de Química e Petroquímica ficou em terceiro lugar, sendo, porém mais de duas vezes inferior à carga tributária do segundo colocado (Tecnologia e Computação). O setor de finanças (bancário) aparece em quarto lugar, com 24,87%, seguido dos segmentos de Papel e Celulose, com 22,75%, Bens de Consumo, com 20,83% e Serviços, com 20,46%. A partir de sétima colocação, que ficou com a atividade de Mineração, percebe-se a carga tributária reduzida em mais da metade em relação à carga tributária da média nacional de 2011.

Percebe-se que as cargas tributárias das empresas selecionadas são muito diferentes. Enquanto a média nacional apontada em 2011 foi 36,02%, alguns setores econômicos chegaram a destinar mais de 50% de seu valor adicionado para o pagamento de tributos, enquanto outros setores distribuíram apenas 10% de sua riqueza. A CEMIG, Positivo Informática e Petrobrás, apresentaram carga tributária superior à média nacional em mais de 40%, o que revela uma alta carga suportada pelos setores de Energia e Tecnologia e Computação, enquanto os setores de Bens de Consumo, Serviços, Mineração, Produção Agropecuária, e Siderurgia e Metalurgia revelaram carga tributária de mais de 40% pontos percentuais inferiores à média nacional.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A presente pesquisa apresenta como resultado a possibilidade de que a Administração Tributária possa melhor exercer os preceitos constitucionais de justiça tributária, pois a Demonstração do Valor Adicionado permite aferir com mais precisão e visibilidade a riqueza gerada pelas empresas e o valor dessa riqueza destinada, entre outros fins, ao pagamento de tributos federais, estaduais e municipais. Portanto, permite aferir a carga tributária, com mais precisão e transparência, por empresas e, por conseguinte, por setores das atividades econômicas.

É certo que, no momento, essa análise está limitada, pois apenas as companhias abertas estão obrigadas a elaborar e publicar a Demonstração do Valor Adicionado. Todavia, as companhias abertas respondem por significativa parcela da formação do PIB brasileiro, logo, a Administração Tributária, seja ela Federal, Estadual e Federal -tem uma significativa

amostra do valor agregado gerado por empresas e setores econômicos, assim como a destinação de parte dessa riqueza para os tributos.

Por outro lado, tendo em vista que a grande maioria das empresas brasileiras já processa ou tende a processar eletronicamente as suas informações, utilizando-se de poderosos recursos de tecnologia da informação, assim como para a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital, nada impede que, no futuro, a DVA venha a ser uma demonstração obrigatória para um maior número de empresas, a partir, obviamente, de critérios e parâmetros razoáveis.

Destarte, a presente pesquisa induz a discussões sobre uma efetiva e maior precisão da DVA, para fins de determinação do Produto Interno Bruto (PIB) - suprimir vírgula - suprimir vírgula gerado pelas empresas e setores econômicos, assim como uma maior transparência para efeito de aferição e evidenciação da Carga Tributária das empresas e, por conseguinte, de setores e atividades econômicos, visando proporcionar políticas tributárias mais consentâneas com os cânones da justiça tributária. De outra forma, enseja (suprimir vírgula) também, discussões sobre o custo-benefício da ampliação da obrigatoriedade da elaboração da DVA, hoje (suprimir vírgula) circunscrita às Companhias Abertas. O custo-benefício, no caso vertente, deve ser apreciado sob a ótica do custo financeiro e benefícios sociais.

5 CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi evidenciar a carga tributária das empresas de alguns setores econômicos através da Demonstração do Valor Adicionado ou mesmo evidenciar e discutir os montantes e percentuais dos valores adicionados destinados para os encargos tributários, mostrando que a carga tributária pode ser melhor estimada por segmentos produtivos.

Verificou-se que a DVA é capaz de fornecer informações valiosas a respeito da instituição, de forma transparente, como o valor de riqueza gerada pela entidade e a forma como a riqueza foi distribuída entre os fatores que colaboraram para a sua criação: Remuneração dos Empregados, Governo, Capital de Terceiros e Capital Próprio.

Através da evidenciação da distribuição do valor agregado para o fator de contribuição Governo, foi possível aferir a carga tributária a que algumas empresas estão submetidas e constatou-se que as companhias pesquisadas não possuem carga tributária semelhante à divulgada como sendo média nacional. Percebeu-se que as cargas tributárias das empresas selecionadas são muito diferentes, variando entre 66,85% e 10,16%.

Ficou evidenciado que as instituições destinam de forma totalmente diferenciada a sua riqueza gerada.

Em relação ao valor adicionado, notou-se como essa informação é útil para efeitos da mensuração do PIB, fornecendo dados relevantes que podem servir de base para calcular o Produto Interno Bruto, haja vista que o somatório dos valores adicionados das unidades produtivas já determina o próprio PIB.

A DVA pode servir de instrumento para melhor por-se em prática os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da justiça tributária e mesmo para melhor formular e avaliar as políticas tributárias.

A avaliação da carga tributária da forma como costumeiramente anunciada pela média nacional, sem levar em consideração empresas ou mesmo setores econômicos que suportam cargas tributárias menores e maiores, não milita em favor de decisões governamentais em prol da justiça fiscal e mesmo do incentivo às atividades econômicas que destinam, por exemplo, mais riqueza para os seus funcionários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Osmar Reis. **DFC e DVA**: “demonstração dos fluxos de caixa” e “demonstração do valor adicionado”. São Paulo: IOB, 2009.

BISPO, J. S.; CIA, J. N. S.; DALMACIO, F. Z. Um estudo exploratório das variáveis que contribuem para a geração de riqueza pelas empresas que atuam no Brasil. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS CONTABILIDAD, CONTROL, AUDITORÍA, GESTIÓN DE COSTOS Y MUNDICIALIZACION, 10., 2007, Lyon, França. **Anais...** Lyon, 2007.

BRASIL. Banco Central. Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/top50/port/top50.asp>>. Acesso em: 15 abr. 2013.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: 1988: texto constitucional de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 abr. 2013.

_____. **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/16404compilada.htm>. Acesso em: 15 mar. 2013.

_____. **Lei nº 11.638/2007**. 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/111638.htm>. Acesso em: 15 mar. 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação nº 557**, de 12-11-2008. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 09 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da Demonstração do Valor Adicionado.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico 09** (CPC 09): Demonstração do Valor Adicionado, de 30-10-2008, aprovado pela Resolução CFC nº 1.138/08 e pela Deliberação CVM nº 557, de 12-11-2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.138/08. Aprova a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado, de 21-11-2008.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; RIBEIRO, Maísa de Souza; SANTOS, Ariovaldo dos. A demonstração do valor adicionado como instrumento da mensuração da riqueza. **R. Cont. Fin. USP**, São Paulo, n. 37, p. 7- 23, jan.-abr. 2005.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. **Demonstração do Valor Adicionado**: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 2009.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. Os reflexos do planejamento tributário na Contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A Contabilidade e a tributação. **Anais...** Goiânia, 2000.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Disponível em: <www.ibpt.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Utilização de informações contábeis para finalidades econômicas. **Boletim do Contador**, São Paulo, Ibracon, n. 145, p. 4, jun. 1990.

_____; GELBCKE, Ernesto; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. Uma nova demonstração contábil: a do “valor adicionado”. Temática Contábil e Balanços. **Boletim IOB**, n. 11, p. 4. 1989.

REVISTA EXAME. Guia Exame Maiores e Melhores 2011. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/melhores-e-maiores/empresas/maiores/1/2011/vendas/>>. Acesso em 01 fev. 2013.

RIBEIRO, Roberto Name. Carga Tributária. SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2, Brasília, 2005. **Anais...** Brasília, 2005.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. São Paulo: Atlas, 1978.

SANTOS, Ariovaldo dos. A Demonstração do Valor Adicionado como Instrumento de Mensuração da distribuição da riqueza. **Revista Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, n. 37, p. 7-23, jan.-abr. 2005.

_____. **Demonstração do Valor Adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. São Paulo: Atlas, 2007.

_____; HASHIMOTO, Hugo. **Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária.** São Paulo, v. 38, n. 2, p. 153-164, abr./maio/jun. 2003.

_____; LUSTOSA, Paulo Roberto Barbosa. **Proposta de um modelo de DVA: Demonstração do Valor Adicionado: adequado ao novo desempenho institucional e mercantil do setor elétrico brasileiro.** São Paulo: Fipe, 1998.

SILVA, Manoel Rubim da. Demonstração do Valor Adicionado: uma alternativa para aferição da carga tributária por unidades ou setores econômicos. CONGRESSO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS, 6., Gramado, 1998. **Anais...** Gramado, 1998.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; Moraes Pérsio Belluomini. Uso da demonstração do valor adicionado – DVA, como ferramenta de medição da carga tributária no Brasil. **eGesta**, v. 4, n. 1, jan.-mar. 2008, p. 1-32.

ANEXO A - DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO - SUZANO PAPEL E

CELULOSE /A

Relatório
de Sustentabilidade 2011

DEMONSTRAÇÕES DO VALOR ADICIONADO

Exercícios findos em 31 de janeiro de 2011 e 2010 (em milhares de reais).

	Controladora		Consolidado	
	31/12/2011	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2010
Receitas				
Vendas de mercadorias, produtos e serviços	5.425.253	4.815.901	5.527.962	5.085.062
Outras receitas	173.806	331.382	178.242	342.709
Receitas relativas à construção de ativos próprios	378.802	149.747	378.802	149.742
Provisão para créditos de liquidação duvidosa	(4.333)	(28.511)	(5.093)	(28.565)
	5.973.528	5.268.519	6.079.913	5.548.948
Insumos adquiridos de terceiros				
Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos	(2.214.810)	(1.652.363)	(2.512.629)	(1.945.875)
Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	(1.874.385)	(1.499.189)	(1.649.744)	(1.287.914)
(Perda) Recuperação de valores ativos	(86)	295	(86)	295
Outros	-	(17.474)	-	-
	(4.089.281)	(3.168.731)	(4.162.459)	(3.233.494)
Valor adicionado bruto	1.884.247	2.099.788	1.917.454	2.315.454
Depreciação, amortização e exaustão	(621.456)	(517.280)	(629.855)	(525.848)
Valor adicionado líquido produzido pela Companhia	1.262.791	1.582.508	1.287.599	1.789.606
Valor adicionado recebido em transferência				
Resultado da equivalência patrimonial	(45.763)	137.050	-	-
Receitas financeiras	527.400	224.195	524.697	191.912
Dividendos recebidos de investimentos ao custo	522	22	522	22
	482.159	361.267	525.219	191.934
Valor adicionado a distribuir	1.744.950	1.943.775	1.812.818	1.981.540
Distribuição do valor adicionado				
Pessoal	533.338	501.033	552.238	513.113
Remuneração direta	453.391	398.149	467.804	408.504
Benefícios	53.031	81.965	57.424	83.663
F.G.T.S	26.916	20.919	27.010	20.946
Impostos, taxas e contribuições	(187.253)	164.619	(171.056)	181.572
Federais	(123.384)	189.228	(107.290)	205.401
Estaduais	(67.152)	(28.130)	(67.049)	(28.120)
Municipais	3.283	3.521	3.283	4.291
Remuneração de capitais de terceiros	1.368.974	509.126	1.401.745	517.858
Juros	711.702	523.680	734.895	548.781
Aluguéis	100.655	72.660	101.863	73.669
Variações monetárias passivas	556.617	(87.214)	564.987	(104.592)
Remuneração de capitais próprios	29.891	768.997	29.891	768.997
Juros sobre o capital próprio e dividendos	96.000	220.686	96.000	220.686
(Prejuízo) Lucros Retidos do exercício	(66.109)	548.311	(66.109)	548.311

ESTUDO SOBRE A CONTABILIZAÇÃO DE DERIVATIVOS SEGUNDO AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

DERIVATIVES: STUDY ON ITS ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH THE BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS

Michelle C. Teixeira

Graduada em Ciências Contábeis pela
Faculdade Novos Horizontes

RESUMO: Este estudo demonstra as regras contábeis concernentes à contabilização de derivativos e *hedge*, em concordância com a convergência das normas internacionais adotadas pelo Brasil e sua aplicabilidade nas companhias brasileiras. Em seguida à pesquisa do acervo bibliográfico sobre o tema, agregada aos estudos empíricos realizados, formou-se uma base de conhecimentos que permitiu averiguar os tipos de derivativos mais utilizados, assim como a finalidade de sua utilização. A partir da análise das demonstrações financeiras divulgadas, verificou-se os métodos de reconhecimento e mensuração adotado pelas instituições amostrais, e, conseqüentemente, se tais métodos prezavam pela determinação legal. Como desfecho, identificou-se que as organizações fazem uso de contratos a termo, contratos futuros, contratos de *swap* e contratos de opções, geralmente com a finalidade de *hedge*, ou seja, visando a proteção de suas operações com ativos, passivos ou transações futuras altamente prováveis, cujos valores estão atrelados a variáveis incertas do mercado. Acentua-se que as empresas ainda estão em processo de absorção desses novos conceitos contábeis, bem como sua aplicação, que vem sendo introduzida gradativamente aos métodos contábeis, principalmente aqueles relativos à contabilidade de *hedge* ou *hedge accounting*. As organizações mais ousadas, que já instituíram o uso diferenciado da contabilidade de *hedge*, contemplaram seus efeitos no resultado, e apesar da desconfiança que possa causar em diversos tipos de usuários, o *hedge accounting* assegura uma maior efetividade nos resultados dos relatórios financeiros, acentuando o desempenho real da instituição, sem transgredir os preceitos da representação fidedigna, bem como as demais normas e princípios contábeis.

Palavras-chave: Derivativos. *Hedge Accounting*. Contabilização. Normas Internacionais.

ABSTRACT: This study shows the accounting rules pertaining accounting for derivatives and hedge, in alignment with the convergence of international standards adopted by Brazil and their applicability in Brazilian companies. After the bibliographic research on the subject, in addition to empirical studies, the resulting knowledge base allowed us to verify the most commonly used types of derivatives, as well as the purpose of their use. From the analysis of financial statements disclosed, we identified the methods of recognition and measurement adopted by sample institutions and, consequently, if such methods adhered to legal provisions. The main outcome was: organizations make use of forward contracts, future contracts, swaps and option contracts usually for the purpose of hedging, i.e., aiming at the protection of their operations with assets, liabilities or highly probable future transactions, whose values are tied to uncertain market variables. It is important to stress that companies are still on their way in absorbing these new accounting concepts and their applications, which are slowly being introduced to accounting methods. Bolder organizations, which have already established the differentiated use of hedge accounting, have seen its effects on their results. Despite the hesitation that this may cause in many different types of users, this

practice ensures greater efficiency in the results of financial reports , without transgressing accounting rules and principles .

Keywords: Derivatives . Hedge . Accounting . International Standards .

1 INTRODUÇÃO

A condição econômica dos países depende em grande parte da economia global, que liga as companhias de capital aberto ao complexo mundo das finanças. Gerenciar os riscos e aumentar os lucros são estratégias desafiadoras, diante de uma economia tão volátil. Em busca do equilíbrio financeiro, muitas companhias buscam artifícios do mercado, como os derivativos, que comumente conhecemos como instrumentos financeiros de captação e aplicação de recursos. Todavia, como qualquer operação financeira, podem resultar em grandes lucros ou incalculáveis prejuízos. Considerando sua complexidade e o seu impacto nas demonstrações contábeis, os derivativos devem ser reconhecidos e mensurados minuciosamente, conforme as normas e regulamentos contábeis, além de integrar as notas explicativas, garantindo a evidenciação fidedigna das informações que compõem os relatórios de contabilidade.

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade a partir de 2008, instituída pela Lei 11.638/2007, o Brasil alterou a forma de contabilização de uma diversidade de fatos contábeis, inclusive dos instrumentos financeiros derivativos. A partir daí, todas as empresas, obrigatoriamente, deveriam adaptar-se às novas formas de mensurar e reconhecer suas operações com derivativos. Diante das dificuldades de adaptação às novas diretrizes contábeis, como as empresas brasileiras estão contabilizando e evidenciando seus derivativos?

Visando responder a esse questionamento, o estudo será direcionado por um objetivo geral, seguido de objetivos específicos que contextualizarão o trabalho.

Objetivo geral:

Evidenciar a contabilização dos principais tipos de derivativos utilizados por empresas brasileiras após a adoção das normas internacionais de contabilidade e seu efeito no resultado contábil destas organizações.

Objetivos específicos:

Relacionar os principais derivativos negociados no mercado brasileiro.

Apresentar as normas contábeis que tratam da contabilização e reconhecimento de derivativos.

Demonstrar o impacto que as oscilações nos preços dos ativos podem causar no resultado patrimonial das empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para contextualizar o estudo serão apresentados os fundamentos de Derivativos, sua composição, as normas contábeis abrangentes, além de outros aspectos inerentes aos objetivos apresentados, a partir de pesquisas em obras e artigos relevantes sobre o assunto.

2.1 *Derivativos*

2.1.1 *Definição*

Derivativo é um instrumento financeiro que tem seu valor resultante do preço de mercado de outro ativo, podendo ser um bem, uma taxa de referência ou um índice (NIYAMA; GOMES, 2006).

Sucintamente, Oliveira e Braga (2008) definem derivativo como um título financeiro, derivado do preço de mercado de outro ativo que possa ser negociado no mercado, como: arroba da carne bovina, saca de café, ação, etc.

Mais abrangente, Machado (2009) explica que derivativo é um ativo cujo valor é derivado de outro ativo de referência, seja com o objetivo de obter lucro, ou como *hedge*, que é a proteção contra perdas no ativo de referência.

“ [...] Um contrato bilateral ou um acordo de troca de pagamentos cujo valor deriva do valor de um ativo objeto referenciado em uma taxa ou índice”: esse é o conceito de derivativo de Moreira e Lima (2003, p.84).

De forma bastante elucidativa, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 38 (2009, p.8) explica:

Derivativo é um instrumento financeiro ou outro contrato dentro do escopo deste Pronunciamento que possui todas as três características seguintes: (a) seu valor se altera em resposta a mudanças a taxa de juros específica, no preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, avaliação ou índice de crédito, ou outra variável, desde que, no caso de variável não financeira, a variável não seja específica a uma parte do contrato (às vezes denominada “subjacente”); (b) não é necessário qualquer investimento líquido inicial ou investimento líquido

inicial que seja inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria tivessem resposta semelhante às alterações nos fatores de mercado; e (c) é liquidado em data futura.

Em síntese, derivativos são instrumentos financeiros que têm seus valores alterados em razão de taxas, preços, índices, câmbio ou outras variáveis subjacentes e são liquidados em data futura. São utilizados principalmente para proteger um determinado ativo das possíveis variações no preço, bem como para obtenção de lucros. Assim, para um instrumento financeiro ser considerado um derivativo, deve satisfazer os seguintes requisitos: ter desembolso inicial pequeno ou igual a zero, liquidação futura e derivar de outro ativo.

2.1.2 *Hedge*

As operações com instrumentos financeiros derivativos com o intuito de compensar os riscos inerentes nas variações do valor de quaisquer ativos, passivos, compromissos ou transações futuras previstas são conhecidas como *hedge* (MACHADO, 2009).

De maneira expressiva, Lopes; Galdi e Lima (2011, p.41) determinam o conceito de *hedge*:

Os *hedgers* utilizam principalmente contratos futuros, a termo, opções e swaps para reduzir o risco que eles correm de potenciais mudanças futuras nas variáveis de mercado. Nesse tipo de operação (*hedge*) os riscos com a utilização de derivativos diminuem, pois, normalmente, há um outro ativo (objeto do *hedge*), que tem alterações de preços contrárias às do derivativo.

O *hedge* é utilizado como uma forma de se proteger contra as oscilações nos preços de ativos no mercado futuro. Ao possuir uma dívida em dólar, por exemplo, aplica-se em títulos nesta mesma moeda para compensar possíveis perdas futuras por uma eventual alta do dólar (ASSAF NETO, 2003).

Oportunamente, César Ramos (2013b) discursa sobre a abrangência do *hedge*: “ [...] consiste na realização de uma transação compensatória que elimina ou reduz os riscos de prejuízos que poderiam afetar uma entidade em decorrência da oscilação adversa de um determinado risco financeiro de mercado ”.

Sendo assim, *hedge* é uma prática que visa proteger as operações financeiras de uma possível variação de preços, taxas, câmbio e demais índices que possam afetar significativamente o fluxo de caixa ou o valor presente de ativos.

2.1.3 Tipos de Derivativos

Para cada estratégia de risco tem-se uma modalidade de derivativos, seja para se proteger das flutuações do mercado ou, simplesmente, visando a obtenção extensiva de lucro. Os derivativos criam obrigações ou direitos e, basicamente, se enquadram em quatro tipos: contratos a termo, contratos futuros, contratos de troca (*swaps*) e contratos de opções.

Tabela 1 - Tipos de Derivativos

Tipo de Derivativo	Obrigações para as duas partes	Obrigações apenas para o emissor	Direito apenas para o detentor (opção sem obrigação)
Contratos a Termo	X		
Contratos Futuros	X		
Swaps	X		
Contratos de Opções		X	X

Fonte: RAMOS, 2013a, p.17.

2.1.4 Contratos a Termo

Para Oliveira e Braga (2008), o mercado a termo é realizado através de um contrato em que o vendedor negocia com o comprador a venda de um bem, por um determinado preço, para ser liquidado em data futura preestabelecida. Nenhum dos envolvidos poderá desistir do contrato, salvo em comum acordo entre as partes.

Com condições de preço, prazo, garantias e forma de pagamento a cargo das partes, o contrato a termo é a negociação de um bem por preço e data futura de liquidação definidos entre vendedor e comprador, afirma Silva (2010).

Segundo as normas da Comissão de Valores Mobiliários (2007, p.8): “Mercado a termo é aquele em que as partes assumem compromisso de compra e venda de quantidade e qualidade determinadas de um ativo dito real (mercadoria). As partes compradora e vendedora ficam vinculadas, uma à outra, até a liquidação do contrato.”

O objetivo do contrato a termo é proteger o valor de um ativo de uma possível variação do preço, em determinado período, que inicia na data de contratação e finda na liquidação do contrato. As usuárias regulares dos contratos a termo são as empresas importadoras, que carecem fixar o custo de aquisição de matérias primas e outros ativos que

são importados, e as empresas exportadoras, que necessitam fixar o preço dos seus produtos negociados no mercado internacional, evitando assim, prejuízos nas receitas de exportação (RAMOS, 2012).

Deste modo, operação a termo é um contrato acordado entre as partes. De um lado, o vendedor garante a venda de um bem por um valor definido e, de outro lado, o comprador tem o compromisso de efetuar a compra desse mesmo bem, pelo valor negociado, na data prevista para liquidação.

2.1.5 *Contratos Futuros*

Semelhante ao contrato a termo, no mercado futuro, comprador e vendedor se obrigam a comprar ou vender determinado ativo. Entretanto, os contratos são padronizados, negociados em bolsa, com garantia contra inadimplência (SILVA, 2010).

Os contratos futuros possuem as seguintes características: negociação na bolsa de valores sob responsabilidade da câmara de compensação, exigência de garantia, possibilidade de negociação antes do vencimento, não necessita de comprovação de crédito, possibilidade de participação de pessoas físicas ou jurídicas e objetivo de proteção contra a variação nos preços, sem que haja efetivamente a transferência de mercadoria. Já os contratos a termo são negociados entre as partes, sob responsabilidades dos contratantes, que decidirão sobre a necessidade da garantia, sem possibilidade de negociação, com exigência de alto padrão de crédito, admitindo apenas a participação de produtores ou consumidores, com o objetivo de proteção contra as variações de preços e habitualmente ocorre a entrega da mercadoria. (LIMA; LOPES, 1999).

Oliveira e Braga (2008) esclarecem que o contrato futuro é organizado, padronizado e negociado na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa), onde o comprador e vendedor tem o compromisso firmado de comprar ou vender o objeto do contrato, pelo valor fixado, em data prevista.

Relatando sobre a diferenciação entre contratos a termo e contratos futuros, Ramos (2012, p.40) destaca:

Os contratos futuros produzem os mesmos efeitos de proteção que contratos a termo, já que eles permitem fixar o preço de uma compra ou venda futura. A principal vantagem dos contratos futuros reside no fato de que eles são padronizados, o que facilita as reversões de posições compradas ou vendidas.

A Comissão de Valores Mobiliários (2007) enfatiza a elevada liquidez, transparência e padronização como algumas das importantes características dos contratos futuros.

Logo, os contratos futuros são considerados análogos aos contratos a termo no compromisso firmado entre as partes. Contudo, possuem padrão específico e garantias e são negociados na bolsa de valores. Além disso, nos contratos a termo o desembolso ocorre somente na data de vencimento do contrato, enquanto os contratos futuros são ajustados diariamente, apurando as perdas e ganhos, liquidando as diferenças diárias, possibilitando assim, o encerramento em qualquer momento.

2.1.6 *Swaps*

Swaps são ferramentas que se caracterizam pela troca de fluxos financeiros e taxas de rentabilidade entre indexadores, como por exemplo Certificado de Depósito Interbancário (CDI) por Certificado de Depósito Bancário pré-fixado (CDB) ou dólares por reais, conceitua Silva (2010).

Os contratos de *Swap* são negociados fora das bolsas de valores, não possuem padrão estabelecido, podem ou não ter garantias, e a data de liquidação é convencionada entre as partes. São tipicamente contratados com o intuito de fixar uma rentabilidade desejada entre as partes, evitando flutuações de moeda ou de taxas de juros. (OLIVEIRA; BRAGA, 2008).

Santos Junior (2012) relata que *Swaps* são contratos firmados em que as partes trocam fluxos futuros de operações, sem trocar o principal. Essas operações podem ser de taxas de juros ou moedas.

Assim, considera-se que *Swap* é um acordo em que ocorre uma troca de fluxos de caixa utilizando a comparação da rentabilidade de dois bens distintos, em condições predefinidas. As formas mais usuais são as trocas de juros variáveis por fluxos de juros fixos e trocas de fluxos de caixa entre moedas distintas.

2.1.7 *Contratos de Opções*

Na concepção de Santos Junior (2012), no mercado de opções negocia-se contratos não representativos de compromisso definitivo, pois conferem ao titular um direito, mas não uma obrigação, de comprar ou vender um ativo durante o período acordado, por um preço predefinido .

Some-se a isto a definição feita por Silva (2010), que desmembra o mercado de opções

em dois tipos: *calls* (opções de compra) e *puts* (opções de venda), representando o direito de comprar ou vender certo ativo mediante pagamento de um prêmio.

A característica básica que difere um contrato de opções de um contrato futuro é a inexistência da obrigatoriedade de compra e venda no mercado de opções, o que garante ao titular o direito, mas não a obrigação, de comprar ou vender o ativo negociado, esclarece Lima e Lopes (1999).

O mercado de opções refere-se à aquisição de um direito de compra (*call*) ou venda (*put*) de um ativo, por meio de pagamento de um prêmio. No caso de *call*, por exemplo, o comprador garante um direito, não sendo obrigado a exercê-lo. (OLIVEIRA; BRAGA, 2008).

De forma pormenorizada, a Comissão de Valores Mobiliários (2007, p.10) ressalta:

Mercado de Opções: é aquele em que uma parte adquire de outra o direito de comprar (opção de compra) ou de vender (opção de venda) o objeto de negociação, até determinada data ou em determinada data, por preço previamente estipulado. O objeto de negociação pode ser um ativo financeiro ou uma mercadoria no mercado disponível ou no mercado futuro, negociados em pregão, com ampla transparência.

Para uma melhor visualização de direitos e deveres intrínsecos aos contratos de opções, Ramos (2012 p. 57) ilustra:

Tabela 2 - Contratos de Opções

Posição	Opção de Compra (Call)	Opção de venda (Put)
Comprador / Detentor do direito	<ul style="list-style-type: none"> * Paga o prêmio ao Lançador; * Tem o direito, mas não a obrigação, de comprar pelo preço de exercício; * Incorre risco de perda limitado ao prêmio pago. 	<ul style="list-style-type: none"> * Paga o prêmio ao Lançador; * Tem o direito, mas não a obrigação, de vender pelo preço de exercício e, * Incorre risco de perda limitado ao prêmio pago
Vendedor / Lançador da opção	<ul style="list-style-type: none"> * Recebe o prêmio; * Tem a obrigação de vender pelo preço de exercício do contrato; e * Incorre risco de perda ilimitado. 	<ul style="list-style-type: none"> * Recebe o prêmio; * Tem a obrigação de comprar pelo preço de exercício do contrato; e * Incorre risco de perda ilimitado

Fonte: RAMOS, 2012, p. 57.

Ainda na obra de Ramos (2012 p. 57) identifica-se a existência de dois tipos de contratos de opções: o americano, em que o direito adquirido pode ser exercido a qualquer momento dentro do período abrangido pelo contrato; e do tipo europeu, em que o direito só pode ser realizado na data de vencimento do contrato.

Assim, no mercado de opções, negocia-se o direito de comprar ou vender um ativo, por um preço fixo, até determinada data ou em data previamente estabelecida, criando-se

portanto um direito para o comprador e uma obrigação para o vendedor. O adquirente do direito não precisa exercê-lo, mas paga um prêmio ao lançador no momento da aquisição da opção de compra ou venda.

2.2 Contabilização de Derivativos

A lei 11.638/07 deu início à mudança na regulamentação contábil brasileira e uma destas alterações concerne ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos derivativos, que, a partir de então, devem ser avaliados e classificados pelo seu valor justo, salvo se o derivativo referenciar-se a um bem patrimonial que não pode ter seu valor justo determinado com confiabilidade, sendo neste caso, mensurado pelo custo histórico (LOPES; GALDI; LIMA; 2011).

Para um melhor entendimento, o CPC 38 (2009, p.11) evidencia o conceito de 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 de mensuração.”

O CPC 38 (2009) ainda orienta que o reconhecimento contábil deve ser realizado quando a entidade se tornar parte de um contrato de derivativo.

Já a classificação contábil dos derivativos está atrelada à sua utilização. Caso a organização comprove, por meio documental, que a operação tem o propósito de proteção (*hedge*), a operação terá a contabilização diferenciada. De outro modo, não comprovando a finalidade de *hedge*, a instituição reconhecerá o derivativo como ativo ou passivo, elucida Lopes; Galdi; Lima (2011).

As empresas devem apresentar informações que possibilitem aos usuários das demonstrações a percepção clara e fidedigna da composição dos derivativos e da posição patrimonial e financeira, para análise de desempenho. O balanço patrimonial deve exibir grupos de ativos financeiros e passivos financeiros, especificando separadamente os derivativos de acordo com suas peculiaridades. Se houver reclassificação do instrumento financeiro da categoria da mensuração de valor justo para a do custo histórico, esse dado deve ser evidenciado nas notas explicativas (CPC 40, 2012).

Também é bastante enfatizado pelo CPC 40 (2012) a obrigatoriedade de divulgar detalhadamente as especificações de bens em garantia de transações com instrumentos financeiros, bem como as receitas, despesas, custos e ganhos envolvendo essas operações, seja na demonstração do resultado abrangente, seja nas notas explicativas.

“No momento do reconhecimento inicial, um derivativo tem geralmente um valor justo nulo, portanto o registro inicial nos livros é realizado apenas para fins de controle”, cita Ramos, (2012 p. 100).

Depreende-se portanto que os derivativos, quando não considerados elementos de *hedge*, deverão ser reconhecidos com a observação do regime da competência, como segue: pelo seu valor justo, integrando a conta de ativo financeiro, quando equivaler a direito de receber caixa; ou compondo a conta de passivo financeiro quando corresponder a obrigações de entregar caixa. Ambos com contrapartida no resultado. A partir daí, suas variações devem ser mensuradas no resultado do exercício como perda ou ganho.

2.2.1 Contabilização de Hedge

O CPC 38 (2009, p.32) classifica os objetos de *hedge*: “Um objeto de *hedge* pode ser um ativo ou passivo reconhecido, um compromisso firme não reconhecido, uma transação prevista altamente provável ou um investimento líquido em operação no exterior.”

Lopes; Galdi; Lima (2011) caracterizam os três tipos de contabilização de *hedge*:

Hedge de valor justo: caso em que o *hedge* objetiva a proteção de um ativo ou passivo reconhecido ou um compromisso firme não reconhecido. Neste caso a contabilização das variações relacionadas ao derivativo ocorre em conta de resultado, juntamente às variações no objeto que está sendo protegido.

Hedge de fluxo de caixa: está associado à variação no fluxo de caixa decorrente de risco aliado a algum ativo ou passivo reconhecido ou transação prevista altamente provável, com possibilidade de afetar o resultado, podendo ser uma dívida pós-fixada ou uma transação futura projetada. Nesse caso, as variações terão sua parte efetiva inicialmente reconhecida no patrimônio líquido. Quando a transação protegida for realizada, as variações serão reclassificadas para o resultado. Ou seja, até o momento da realização do fluxo de caixa, não há movimentação no resultado, impactando apenas o patrimônio.

Hedge de investimento no exterior: aqui os ganhos e perdas são mensurados no patrimônio líquido para compensar os ganhos e perdas no investimento, sendo reconhecida no resultado apenas a parte ineficaz do *hedge*. Os ganhos e perdas que foram contabilizados no patrimônio líquido serão baixados apenas quando ocorrer a venda, descontinuidade ou perda do valor recuperável do investimento no exterior.

Para exemplificar os tipos de contabilidade de *hedge*, Ramos (2012, p.122) ilustra resumidamente suas especificidades:

Tabela 3 - Tipos de contabilidade de *hedge*



Fonte: Ramos, 2012, p.122.

Obviamente, especificações sobre os instrumentos de *hedge* deverão integralizar as notas explicativas das demonstrações contábeis, premissa deliberada claramente pelo CPC 40 (2012, p.10-11):

[...] (a) descrição de cada tipo de *hedge*; (b) descrição dos instrumentos financeiros designados como instrumentos de *hedge* e seus valores justos na data das demonstrações contábeis; e (c) a natureza dos riscos que estão sendo objeto do *hedge*. [...] A entidade deve divulgar separadamente: (a) em *hedges* de valor justo, ganhos ou perdas: (i) sobre o instrumento de *hedge*; e (ii) sobre o objeto de *hedge* atribuído ao risco coberto; (b) a ineficácia do *hedge* reconhecida no resultado que decorre de *hedges* de fluxo de caixa; e (c) a ineficácia do *hedge* reconhecida no resultado que decorre de *hedges* de investimentos líquidos em operações no exterior.

Dentre os preceitos para realizar a contabilidade de *hedge* está o teste de eficácia, que deve ocorrer prospectivamente (o que se espera) e retrospectivamente (a realidade de fato), obtendo resultados de variações entre o instrumento de *hedge* e o objeto do *hedge* dentro do intervalo de tolerância legal de 80% a 125%. Caso a relação de compensação fique fora desse intervalo, conclui-se a ineficácia do *hedge* (RAMOS, 2012).

Machado (2009) pontifica as exigências ligadas à contabilização do *hedge*: documentação completa do objeto; comprovação do requisito de efetividade da proteção, ou seja, se o *hedge* está eliminando ou reduzindo os riscos da operação; forma de proteção e

política da administração em relação ao risco e possíveis estratégias; previsão de renovação ou contratação de *hedge* para objetos protegidos a vencer; e demonstração minuciosa da necessidade de proteção do fluxo de caixa, para não abalar o resultado da entidade.

Diante da magnitude da contabilização de *hedge*, Ramos (2012, p.122) sublinha que: “as modalidades práticas de implementação das regras de contabilidade de *hedge* também dependem das características do instrumento derivativo utilizado e do item objeto de *hedge*.”

Ramos (2012, p. 117) ainda afirma que: “Geralmente, as empresas contratam derivativos para realizar *hedges* financeiros diversos dos riscos de mercado aos quais a empresa está exposta.” Essa afirmação reforça, portanto, a ideia de que os derivativos são habitualmente utilizados pelas organizações com a finalidade de *hedge* e não com intuito especulativo.

Em virtude da complexidade dos derivativos e *hedge*, bem como dos impactos que estes instrumentos têm sobre o patrimônio, é fundamental que a contabilização e os resultados obtidos nestas operações estejam pormenorizados nas notas explicativas, garantindo um maior *disclosure* para os usuários das demonstrações contábeis. Ressalta-se ainda que para a utilização da contabilidade de *hedge*, devem-se atender os requisitos comprobatórios e documentos definidos pelo CPC 38 e pelo CPC 40.

Com base nos conceitos e determinações elencadas até aqui, para efeito de esclarecimento e melhor evidenciação, destaca-se a seguir amostras de contabilização de derivativos e *hedge*. Todavia, ressalta-se que, diante da amplitude destas operações, serão apresentadas formas triviais de contabilização, apenas com intuito de exemplificação, visto que o aprofundamento contábil destes tipos de instrumentos requer uma grandeza maior de especificações, como o tipo da organização, a finalidade do uso dos derivativos, a eficácia do *hedge*, entre outros fatores. Considerando-se que um derivativo geralmente tem um valor justo inicial nulo e que as organizações recorrem frequentemente ao *hedge*, serão exemplificados apenas os derivativos mais utilizados.

Tabela 3 - Contabilização de Contrato a Termo

<i>Valor justo inicial igual a zero</i>	
Pelo registro de um ganho não realizado: D – Derivativos (Contrato a Termo) – ATIVO C – Ganho com Derivativos – RESULTADO	Pela liquidação do contrato com ganho: D – Disponibilidades – ATIVO C – Derivativos (Contrato a Termo) – ATIVO
Pelo registro de uma perda não realizada: D – Perdas com Derivativos – RESULTADO C – Derivativos (Contrato a Termo) – PASSIVO	Pela liquidação do contrato com perda: D – Derivativos (Contrato a Termo) – PASSIVO C – Disponibilidades – ATIVO

Fonte: adaptado de Ramos, 2012.

Tabela 4 - Contabilização de Contrato de Opções

<i>Uma Opção de Call (Direito de Compra - Exercida no vencimento)</i>	
Pelo registro inicial do prêmio: D – Derivativos (Opções) – ATIVO C – Disponibilidades – ATIVO	Pelo registro do valor justo das opções – fim do exercício contábil: D – Perdas com derivativos – RESULTADO C – Derivativos (Opções) – ATIVO
Pelo registro das despesas com taxas e emolumentos: D – Despesas de serviços do sistema financeiro – RESULTADO C – Disponibilidades – ATIVO	Pelo registro da opção no vencimento c/ganho: D – Ativos Financeiros ao valor justo – ATIVO C – Disponibilidades – ATIVO C – Derivativos (Opções) – ATIVO C – Ganhos com Derivativos – RESULTADO

Fonte: adaptado de Ramos, 2012.

Tabela 5 - Contabilização de Hedge de Valor Justo

<i>Cobertura de um Compromisso firme de importação de ativo imobilizado Valor justo inicial igual a zero</i>	
Pelo registro da variação do valor justo do derivativo: D – Derivativos – ATIVO C – Receita de variação cambial – RESULTADO	Pela liquidação do derivativo: D – Disponibilidades – ATIVO C – Derivativos – ATIVO
Pelo registro da variação do valor justo do COMPROMISSO FIRME: D – Despesa com variação cambial – RESULTADO C – Compromisso firme – PASSIVO	Pelo aquisição do ativo: D – Ativo Imobilizado – ATIVO <i>Custo de aquisição</i> C – Disponibilidades – ATIVO
	Pelo ajuste do saldo do custo de aquisição: D – Compromisso firme – PASSIVO C – Ativo Imobilizado – ATIVO

Fonte: adaptado de Ramos, 2012.

Tabela 6 - Contabilização de *Hedge* de Fluxo de Caixa

<i>Cobertura de um Compromisso firme de importação de ativo imobilizado Valor justo inicial igual a zero</i>	
<p>Pelo diferimento inicial da variação do valor justo do derivativo no patrimônio líquido: D – Derivativos – ATIVO C – Outros Resultados Abrangentes – PATRIMÔNIO LÍQUIDO</p> <p>Pelo registro da variação do valor justo do derivativo: D – Derivativos – ATIVOS C – Outros resultados abrangentes – PATRIMÔNIO LÍQUIDO</p>	<p>Pela liquidação do derivativo: D – Disponibilidades – ATIVO C – Derivativos – ATIVO</p> <p>Pelo aquisição do ativo: D – Ativo Imobilizado – ATIVO <i>Custo de aquisição</i> C – Disponibilidades – ATIVO</p> <p>Pelo ajuste do saldo do custo de aquisição: D – Outros resultados abrangentes – PATRIMÔNIO LÍQUIDO C – Ativo Imobilizado – ATIVO</p>

Fonte: adaptado de Ramos, 2012.

2.3 Estudos empíricos no mercado brasileiro

Para solidificar este trabalho, atentou-se para a pesquisa de estudos empíricos associados à nova contabilização de derivativos e *hedge* de acordo com as normas internacionais. Todavia, percebeu-se que devido à singularidade do assunto, recém-chegado ao Brasil, diminutos estudos foram realizados até o momento, sendo essa uma matéria que ainda não possui arcabouço teórico significativo no país.

Peixoto e Malaquias (2012) discursaram sobre a evidenciação dos instrumentos financeiros após a adoção das normas internacionais. Para apresentar o contexto, os autores coletaram amostras de demonstrações contábeis de empresas não financeiras, listadas na BM&FBovespa. Sem mencionar os nomes das organizações utilizadas, comparou-se a evidenciação dos instrumentos financeiros nos anos de 2005 e 2010, constatando-se que, após a convergência das normas contábeis, as empresas efetivamente demonstraram com maior clareza a especificação dos derivativos contratados, objetos, intenções, controle dos riscos e taxa de câmbio. Porém, ainda que as notas explicativas tenham incorporado muitas informações acerca dos derivativos, não contemplaram a totalidade das referências estabelecidas pelas normas internacionais de contabilidade.

Seguindo a mesma linha teórica, Santos Junior (2012) redigiu sobre gestão dos riscos de derivativos e sua evidenciação nas demonstrações contábeis. Após apresentar o conceito de derivativos e sua regulamentação nacional, citando as determinações do Banco Central, CVM

e BM&FBovespa, o autor descreveu os tipos de riscos pertinentes aos derivativos. Para comprovar a evidenciação dos instrumentos financeiros, foram apresentadas as notas explicativas da Grendene S.A. do ano de 2011, consideradas, pelo autor, concernentes às resoluções do CPC.

Com um direcionamento acerca do cenário da Petrobras no primeiro semestre de 2013, Silva (2013) elaborou o estudo da contabilização das operações de *hedge* daquela organização. Constatou que a empresa possui um valor expressivo de ativos e passivos sujeitos a variação em moedas estrangeiras, utilizando derivativos para gerenciar os riscos e minimizando a exposição cambial de parte de suas obrigações. A partir de 2013, a instituição passou a aplicar *hedge* de fluxo de caixa em parte de suas operações em moeda estrangeira, em contrapartida a parte de suas receitas futuras altamente prováveis, através de contratos a termo. Apurou-se ainda que a Petrobras, garantindo a legalidade das operações, dispôs de todo aparato documental para comprovação da efetividade do *hedge*. Com a contabilidade de *hedge*, verificou-se que, apesar do lucro da empresa no primeiro trimestre de 2013 ter sido 19% menor que no período anterior, o valor de 6,2 bilhões de reais do lucro líquido seria equivalente a 1,7 bilhão de reais sem a contabilidade de *hedge* de fluxo de caixa, que só altera os resultados diante da concretização das exportações. A empresa deixou de expor em seus resultados valores bilionários de despesas financeiras com variações cambiais, o que afetaria negativamente o lucro líquido, que já ficou comprometido com a elevada queda das exportações no período. Isto posto, embora tenha empregado *hedge* atrelado às exportações altamente prováveis, em um momento desfavorável, em que ocorreu queda nas exportações previstas, a organização não teve seu *hedge accounting* desqualificado, graças ao percentual de comprometimento utilizado, que garantiu a eficácia do *hedge* dentro do intervalo de 0,88 a 1,25, estabelecido nas normas do CPC 38.

Abrangendo as normas internacionais em sua totalidade, Prado e Lemes (2013) escreveram sobre o impactos dos pronunciamentos do CPC nas demonstrações contábeis, considerando as empresas não financeiras listadas na BM&FBovespa. Os autores esclareceram que a escassez de material sobre o assunto dificultou uma maior amplitude da pesquisa. Conquanto, foi possível constatar quais as normas que mais afetaram a escrituração do patrimônio líquido das empresas. A partir da comparação dos relatórios financeiros do período de 2009 (sem obrigatoriedade) com os de 2010 (já com a conversão) foi possível verificar que o CPC 38, que trata dos Instrumentos Financeiros, impactou significativamente

as contas de resultado, sendo o terceiro da lista dos pronunciamentos que mais geraram ajustes médios no lucro líquido. Tal comparação demonstrou, assim, a importância do estudo deste pronunciamento antes de sua aplicabilidade, visto que seu impacto influi diretamente no resultado contábil e no conseqüente interesse dos acionistas investidores.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa fundamentou seus resultados em bases coerentes e plausíveis dos dados coletados, com a compreensão e a interpretação determinadas a partir do estudo teórico, agregadas ao contexto real em torno do problema de pesquisa. Visando a obtenção benéfica de resultados, utilizou-se da pesquisa descritiva, que verifica e explica fatos ou problemas com exatidão, correlacionando-os com a teoria existente sobre eles. Gil (2008, p. 28) relata que “As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática.” E Michel (2009, p.45) caracteriza: “Apropriada para a área de ciências humanas e sociais, tem o propósito de analisar, com a maior precisão possível, fatos ou fenômenos em sua natureza e características, procurando observar, registrar e analisar suas relações, conexões e interferências”.

Assim sendo, depois do estudo bibliográfico acerca do assunto, observou-se os estudos empíricos já existentes, o que possibilitou um exame fundamentado da coleta documental, neste caso, os relatórios financeiros divulgados pelas empresas fontes de pesquisa deste trabalho, propiciando resultados coerentes dotados de maior confiabilidade.

Para atingir os objetivos propostos e contextualizar este estudo foram utilizadas as demonstrações contábeis, referentes ao ano de 2013, de três grandes empresas listadas na BM&FBovespa: Petróleo Brasileiro S.A – Petrobras, Braskem S.A e BRF S.A.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para composição da análise de dados utilizou-se as demonstrações, referente ao exercício 2013, publicados nos sites próprios, das seguintes companhias brasileiras: Petróleo Brasileiro S.A – Petrobras, Braskem S.A e BRF S.A. Através da apreciação das demonstrações contábeis, sobretudo das notas explicativas, buscou-se verificar se essas organizações fazem o uso de derivativos, bem como a forma de reconhecimento e divulgação desses instrumentos financeiros e especialmente, se tais divulgações estão em concordância com as normas internacionais de contabilidade.

A Petrobras, conforme seus relatórios financeiros, utiliza derivativos com fins de proteção dos resultados esperados das transações efetivadas no exterior. Dessa forma, para gerenciar os riscos a curto prazo do mercado, a empresa opera com contratos futuros e contratos de opções, mensurados ao valor justo, com seus respectivos ganhos e perdas reconhecidos no resultado do período. Já para gerenciamento dos riscos cambiais, uma das estratégias da Petrobras é a utilização do *hedge* natural, correlacionando receitas e despesas, realizando assim uma cobertura operacional de forma natural, adequando pagamentos e recebimentos em moedas idênticas.

Além disso, a Petrobras, que possui parte de suas obrigações em dólar, assim como parte de suas receitas futuras altamente prováveis é de exportação, também utiliza o *hedge* para proteger-se do risco de variação das taxas de câmbio destas receitas. Nesse caso, a Petrobras faz uso da contabilidade de *hedge* de fluxo de caixa, diferindo os ganhos e perdas não realizados, em outros resultados abrangentes, no grupo do patrimônio líquido, sendo transferidos para o resultado do período, à medida que as transações efetivamente ocorrem. Esta contabilização, amparada pelo CPC 38, favorece o desempenho econômico da empresa no fim do período. Em 2013, por exemplo, a Petrobras reconheceu no patrimônio líquido 12.691 milhões de reais em variações cambiais que, se fossem contabilizadas diretamente no resultado, teriam impactado negativamente o lucro líquido do período.

Integraram as notas explicativas da Petrobras os valores pormenorizados, os conceitos dos derivativos utilizados, as formas de contabilização, os tipos e intuitos dos derivativos contratados e as disposições relacionadas à efetividade do *hedge*, conforme exigência das normas internacionais de contabilidade. Essas considerações legais, expostas nas notas explicativas, são correlacionadas por Machado (2009), que cita provas documentais que caracterizam o objeto de *hedge*, comprovação da efetividade, descrição das estratégias e políticas de proteção dos riscos como requisitos que devem compor as notas explicativas.

A administração dos riscos de taxa de juros, riscos cambiais e riscos de preços de *commodities* são os motivadores para que a empresa BRF S.A opere com derivativos para se proteger dessas situações de risco. Como estratégia para gerenciamento de riscos de taxas de juros, a organização faz operações entrelaçando aplicações financeiras e dívidas, a partir de contratos de trocas de indexadores, alterando taxas pós-fixadas por pré-fixadas, ou vice-versa, conforme a necessidade.

Essas operações de *swaps* são reconhecidas como *hedge* de fluxo de caixa e

contabilizadas como tal. Nos riscos cambiais, a tática consiste em impedir que mudanças das taxas de câmbio comprometam o patrimônio da empresa, com redução dos seus ativos ou aumento dos passivos. Assim sendo, para proteger o fluxo projetado em moeda estrangeira e equilibrar ativos e passivos relacionados à variação cambial, realiza-se contratos futuros e *swaps* com o propósito de *hedge*. A importância de mais de 165 mil reais deixou de impactar o resultado, sendo reconhecida no patrimônio líquido como ganhos e perdas não realizados, em virtude da contabilidade de *hedge*.

A instituição esclareceu, em notas explicativas, objetivo e estratégia de utilização de *hedge*, identificação dos instrumentos utilizados, especificação da cobertura, respectivos resultados e teste retrospectivo para comprovação da efetividade do *hedge*.

Estas são as condições impetradas pelo CPC 40 (2012) para utilização da contabilidade de *hedge*: descrição do *hedge*, os instrumentos financeiros designados como tal e seus valores justos, natureza dos riscos, ganhos e perdas, objeto do *hedge*, *ineficácia* reconhecida no resultado e eficiência da operação.

Já para administrar os riscos de preços na aquisição de *commodities*, sujeitos a diversas variáveis com grande volatilidade, a BRF S.A opta por trabalhar com contratos futuros, contabilizados ao valor justo por meio do resultado.

Consoante ao relato de Lopes; Galdi; Lima (2011), qualquer derivativo deve ser reconhecido, mensurado e evidenciado pelo seu valor justo, salvo se esse valor não possa ser determinado com confiabilidade, ocasião em que deverá ser mensurado pelo custo histórico.

E, finalmente, verificou-se as demonstrações da Braskem. A empresa possui um passivo substancial atrelado ao dólar, maior que seus ativos, o que afeta consideravelmente o resultado contábil na ocorrência de qualquer variação nessa moeda. Uma vez que seus recebíveis também comumente são em dólar, a instituição considera esses fluxos como um *hedge* natural. Assim, a empresa designou parte de seus passivos em moeda estrangeira como *hedge* de suas exportações futuras, visando protegê-las.

Este artefato de proteção por meio da utilização do *hedge* não é utilizado apenas pela Braskem, como também pela Petrobras e pela BRF, que também utilizam os derivativos como meio de proteção dos riscos inerentes ao mercado.

A utilização da contabilidade de *hedge* de caixa favoreceu o resultado contábil da Braskem, que deixou de reconhecer no resultado valor em torno de 2,0 bilhões de reais referente à variação cambial de dívidas a vencer em prazo médio de 20,7 anos, alocando essas

perdas no patrimônio líquido. A Braskem teve resultado positivo de 507 milhões de reais de lucro líquido com a utilização do *hedge accounting*, expondo positivamente o desempenho da instituição. Caso não fizesse o uso da contabilidade de *hedge*, a empresa encerraria o exercício de 2013 amargando um prejuízo de mais de 1,0 bilhão de reais, por variações cambiais não realizadas.

Ramos (2012), especialista em operações com derivativos e *hedge*, descreve a contabilização de *hedge*, alocando-a em três tipos distintos: *hedge* de valor justo, em que o ajuste e registro simultâneo do item coberto integram o resultado; *hedge* de fluxo de caixa, onde inicialmente as variações integram o patrimônio líquido, sendo transferidas para o resultado pela competência do item coberto; e *hedge* de investimento, que também fica diferido no patrimônio líquido até a baixa do investimento, quando passará para o resultado.

Para melhor evidenciação, através dos dados retirados das demonstrações financeiras das empresas pesquisadas, foi possível resumir o impacto que a contabilidade de *hedge* ocasionou no lucro líquido operacional destas organizações.

Tabela 7 - Impacto da Contabilidade de *hedge* (*hedge accounting*)

Empresas	Resultado SEM <i>hedge accounting</i> (valor aproximado em reais)	Resultado COM <i>hedge accounting</i> (valor aproximado em reais)
Petrobras	10,3 bilhões	23,0 bilhões
BRF	896 milhões	1,06 bilhão
Braskem	- 1,0 bilhão	507 milhões

Fonte: Elaborado pelo autor

5 CONCLUSÃO

O estudo da contabilização de derivativos em conformidade com as normas internacionais de contabilidade direcionou-se basicamente por três objetivos.

O objetivo inicial relaciona-se com os principais derivativos negociados no mercado brasileiro. Com base em publicações dos autores pesquisados, observou-se que o contrato a termo, contrato futuro, *swaps* e contrato de opções são os derivativos mais utilizados pelas companhias brasileiras, sendo a maior parte desses contratos empregados como *hedge*.

Não obstante, o desafio das organizações não consiste apenas em identificar qual

derivativo deve ser utilizado, mas também definir a forma correta do seu reconhecimento contábil. Devido ao impacto expressivo que a contabilização destes instrumentos financeiros produz no resultado contábil das organizações, esse aspecto foi pautado como segundo objetivo deste trabalho. Isto posto, fez-se necessário apresentar as normas alusivas a contabilização e reconhecimentos de derivativos, tão bem retratadas pelas obras citadas e pelos pronunciamentos técnicos CPC 38 e CPC 40, proferidos pelo CPC, ambos referenciados neste trabalho.

Como resultado, pode-se inferir que as normas internacionais de contabilidade atribuem formas diferenciadas de contabilização dos derivativos, adotadas segundo sua aplicabilidade. Observou-se ainda que as novas regras determinam maiores exigências, como transparência e destaque pormenorizado em notas explicativas, dos instrumentos financeiros, visando aumentar a confiabilidade dos efeitos produzidos por estes fatos contábeis nas demonstrações. Ao verificar a adoção desses novos preceitos pelas empresas pesquisadas, apurou-se que Petrobras, Braskem e BRF elaboraram seus relatórios contábeis mediante a utilização das Normas Internacionais de Contabilidade, fazendo constar em notas explicativas os pronunciamentos técnicos utilizados.

Para edificar este estudo, o terceiro objetivo proposto consistiu em demonstrar o impacto que as oscilações nos preços dos ativos, bem como o seu reconhecimento e mensuração, podem causar no resultado patrimonial das empresas. Essa assertiva foi amplamente verificada na análise de dados. As companhias pesquisadas, Petrobras, BRF e Braskem, operam habitualmente com derivativos e, na maior parte das vezes, o fazem com o intuito de *hedge*, ou seja, visando se protegerem dos reflexos negativos das oscilações das variáveis econômicas. Notavelmente, constatou-se que a forma de contabilização dos derivativos afeta diretamente o resultado das instituições, sendo que, no caso deste estudo, as mudanças de contabilização propiciaram um resultado real mais oportuno para as referidas organizações.

Os derivativos são caracterizados por sua complexidade e risco, pois estão atrelados a variáveis incertas, que podem gerar demasiados lucros ou prejuízos inestimáveis. Por isso, comumente, as instituições vinculam o uso dos derivativos ao *hedge*, e sua contabilização vem sendo tão enfatizada pela normatização contábil. O *hedge accounting* ou contabilidade de *hedge* é um novo preceito instituído pelo CPC 38 em concordância com os princípios da competência e da essência sobre a forma. A contabilidade de *hedge* permite o reconhecimento

inicial da variação cambial no patrimônio líquido, relativa aos contratos ainda não realizados, sendo efetivamente transferida para o resultado, na medida em que se efetivarem as operações. Assim, as variações têm impacto no resultado, à medida que as operações atreladas a essas variáveis são efetivadas. Essa inovação, recentemente incorporada à contabilidade brasileira, tem beneficiado o resultado dessas instituições, que podem demonstrar um melhor desempenho econômico e um maior lucro a ser distribuído aos seus acionistas, favorecendo o perfil de suas ações no mercado e a captação de novos investidores.

Considerando ainda as características qualitativas fundamentais das demonstrações contábeis, destacando-se a relevância e a representação fidedigna das informações, depreendem-se que a nova regulamentação contábil amplia os requisitos para reconhecimento e evidenciação dos instrumentos financeiros, principalmente aqueles relacionados ao *hedge*. Com isso, garante a integridade do patrimônio da entidade, além de propiciar um método contábil mais favorável às instituições, o *hedge accounting*, sem que isso venha a afetar os princípios da contabilidade e o *disclosure*, que são características intrínsecas das demonstrações contábeis.

Ainda que os objetivos deste estudo tenham sido alcançados, a escassez literária atinente à contabilização de derivativos e *hedge accounting* desfavoreceu maior aprofundamento e abrangência do assunto. É então pertinente que novos estudos sejam realizados, para opulentar o arcabouço literário da contabilidade, assim como para promover uma aderência maior das empresas a estas novas possibilidades de contabilização, que demonstram efetivamente a realidade financeira e o desempenho organizacional sem ferir os preceitos da legislação brasileira de contabilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSAF NETO, ALEXANDRE. **Mercado financeiro**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 397p.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Cadernos CVM. **Mercados de derivativos na BM&FBOVESPA S.A. – bolsa de valores, mercadorias e futuros**. Rio de Janeiro, 2007, 79p. Disponível em:

< <http://www.cvm.gov.br/port/protinv/caderno9-05.pdf> > Acesso em 05 mar. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 38.

Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração. Brasília, 2009. 97p. Disponível em:

< <http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=52>> Acesso em: 05 mar. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 40. **Instrumentos financeiros: evidênciação.** Brasília, 2012. 33p. Disponível em:

< http://www.cpc.org.br/pdf/CPC40_final%20_sem%20marcas_%2018julho2012.pdf>

Acesso em: 05 mar. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200p.

LIMA, Iran Siqueira; LOPES, Alexsandro Broedel. **Contabilidade e controle de operações com derivativos.** São Paulo: Pioneira, 1999. 141p.

LOPES, Alexsandro Broedel; GALDI, Fernando Caio; LIMA, Iran Siqueira. **Manual de contabilidade e tributação de instrumentos financeiros e derivativos: CPC 38, CPC 39, CPC 40, OCPC 3, IAS 39, IAS 32, IFRS 7, normas da Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central do Brasil e da Receita Federal do Brasil.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011. 307p.

MACHADO, Claudio Morais. Instrumentos financeiros e derivativos. In: SEMINÁRIO O IMPACTO DA LEI N° 11.638/2007 NO FECHAMENTO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE 2008, 2009, Brasília, 30p. **Anais...** Brasília: CFC, 2013. Disponível em: <<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=3599>> Acesso em: 04 mar. 2014.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009. 204p.

MOREIRA, Cláudio Filgueiras Pacheco; LIMA, Álvaro Vieira. A evidênciação dos derivativos no Brasil: uma tentativa de convergência para procedimentos internacionais.

Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ. Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, p.81-97, set./dez./2003. Disponível em:
< <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5614/4094>> Acesso em: 05 mar. 2014.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. **Contabilidade de instituições financeiras.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 226p.

OLIVEIRA, Robson Ramos; BRAGA, Eliane Cortes. Derivativos: Estudo da contabilização, riscos e algumas experiências que resultaram em prejuízo. In: IV CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 2008, Niterói. **Anais...** Rio de Janeiro: Excelência em Gestão, 2008. Disponível em:
<http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg4/anais/T7_0027_0303.pdf> Acesso em: 05 mar. 2014. 18p.

PRADO, Thiago Alberto dos Reis; LEMES, Sirlei. Full IFRS no Brasil: um estudo sobre os impactos de cada pronunciamento do CPC nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. **Revista Mineira de Contabilidade.** Belo Horizonte, v. 14, n. 52, p. 73-83, out./nov./dez./2013.

PEIXOTO, Franciele; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes. O Impacto da convergência contábil na evidenciação dos instrumentos financeiros derivativos das empresas brasileiras. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade.** Salvador, v. 2, n.1, p.39-55, jan./abr/2012. Disponível em: < <http://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/34/37>> Acesso em: 19 abr. 2014.

RAMOS, César. **Derivativos, riscos e estratégias de hedge:** implementação, contabilização e controle. São Paulo: César Ramos, 2012. 320p.

RAMOS, César. Instrumentos financeiros, derivativos e contabilidade de *hedge* (*Hedge accounting*). **Contabilidade & Gestão,** Rio de Janeiro, v. 7, p. 15-19, jul./ago. 2013a.

Disponível em: <<file:///C:/Users/Michelle/Downloads/Revista-COAD-jul-ago-2013.pdf>>.

Acesso em: 13 abr. 2014.

RAMOS, César. *Hedge accounting* – gestão de riscos financeiros e de mercado. **Contabilidade & Gestão**, Rio de Janeiro, v. 7, p. 24-28, set./out. 2013b. Disponível em: <<http://www.cesarramos.com.br/wp-content/uploads/2013/11/COAD-Set-Out-2013.pdf>>.

Acesso em: 13 abr. 2014.

SANTOS JUNIOR, Cláudio Gonçalves dos. **Os derivativos financeiros nas demonstrações contábeis**. 2012, 24p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79369/000897853.pdf?sequence=1>>

Acesso em: 02 mar. 2014.

SILVA, Felipe Bernardes. **Reconhecimento, mensuração e evidenciação de instrumentos financeiros derivativos**. Porto Alegre, 2010, 20p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25803/000751295.pdf?sequence=1>

> Acesso em: 04 mar. 2014.

SILVA, Silvio Samarone. A contabilidade de *Hedge* na Petrobrás. **Núcleo de estudos e pesquisas da consultoria legislativa**. Brasília, 23p., set./2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-138-a-contabilidade-de-hedge-na-petrobras>> Acesso em: 17 abr. 2014.

O POTENCIAL DAS REDES SOCIAIS PARA AMPLIAÇÃO DA ATUAÇÃO NA EDUCAÇÃO FISCAL

THE POTENTIAL OF SOCIAL NETWORKS TO EXPAND THE ROLE OF FISCAL EDUCATION

Guilherme Nathanli Ribeiro Beserra

Analista-Tributário da Receita Federal. Especialista em Administração Financeira pela Universidade Regional do Cariri (URCA). Graduado em Ciência da Computação pela Universidade Federal de Campina Grande (UFCG). Cursa Ciências Econômicas na Universidade Regional do Cariri (URCA).

RESUMO: Num cenário de ceticismo da sociedade em relação às instituições do Estado brasileiro (poderes executivo, legislativo e judiciário) e de utilização crescente das redes sociais no Brasil e no mundo, inclusive como ferramenta de mobilização social, as iniciativas dos governos nas esferas federal, estadual e municipal têm buscado, por meio da internet, informar os cidadãos sobre suas atuações, tais como os portais da transparência (contendo gastos públicos). Este artigo tem como objetivo principal demonstrar a necessidade de implementação da Educação Fiscal nas principais redes sociais: Facebook, Twitter e YouTube, ampliando, assim, o campo existente de atuação (palestras, cursos presenciais e à distância, páginas informativas na internet etc.). Para melhor entendimento do contexto atual de utilização da internet, também foi feita uma apresentação da nova tendência da mídia, inserida no conceito de cultura da convergência, na qual o usuário interage com as páginas web, gerando seu próprio conteúdo (Web 2.0). A metodologia utilizada para esse trabalho parte de consulta bibliográfica e dados quantitativos de pesquisas sobre utilização da internet e redes sociais. De maneira complementar, são apresentados os casos de sucesso implementados pela Prefeitura Municipal de Curitiba, Superior Tribunal de Justiça e Controladoria Geral da União, que se utilizaram das redes sociais como instrumentos de comunicação, aprendizado e transparência de sua atuação, de forma que os indivíduos se sintam corresponsável pelo conjunto político no qual está inserido.

Palavras-chave: educação fiscal. Cidadania. redes sociais.

ABSTRACT: In a skepticism scenario of Brazilian citizens about institutions (executive, legislative and judicial) and an increasing use of social networks worldwide, including those used as a tool of social mobilization, government initiatives at federal, state and municipal levels have aimed to inform citizens about their performances at internet portals such as transparency sites (containing public spending). This article aims to demonstrate the need for implementation of fiscal education in social networking leading: Facebook, Twitter and Youtube, thereby, extending the existing field of activity (lectures, presencial and distance courses, web sites etc.). To understand better the current internet use context, the new trend of media has been presented too, inserted in the concept of convergence culture, where the user interacts with web pages, creating your own content (Web 2.0). The methodology used for this work starts of bibliographic consultation and quantitative research data on use of the internet and social networks. Additionally, the successful use case implemented by the municipal government of Curitiba, Superior Court of Justice and the Union Comptroller

General, who used social networks as tools of communication, learning and transparency of its operations were presented, so the citizens will feel as co-responsible for the political assembly in which they are inserted.

Keywords: fiscal education, citizenship, social networking.

1 INTRODUÇÃO

Uma pesquisa realizada pelo IBOPE (Tabela 1), que apresenta o nível de confiança do brasileiro nas instituições em geral e nos grupos sociais, mostra que a confiança nos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário caiu entre 2013 e 2012, em uma escala que vai de 0 a 100.

Tabela 1 – Índice de Confiança Social do brasileiro com dados com base em agosto de 2013.

	2012	2013
Poder Judiciário	53	46
Presidente da República	63	42
Governo Federal	53	41
Governo do seu município	45	41
Congresso Nacional	36	29
Partidos Políticos	29	25

Face a esta crise de confiança no Estado, vários protestos foram organizados, como aquele inicialmente organizado pelo Movimento Passe Livre, contra o aumento das tarifas de ônibus e metrô, em junho de 2013, na cidade de São Paulo. A iniciativa propagou-se por várias cidades do país, onde outros temas, como melhorias na educação, saúde e segurança pública, foram reivindicados.

As manifestações tiveram algo em comum: utilizaram-se das redes sociais para mobilizar os cidadãos. “As chamadas redes sociais são canais de relacionamento digitais, onde os membros se encontram para discutir assuntos em comum” (MATTOS, 2009). Segundo Castells (2013, p. 8), as mobilizações espalharam-se num mundo ligado na internet, onde as imagens e ideias se propagam rapidamente. Manifestações que se utilizaram das redes sociais foram noticiadas em diferentes partes do mundo: no Oriente Médio, protestos contra o regime ditatorial; nos Estados Unidos e Europa, movimentos ergueram-se contra o gerenciamento equivocado da crise econômica iniciada em 2008, com o colapso imobiliário americano.

Evidenciando o alcance das redes sociais no país, Gomes (2013) noticiou, em 12 de outubro de 2013, que o Brasil já possuía 76 milhões de usuários na rede social Facebook, ficando atrás apenas dos Estados Unidos, com 179 milhões, e Índia, com 82 milhões de cadastrados. Segundo o diretor-geral da empresa no Brasil, apesar da 3ª colocação em número de cadastrados, o Brasil ocupa a 2ª colocação em assiduidade no sítio, com cerca de 47 milhões de brasileiros acessando a rede social diariamente.

Para Meneguello (2013),

“As instituições políticas são os intermediários entre os cidadãos e o Estado, elas conferem as garantias de direitos e procedimentos e é a percepção de que de fato elas se desempenham nessa direção é o que garante o compromisso de cooperação dos cidadãos com o regime democrático. Se as novas tecnologias e redes sociais agilizam mobilizações e ações políticas, falta-lhes capacidade de integrar e agregar demandas de forma a canalizá-las para o sistema político. São as instituições que têm essa função.”

A Educação Fiscal visa à formação de uma consciência voltada ao exercício da cidadania. O objetivo é instruir o cidadão quanto ao funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado. Conforme consta em seu sítio na internet, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vem realizando diversas iniciativas para a formação do cidadão participativo: seminários em universidades, palestras em escolas de ensino médio e fundamental, peças teatrais, concursos de redação, publicações sobre o tema em revistas e sítio pedagógico para crianças.

Este trabalho pretende apresentar o potencial das redes sociais para sensibilização do cidadão acerca do controle social e fiscal do Estado, promovendo assim o fortalecimento da cidadania e estabelecendo um canal de comunicação mais eficiente com a sociedade civil.

A metodologia adotada para este trabalho parte de pesquisa bibliográfica e apresentação de casos de sucesso, nos quais os governos nacionais e internacionais se utilizaram das redes sociais (Twitter, Facebook e YouTube) como ferramentas para promoção da educação e da cidadania.

2 A EDUCAÇÃO FISCAL COMO POLÍTICA PÚBLICA PARA CIDADANIA

O texto constitucional de 1988 trouxe, em seu inciso II do art. 1º, a cidadania como fundamento da República Federativa do Brasil. A Constituição não apresenta o cidadão apenas no aspecto de possuidor de direitos e deveres, mas também criou mecanismos de sua participação ativa na administração pública, seja individual ou coletivamente, como, por exemplo, a possibilidade de “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato (...)

na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (art. 74, § 2º da CF).

Conforme Silva (2011, p. 19):

“Além de introduzir uma nova concepção de cidadania, a Constituição atribuiu a educação formal a responsabilidade de instruir a pessoa para o exercício da cidadania, conforme preceitua seu Artigo 205: ‘A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.’”

Apesar da iniciativa nessa temática ter origem antes mesmo do advento da Constituição de 1988, com o programa “Operação Brasil do Futuro” (1970 - 1980), organizado nas escolas de 1º grau pela Secretaria da Receita Federal, com o apoio do Ministério da Educação, apenas a partir de 1996, através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), a Educação Fiscal entrou na agenda de política pública (SILVA, 2011). Na ocasião, os componentes do Conselho concluíram sobre a importância da consciência da obrigação de pagar tributo e, então, surgiu a ideia de criação de um programa nacional permanente, abrangendo a União, os Estados e o Distrito Federal. Em 2002, o programa estendeu-se, também, para os municípios, com a publicação da Portaria Interministerial (Ministério de Estado da Fazenda e o Ministério de Estado da Educação) nº 413, de 31 de dezembro de 2002, que define as competências dos órgãos participantes do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF): Ministério da Educação, Escola de Administração Fazendária, Secretaria da Receita Federal, Secretaria do Tesouro Nacional, Controladoria Geral da União, Secretaria de Fazenda de cada Estado e do Distrito Federal e Secretaria de Educação de cada Estado e do Distrito Federal (Documento base - PNEF, 2014). O programa tem como objetivo “promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levar conhecimento ao cidadão sobre a administração pública e criar condições para uma relação harmoniosa entre Estado e cidadão” (art. 1º, Portaria Interministerial nº 413, de 31/12/2002).

Uma das principais iniciativas da implementação do PNEF é realizada pela Escola de Administração Tributária (ESAF), por meio do curso de Disseminadores de Educação Fiscal. O treinamento tem como alvo preferencial os professores municipais, estaduais e federais e é ofertado na modalidade à distância (via Internet).

Desde 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil disponibiliza o sítio Leãozinho (<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br>), voltado a crianças e adolescentes. A página busca auxiliar o educando no desenvolvimento de competências para o exercício da cidadania por meio da linguagem virtual, através de uma cidade fictícia constituída por atores necessários à compreensão do exercício de cidadania tais como pais e professores.

Destaca-se também a iniciativa da Controladoria Geral da União (CGU), em parceria com a Organização Não-Governamental (ONG) Avante - Qualidade, Educação e Vida, que lançou o programa “Olho Vivo no Dinheiro Público”, o qual busca oferecer a conselheiros municipais, lideranças locais, agentes públicos municipais, professores, alunos e demais cidadãos mecanismos de acompanhamento da utilização dos recursos públicos. A exemplo das demais iniciativas na Educação Fiscal e com o intuito de obter um maior alcance, a CGU disponibiliza o curso à distância “Controle Social e Cidadania”.

3 O USO DA INTERNET COMO FERRAMENTA PARA CIDADANIA

Conforme último levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisa e Estatística (IBGE, 2011), estima-se que a utilização da internet no Brasil passou de 31,9 milhões de pessoas em 2005 para 77,7 milhões em 2011. Concomitantemente a essa expressiva expansão e à adoção do modelo gerencial na administração pública, focado no atendimento ao cidadão, a internet tornou-se um instrumento indispensável para implementar canais de comunicação entre a população e o Estado. A intensificação da utilização dos recursos tecnológicos na esfera pública, especialmente a internet, contribui positivamente nos processos de trabalho, além de possibilitar o desenvolvimento de mecanismos de transparência na gestão dos recursos públicos (VAZ, 2011).

De acordo com Silva (2011, p. 22):

“O avanço da tecnologia da informação contribuiu para que os dados acerca da aplicação dos recursos públicos, tema anteriormente reservado aos próprios agentes públicos e a poucos 22 especialistas, passassem a ser divulgado amplamente, por meio da internet, como ocorre no Portal da Transparência, mantido pela Controladoria-Geral da União, que informa detalhadamente, por programa e ações, os recursos transferidos aos Estados e Municípios e diretamente ao cidadão (bolsa família, por exemplo), bem como os gastos efetuados pelos órgãos federais.”

Alinhado a essa nova perspectiva, o Governo Federal criou, em 2000, o Governo Eletrônico, programa que prioriza a utilização das tecnologias da informação e comunicação (TIC) para ampliar a participação do cidadão na construção das políticas públicas, além de aprimorar os serviços e as informações prestadas. Dentre as ações do programa, destacam-se os projetos de inclusão digital “Banda Larga nas Escolas”, “Projeto Cidadão Conectado – Computador para Todos”, “Redes Digitais da Cidadania” e “Um Computador por Aluno”.

Consoante a Constituição, e considerando a relevância da promoção da cidadania como política pública, foi promulgada a Lei nº 12.965, de 23/04/2014, conhecida como Marco Civil da internet, cujo art. 26 esclarece que:

“O cumprimento do dever constitucional do Estado na prestação da educação, em todos os níveis de ensino, inclui a capacitação, integrada a outras práticas educacionais, para o uso seguro, consciente e responsável da internet como ferramenta para o exercício da cidadania, a promoção da cultura e o desenvolvimento tecnológico.”

Ainda como reflexo do atual cenário, o uso das TIC para promoção da cidadania tornou-se um tema estratégico para o Governo Federal. O Planejamento Estratégico do Governo Federal para o Triênio 2012 – 2015 estabelece, em seu item 4.1.7 (p. 22), que:

“A administração pública precisa tornar os serviços públicos cada vez melhores e mais acessíveis, modernizando normas e colocando a tecnologia da informação a serviço do cidadão. As iniciativas do Governo eletrônico devem ser fortalecidas, com a ampliação do uso de TIC para a oferta de serviços públicos à sociedade, com maior qualidade e menores custos, simplificando procedimentos e promovendo amplo acesso, para propiciar maior transparência da ação pública e estimular a participação da sociedade, e, assim, favorecer o controle social e o fortalecimento da democracia e a cidadania.”

No âmbito da educação, o Ministério da Educação já vislumbrava a utilização de recursos tecnológicos quando assentou, nos objetivos dos Parâmetros Curriculares Nacionais do Ensino Fundamental - 5ª a 8ª séries (Volume 10.1, Temas transversais), que os alunos sejam capazes “de saber utilizar diferentes fontes de informação e recursos tecnológicos para adquirir e construir conhecimentos”.

Demonstrando o avanço do uso de TIC na educação, uma pesquisa realizada em 2012 pelo Centro de Estudos sobre as Tecnologias de Informação e Comunicação (CETIC) mostra

que 49% dos docentes que realizam com os alunos atividades de pesquisa de informações utilizam o computador e a internet.

4 AS REDES SOCIAIS E SUAS APLICAÇÕES PARA CIDADANIA

Com a massificação de “novos” meios de comunicação, com destaque para a internet, criou-se um ambiente onde os consumidores não se restringem apenas a receber passivamente as informações veiculadas pela mídia, mas também participam ativamente no processo de criação de conteúdo, num fenômeno denominado “cultura de convergência” (JENKINS, 2009). Conforme o autor (2009, p. 328), as pessoas se mobilizam para promover interesses comuns, organizando-se em mídias comunitárias tais como os grupos formados nas redes sociais. Em 2008, a equipe de TV norte-americana CNN utilizou-se da rede social YouTube, rede social de compartilhamento de vídeos, para que os eleitores participassem do debate nas eleições presidenciais daquele ano. Para Jenkins (2009, p. 348), “o YouTube surgiu como um site fundamental para a produção e distribuição de mídia alternativa – o marco zero, por assim dizer, da ruptura nas operações das mídias de massa comerciais, causada pelo surgimento de novas formas de cultura participativa”. Além disso, o seu conteúdo é espalhado em outras redes sociais de relacionamento tais como Facebook e MySpace, onde se torna um ponto para debates.

Ainda mostrando essa nova tendência cultural, Maline (2013, p. 212) explica que:

“Depois da revolução do compartilhamento, o poder de publicação migra dos detentores de grandes audiências para os que acumulam mais interações. O valor de uma rede deixou de ser calculado apenas pela quantidade de público de um site, ganhando maior importância o cálculo da quantidade de grupos criados e mobilizados na internet por alguém (perfil ou coletivo), o que transformou fãs e seguidores em parceiros da produção de uma agenda informativa. Essa é a base das redes peer-to-peer (P2P), a base da cultura do vazamento, [...] a cultura das popularmente chamadas redes sociais na Internet ou Web 2.0.”

Rennie (2013) explica que esse ambiente, onde existe uma expressiva presença dos jovens, conduziu os educadores a pensarem em como utilizar a Web 2.0, sítios que proporcionam interação e geração de conteúdo web entre seus participantes, para fins educacionais. O aprendizado deixou de ser de maneira linear, em que a informação é transmitida e recebida através de um único meio, sem interatividade e produção de conteúdo

pelo público alvo. Um estudo feito por Oblinger e Oblinger (2005), a geração “Millennials”, nascida na era digital (a partir de 1982), prefere aprender através de figuras, áudio e vídeo ao invés de texto, com atividades interativas na rede de computadores.

Nesse sentido, a equipe desenvolvedora da rede social Facebook, apresentou, em sua comunidade “Education”, um guia contendo orientações para que educadores e líderes comunitários promovam a cidadania digital entre os mais jovens (FACEBOOK, 2009).

Um estudo realizado por Junco, Heibergert e Locken (2011), na Universidade de Lock Haven, sobre o Twitter, uma rede social de “expressão de momento ou ideia, contendo texto, vídeos ou fotos em tempo real” (TWITTER, 2014), concluiu que a sua utilização para encorajar os estudantes a fazerem perguntas e discutirem temas de aulas “teve um efeito positivo no engajamento dos estudantes e foi uma ferramenta educacionalmente relevante a ser considerada em cursos de nível superior” (RENNIE 2013, p. 142).

4.1 Experiências e resultados da Prefeitura de Curitiba

Em março de 2013, a Prefeitura Municipal de Curitiba lançou páginas no Facebook e Twitter, com a finalidade de estreitar as relações com os cidadãos do município através de uma linguagem simples e informal (GIOVANELLA, 2014). Giovanella (2014, p. 7) explica que “com menos de um ano de atuação e sem ter tido a oportunidade de fazer campanhas patrocinadas nas redes sociais, estamos hoje com quase 50 mil fãs no Facebook e quase 20 mil seguidores no Twitter, com um alcance total chegando muitas vezes perto de meio milhão de usuários, [...] além de, pela primeira vez na história da cidade, ter transmitido ao vivo as audiências públicas para o orçamento participativo pela internet”.

4.1. Experiências e resultados do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Com abordagem de linguagem visual e alinhando-se à tendência do sucesso de aplicativos móveis e redes sociais, o STJ criou sua página no Facebook: <http://www.facebook.com/stjnoticias>. Pinto (2014, p. 25 e 26) destaca que não houve gasto nessa iniciativa e que os principais resultados foram “a interação, percepção de sentimentos, possibilidade de esclarecimentos e prestação de auxílio a pessoas que acabam sem saber a quem recorrer em situações de efetivo conflito e até mesmo desespero pessoal”, além de um aumento expressivo do número de visitas ao sítio do STJ originadas a partir da página da rede social.

4.2 Experiências e resultados da Controladoria Geral da União (CGU)

Motivada pela observação do comportamento dos usuários no Facebook em campanhas sobre o combate à corrupção, a CGU lançou a campanha “Pequenas Corrupções – Diga Não” para sensibilizar os cidadãos nas redes sociais no combate a ações cotidianas antiéticas, tais como “furar a fila”, “falsificar carteirinha de estudante” ou “tentar subornar agente público” (SILVA, 2014, pp. 25 e 26). Em uma das mensagens postadas, a CGU acredita que “a mudança por um Brasil mais ético deve começar em cada um de nós” (SILVA, 2014, p.12). Silva (2014) mostrou que uma das publicações foi compartilhada por 224 mil usuários e visualizada por 9,6 milhões. Salles (2014), em sua coluna no jornal Folha de S. Paulo sobre mídias sociais e vida em rede, destacou que o resultado da publicação do órgão (Figura 1) foi superior à publicação mais compartilhada da história do jornal no Facebook, quando foi noticiada a morte de Nelson Mandela, com pouco mais de 22 mil compartilhamentos.



Figura 1 – Publicação da Campanha “Pequenas Corrupções – Diga Não” no Facebook.

5 CONCLUSÃO

Em pesquisa sobre a participação cidadã nas experiências de orçamento participativo digital no Brasil, Vaz et al. (2010) destaca que os Governos Digitais ainda não interagem satisfatoriamente com os cidadãos, bem como utilizam pouco as ferramentas da Web 2.0. O autor cita as experiências realizadas por Sampaio (2009) em Belo Horizonte e Porto Alegre:

“Uma crítica que é vigente em todas as versões do site é a falta de utilização dos recursos multimidiáticos da internet. O site essencialmente resume-se a textos e fotos. Não há sons, vídeos, wikis ou outras ferramentas interativas à disposição. Apesar de ser um site funcional no quesito de procura de informações, ele é pouco atrativo e pode inibir o retorno do visitante. (SAMPAIO, 2009, p. 132 *apud* VAZ et al., 2010, p. 14).”

Conforme os casos apresentados, a crescente participação da sociedade na chamada Web 2.0 tem conferido uma oportunidade para o Estado democrático estreitar suas relações com os cidadãos, oferecendo-lhes meios para o exercício de uma cidadania mais ativa. Além disso, a utilização das redes sociais pelo poder público e instituições de ensino está alinhada aos princípios constitucionais da economicidade e eficiência, em razão de que não há demanda de custos para implementá-la.

Como contrapartida às mobilizações organizadas a partir das redes sociais e à crise de confiança do Estado, os agentes responsáveis pela educação fiscal precisam intensificar a utilização das redes sociais como instrumentos de comunicação, aprendizado e transparência de sua atuação, de forma que os cidadãos se sintam corresponsáveis pelo conjunto político no qual estão inseridos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Presidência da República. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 04 de julho de 2014.

_____. **Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014.** Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm>. Acesso em 03 de julho de 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Ministério da Educação. **Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002. Define competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2002/interministeriais/portinter413.htm>> Acesso em 04 de julho de 2014.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Pesquisa e Estatística. **Acesso à Internet e posse de telefone móvel celular para uso pessoal.** 2011. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/acessoainternet>>. Acesso em 08 de julho de 2014.

BRASIL. Ministério do Planejamento. **Governo Eletrônico. Inclusão Digital.** Disponível em <<http://www.governoeletronico.gov.br/acoes-e-projetos/inclusao-digital>>. Acesso em 08 de julho de 2014.

_____. **Planejamento estratégico 2012-2015.** Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/publicacao/planejamento_estrategico/130314_planejamento_estrategico.pdf>. Acesso em 09 de julho de 2014.

BRASIL. Escola de Administração Fazendária. **Curso de Disseminadores de Educação Fiscal.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/EducaFiscal/Acoes/default.htm>>. Acesso em 05 de julho de 2014.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Olho Vivo no Dinheiro Público.** Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/PrevencaodaCorrupcao/ControleSocial/OlhoVivo/index.asp>>. Acesso em 08 de julho de 2014.

_____. Controladoria Geral da União. **Educação à distância.** Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/PrevencaodaCorrupcao/ControleSocial/OlhoVivo/Acoes/EducacaoADistancia.asp>>. Acesso em 08 de julho de 2014.

BRASIL. Ministério da Educação. **Parâmetros Curriculares Nacionais 5ª a 8ª séries. Temas Transversais,** volume 10.1. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/EducaFiscal/Acoes/default.htm>>. Acesso em 06 de julho de 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Ética e cidadania. Educação Fiscal. Ações de Educação Fiscal realizadas pela Receita Federal.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/EducaFiscal/Acoes/default.htm>>. Acesso em 05 de julho de 2014.

_____. **Apresentação do Sítio leãozinho.** Disponível em <<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/sobre>>. Acesso em 05 de julho de 2014.

CASTELLS, Manuel. **Redes de indignação e esperança**. São Paulo: Editora Zahar. 2013.

CETIC. **Pesquisa sobre o uso das TIC nas escolas brasileiras**. 2012. Disponível em: <<http://www.cetic.br/educacao/2012/apresentacao-tic-educacao-2012.pdf>>. Acesso em 10 de julho de 2014.

FACEBOOK. **Facebook in education**. 2009. Disponível em <<https://www.facebook.com/education/info>>. Acesso em 17 de julho de 2014.

GIOVANELLA, Marcos. **Histórias Redes eGov – Casos enviados**. 2014. Disponível em <<http://www.redes-egov.com.br/wp-content/uploads/2014/02/eBook-Cases-Redes-eGov.pdf>>. Acesso em 10 de julho de 2014.

GOMES, Helton Simões. **Brasil é o 2º país com mais usuários que entram diariamente no Facebook**. Portal G1 – Tecnologia e Games. Disponível em <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2013/09/brasil-e-o-2-pais-com-mais-usuarios-que-entram-diariamente-no-facebook.html>>. Acesso em 04 de julho de 2014.

IBOPE. **Cai a confiança dos brasileiros nas instituições**. Disponível em <<http://www.ibope.com.br/pt-br/noticias/paginas/cai-a-confianca-dos-brasileiros-nas-instituicoes.aspx>>. Acesso em 30 de junho de 2014.

JENKINS, Henry. **Cultura da Convergência**. São Paulo: Aleph. 2009.

MALINI, Fábio. **A internet e a rua: ciberativismo e mobilização nas redes sociais**. Porto Alegre: Sulina. 2013.

MENEGUELLO, Rachel. **Jornal da Unicamp. Brasil vive crise de confiança política, diz Rachel Meneguello**. 2013. Disponível em <<http://www.unicamp.br/unicamp/ju/573/brasil-vive-crise-de-confianca-politica-diz-rachel-meneguello>>. Acesso em 03 de julho de 2014.

MATTOS, Alexandre de. **Marketing Digital: O que são redes sociais. 2009**. Disponível em <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/marketing-digitalo-que-sao-redes-sociais-artigo-de-alexandre-de-mattos-consultor-em-marketing-digital/31442/>>. Acesso em 03 de julho de 2014.

OBLINGER, Diana; OBLINGER, James. **Educating the net generation**. 2005. Disponível em: <<http://www.educause.edu/ir/library/pdf/pub7101.pdf>>. Acesso em 11 de julho de 2014.

PNEF. **Documento Base**. 2014. Disponível em <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/sobre-o-programa>. Acesso em 08 de julho de 2014.

PINTO, Murilo. **Histórias Redes eGov – Casos enviados**. 2014. Disponível em <<http://www.redes-egov.com.br/wp-content/uploads/2014/02/eBook-Cases-Redes-eGov.pdf>>. Acesso em 16 de julho de 2014.

RENNIE, Frank. **E-learning and social networking handbook: resource for higher education**. New York: Taylor & Francis. 2013.

SALLES, Ygor. Folha de S. Paulo. **#hashtag: Mídias sociais e a vida em rede**. Disponível em <<http://hashtag.blogfolha.uol.com.br/2014/02/12/contra-a-lei-de-geron>>. Acesso em 20 de julho de 2014.

SAMPAIO, R. C. Governança eletrônica no Brasil: limites e possibilidades introduzidos pelo orçamento participativo na internet. IPEA, Planejamento e Políticas Públicas, n. 33, jul.- dez. 2009 apud VAZ et al., José Carlos. **Internet e a participação cidadã nas experiências de orçamento participativo digital no Brasil.** 2010. Disponível em <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/ppgau/article/viewFile/5115/3704>>. Acesso em 20 de julho de 2014.

SILVA, Guilherme Rocha da. **Histórias Redes eGov – Casos enviados.** 2014. Disponível em <<http://www.redes-egov.com.br/wp-content/uploads/2014/02/eBook-Cases-Redes-eGov.pdf>>. Acesso em 10 de julho de 2014.

SILVA, José Francisco da. **A educação para a cidadania fiscal: Ações do Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF no ensino fundamental e médio.** 2011. Disponível em <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5866>>. Acesso em 06 de julho de 2014.

TWITTER. **A história de um Tweet.** 2014. Disponível em <<https://about.twitter.com/pt/what-is-twitter/story-of-a-tweet>> Acesso em 17 de julho de 2014.

VAZ, José Carlos. **Internet e promoção da cidadania: a contribuição dos portais municipais.** São Paulo: Blucher Acadêmico. 2008.

_____ et al., José Carlos. **Internet e a participação cidadã nas experiências de orçamento participativo digital no Brasil.** 2010. Disponível em <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/ppgau/article/viewFile/5115/3704>>. Acesso em 20 de julho de 2014.

O CONCEITO DE INSUMO NO ÂMBITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS: A LENTA CONSOLIDAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE DEFINIÇÃO DO DIREITO A CRÉDITO NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE

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. Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC.

RESUMO: O presente trabalho se destina a fornecer um panorama da evolução dos entendimentos administrativo e jurisprudencial referentes ao conceito de insumos no âmbito da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Palavras-chave: Contribuições sociais; não cumulatividade; insumos.

1. INTRODUÇÃO

Destina-se este texto a descrever o desenvolvimento dos entendimentos, nas jurisprudências administrativa e judicial, acerca do conteúdo e extensão do conceito de insumo no âmbito da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. A relevância prática do assunto é inequívoca, dado que a referida definição influi significativamente na apuração do crédito tributário associado àquelas duas tão gravosas incidências tributárias.

O tema ganha especial relevo, em razão de que poucos institutos jurídico-tributários geraram, ao longo dos anos, tantas divergências interpretativas tanto em sede administrativa quanto em sede judicial; e isso sem contar as posições, muitas vezes igualmente antagônicas, postas pela doutrina e pelos contribuintes.

Tentar buscar consensos ou entender a linha evolutiva dos entendimentos é tarefa que contribui, assim, para mitigar o alto grau de insegurança jurídica atualmente associado à matéria; insegurança jurídica essa que resulta da difícil convivência entre circunstâncias de variada natureza e, no mais das vezes, de difícil conciliação. De um lado, há os entendimentos díspares adotados pela Administração Tributária, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pelo Poder Judiciário e pela doutrina; de outro, há o dilema posto aos contribuintes e consistente na inevitável opção por um de dois caminhos: optar por gerar

créditos a partir de interpretações ampliativas não acatadas pela Administração Tributária, ou não gerar tais créditos, numa posição que não a indispõe juridicamente com o Fisco, mas que a coloca diante da possibilidade concreta de perdas financeiras e concorrenciais justamente pela minoração de seus créditos. De se lembrar, por fim, que tal clima de insegurança jurídica contribui muito para o alto grau de litigiosidade relativo à matéria.

O quadro que a seguir se exporá não pretende, por óbvio, ser um panorama exaustivo das possibilidades abertas pela atuação dos vários operadores jurídicos que se debruçaram sobre o tema, nem um inventário detalhado das possibilidades de crédito geradas pelas várias acepções do conceito de insumo desenvolvidas ao longo do tempo – tarefa cujos resultados talvez sequer coubessem num único livro -, mas sim um elenco objetivo dos principais critérios indutores dos desenvolvimentos verificados durante o período de existência do sistema da não cumulatividade no âmbito da Contribuição para o PIS e da Cofins. Ademais, este texto não tem pretensões analíticas ou críticas: é, isto sim e quando muito, uma mera tentativa de descrever o estado da arte da matéria.

Quanto à estrutura, o item 2 de destina a dar uma visão contextual do problema, com a finalidade de fornecer o cenário dentro do qual as divergências tiveram gênese e de desenvolveram. No item 3, é exposta a posição adotada pela Administração Tributária, inclusive em atos administrativos formalmente editados. Já no item 4, trata-se de descrever os desenvolvimentos operados no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, palco no qual o assunto foi mais amplamente abordado até hoje (mais, inclusive, do que no Poder Judiciário). No item 5, descreve-se a situação no âmbito do Poder Judiciário, concentrando-se a pesquisa sobre a atuação do Superior Tribunal de Justiça em razão, em especial, do fato de que é nesta Corte que o tema tem merecido um maior volume de decisões. No item 6, dá-se notícia do reconhecimento da repercussão geral da questão aqui abordada, por parte do STF, e do teor do que lá será objeto de decisão. Por fim, no item 7, trata-se de pinçar as principais constatações.

2. O CONTEXTO

Com a edição das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins passaram a estar submetidas, também, ao regime da “não cumulatividade”. A partir de então, não foram poucas as dúvidas e divergências que sobrevieram acerca da

extensão e conteúdo de muitos dos conceitos e institutos postos nas novas disposições legais. Com efeito, em razão de comparações com os contornos e feições de outras exações também submetidas a regimes não cumulativos, bem como em face de interpretações díspares acerca de alguns dispositivos daquelas Leis, surgiram dissensões que dificultaram muito a operacionalização prática do novo regime de apuração daquelas contribuições sociais.

Dentre os vários conceitos postos na legislação, um dos mais problemáticos é o de "insumo". A importância da clarificação desse conceito está no fato de que grande parte dos créditos admitidos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins estão vinculados à aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda. Assim, dependendo da aceção - mais ampla ou mais restrita - que se adote para este instituto, pode haver uma variação muito grande no montante de créditos apropriáveis pelos contribuintes.

Apesar do já longo tempo de vida do regime, grandes divergências permanecem em aberto em relação ao tema, sendo que muitas se estabelecem a partir de posições díspares adotadas pela Administração Tributária, pelos órgãos (administrativos e judiciais) que atuam na solução de litígios tributários e pela doutrina.

No caso da Administração, o conceito de insumos tem merecido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em "ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação". E esse entendimento foi formalmente expresso e esmiuçado em dois atos administrativos de caráter normativo, as Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004, por meio da determinação de que são insumos aqueles bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado". Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária (artigo 100 do Código Tributário Nacional – CTN).

Os contribuintes, a sua vez, contestam o entendimento administrativo, afirmando que a delimitação do conceito não está expresso nas Leis, e que, portanto, não cabe a imposição, por meio de atos administrativos, de restrição não posta em lei. Esse entendimento tem sua gênese em uma interpretação isolada dos artigos 3.ºs das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003,

dispositivos estes que, ao preverem a possibilidade de geração de créditos em relação aos insumos adquiridos, o teriam feito mencionando "insumos" sem quaisquer delimitações; ou, pelo menos, sem fazer referência à delimitação restritiva adotada pela Administração Tributária e que consiste, como visto, na exigência de que os insumos geradores de crédito tenham contato direto com o produto em fabricação.

Do ponto de vista do texto das Leis, para os contribuintes a menção a insumos foi feita de forma genérica, devendo-se ter como tais, portanto, todos os ônus que uma pessoa jurídica tem para a consecução de sua atividade-fim (estar-se-ia, aqui, diante de um conceito econômico de insumos); já para a Administração Tributária, as Leis, ao falarem em insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (estar-se-ia, aqui, diante de um conceito jurídico de insumos).

Não bastassem as divergências colocadas neste plano, percebe-se que mesmo quando se atinge, numa determinada instância, alguma concordância acerca do que seja "insumo", outro tipo de polêmica se estabelece, qual seja a referente ao que se deve ter por "processo produtivo", ou seja, qual a extensão do ciclo de produção em relação ao qual o direito de crédito referente aos insumos adquiridos remanesce intacto. As discussões neste plano, em sede administrativa, são muito mais comuns na esfera dos julgamentos de segunda instância (o conduzido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf), dada a circunstância, da qual se falará mais detidamente em item posterior, de que tal órgão não tem considerado, em suas decisões, os termos das IN editadas pela Administração Tributária; é que num contexto no qual o conceito de insumos é tomado em sentido bem mais amplo, passa a importar menos o que é insumo e mais a extensão do ciclo produtivo dentro do qual o a geração de créditos é possível.

Como era de se esperar, as polêmicas, colocadas nestes termos, perduram até hoje e assim deve ser por tempo imprevisível. Por conta disso, enquanto não houver a já hoje aventada substituição da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos por uma outra contribuição social de incidência mais simplificada, o problema persistirá. Importa assim, perquirir acerca de como tem evoluído o entendimento (administrativo e judicial), dadas as inequívocas influências que o assunto tem sobre a apuração e arrecadação daquelas duas importantíssimas exações tributárias.

3. A POSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO

De início, importa ressaltar que a delimitação feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB para o conceito de insumos, encontra precedentes de há muito firmados por ela mesma em sede administrativa. Muito tempo antes das IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, atual Cosit, por meio do seu Parecer Normativo n.º 65/1979, tratou da questão ao interpretar o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aprovado pelo então vigente Decreto n.º 83.263/1979 (RIPI/1979). Este Parecer Normativo, apesar de abordar dispositivo legal que trata de créditos do IPI, é aqui mencionado, em face da semelhança da legislação do imposto com as das contribuições aqui abordadas no que se refere especificamente ao conceito de insumos.

Pois bem, o que diz o PN n.º 65/1979 acerca do referido artigo 66, I, do RIPI/1979 é, em essência, que “somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização” (item 4.2). Complementarmente, ao se ater sobre o que se deveria ter por produtos “consumidos” no processo produtivo, declara que “a expressão ‘consumidos’ sobretudo levando-se em conta que as restrições ‘imediate e integralmente’, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo” (item 10.2).

No mesmo sentido, o Parecer Normativo Cosit n.º 181/1974, que assim dispunha no seu item 13:

Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc. (grifou-se)

Assim, nos termos dos Pareceres retrocitados, a posição da Administração Tributária sempre foi no sentido de que geram direito ao crédito, além das matérias-primas e produtos intermediários *stricto sensu*, e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de ação exercida sobre o produto em fabricação, restando excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

Do ponto de vista da Administração Tributária, portanto, apesar de não pretender ela a pura e simples aplicação da legislação do IPI à Contribuição para o PIS e à Cofins, o uso dos Pareceres acima referidos tem razão de ser em face de que, como acima já se disse, em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins a lei estabeleceu um conceito de insumo que, por vinculado estreitamente ao conceito de industrialização, tornaria os paralelos justificáveis. Não se trata, por evidente, de estender, sem base legal, conceitos do IPI para a Contribuição para o PIS e a Cofins, mas apenas de explicitar, com base no quadro jurídico daquele imposto, conceitos que a legislação das contribuições, no entender da Administração Tributária, entendeu de reproduzir em novo contexto normativo.

Assim, em outras palavras, já desde a edição do PN n.º 65/1979, a RFB se manifestava no sentido da delimitação do conceito de insumos, em termos muito similares aos postos nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004.

4. AS POSIÇÕES DOS ÓRGÃOS DO CONTENCIOSO

Apesar da acima referida posição da RFB consistente no tempo, com a superveniência do regime não cumulativo para a Contribuição para o PIS e a Cofins instalou-se desde logo uma importante divergência já em sede administrativa. E tal divergência, num primeiro momento, encontrou gênese na circunstância de que enquanto as unidades fiscalizadoras (Delegacias da Receita Federal) e julgadoras de primeira instância (Delegacias da Receita Federal de Julgamento) – órgãos que compõem a estrutura da RFB – estavam vinculadas à adoção do entendimento posto nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf (órgão julgador de segunda instância), por não se considerar vinculado aos atos administrativos de caráter normativo editados pela RFB (por compor a estrutura do Ministério da Fazenda), adotou exegese oriunda diretamente das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, atos nos quais a delimitação mais restritiva não aparece

expressa de modo literal. Como resultado, o Carf acabou adotando, ao longo do tempo uma acepção muito mais ampla para o conceito de insumos e, com isso, ampliando as possibilidades de geração de créditos.

Esta dissonância, já no seio da própria Administração Pública, de certo modo alimentou as polêmicas, que rapidamente se estenderam pela doutrina e acabaram ampliando as discussões em sede judicial. E a partir deste amplo movimento, ainda em curso, tem sido construído – ou reconstruído – o conceito de insumos, com a fácil percepção da tendência à ampliação de seus limites, como se evidenciará com o quadro que se a seguir se exporá.

No âmbito dos órgãos que compõem a Administração Tributária federal (as unidades fiscalizadoras – DRF - e os órgãos que compõem a primeira instância do contencioso administrativo federal – DRJ), as discussões giram menos em torno do conceito de insumos – muito em razão da vinculação estrita destes órgãos da RFB aos atos administrativos de caráter normativo editados pela Administração Tributária, dos quais as IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004 são espécie – e mais no que se refere ao grau de amplitude do processo produtivo, ou seja, a quais etapas do ciclo produtivo de um determinado bem pode haver a geração de créditos pela aquisição de insumos (é o caso, por exemplo, de empresas que comercializam frutas: o processo produtivo, para fins de geração de créditos, se restringe à etapa de beneficiamento das frutas colhidas ou se estende à fase de cultivo em sentido amplo, envolvendo preparo do terreno, plantio de mudas, atividades de controle do crescimento e colheita?).

Já na esfera do órgão que compõe a segunda instância e a instância especial do contencioso administrativo federal – o Carf, que compõe a estrutura do Ministério da Fazenda -, o quadro é distinto. Muito embora também existam discussões acerca da amplitude do processo produtivo, a grande mudança ocorre quanto ao conceito de insumo em si e quanto a quais sejam fontes nas quais buscar o sentido da expressão. E nesse plano, é possível identificar três correntes distintas:

(a) uma mais restritiva, que se apóia em uma analogia com o conceito adotado na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Acórdãos n.º 203-12.469, sessão de 17/10/2007, e n.º 203-12.473, de 17/10/2007) e que usa como fundamento a idéia de que a expressão insumo, não expressamente definida na legislação das contribuições sociais, sempre foi utilizada para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não cumulatividade no âmbito do IPI, de tal sorte que a legislação desse imposto seria a

mais adequada para estabelecer o conceito de insumos. Tal posição é, à evidência, a que mais se aproxima do entendimento expresso pela RFB nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, pois acaba, na prática, a aceitar como geradoras de crédito apenas as operações de aquisição de bens intrinsecamente vinculados à produção (matérias-primas, produtos intermediários etc.);

(b) uma visão mais ampla, é a que se vale de um conceito inspirado na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (Acórdão n.º 3202-00226, sessão de 08/12/2010) e que nasceu muito por influência da doutrina, em especial a posição de Marco Aurélio Greco (referenciada em vários acórdãos), que defendia que o termo “insumo” não poderia ter, na legislação da Contribuição para o PIS e da Cofins, o mesmo conteúdo que lhe é atribuído na legislação do IPI, mas sim um especificamente determinado pela base de incidência das contribuições sociais em questão, a receita bruta ou o faturamento (o raciocínio está associado à idéia de que o conceito de insumo deve ter uma relação com o objeto em si da incidência tributária, que no caso do IPI é a industrialização do produto e no caso da Contribuição para o PIS e da Cofins é a obtenção de receita ou faturamento). Assim, desenvolveu-se o entendimento de que a apuração de créditos deveria alcançar quaisquer custos ou despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica (em termos, portanto, muito próximos ao conceito de despesas operacionais no âmbito do Imposto sobre a Renda), sem qualquer referência à legislação do IPI, dadas as distintas materialidades das incidências tributárias em questão;

(c) e, por fim, a corrente que vem prevalecendo, que se vale apenas da interpretação das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, dispensando, portanto, quaisquer indutores associados a outras legislações de outros tributos (Acórdãos n.º 9303-01.740, sessão de 09/11/2011, n.º 3301-000.954, sessão de 02/06/2011, e n.º 9303-001.740, sessão de 09/11/2011). Por este entendimento, ficou firmado que se o legislador quisesse que “insumo” fosse tomado como sinônimo de todos os custos e despesas de uma empresa, não teria se valido desse termo, se limitando a dizer que os créditos seriam calculados com base nos “custos e despesas necessárias à atividade da empresa ou à obtenção da receita”, sem qualquer referência a qualquer aquisição específica, como é o caso da feita aos combustíveis e lubrificantes. Deste modo, para esta corrente, deve ser considerado insumo, para fins de geração de créditos no âmbito da Contribuição para o PIS e da Cofins, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda e ao ato de prestação de um serviço dos quais resultam a

receita tributada. Em outras palavras, para o Carf, a partir desta corrente, importa a essencialidade da despesa ou do custo como critério-base para a geração de créditos.

A partir da consolidação da prevalência da corrente que defende a busca de um conceito específico para insumo no âmbito da legislação da Contribuição para o PIS e da Cofins e a formalização do uso da essencialidade como critério norteador, outros enfoques passaram a temperar o entendimento do Carf, um deles resultante, justamente, dos pressupostos firmados pela referida corrente prevalente. Associada à idéia de que deve prevalecer a interpretação isolada das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, nasceu uma outra que, atualmente, começa a permear até mesmo as decisões judiciais, que é a de que não é possível definir, *a priori*, quais insumos podem gerar créditos em relação a quaisquer empreendimentos empresariais; em outras palavras, trata-se da convicção de que as características do processo produtivo é que vão definir quais insumos podem concretamente gerar créditos (Acórdão n.º 3302-001.168, sessão de 11.08.2011).

Um complicador para esta formulação, porém, é o caráter excessivamente casuístico da definição legal de quais gastos são geradores de créditos. É que em alguns incisos do artigo 3.º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, estão incluídos como passíveis de gerarem créditos, despesas que não estão, inequivocamente, associadas a insumos e que favorecem as pessoas jurídicas indistintamente, ou seja, independentemente de quais sejam as características de seus processos produtivos, como tais as contraprestações de operações de arrendamento mercantil, energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (mesmo os não associados à atividade produtiva), alugueis de prédios e equipamentos etc.

Entretanto, apesar da aparente contrariedade destas disposições com o critério da especificidade dos processos produtivos, verdade é que o Carf os vem adotando conjuntamente, ou seja, concede créditos com base na vinculação dos insumos com os processos produtivos (análise que é feita caso a caso) e também com base nos permissivos legais (casos em que o direito ao crédito é deferido para todas as pessoas jurídicas, por conta da expressa determinação legal).

Para, por fim, concluir esta retrospectiva rápida acerca de como evoluiu o entendimento do Carf, é preciso fazer menção a um último desenvolvimento relevante naquela corte administrativa. Depois de firmadas as idéias de que o conceito de insumo deve ser buscado na legislação específica das contribuições sociais e de que a geração de créditos depende da análise das características de cada processo produtivo tomado individualmente, as

divergências hoje se centram sobre uma outra questão: a de se saber o que deve ser tomado como processo produtivo ou, em outras palavras, qual a amplitude do processo produtivo para fins de delimitação das etapas do ciclo produtivo nas quais pode haver geração de créditos.

Esta questão, como já antes se disse, nasceu antes no âmbito da Delegacias de Julgamento, e isso por uma razão institucional. Como esses órgãos sempre estiveram obrigatoriamente vinculados ao conceito de insumo definido de forma detalhada e restritiva nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, em seu âmbito de atuação nunca lhes foi possível desenvolver as discussões que, no Carf, se estenderam por anos acerca daquele conceito. Assim, tendo um conceito já previamente delimitado de insumo, as DRJ desde sempre se lançaram ao desafio que, apenas posteriormente, acabou sendo atacado pelo Carf: o de tentar definir critérios para a definição da amplitude do processo produtivo. E esta é, hoje, a grande questão em aberto.

5. A POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

De um modo geral, em grande parte das decisões do STJ tem sido garantido ao contribuinte o direito de crédito apenas quanto aos bens e serviços adquiridos empregados diretamente na fabricação do produto ou na prestação dos serviços. Ou seja, numa primeira tomada de olhos, aquela Corte Superior parece ter adotado entendimento que não se incompatibiliza com a posição da RFB traduzida nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, mesmo que as decisões, em muitos casos, não mencionem esses atos administrativos. Mas há situações em que o conceito de insumo é alargado para incluir determinados bens, sob a alegação, já antes adotada pelo Carf, como antes se viu, de que se tratam de itens essenciais para a atividade. Alguns exemplos elucidam o dito.

Num precedente importantíssimo, a 2.^a Turma do STJ destacou a relevância do “critério da essencialidade”, para fins de aferição do direito ou não ao crédito. No Resp 1.246.317, reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos de gerar créditos em relação à compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização. O entendimento baseou-se na idéia de que a assepsia das instalações industriais, apesar de não estar diretamente ligada ao processo produtivo, mostra-se como medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício. A decisão reformou acórdão do Tribunal Regional Federal da 1^a Região, que havia entendido que “os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do

produto final”]; para este Tribunal, tais produtos são usados em qualquer tipo de atividade que exige higienização, “não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final”.

Em sua decisão, o relator, ministro Mauro Campbell Marques, votou a favor da pretensão da empresa, e o fez porque, segundo ele, o termo “insumo” deve compreender todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, “que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço”. Para o ministro, o reconhecimento da essencialidade não deve se limitar ao produto e sua composição, mas a todo o processo produtivo: “se a prestação do serviço ou a produção depende da aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo”.

Este critério da essencialidade, que gerou o direito ao crédito em relação aos produtos de limpeza e de dedetização, aparece outra vez na definição do direito em relação às embalagens de transporte, elementos esses colocados, em regra, fora do conceito de insumo (especialmente pela RFB). Trata-se da decisão prolatada no Resp 1.125.253, na qual o STJ reconheceu o direito de crédito em relação a embalagens especificamente utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte. Aqui, o fundamento foi o de que as embalagens de transporte, muito embora não gerem, em regra, direito a crédito, no caso concreto analisado elas eram elementos essenciais para a manutenção da qualidade do produto transportado.

Nem sempre, porém, o STJ tem se afastado de um conceito delimitado de insumos. Por exemplo, diante da pretensão de um supermercado de ver reconhecido seu direito ao crédito em relação a todos os custos necessários à atividade da pessoa jurídica, aquela Corte manifestou-se no sentido de que tal direito não se estendia a comissões pagas por representação comercial, despesas de marketing, bem como serviços de limpeza e vigilância (REsp 1.020.991). Neste caso, o entendimento foi o de que as despesas decorrentes de mera administração interna da empresa não são, juridicamente, insumos. Esta posição, a rigor, se junta ao entendimento unânime do próprio STJ de que não podem ser consideradas como insumo as despesas normais que não se incorporam aos bens produzidos ou não se aplicam na

prestação de serviços, tais como material de expediente, vale-transporte, vale-refeição, uniformes e propaganda.

No que se refere à mão de obra empregada no processo produtivo ou na prestação de serviços, há um posicionamento reiterado da 2.^a Turma do STJ, no sentido de que ela não se enquadra na definição de insumo, o que inviabiliza a geração de créditos em relação a tal fator de produção.

Já no Resp 1.427.892, o STJ se manifestou no sentido de que a taxa de administração de cartões de crédito não pode ser incluída no conceito de insumo, pois constitui mera despesa operacional decorrente de facilidade disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com seu público alvo. Ou seja, este ônus do empreendimento não se incluía dentre aqueles caracterizados como essenciais à produção ou prestação de serviços.

Tais decisões esparsas ainda não permitem que se tenha uma visão que se possa afirmar como sedimentada em âmbito judicial, apesar de se poder perceber a reiterada utilização do critério da essencialidade num contexto de mais íntima relação com o processo produtivo (atividade-fim) das pessoas jurídicas. Entretanto, neste ano de 2015 se deverá ter um importante pronunciamento do STJ: em sede de recursos repetitivos, o conceito de insumo para a Contribuição para o PIS e para a Cofins será analisado, tendo como *leading case* o REsp nº 1.221.170/PR. Nesse caso, é discutido, em especial, o reconhecimento do direito de crédito associado à aquisição de insumos para a fabricação de produtos, classificados nas contas “custos gerais de fabricação” e “despesas gerais comerciais” (envolvendo, por exemplo, água, combustíveis e lubrificantes, despesas com veículos, materiais de proteção, seguros, despesas de vendas etc.).

6. A SITUAÇÃO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Do ponto de vista do Supremo Tribunal Federal – STF, em 04/09/2014 foi publicado acórdão de repercussão geral para questão que tem como *leading case* o RE 841.979/PE e que se destina à definição do “alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação da não-cumulatividade à Contribuição para o PIS e à COFINS”. Em outras palavras, o Plenário da Corte Suprema se manifestará acerca do conceito de insumo para fins de apuração de créditos referentes à Contribuição para o PIS e à Cofins.

A matéria está em discussão no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 790.928, que tem como relator designado o Ministro Luiz Fux. E foi o próprio relator que afirmou, na

defesa do reconhecimento da repercussão geral, que “as restrições previstas nas referidas leis [Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003], a limitar o conceito de insumo na tributação sobre a receita, requerem a definição da amplitude do preceito previsto no § 12 do art. 195 da Constituição”, dispositivo este que determina que cabe à lei definir os setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais em questão serão não cumulativas.

Estas decisões - a do STF a que aqui se faz menção e a do STJ referenciada no item anterior - serão especialmente importantes, porque pela primeira vez se terá provimentos com alto potencial uniformizador, dado que vincularão as instâncias judiciais inferiores e, igualmente, o Carf, que já dispõe, em seu Regimento Interno, de disposição que o obriga a seguir as decisões do Poder Judiciário prolatadas na sistemática dos recursos repetitivos ou em que haja reconhecimento da repercussão geral.

7. CONCLUSÃO

Do quadro que acima se traçou, algumas constatações podem ser pinçadas a título de sumarização:

(a) há hoje uma divergência ainda não resolvida no seio da própria Administração Pública, acerca do conceito de insumos, resultante da adoção de marcos normativos diferenciados por seus órgãos internos: enquanto as unidades que compõem a RFB (DRF e DRJ) estão expressamente obrigados à adoção do entendimento exposto nas IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, o Carf, por se auto-definir como ente não vinculado a tais atos administrativos, limita suas interpretações aos termos das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

(b) para o Carf, atualmente, prevalece o entendimento de que:

- o conceito de insumo deve ser buscado apenas na legislação específica da Contribuição para o PIS e da Cofins, sem o recurso às legislações do IPI e do IRPJ;
- o direito ao crédito deve ser analisado à luz do critério da essencialidade, ou seja, apenas aquelas despesas essenciais à consecução da atividade-fim do empreendimento podem garantir aquele direito;
- não há como, a partir da adoção do critério da essencialidade, definir *a priori* quais despesas gerarão direito a crédito: apenas a análise detalhada de cada processo produtivo em particular é que pode definir o que lhe é essencial;

(c) colocadas de lado as divergências resultantes da adoção dos diferenciados marcos normativos e as conseqüentes discordâncias acerca do que é insumo, as DRJ e o Carf comungam, atualmente, de uma mesma preocupação: a definição da amplitude do que se deve ter como processo produtivo para fins de geração de créditos;

(d) nas nossas Cortes Superiores, o STJ vem se manifestando sobre o conceito de insumo, fazendo-o de modo a privilegiar, como o Carf, a adoção do critério da essencialidade. Isso tem representado uma ampliação do conceito de insumo quando se tem como marco de comparação as IN SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004, mas não há uma abertura tal a ponto de atender àqueles que defendem que todo e qualquer custo ou despesa suportado pelas pessoas jurídicas deveria gerar créditos, por conta de uma irrestrita adoção do princípio da não cumulatividade;

(e) o conceito de insumo deverá ser analisado com maior rigor pelo STJ e pelo STF durante o ano de 2015, em dois importantes julgamentos: primeiro, o julgamento pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, da questão que tem como *leading case* posto no REsp n.º 1.221.170/PR; e, segundo, o julgamento pelo STF, da questão reconhecida como de repercussão geral e que tem como *leading case* o RE 841.979/PE . Estes tão aguardados pronunciamentos, serão os primeiros com alto teor vinculante, pelo condicionamento que trarão à atuação das instâncias judiciais inferiores e da segunda instância do contencioso administrativo federal, o Carf.

TRATAMENTO FAVORECIDO PARA PEQUENAS EMPRESAS – INOVAÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR 147/2014

Guilherme Adolfo Mendes

Professor Doutor em Direito (USP)

Rafael Ragazzo Pacheco Silva

Mestrando (USP)

RESUMO: A Constituição Federal estabelece, como princípio da ordem econômica, que todos os entes públicos dispensem tratamento favorecido às pequenas empresas. Esse tratamento está, em grande medida, disciplinado pela Lei Complementar nº 123/06 que criou o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. O Estatuto contempla medidas mitigadoras de deveres nos mais variados campos obrigacionais, como na legislação trabalhista, na previdenciária e na seara do direito administrativo. Nada obstante, essas medidas, na sua maioria, são de índole especificamente tributária e não estão restritas às exações federais. Elas simplificam, reduzem e até eliminam obrigações tributárias principais e acessórias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para formar um sistema tributário especial chamado “Simples Nacional”. Todo esse conjunto de medidas representa grande avanço para o incentivo dos pequenos empreendimentos, mas não está imune a críticas. A Lei Complementar nº 123/06 padece ainda de inúmeras falhas, incongruências e imperfeições. Para resolver esses problemas e aperfeiçoar o sistema favorecido às pequenas empresas, essa lei foi modificada cinco vezes desde a sua edição. Este artigo tem por finalidade analisar justamente as principais novidades da última mudança, que foi empreendida pela Lei Complementar nº 147/14. Dentre essas novidades, destacam-se estímulos às exportações, benefícios para a cesta básica, nova regulamentação das obrigações acessórias tributárias, incentivos ao Microempreendedor individual – MEI e a ampliação do leque de setores contemplados pelo regime favorecido com destaque para as atividades profissionais. Indicamos também alterações que a LC 147 promoveu, em prol das pequenas empresas, em outros diplomas normativos, como na lei de falências, na lei dos juizados especiais e na lei de licitações.

Palavras-chave: Simples Nacional. Pequenas Empresas. Setores Econômicos. Incentivos à Exportação.

ABSTRACT: As economic order's principle, the Constitution establishes that all public entities shall render preferential treatment to small businesses. Establishing the National Statute of Micro and Small Businesses, Complementary-Law No. 123/06 mainly rules this treatment. The Statute includes mitigation measures for duties in various obligation fields, such as in labor law, social security and in the area of administrative law. Nonetheless, these measures are most often of tax nature and they are not restricted to federal taxation. They simplify, reduce and even eliminate principal and accessory tax obligations of the Federal Government, the States, the Federal District and Municipalities to form a special tax system called "National Simple". All these measures are breakthrough for the encouragement of small businesses, but it is not immune to criticism. Complementary-Law No. 123/06 still suffers from numerous flaws, inconsistencies and imperfections. With the purpose to solve

these issues and improve the advantage system to small businesses, this Law was amended five times since its release. This article aims to analyze precisely the main innovations of the last change, which was undertaken by Complementary-Law No. 147/14. Among these innovations stand out export inducements, benefits to the basic food hamper, new regulation of tax accessory obligations, incentives to Individual Micro-entrepreneur (*Microempreendedor Individual - MEI*) and the wider range of sectors covered by the advantage system, highlighting the professional activities. We also indicate changes the Complementary-Law No. 147/14 promoted in favor of small businesses in other legal diplomas, such as the Bankruptcy Law, the Law of Special Courts and the Law of Bids.

Keywords: National Simple. Small Business. Economic Sectors. Export incentives.

1 INTRODUÇÃO

A previsão de expedientes normativos mais favoráveis às pequenas empresas não é exclusividade brasileira; pelo contrário, é questão global, enfrentada por diversos países¹. A concessão de benefícios e facilidades aos pequenos se justifica pelas dificuldades que experimentam para ingressar no mercado e, uma vez nele, para permanecer e se desenvolver numa arena concorrencial com empresas maiores.

Garantir a possibilidade do surgimento de novos empreendimentos – pequenos em tamanho, mas expressivos no seu conjunto – cumpre elevados e auspiciosos escopos econômicos e sociais. Sob o primeiro prisma, promove a salutar concorrência entre os agentes e, assim, contribui para o crescimento econômico nacional. No tocante ao segundo, colabora para humanizar esse crescimento por meio do estímulo ao trabalho e ao emprego e, por conseguinte, colabora para a promoção de outros tantos direitos sociais, como saúde, alimentação, moradia, lazer, cultura e educação.

Nada obstante, independentemente do seu caráter teleológico, a opção do constituinte brasileiro é clara – as pequenas empresas fazem jus a um tratamento jurídico favorecido – e, como veremos adiante, a nossa história legislativa está marcada por tentativas de beneficiar os menores empreendimentos.

¹ Cf. ATERIDO, Reyes; HALLWARD-DRIEMEIER, Mary; PAGÉS, Carmen. **Big Constraints to Small Firms' Growth? Business environment and employment growth across firms**. The World Bank Development Research Group. Macroeconomics and Growth Team. Policy Research Working Paper 5032. August 2009, 2009.

Entretanto, tais providências constantemente se mostravam incapazes de cumprir seus objetivos. Muitas nem sequer ofereciam efetivas vantagens. Algumas operavam até no sentido oposto. Ao revés de estimular, inibiam iniciativas de menor envergadura. No seu conjunto, eram casuísticas, desarticuladas e ineficazes.

Apesar das dificuldades, essa orientação em prol dos pequenos tem sido aprimorada com o passar dos anos. Relevantes expedientes de estímulo, organizados de forma racional, como é o caso da Lei Complementar nº 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, hoje vigente, têm contribuído para a efetiva concretização do preceito constitucional de favorecer as pequenas empresas com o escopo maior de promover o desenvolvimento nacional.

Como veremos adiante, esse processo de aprimorar o tratamento favorecido às pequenas empresas ainda não está acabado e o último ajuste ao sistema foi introduzido pela Lei Complementar 147/14, objeto da análise deste artigo.

2 RETROSPECTIVA DO TRATAMENTO FAVORECIDO PARA PEQUENAS EMPRESAS

Sobre o favorecimento de pequenas empresas, poderíamos retroagir ao Império, quando o Alvará de 1809, assinado por D. João, reformulou a política para o Brasil Colônia de desestimular a produção interna de manufaturas em benefício da produção portuguesa. Desde então, diversas medidas dirigidas a favorecer direta ou indiretamente as menores unidades produtivas foram adotadas, mas tardou para um diploma contemplar um conjunto mais amplo e harmônico de expedientes especificamente destinados a atender a esse enorme conjunto de diminutos atores econômicos.

Esse primeiro diploma foi o Estatuto das Microempresas. Veiculado pela Lei Federal nº 7.256, em 27 de novembro de 1984, o documento normativo introduziu um leque mais amplo de medidas favoráveis para as empresas de menor expressão econômica. Foram reduzidas obrigações no campo do direito administrativo, do direito do trabalho, do direito previdenciário e, sobretudo, na seara tributária. Seus destinatários foram isentos de diversos tributos federais.

O Estatuto das Microempresas foi um marco para o tratamento favorecido das menores unidades de produção ao reunir, numa única peça normativa, medidas de largo alcance temático e de ampla cobertura geográfica. Ademais, serviu de inspiração para o Constituinte de 1988 elevar o tratamento favorecido ao ápice da ordem jurídica nacional.

A nossa Constituição atual consagra, em diversos dispositivos, o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (MPE). Dentre essas disposições, merecem destaque o art. 170, inciso IX, que fixa o tratamento como princípio da ordem econômica nacional, e o art. 179 que determina a todas as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estimular o florescimento das MPE por meio da mitigação de obrigações das mais diversas ordens.

Evidentemente, a Constituição de 1988 recepcionou, em quase toda a sua extensão o Estatuto de 1984. Só não foram recepcionadas isenções de tributos que deixaram de ser da competência federal, como o imposto sobre o serviço de transporte e de comunicações, transferido para a esfera estadual.

Todavia, esse diploma só contemplava os diminutos empreendimentos. Faltavam ainda medidas favoráveis especificamente dirigidas para as empresas pequenas não tão miúdas.

A Lei nº 8.864/94 foi a primeira medida legislativa federal, sob a égide da atual Constituição, que se referiu ao tratamento favorecido para as duas classes de pequenas empresas: as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP). Todavia, nada de específico foi efetivamente criado por esta lei em prol das ME, tampouco das EPP.

Depois da infecunda lei de 1994, foi editada a Medida Provisória nº 1.526, em novembro de 1996, a qual foi prontamente convertida, em dezembro do mesmo ano, na Lei 9.317. Nascia então o “Simples Federal”, que correspondia a um sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições para as ME e EPP, que simplificava e reduzia diversas obrigações tributárias federais e até estaduais e municipais.

Basicamente, esse sistema congregava até seis tributos federais (o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e Contribuição Previdenciária Patronal – CPP). Também podia incorporar um imposto estadual (o Imposto sobre Circulação de

Mercadoria e Serviços – ICMS) e um municipal (Imposto sobre Serviços – ISS), mas, para tal, era necessária a celebração de convênios específicos entre a União e cada um dos Estados e dos Municípios.

Ao todo, as obrigações de apuração e pagamento de até oito tributos era reunida numa só por meio de aplicação de um percentual sobre a receita bruta da atividade.

A Lei de 1996 foi, assim, o primeiro documento legislativo federal a efetivamente dispensar tratamento jurídico favorecido para as duas classes de pequenas empresas constitucionalmente protegidas. Nada obstante, era restrita à seara tributária.

Medidas favoráveis para as empresas de pequeno porte, nos demais campos obrigacionais, só foram introduzidas pela Lei nº 9.841/1999, que se auto intitulou “Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”.

Nessa época, o regime favorecido para as pequenas unidades produtivas era regido, no plano federal, por dois diplomas normativos diversos. Um, editado em 1996, com medidas de índole tributária e chamado de “Simples Federal”; outro, publicado em 1999, com os demais expedientes mitigadores de obrigações e denominado “Estatuto”.

Os Estados e diversos Municípios também possuíam seus diplomas próprios para disciplinar, na sua esfera de competência, o regime favorecido.

Essa enorme pulverização de fontes normativas gerou uma total desarmonia entre os diversos tratamentos. Não raro, um empreendimento era considerado de pequeno porte, no plano federal; microempresa, na esfera estadual; e não se enquadrava em qualquer desses tipos no âmbito municipal. Na verdade, a diferença de tratamento ocorria até em relação a uma mesma Pessoa Política.

Como o Simples Federal de 1996 elegia uma faixa de receitas para qualificar o porte das empresas e o Estatuto de 1999 adotava outra faixa, frequentemente, não havia harmonia entre o aproveitamento dos benefícios tributários do Simples Federal e os demais benefícios não-tributários previstos pelo Estatuto.

Essas contradições do sistema geravam insegurança jurídica e altos custos para os pequenos agentes econômicos. Além disso, o fato de que poucos Municípios estabeleceram o tratamento favorecido aos pequenos empreendimentos, aliado à necessidade de convênio com a União para a incorporação do imposto municipal (o ISS) ao regime federal, implicava

significativo entrave à eficácia do ditame constitucional de mitigação das obrigações num dos mais relevantes níveis governamentais.

Ante todos esses problemas, o Constituinte, visando saná-los e garantir uma justa e necessária sistematização, houve por bem, pela Emenda Constitucional nº 42/03, introduzir no art. 146, da Constituição Federal, novas competências para a Lei Complementar, de forma que a União passou a ser a Pessoa Política competente tanto para definir e estabelecer o tratamento favorecido às MPE (art. 146, III, *d*, da Constituição Federal) quanto para instituir um novo regime de arrecadação de tributos Federais, Estaduais e Municipais (art. 146, parágrafo único, da Constituição Federal).

Com o fito de corrigir as incongruências do modelo anterior, a União assumiu então as tarefas legislativas de estabelecer o tratamento jurídico diferenciado e favorecido a ser aplicado às ME e EPP e de criar um arquétipo simplificado para recolhimento dos principais tributos de todas as Pessoas Políticas da Federação.

Essas novas competências foram exercidas pela Lei Complementar nº 123/06, a qual instituiu um Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Nele, foram reunidos benefícios nos mais diversos campos (e.g. facilidades para tomada de crédito, desburocratização, vantagens perante os órgãos responsáveis pela regulação do comércio exterior, etc.), mas os mais relevantes e abrangentes são os tributários, cujo conjunto foi especificamente denominado por “Simples Nacional”.

3 O ESTATUTO NACIONAL

A Lei Complementar nº 123/06 criou um novo Estatuto para as MPE, mas, desta vez, por meio da competência prevista no art. 146, da Constituição Federal, após as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 42/03. Desde então, os benefícios jurídicos aos pequenos empreendimentos estão sistematizados e não mais dependentes de convênios, nem da boa vontade legislativa das outras Pessoas Políticas.

Dentre outros favorecimentos, o Estatuto prevê: facilidades para a obtenção de novas tecnologias e inovação por meio de agências de fomento, instituições de apoio e núcleos de inovação tecnológica; linhas de crédito específicas com procedimentos reduzidos e mais ágeis; simplificações trabalhistas; incentivos à exportação pela redução de exigências nas

etapas de habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio; e até preferências em processos licitatórios nas aquisições públicas.

Nada obstante, o maior conjunto de vantagens previstas no Estatuto é de índole tributária e corresponde a um sistema diferenciado e favorecido de tributação intitulado “Simples Nacional”.

Esse sistema, de natureza opcional para o contribuinte, contempla isenções, como das contribuições ao denominado “Sistema S” (as devidas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, como o Sesi, o Senai e o Senac). Nada obstante, esteia-se, principalmente, na simplificação do recolhimento dos principais tributos federais, estaduais e municipais, os mesmos abarcados pelo sistema federal anterior – IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP, IPI, ICMS e ISS –, com a diferença de que os dois últimos, antes dependentes da anuência, respectivamente, dos Estados e Municípios, além do Distrito Federal, agora passaram a integrar compulsoriamente o regime.

Os optantes do Simples Nacional recolhem esses tributos mensalmente por meio de um único pagamento calculado pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta da sua atividade. O percentual é determinado a partir de tabelas previstas nos anexos da Lei Complementar nº 123/06 e varia conforme o tipo de receita, a atividade e o porte da empresa.

Esse método, além de apresentar alíquotas mais favoráveis (o percentual é composto por parcelas representativas de cada um dos tributos abarcados no regime, as quais são geralmente menores que as alíquotas previstas na legislação geral), diminui de modo considerável os custos de cumprimento das obrigações tributárias, pois a legislação é única, está reunida num só documento legal, a base de cálculo é a mesma para até oito tributos e há significativa redução de deveres instrumentais por meio da eliminação e simplificação de declarações, de documentos e de livros fiscais.

As alíquotas previstas nas tabelas aumentam gradualmente na proporção direta do porte (também expresso pela receita bruta) das empresas. Isso significa que, quão menor for um empreendimento, maiores serão os seus benefícios tributários. Ademais, à medida que a empresa aumenta de envergadura econômica, incrementam-se suas obrigações, mas de forma suave, o que é positivo para induzir o seu próprio crescimento.

Caso houvesse um grande salto na complexidade, número e custos das obrigações, as pequenas empresas poderiam ser desestimuladas a crescer, seja por razões de planejamento

tributário, seja por impossibilidade de se manterem no mercado, o que não se coadunaria com a intenção consubstanciada na exigência constitucional de tratamento jurídico favorecido.

Todas essas características do Estatuto – e outras mais – são positivas, mas há ainda críticas ao modelo e a determinadas especificidades nele contidas. O Professor Hugo de Brito Machado, por exemplo, em breve artigo publicado digitalmente em seu site, afirma: “além de casuística, essa lei chega a ser mesquinha ao formular exigências, como a do imposto de renda sobre ganhos de capital na venda de bens do ativo fixo²”.

Não chegamos a opinião tão extrema, mas concordamos com algumas censuras. Uma delas diz respeito às exclusões setoriais correspondentes a atividades cujas pequenas empresas estão proibidas de optarem pelo regime benéfico.

No Estatuto, há dois tipos de vedações ao gozo do tratamento jurídico favorecido. O primeiro, mais severo, não permite a própria caracterização da empresa como MPE e, por conseguinte, impede o aproveitamento de qualquer das medidas favoráveis previstas no Estatuto. É o caso daquelas que atuam no setor financeiro.

O segundo é de alcance menos abrangente, mas ainda assim é relevante. Nesse tipo, permite-se o enquadramento da empresa na categoria jurídica de MPE e o gozo das vantagens previstas para essa condição. Todavia, são impedidas de usufruir justamente do conjunto mais amplo de facilitações, ou seja, das tributárias. Elas podem se enquadrar no Estatuto, mas são proibidas de optar pelo Simples Nacional. É aqui que encontramos o maior conjunto de exclusões setoriais. São exemplos o setor automobilístico, de fumo, bebidas, armamento, energia, e transporte de passageiros.

Tais exclusões geralmente são fundamentadas na falsa premissa de que somente grandes empresas poderiam exercer tais atividades de forma satisfatória ou de que o estímulo à produção de fumo, bebidas e armas seria contraditório ao direito social à saúde.

Entretanto, não há fundamentos jurídicos ou fáticos que justifiquem tais exclusões. Em primeiro lugar, a exigência constitucional de tratamento favorecido não prevê qualquer restrição com base na atividade exercida. Além disso, em todos esses setores, há exemplos de

² MACHADO, *O Simples é complicado*.

pequenas empresas que atuam de forma eficiente concorrendo com as grandes, e de micro empreendimentos que se desenvolveram e hoje são multinacionais de grande prestígio³.

Tais exclusões, ainda que em relação a armas, bebidas e cigarro, em nada reduzem a produção de tais bens, nem cumprem qualquer papel social. Contrariamente, todas essas vedações que a Lei Complementar nº 123/06 traz ao aproveitamento do Simples Nacional são juridicamente insustentáveis, servindo apenas para a manutenção de oligopólios exercidos por grandes empresas⁴, únicas beneficiadas com a dificuldade de entrada e manutenção de novos agentes no mercado.

A despeito desta e de outras tantas imperfeições do atual regime, a Lei Complementar nº 123/06 é positiva e, de fato, beneficia a maior parte dos pequenos empreendimentos. Ademais, tem sido regularmente aprimorada. Desde a sua edição, foi modificada cinco vezes por meio das leis complementares 127, 128, 133, 139 e, mais recentemente, pela 147.

O principal objetivo deste artigo é o de expor as novidades introduzidas por esta última lei. Antes, porém, apresentaremos, de forma breve, algumas das principais modificações promovidas pelas leis anteriores.

A Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007, autorizou o Poder Executivo a instituir o Sistema Nacional de Garantias de Crédito para facilitar o acesso das pequenas empresas à obtenção de empréstimos junto a instituições financeiras.

Pouco mais de um ano depois, a Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008: (i) requalificou o pequeno empresário para “Microempreendedor Individual (MEI)” e fixou tratamento diferenciado com expedientes ainda mais simplificados e favoráveis que os dispensados para as microempresas e empresas de pequeno porte; (ii) criou o “Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios” com competência para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas; e (iii) possibilitou a criação de Sociedades de Propósitos Específicos (SPE) pelas optantes do Simples Nacional.

³Cf. análise de MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional**. Revista de Direito Tributário, v. 103. pp. 150-169, 2008.

⁴ Op. cit. p. 169.

Também mal se passaram doze meses, quando a Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009 – vulgarmente denominada “Simples da Cultura” –, permitiu a opção pelo regime especial de tributação das empresas dedicadas às seguintes atividades: produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais.

Por sua vez, depois de um pequeno interregno não superior a dois anos, a Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011: (i) aumentou o limite da receita bruta para a caracterização da microempresa e da empresa de pequeno porte; (ii) criou facilidades e reduziu a burocracia para o MEI; e (iii) fixou um patamar diferenciado de receita bruta para os exportadores de mercadorias.

Enfim, entre 2006 (ano da edição da LC 123) e 2011, a elaboração de leis complementares introdutoras de regras relativas ao tratamento favorecido para as MPE foi contínua. Só o ano de 2010 foi uma exceção a essa série.

Desde então, houve uma pequena pausa – cerca de três anos – na produção normativa, a qual se encerrou com a publicação, em 07 de agosto de 2014, da Lei Complementar nº 147.

4 A LEI COMPLEMENTAR Nº 147/14

A Lei Complementar nº 147/14, na mesma toada das anteriores, visou aprimorar o tratamento favorecido às pequenas unidades produtivas ao introduzir diversas alterações no texto base da Lei Complementar nº 123/06.

As novidades são de amplo espectro. Abarcam desde novos estímulos às exportações até a ampliação do leque de atividades beneficiadas pelo regime favorecido. Passamos, então, à sua apresentação.

5 ESTÍMULO ÀS EXPORTAÇÕES

No campo das exportações, foram adotadas três novas medidas de estímulo: (i) aumento do limite de enquadramento para os prestadores de serviços, (ii) supressão do ISS e (iii) simplificação de procedimentos.

Como já havíamos destacado anteriormente, a Lei Complementar nº 139/11 ampliou os limites de enquadramento para os exportadores. O que era antes um único patamar de R\$ 360.000,00 de receita bruta anual para as microempresas independentemente da origem das operações, passou a ser dois de R\$ 360.000,00: um para vendas internas, outro para exportações. Assim, para uma microempresa permanecer qualificada como tal e usufruir dos benefícios que lhes são próprios pode vender para o mercado interno até R\$ 360.000,00 e para o externo mais R\$ 360.000,00, num total de até R\$ 720.000,00.

Previsão similar foi adotada para as empresas de pequeno porte. No lugar de um limite global de R\$ 3.600.000,00, foram previstos dois cumulativos do mesmo valor. Uma pequena empresa continua a ser assim enquadrada, ainda que tenha uma receita bruta anual total de até R\$ 7.200.000,00, se foram respeitados cada um dos limites de R\$ 3.600.000,00 para operações internas e para exportações.

Nada obstante, essas medidas eram restritas à exportação de mercadorias. As prestadoras de serviços continuavam a se submeter aos tetos únicos de R\$ 360.000,00 e de R\$ 3.600.000,00, ainda que parte destes valores de receita bruta proviessem da exportação de serviços.

A lei complementar 147/14 extinguiu essa equivocada distinção. Com a nova redação dada ao §14, art. 3º, da Lei Complementar nº 123/06, os exportadores de serviços também foram contemplados com o benefício de separar a receita bruta auferida no comércio exterior daquela obtida no mercado interno.

Essa medida se mostra justa e acertada. Não havia motivo jurídico, social ou econômico que justificasse a aplicação desse benefício somente às operações com mercadorias. A sua extensão aos serviços cumpre tanto com os ditames da igualdade, uma vez que situações equivalentes passam a ser tratadas de forma equivalente, quanto à necessidade de se favorecer os pequenos empreendimentos no mercado externo, ambiente de altíssima concorrência que justifica tratamento ainda mais favorecido.

Outro acerto da Lei Complementar nº 147/14 foi a supressão da parcela do ISS do percentual incidente sobre a receita advinda das exportações de serviços.

O Simples Nacional resolveu um problema do antigo Simples Federal de não reconhecer as imunidades de tributos federais na exportação. Enquanto a Lei do Simples Federal não continha qualquer disposição a esse respeito e a Fazenda Pública se recusava a

reconhecer essas desonerações constitucionais, exceto em relação ao IPI, mas apenas para os pequenos industriais exclusivamente exportadores – indevida transmutação de uma imunidade objetiva para subjetiva –, a Lei Complementar nº 123/06, em seu art. 18, § 14, passou a expressamente determinar a supressão do PIS, da Cofins, do IPI – todos tributos federais –, além do ICMS da competência estadual.

Nada obstante, o mesmo engenho não havia sido adotado para o ISS. Diferentemente das contribuições sociais, do IPI e do ICMS, a não incidência do imposto municipal sobre as vendas externas não foi estabelecida diretamente pela Constituição Federal, mas sim por meio de uma isenção heterônoma fixada pela Lei Complementar nº 116/03, no seu art. 2º, inciso I. Provavelmente essa foi a razão – equivocada – para que, inicialmente, os exportadores de serviços submetidos ao regime geral fossem desonerados do imposto municipal, enquanto os optantes do Simples Nacional continuassem a se submeter a tal exigência. Ainda que tardiamente, esse erro foi corrigido pelo legislador.

Por derradeiro, a Lei Complementar nº 147/14 contemplou um regime simplificado de exportação para os optantes do Simples Nacional, nos termos do art. 49-A introduzido na Lei Complementar nº 123/06: “A microempresa e a empresa de pequeno porte beneficiárias do SIMPLES usufruirão de regime de exportação que contemplará procedimentos simplificados de habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio, na forma do regulamento”. As regras do regime, entretanto, não foram estabelecidas diretamente por lei e, portanto, não há garantias para a sua implantação e plena eficácia. Tudo dependerá da regulamentação pelo CGSN.

6 BENEFÍCIOS PARA A CESTA BÁSICA

A União, os Estados e o Distrito Federal foram autorizados a conceder, por meio das suas próprias leis, desde que específicas para tal fim, isenções e reduções de PIS, Cofins e ICMS de produtos da cesta básica.

Essa medida possui nítido caráter social e corresponde a uma relevante exceção à regra estampada no parágrafo único, art. 24, da Lei Complementar nº 123/06, que veda alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais, e outros fatores que modifiquem o valor apurado de imposto ou contribuição na forma do Simples Nacional, estabelecidos pela União, Estado, Distrito Federal ou Município.

7 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Também houve novidades sobre a imposição de obrigações acessórias. Antes, o § 4º do art. 26 estabelecia a unificação também dos deveres tributários formais com a singela previsão de que as MPE ficavam submetidas às obrigações acessórias estabelecidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), além daquelas diretamente fixadas pela própria lei complementar, sendo “vedado o estabelecimento de regras unilaterais pelas unidades políticas partícipes do sistema”.

Esse dispositivo foi alterado para uma redação mais clara que proíbe categoricamente a exigência de obrigações tributárias acessórias, além das fixadas pelo CGSN e atendidas pelo Portal do Simples Nacional (gratuitamente pela internet), e o estabelecimento de “exigências adicionais e unilaterais pelos entes federativos, exceto os programas de cidadania fiscal”.

De um lado, ao proibir a imposição de exigências adicionais, a lei complementar eliminou o subterfúgio que as pessoas políticas usavam para unilateralmente impor obrigações tributárias mascaradas como deveres de outra índole. Por outro bordo, expressamente autorizou a imposição de exigências atinentes à cidadania fiscal, ou seja, deveres de prestar ao cidadão informações sobre a incidência de tributos na aquisição de bens e serviços – medida em perfeita harmonia com o disposto do art. 150, § 5º, da Constituição Federal: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

8 MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL - MEI

A Lei Complementar nº 147/14 contemplou o microempreendedor individual (MEI) com várias medidas específicas de fomento.

Com uma redação mais clara e abrangente que a anterior, o § 3º, art. 4º da Lei Complementar nº 123/06, eliminou “os custos, inclusive prévios, relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao funcionamento, ao alvará, à licença, ao cadastro, às alterações e procedimentos de baixa e encerramento e aos demais itens relativos ao Microempreendedor Individual, incluindo os valores referentes a taxas, a emolumentos e a demais contribuições relativas aos órgãos de registro, de licenciamento, sindicais, de regulamentação, de anotação

de responsabilidade técnica, de vistoria e de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas”. Ademais, os conselhos representativos das categorias econômicas foram proibidos de exigir qualquer obrigação, além daquelas previstas na lei complementar, para a inscrição do MEI nos seus quadros (art. 18-A, § 19).

Por meio da introdução do art. 18-D na Lei Complementar nº 123/06, os Municípios se tornaram obrigados, quanto ao IPTU, a assegurar “tratamento mais favorecido ao MEI para realização de sua atividade no mesmo local em que residir, mediante aplicação da menor alíquota vigente para aquela localidade, seja residencial ou comercial, nos termos da lei, sem prejuízo de eventual isenção ou imunidade existente”, regra peculiar por ser relativa a tributo até então não disciplinado no Estatuto.

Outra novidade inventiva, por se tratar de um estímulo indireto ao MEI, foi implementada pela nova redação do § 1º, art. 18-B da Lei Complementar nº 123/06. Ao revés de o MEI ser agraciado com mitigações das suas próprias obrigações, os destinatários diretos das medidas foram os seus contratantes, pois deixaram de ser obrigados a preencher a Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) e a recolher a CPP, o que representa uma significativa redução dos custos de contratação.

A exoneração, contudo, não se aplica quando o MEI contratado preste serviços de hidráulica, eletricidade, pintura, alvenaria, carpintaria e de manutenção ou reparo de veículos (§ 1º, art. 18-B, da LC 123/06).

Também não é aplicada quando estiverem presentes os elementos da relação de emprego (§ 2º, art. 18-B, da LC 123/06), ou seja, pessoalidade, subordinação e habitualidade. Nesse caso, o contratante permanece sujeito a todas as obrigações decorrentes dessa relação, inclusive trabalhistas, tributárias e previdenciárias

Tal medida busca evitar o fenômeno denominado por “pejotização”, que consiste em encobrir uma relação de emprego por meio da inscrição do empregado como pessoa jurídica. Afinal, o objetivo do tratamento jurídico favorecido é beneficiar os empreendimentos miúdos e não enfraquecer as relações trabalhistas.

9 AMPLIAÇÃO DO LEQUE DE ATIVIDADES

Como já havíamos destacado em tópico precedente, empreendimentos que atuam em inúmeros setores da atividade econômica não podem usufruir do favorecimento dispensado às

MPE. A Lei Complementar nº 147/14 não extinguiu essa indevida discriminação por completo. Nada obstante, deu um importante passo, ainda que tímido, nessa direção.

Diversas atividades, antes não contempladas pelo Simples Nacional, agora tem a possibilidade de gozar do regime tributário diferenciado; em alguns casos, como na prestação dos serviços de advocacia, o tratamento é ainda mais favorável que aquele dispensado a atividades similares já anteriormente agraciadas.

A produção e o atacado de bebidas, bem como o transporte intermunicipal e interestadual de passageiros são atividades cujas pequenas empresas não podiam se beneficiar do tratamento tributário favorecido. Essa exclusão era tão ampla que abrangia fabricantes de bebidas não alcólicas e todos os tipos de transporte, mesmo os fluviais promovidos por pequenas embarcações.

A nova lei não aboliu completamente esse conjunto de exclusões, mas, ao menos, reduziu seu alcance. Os fabricantes e atacadistas de refrigerantes e bebidas afins, antes excluídos, passam a poder optar pelo Simples Nacional. Continuam, no entanto, proibidos de usufruir do tratamento favorecido os produtores e atacadistas de bebidas alcoólicas e, surpreendentemente, também os de cervejas sem álcool.

No setor de transporte de passageiros, a ampla e irrestrita proibição foi abrandada para permitir a opção pela sistemática favorecida do pequeno transportador que atue na modalidade fluvial, quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano, e no caso de o serviço se realizar sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores.

De longa data, as empresas que atuam com atividades típicas de profissionais liberais são excluídas do favorecimento dirigido aos pequenos empreendimentos. No Estatuto das Microempresas de 1984, já havia medida dessa estirpe ao proibir o enquadramento no regime favorecido da prestadora dos serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista, despachante e de outros serviços que se lhes pudessem assemelhar.

Restrições ainda mais amplas foram previstas no Simples Federal, pois abarcavam inúmeras profissões – como a de cantor, músico e dançarino – além de todas aquelas cujo exercício dependesse de habilitação legal, com algumas exceções introduzidas posteriormente pelas leis nº 10.034/00 e nº 10.684/03: creches, pré-escolas, estabelecimentos de ensino

fundamental, centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga, agências lotéricas e agências terceirizadas de correios.

A história se repeliu com a implantação do Simples Nacional. Na redação original da Lei Complementar nº 123/06 (art. 17, inciso XI), foram excluídas as empresas que tivessem “por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios”.

É importante notar que esse conjunto de atividades profissionais excluídas era ainda mais amplo que aquele previsto anteriormente. Enquanto o Sistema Federal não permitia a opção, basicamente, daqueles que exercessem atividades de profissão legalmente disciplinada, o sistema nacional proibiu, como regra, todas as profissões, regulamentadas ou não.

Nada obstante, a Lei Complementar nº 147/14 adotou uma medida radical e diametralmente oposta ao caminho que a legislação trilhava desde a edição do Estatuto de 1984. Revogou completamente a exclusão para as atividades profissionais, as quais, portanto, passaram a poder exercer a opção pela tributação mitigada – algo, com essa abrangência, inédito na nossa ordem jurídica.

Essas atividades foram reunidas em quatro grupos, cada qual submetido a um conjunto diferente de percentuais incidentes sobre a receita bruta.

No primeiro grupo, os percentuais estão previstos no anexo III e se distribuem de 6% a 17,42% gradualmente na razão direta do porte do optante. Nele, enquadram-se, dentre outros, os seguintes prestadores de serviço: fisioterapia; agências de viagens e turismo; serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral.

Os demais grupos seguem a mesma lógica. No segundo (anexo IV), os percentuais variam de 4% a 16,85%, os quais são destinados à construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; e aos serviços de vigilância, limpeza e conservação. O grupo abarca também os serviços advocatícios.

É no terceiro (anexo V) que se enquadram: academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de

esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; e os serviços de prótese em geral. E a distribuição de percentuais vai de 8% a 22,9%.

Por fim, o quarto grupo (anexo VI) engloba: medicina, inclusive laboratorial e enfermagem; medicina veterinária; odontologia; psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite; serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação; arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia; representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; perícia, leilão e avaliação; auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração; jornalismo e publicidade; e agenciamento, exceto de mão de obra.

Todavia, a característica peculiar desse grupo, cujos percentuais vão de 16,93% a 22,45%, é a sua natureza residual, pois abrangem todas as demais atividades do setor de serviços cuja finalidade seja a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, de profissão regulamentada ou não.

É oportuno destacar que o percentual mais elevado desse grupo (22,45%) não é tão discrepante em relação àqueles dos demais grupos (17,42%, 16,85% e 22,9%). Entre o maior (22,9%) e o menor (17,42%) desses patamares superiores, a diferença não supera 30%. Desse modo, a tributação sobre a receita bruta das pequenas empresas próximas a se tornarem empreendimentos de médio porte e, assim, passarem a se submeter ao regime geral de tributação, é quase a mesma independentemente da atividade exercida.

O mesmo, contudo, não pode ser dito em relação aos percentuais iniciais – 4%, 6%, 8% e 16,93%, conforme o grupo de atividades. O maior (16,93%) é mais que o quádruplo do menor (4%) – uma diferença superior a 300%. Assim, por exemplo, um escritório de

advocacia de porte diminuto (receita bruta anual de até R\$ 180.000,00) deve recolher menos de um quarto do valor a título de Simples Nacional que um consultório de odontologia de porte equivalente.

Ter que recolher 16,93% da receita da atividade a título de tributação já nos estágios iniciais da microempresa é uma obrigação que nos aparenta ser excessiva e incompatível com o ditame constitucional do favorecimento. A exigência se agrava ainda mais por não se restringir a setores específicos. Ao contrário, é destinada a todas as atividades profissionais, exceto para aquelas explicitamente enquadradas nos outros três grupos.

Ademais, essa discriminação, que prestigia as microempresas de apenas alguns setores profissionais com percentuais mais suaves, não é justificável. De todo modo, a permissão de ingresso no Simples Nacional representa, em relação ao cenário anterior, um grande avanço e uma relevante quebra de paradigma normativo.

10 DEMAIS ALTERAÇÕES

As novidades acima analisadas foram, no nosso entender, as mais relevantes. Nada obstante, a Lei Complementar nº 147/14 trouxe inúmeras outras.

O novo diploma reduziu sanções pecuniárias pelo descumprimento de obrigações acessórias, quando estabelecidas em valor fixo ou por meio de patamar mínimo. A atenuação foi fixada em 90% para os MEI e 50% para os demais MPE, sem prejuízo da aplicação de valores específicos mais favoráveis, quando existentes. Ressalta-se, contudo, que tais reduções só são aplicáveis para o pagamento da multa no prazo de até 30 dias após a sua notificação e não abarcam as situações de fraude, resistência e embaraço à fiscalização.

Apesar de o Simples Nacional abarcar o ICMS, há ressalvas. Uma delas diz respeito às operações e prestações submetidas ao regime de substituição tributária, que devem se submeter à legislação aplicável às pessoas jurídicas em geral. Pois bem, o dispositivo (a alínea “a”, inciso XIII, §1º, art. 13 da Lei Complementar nº 123/06), que contemplava essa exceção, teve a sua redação ampliada para abarcar, além da substituição tributária, a tributação monofásica e as operações sujeitas ao regime de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação, especificando um extenso rol de produtos submetidos a tais sistemáticas.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios foram autorizados a estabelecer, no âmbito das suas competências, valor fixo mensal (ou seja, quantia única e não variável com a receita) para o recolhimento do ICMS e ISS por todas as microempresas optantes pelo Simples Nacional. Até então, havia previsão dessa medida, mas era limitada às microempresas cuja receita bruta anual não excedesse R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais).

Foi simplificado ainda mais o procedimento de extinção de sociedades. A baixa de empresas agora pode ser realizada mesmo quando houver dívidas tributárias. De um lado, tal medida acelera a extinção da empresa e, com isso, elimina custos desnecessários para a manutenção, ainda que meramente formal, da sociedade, como gastos de tempo e recursos com o preenchimento periódico de declarações. De outro lado, não compromete as garantias para a cobrança do crédito tributário, pois foi estabelecida a responsabilidade solidária dos sócios, titulares e administradores no período de ocorrência dos fatos geradores.

Por derradeiro, vale mencionar que a Lei Complementar 147/14, na missão de aperfeiçoar o tratamento jurídico dispensado às MPE, não se restringiu a remodelar a Lei Complementar nº 123/06. Outros diplomas legais também foram seus alvos.

Modificou dispositivos da Lei 11.101/2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, como a criação de uma quarta classe de credores titulares de créditos enquadrados como MPE com direito à indicação de um representante no Comitê de Credores. Alterou o inciso II, § 1º, artigo 8º da Lei nº 9.099/95 (Lei dos Juizados Especiais), para possibilitar o ajuizamento de ações perante o Juizado Especial por microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, o que antes era admitido apenas para microempresas. Incluiu o artigo 7º-A na Lei 11.598/2007, que estabelece diretrizes e procedimentos para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas. Por fim, adicionou dispositivos à Lei 8.666/93 (Lei de Licitações) com o fito de aprimorar o regime de favorecimento das pequenas empresas nas contratações com a Administração Pública.

11 CONCLUSÃO

O tratamento dispensado às pequenas empresas é pautado pela exigência constitucional de favorecimento a ser constantemente aprimorado em razão do seu caráter programático. Desde que essa orientação foi alçada ao zênite da nossa ordem jurídica, os avanços foram

substanciais. De uma lei com algumas poucas vantagens e dirigida apenas para as ME, evoluiu-se até um estatuto de largo alcance subjetivo para abarcar também as EPP e com medidas nos diversos campos obrigacionais.

Nesse contexto, a Lei Complementar nº 123/06, apesar de ainda possuir muitas imperfeições passíveis de crítica, organizou o tratamento jurídico favorecido aos pequenos e corrigiu muitas falhas dos regimes anteriores. Na seara tributária, a criação do Simples Nacional estabeleceu não apenas um regime de tributação mais racional e compatível com as peculiaridades dos empreendimentos menores. Propiciou, sobretudo, segurança jurídica e certeza da existência do benefício ao centralizar a sua gestão nas mãos da União e, assim, dar cabo à inércia legislativa das demais Pessoas Políticas, em especial, dos Municípios.

O Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte experimentou diversas alterações para ampliar incentivos, ajustar benefícios e eliminar incongruências. Nesse processo de melhoria, a Lei Complementar nº 147/14 trouxe diversas alterações positivas.

Esperamos que a marcha de aprimoramento não pare. Que siga o seu curso e mantenha a mesma cadência a fim de tornar a ordem jurídica nacional um modelo normativo capaz de efetivamente garantir a criação, a sobrevivência e o desenvolvimento das pequenas iniciativas, como ferramenta essencial para acirrar a concorrência – maior força motriz das economias de mercado – e, desse modo, contribuir para o crescimento econômico e, sobretudo, para o bem-estar social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATERIDO, Reyes; HALLWARD-DRIEMEIER, Mary; PAGÉS, Carmen. **Big Constraints to Small Firms' Growth? Business environment and employment growth across firms.** The World Bank Development Research Group. Macroeconomics and Growth Team. Policy Research Working Paper 5032. August, 2009.

FREEDMAN, Judith. Reforming the Business Tax System: does size matter? Fundamental issues in small business taxation. *In*. C. Evans and R. Krever (eds). **Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect.** (The Institute of Chartered Accountants in Australia/Thomson Reuters (Professional) Australia, 2009.

IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). **As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil 2001.** Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/microempresa2001.pdf>> ; acesso em 03/07/2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **O Simples é complicado.** Disponível em <<http://www.hugomachado.adv.br>>; acesso em 01/06/2011.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional.** Revista de Direito Tributário, v. 103. pp. 150-169, 2008.

OECD (OCDE). **Taxations and Small Businesses.** Paris, OECD, 1994.

Átila Gomes

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutor pelo
Instituto de Economia da UFRJ. Mestre pelo Instituto
COOPEAD de Administração/UFRJ

RESENHA DE LIVRO: NAYYAR, Deepak. *A corrida pelo Crescimento – Países em Desenvolvimento na Economia Mundial*. Rio de Janeiro: Editora Contraponto, 2014.

RESUMO: Este trabalho resenha o primeiro livro de Deepak Nayyar publicado no Brasil. Com base em uma análise histórica de longo prazo, Nayyar expõe que alguns países em desenvolvimento, na atualidade, foram os mais desenvolvidos no passado. Esta transição ocorreu durante a Revolução Industrial. O autor argumenta que atualmente alguns países em desenvolvimento poderiam emparelhar-se com os países desenvolvidos, mediante ação coordenada entre Estado, sociedade e instituições. A leitura crítica da obra é complementada pelas inserções do caso brasileiro nas situações correntes e do impacto da Revolução Fiscal nas estratégias de desenvolvimento.

Palavras-Chave: Globalização. Desenvolvimento Econômico. Catching-up. Países em Desenvolvimento.

ABSTRACT: This work reviews the first Deepak Nayyar's book published in Brasil. Based on an historical long term analysis, Nayyar exposes that some of the countries currently classified as developing countries were the most developed in the past. The transition in this situation occurred during the Industrial Revolution. The author argues that nowadays some developing countries could catch-up the developed ones, pursuing a coordinated action among State, society and institutions. A critical reading of the book is complemented by the inclusions of the Brazilian case in current situations and the impact of the Fiscal Revolution in development strategies.

Keywords: Globalization. Economic Development. Catching-up. Development Countries.

Publicada originalmente, em 2013, sob o título “*Catch up: Developing Countries in the World Economy*”, a obra do economista Deepak Nayyar foi rapidamente traduzida e publicada no Brasil, fato que indica sua importância. A tradução do título para o português é direta e reflete com clareza a intenção do autor: “*A corrida pelo Crescimento – Países em Desenvolvimento na Economia Mundial*”. A publicação no Brasil foi realizada no segundo semestre de 2014 pela Editora Contraponto, com a participação do Centro Internacional Celso Furtado de Políticas para o Desenvolvimento, sob patrocínio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), Petrobras, Eletrobras, Caixa Econômica

Federal, Banco de Desenvolvimento do Nordeste (BNB) e Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará (ADECE).

O economista indiano Deepak Nayyar, Doutor pela Universidade de Oxford, lecionou em quase todos os continentes, nas universidades de Oxford, de Sussex, de Paris, na New School for Social Research em Nova York. É professor emérito de universidade em Nova Delhi e atuou também nas Nações Unidas como membro do World Institute for Development Economic Research, além de ter ocupado cargos públicos, como o de Conselheiro Econômico Chefe no governo da Índia.

O autor visitou o Brasil diversas vezes, tendo lecionado na Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Entretanto, “*A corrida pelo Crescimento – Países em Desenvolvimento na Economia Mundial*” é a primeira obra de Nayyar publicada no Brasil e integra um grupo de obras do autor dedicadas ao desenvolvimento e à globalização, ainda não publicadas no Brasil, como “*Macroeconomics and Human Development*” (2013), “*Liberalization and Development*” (2008), “*Trade and Globalization*”(2008).

A obra “*A corrida pelo Crescimento*”, apesar de recente, já é considerada uma referência para o entendimento do desenvolvimento econômico mundial. Sua principal característica é utilizar uma abordagem histórica que cobre um extenso período, ainda que de forma concisa, fornecendo ao leitor uma visão panorâmica do desenvolvimento econômico mundial desde a Idade Média, mas focado principalmente no período recente, a partir da segunda metade do século XX.

As 320 páginas da edição brasileira estão divididas em duas partes, contendo nove capítulos. A primeira parte, sob o título “Ficando para Trás” descreve, na visão do autor, os fatos que determinaram a segmentação de países em dois grupos, de forma que um grupo foi bem-sucedido no crescimento econômico, enquanto outro é composto por países retardatários. A segunda parte, “Buscando o emparelhamento”, trata das mudanças ocorridas nos países retardatários a partir da segunda metade do século XX em sua trajetória para atingirem uma situação de desenvolvimento econômico.

O objetivo do autor é obter respostas para quatro conjuntos de perguntas: o primeiro busca no passado distante, partindo da virada do primeiro milênio, referências que esclareçam a distinção entre países ricos e pobres. Para isto são questionados: desde quando há esta distinção? Qual a participação dos países em desenvolvimento na economia mundial naquela época? Como ocorreu o declínio dos países não desenvolvidos?

O segundo conjunto de perguntas trata do passado recente, considerado pelo autor como o foco primordial do livro, e compreende o período de 1950 até 2010. Entre as questões levantadas pelo autor, merece destaque saber se o recente crescimento econômico dos países em desenvolvimento resultou na recuperação da participação dos países em desenvolvimento na produção mundial. Será que a diferença entre Produtos Internos Brutos (PIB) *per capita* chegou ao fim dando início a uma convergência? Quais foram as mudanças na forma e no *quantum* da participação dos países em desenvolvimento na economia mundial?

O terceiro conjunto também se refere ao período recente, a partir de 1950, e as perguntas visam detalhar o desenvolvimento recente nas regiões em que se encontram os países em desenvolvimento, bem como identificar características dos países líderes desse desenvolvimento recente. O autor questiona, ainda, se este processo de desenvolvimento reduziu as desigualdades entre países e indivíduos e se os países em desenvolvimento iniciaram um processo de convergência. O quarto e último conjunto de questões é uma reflexão sobre os três anteriores, questionando o que deveria ser aprendido com a experiência recente, mas também com a experiência do passado remoto.

A argumentação central exposta em “*A corrida pelo Crescimento – Países em Desenvolvimento na Economia Mundial*” é fundamentada em uma abordagem histórica. Portanto, o autor se afasta da abordagem ortodoxa, que é amparada em modelos matemáticos. Este afastamento é motivado pela posição crítica do autor em relação aos modelos ortodoxos, os quais tenderiam a transformar o desenvolvimento em um processo automático.

Ao contrário da proposta ortodoxa, Nayyar espousa a tese de que o desenvolvimento econômico é resultado de uma ação deliberada de países através da ação articulada do Estado, das instituições e da sociedade no sentido de promoverem o desenvolvimento econômico. Importante ressaltar que a argumentação de Nayyar, adicionalmente ao seu aspecto histórico, tem uma base empírica, que utiliza diversas fontes de dados e diferentes formas de mensuração, em valores constantes ou Paridade de Poder Aquisitivo (PPA), obtendo as mesmas conclusões e dando robustez às tendências verificadas nos dados.

Ao longo do tempo, segundo Nayyar, a importância dos países e regiões é determinada pela sua participação na população mundial e na renda global. O autor segmenta o passado distante em três períodos, nos quais constrói sua visão sobre o desenvolvimento econômico.

No primeiro período, que compreende os anos de 1000 a 1500, o autor destaca que os países, atualmente denominados “em desenvolvimento”, principalmente a Índia e a China,

eram os países de maior desenvolvimento econômico, consideradas as condições de vida à época. Assim, por volta do ano 1000, Ásia, África e América do Sul, representavam aproximadamente 82% da população mundial e da renda mundial. Ao final do período, em 1500, estas regiões representavam aproximadamente 75% da renda e da população. A variação se deve ao crescimento da Europa Ocidental e à redução da participação da África. O destaque é para a China e a Índia, que representavam juntas metade da população e renda mundial.

O segundo período compreende os anos de 1500 a 1820. Este período é rico em fatos históricos, que conduzirão ao surgimento da distinção entre países desenvolvidos e o “resto”¹, entre os quais destacamos as grandes navegações, o comércio de escravos e o surgimento da Revolução Industrial.

O primeiro marco da transição no desenvolvimento econômico mundial foram as grandes navegações. Iniciadas na Península Ibérica, as grandes navegações representaram a tentativa dos europeus de obterem a hegemonia do comércio com o Oriente, até então dominado pelos árabes. As grandes navegações levaram os ibéricos ao sul da África, às Américas, ao Caribe e à Índia, criando as bases para a primeira fase da expansão colonial europeia no século XV, conduzida por portugueses e espanhóis. A prata, o comércio negreiro originado na África e a colonização das Américas estabeleceram um novo fluxo comercial e ampliaram o intercâmbio com o extremo oriente. A prata das Américas financiava o comércio de especiarias com o Oriente.

Durante o século XVI, a disputa pelo controle do comércio mundial passa dos ibéricos para os holandeses, que, vale citar, apesar de malsucedidos no Brasil, dominaram o comércio mundial até o século XVIII. Nesse período, merecem destaque como fatores de influência para o desenvolvimento econômico: o domínio da navegação e a ação militar do Estado assegurando a primazia no comércio exterior. Neste contexto de desenvolvimento baseado no ultramar, o interesse tributário força-nos mencionar o esforço de desenvolvimento no âmbito interno no continente europeu, não contemplado por Nayyar, destacando a política protecionista criada, no século XVII, por Colbert, ministro de finanças de Luiz XIV e patrono da moderna aduana. Colbert impôs a elevação de impostos sobre o comércio exterior e fortaleceu a organização aduaneira do Estado, o que resultou na proteção da manufatura

¹ O termo “Resto” é adotado no âmbito do estudo do desenvolvimento econômico para designar os países de industrialização tardia.

francesa frente à concorrência de importados, entre outras consequências. Os problemas da França neste período transbordaram da esfera econômica, entretanto a política de protecionismo mediante a tributação sobre o comércio exterior entrou para a história como instrumento de gestão econômica, principalmente no auxílio à industrialização.

Outra característica que marca o período mercantilista é o início de uma especialização no comércio mundial, em que o fornecimento de matérias primas, especiarias e têxteis era oriundo dos países hoje em desenvolvimento, enquanto os lucros do comércio se concentravam na Europa. A partir do século XVIII teve início o domínio inglês na economia mundial.

Um aspecto relevante neste segundo período histórico delimitado pelo autor, de 1500 a 1820, é a consolidação do capitalismo como modo de produção no mundo desenvolvido. Para tratar desta questão, Nayyar apresenta duas correntes de pensamento, uma enfatizando as diferenças entre a Europa e a Ásia, outra ressaltando as semelhanças.

A ênfase nas diferenças se ampara nas proposições de dois influentes pensadores: Karl Marx e Max Weber, ainda que seus argumentos não sejam coincidentes. Para Marx, o “modo de produção asiático” se caracterizava pelo domínio da população por “déspotas”, que cerceavam a liberdade individual, em uma sociedade estática, sem evolução e mudança. Nestas condições não poderia emergir um sistema capitalista. Forçoso acrescentarmos que, face à realidade atual, a visão de Marx não vislumbrou a hipótese do Capitalismo de Estado, como vigente na China, e atribuiu exclusivamente à iniciativa privada os males do capitalismo.

Para Weber, o elemento central do desenvolvimento do capitalismo se fundava na racionalidade instrumental [pelo que as ações humanas são passíveis de serem calculadas], baseada na ética protestante, que era exclusiva da Europa, fornecia as bases da cultura, da política e da economia, possibilitando o desenvolvimento capitalista. Assim, ainda que Índia e China também tivessem capacidade de raciocínio, esta era cerceada pelo domínio de religiões, instituições sociais, como clãs e castas, que restringiam a liberdade individual, limitando a razão a um comportamento adaptativo. Igualmente necessário é acrescentarmos que a racionalidade foi relativizada, sendo atualmente aceita a visão da racionalidade limitada². Ainda, assim, a tese de Weber encontra apoiadores.

² Vide SIMON, H.A. *Bounded Rationality and Organization Learning*, Organization Science, 2, p 125-134, 1991.

A escola de pensamento rival, conforme autores citados por Nayyar, estabelece semelhanças entre a Europa e a Ásia, e, especificamente em relação a elementos centrais do processo de produção capitalista, pode se verificar também na Ásia a presença, no século XVIII, de elementos essenciais ao processo de produção capitalista, como a existência de mercados dinâmicos, garantia do direito de propriedade, bem como estoque de capitais e tecnologia, que não eram significativamente diferentes dos existentes na Europa.

Sob tais condições, uma tarefa fundamental é tentar responder: por que a Revolução Industrial ocorreu especificamente na Inglaterra ao final do século XVIII e não na Ásia ou na Europa Continental? Nayyar compartilha a conclusão de outros autores, classificando como tolice a busca de uma explicação única que pretenda excluir explicações rivais, pois, primeiro, podem existir conclusões verdadeiras em hipóteses variadas. Segundo, há que se distinguir condições necessárias e condições suficientes, pois a Grã-Bretanha possuía características presentes também em outros países. Terceiro, devem existir múltiplas razões para que a Revolução Industrial não ocorresse em outros países, diante da diversidade de países e suas especificidades. Estas conclusões nos permitem sintetizar o reconhecimento da existência de condições que contribuíram para ocorrência da Revolução Industrial, bem como pela existência de condições impeditivas.

Como causas para a Revolução Industrial, Nayyar lista as frequentemente citadas: a revolução científica e tecnológica, a disseminação da cultura e educação, a existência de mercados eficientes e do direito de propriedade, bem como o acúmulo de capitais, a produtividade agrícola e políticas de *laissez-faire*. O autor ressalta também a ação do Estado na Grã-Bretanha no patrocínio da ciência e tecnologia e na promoção da mineração e adoção do carvão, mas principalmente na condução de políticas comerciais que protegeram a indústria britânica.

A citação, por Nayyar, da ação do Estado e políticas de *laissez-faire*, pode parecer contrassenso, mas, de fato, nos permite uma conclusão fundamental de que, durante o período da Revolução Industrial, a intervenção do Estado na Grã-Bretanha se deu de forma bem-sucedida promovendo ações corretas de natureza pública, bem como não criou óbice ao desenvolvimento da iniciativa privada que contribuiu com o desenvolvimento. A lição é providencial nos tempos atuais e deve ser aprendida e praticada. Isto é, não basta ao Estado promover o desenvolvimento, é igualmente importante não obstruí-lo.

A Revolução Industrial trouxe vastas consequências que determinaram os rumos do desenvolvimento econômico mundial no século XIX. O autor relata fatos que são um exemplo de causação cumulativa neste período, como os relacionados à utilização do carvão. Como fonte de energia, o uso do carvão permitiu a multiplicação da força, através de máquinas, o que rompeu a limitação da força humana ou animal e as substituiu, causando um grande aumento de produtividade. A solução de utilizar trilhos nas minas de carvão, para facilitar o transporte do minério em carrinhos, foi adotada em larga escala nas ferrovias. A revolução do transporte terrestre, provocada pelas ferrovias, possibilitou o aumento de peso e volume de mercadorias transportadas, causou a integração de mercados e a diversificação geográfica da produção e do consumo.

O autor cita a importância da substituição dos cascos de madeira pelos de ferro nas embarcações, o que provocou uma revolução na navegação e reduziu enormemente o tempo e os gastos para cobrir grandes distâncias (o custo do frete marítimo caiu em 2/3 ao final do século XIX, segundo as fontes do autor). A unidade de análise do autor é, principalmente, a região, sem privilegiar as nações, porém tomo a liberdade de detalhar o episódio que resultou em um tratado, que o autor menciona, entre Inglaterra e China em 1842. Trata-se do episódio de natureza político-militar, representativo da “diplomacia das canhoneiras”, ocorrido durante a Guerra do Ópio. A Inglaterra, utilizando embarcações de guerra, derrotou a resistência chinesa, baseada em frágeis embarcações de junco, e impôs à China a compra de ópio comercializado pelos ingleses, a entrega de Hong-Kong ao domínio inglês, bem como a abertura de portos ao comércio.

Assim, conclui-se que os impactos das mudanças surgidas durante a Revolução Industrial foram além dos aspectos econômicos e viabilizaram um novo ciclo de colonialismo europeu, diferente do anterior como ressalta Nayyar, e, em particular, sob o imperialismo britânico, principalmente na Ásia e na África.

No campo econômico, Nayyar menciona que seria necessário um “protecionismo proibitivo” para que a Ásia resistisse aos impactos da Revolução Industrial. Este conjunto de fatores conduziu à desindustrialização da Ásia. As atividades econômicas desse período tomaram a forma do que o autor denomina de “A Grande Especialização”, referindo-se ao fato de que os países não desenvolvidos se tornaram grandes fornecedores de produtos primários, enquanto o mundo desenvolvido experimentou o crescimento industrial.

Como bem relata Nayyar, a América do Sul, nesse período, passava por uma situação oposta à da Ásia e África, e se caracterizava pelos processos de libertação política. Adicionamos o detalhamento de que a parte hispânica se tornou independente por meio das armas, enquanto a independência do Brasil foi, de fato, uma solução de problemas que atendia aos interesses da monarquia portuguesa e os conflitos pontuais foram internos, resolvidos com eventual auxílio da armada inglesa protetora da monarquia portuguesa.

O caso brasileiro não é tratado pelo autor, porém nunca é demais recordar que, ao contrário da China, a abertura dos portos brasileiros ao comércio exterior incrementou e diversificou o fluxo de comércio, que já era significativo, porém centrado no comércio escravagista, mal visto pelos ingleses. A abertura dos portos brasileiros representou uma diversificação das importações para atender às necessidades da corte portuguesa instalada no Brasil, resultando em crescimento econômico para o país, de tal forma relevante, que o imposto de importação se tornou a mais importante fonte de receita do Estado até o início do século XX. Porém, como ressalta o autor *“tal era a combinação de forças tecnológicas, econômicas e políticas nesta época, que a América Latina permaneceu bloqueada na “Grande Especialização”*, o que significava exportar produtos primários e importar manufaturados.

O autor menciona um terceiro período que compreende de 1820 a 1950. A característica deste período é o “declínio e queda” dos países não desenvolvidos. A desindustrialização, a “Grande Especialização” e o baixo crescimento dos países não desenvolvidos resultantes da Revolução Industrial, do Imperialismo e Colonialismo são revelados nas estatísticas apresentadas, refletindo o que o autor descreve como a “Grande Divergência”.

As estatísticas apresentadas pelo autor para este terceiro período indicam que a distribuição proporcional da população mundial entre desenvolvidos e o “Resto” não apresentou mudanças profundas entre 1820 e 1950. Relevante é o comportamento da divisão do PIB mundial. Os países desenvolvidos aumentaram sua participação no PIB de 37%, em 1820, para 73%, em 1950, duplicando sua participação na produção mundial, enquanto o “Resto” reduziu drasticamente sua participação de 63%, em 1820, para 27%, em 1950.

É importante mencionar que a América Latina apresenta neste período um comportamento divergente de seu grupo, nos dados agregados, pois a sua população cresceu de 2,1% para 6,5% da população mundial e a sua participação no PIB mundial aumentou,

passando de 2,2% para 7,8%. Enquanto o “Resto” diminuía, neste período a América Latina crescia, ainda que de forma insuficiente para manter o PIB *per capita* na região.

Os dados são ainda mais reveladores da terrível situação econômica dos países não desenvolvidos, quando se compara o comportamento do PIB *per capita*, das regiões não desenvolvidas como proporção do PIB *per capita* dos países desenvolvidos, por ser esta uma melhor comparação do desenvolvimento. Os dados indicam que, no período de 1820 a 1950, o PIB *per capita* da Ásia passou de 50% para 10% do PIB *per capita* dos países desenvolvidos, na África caiu de 33% para 14% e na América Latina a redução foi menor, de 60% para 40%. Isto significa que, por volta de 1950, um asiático sobreviveria em média com apenas 10% da renda de um cidadão dos países desenvolvidos. Esta situação é o que efetivamente se configura como “A Grande Divergência”.

No período que se seguiu à primeira metade do século XX, Nanyar indica o ano de 1950 como o ponto de virada dos países em desenvolvimento, pois, para o caso da Ásia e África em particular, representou a reconquista da independência e o início da recuperação do atraso, através da industrialização e desenvolvimento. O autor excluiu a América Latina desta referência notadamente política, coerentemente com o fato mencionado de que o continente já desfrutava de independência política.

Mais uma vez, vale contextualizar o caso brasileiro, no panorama traçado por Nanyar. O Brasil já promovia sua industrialização desde a década de 1940, tendo como marco inicial a implantação da indústria siderúrgica, com a criação da Companhia Siderúrgica Nacional e da Companhia Vale do Rio Doce, graças a acordos com os Estados Unidos. Apesar destas nuances, a América Latina enquadra-se no processo de desenvolvimento a ser detalhado pelo autor.

A partir de 1950 surge um consenso mundial em favor do desenvolvimento, que se manifesta de forma diversa no âmbito de instituições, da academia e dos governos. A literatura denomina “emparelhamento” ou “catching-up” à tentativa dos países retardatários de atingirem o desenvolvimento mediante crescimento acelerado. O autor privilegia a discussão teórica e as trajetórias verificadas no âmbito econômico, mas, para uma leitura reflexiva da obra, não se pode deixar de adicionar que o ambiente político naquela época foi dominado, durante boa parte do tempo, por uma polarização ideológica entre capitalistas versus comunistas, e ambos promoviam assistência a países não desenvolvidos como meio de estabelecer áreas de influência.

As abordagens teóricas do desenvolvimento indicavam semelhanças no sentido de que os países retardatários apresentariam taxas de crescimento acelerado convergindo para os padrões dos países desenvolvidos, ainda que as motivações e trajetórias fossem distintas e nem sempre resultassem no mesmo nível de produto. As formulações teóricas podem ser agrupadas em ortodoxa e heterodoxa.

A proposta ortodoxa é representada principalmente pelo modelo de desenvolvimento de Solow, originalmente formulado por Robert M. Solow, em que um conjunto de equações combina vetores positivos do crescimento da produção, decorrentes da combinação de capital e trabalho, confrontados por vetores negativos, representados pela depreciação e o crescimento populacional, adicionalmente uma variável representativa da tecnologia tem o importante papel de superar limites e aumentar a produtividade.

As abordagens heterodoxas do desenvolvimento têm como expoente a proposição de Alexander Gerschenkron, cuja característica a destacar é o fato de que os países retardatários aceleram seu crescimento seguindo trajetórias distintas dos países desenvolvidos, transpondo os caminhos já trilhados, porém evitando as más experiências e se beneficiando dos sucessos. Nanyar manifesta sua crítica à proposta ortodoxa, principalmente, contra a ideia de automatismo do crescimento até um ponto de estabilização da taxa de crescimento. O autor atribui o crescimento a ações deliberadas, portanto crescimento não é fruto de um processo automático de uma “*mão invisível do mercado*”.

O passado recente analisado por Nanyar corresponde ao período iniciado em 1950 até 2008, ano que marca uma situação atípica decorrente da crise financeira mundial, ainda que algumas análises contidas na obra avancem até 2010. O principal questionamento do autor neste período busca esclarecer se os países não desenvolvidos efetivamente aceleraram seu crescimento, conforme apresentado nas proposições teóricas, reduzindo a “Grande Divergência” em relação aos países desenvolvidos e se isto resultou em melhoria das condições da população dos países não desenvolvidos. Neste período, o autor identifica duas fases, de 1950 a 1980 e de 1980 a 2008.

A primeira fase, de 1950 até 1980, segundo Nanyar, caracteriza a interrupção do processo do declínio dos países em desenvolvimento, mediante o aumento da participação no PIB mundial de 27% para 32%. Entretanto, o autor esclarece que, quando considerado o PIB *per capita*, a situação de declínio se mantém, pois o PIB *per capita* dos países em

desenvolvimento passa de 15,1%, em 1950, para 12,9% do PIB *per capita* dos países desenvolvidos, em 1980.

No caso da América Latina, apesar do maior PIB *per capita*, a queda foi expressiva passando de 45% para 36% nesta fase. Este comportamento é atribuído ao crescimento populacional no período, de modo que o crescimento do PIB não foi suficiente para fazer frente ao aumento da população, apenas amenizou o decréscimo do PIB *per capita*. Reiteramos que, neste período, o caso brasileiro se caracterizou por um comportamento cíclico, de elevado crescimento dos “Anos Dourados”, durante o governo JK, entre 1956-1961, com a efetiva instalação da indústria de transformação baseada em investimento estrangeiro direto, com destaque para o setor automobilístico, e refino de petróleo de iniciativa estatal. Adicionalmente, o “Milagre Econômico”, entre 1964-1970, durante o Regime Militar, produziu o maior crescimento econômico até então experimentado no Brasil, com destaque para a expansão da infraestrutura e surgimento de indústrias de alto conteúdo tecnológico, como telecomunicações e aeronáutica, conduzido através de empresas estatais e financiado com recursos estrangeiros. A crise do petróleo, em 1973, foi o estopim do fim deste ciclo de desenvolvimento e da falência fiscal, anunciando o grave período econômico brasileiro que se seguiu.

Na segunda fase, de 1980 até 2008, as mudanças foram mais profundas. A população dos países em desenvolvimento nesta fase passou de 74% para 81% da população mundial, mas a participação destes países no PIB mundial cresceu extraordinariamente passando de 32% para 49%. Entretanto, Nayyar ressalta que este crescimento foi assimétrico entre as regiões que compõem “o Resto”, levando a resultados bastante divergentes entre as regiões.

Nesta fase, a América Latina, durante os anos 80, passou pelo que Nayyar considera a pior década, caracterizada pela crise da dívida externa e os processos de ajustes fiscais exigidos, de modo que, entre 1980 e 2008, o PIB *per capita* caiu de 36% para 28% do PIB *per capita* dos países desenvolvidos, ainda que superior ao resultado das demais regiões. A África reduziu o PIB *per capita* de 10% para 7%. Assim, o crescimento dos países em desenvolvimento foi, de fato, representado pelo crescimento da Ásia, que no período duplicou o PIB *per capita* de 10% para 20%, especialmente a China. Estas informações nos permitem refletir que, apesar do extraordinário crescimento da China, que consome um imenso volume de matérias primas tornando-a o maior parceiro comercial do Brasil, os padrões de PIB *per*

capita dos chineses estão, ainda, abaixo dos latino-americanos, quando tomado por referência os existentes em países desenvolvidos.

Nayyar relata as estratégias de crescimento dos países em desenvolvimento. O consenso inicial das propostas teóricas para o desenvolvimento, a partir de 1950, era que a industrialização seria o caminho para o crescimento dos países não desenvolvidos e, principalmente, a industrialização fabril, e não somente a exploração de indústrias de exploração de recursos naturais, como exploração de petróleo e mineração. O autor alerta que qualquer caracterização de modelos de crescimento ou dos modelos de desenvolvimento se dá de forma estilizada, sem caráter definitivo, isto é, não há receita determinada, por existirem variações, bem como mudanças nos países durante o período examinado.

As formulações teóricas que apoiavam a proposta de industrialização indicavam que a introdução da indústria numa economia retardatária possibilitaria a absorção da mão de obra de menor produtividade da agricultura, portanto também de menor salário. Não se considerava, ainda, as diferenças de qualificação e devemos destacar que a componente tecnológica por volta de 1950 era bem inferior aos padrões atuais. Situação semelhante ocorreria na expansão dos serviços. Este processo é exposto com maestria pelo autor, que ressalta que nem sempre se verifica esta sequência de transição entre agricultura, indústria e serviços.

Na rota da industrialização, os países não desenvolvidos, segundo Nayyar, tomaram as rédeas do crescimento, mudando sua participação na economia internacional de forma contrária ao modelo vigente até 1950 de especialização; e rejeitando o papel de exportador de matérias primas e importador de bens industrializados.

A estratégia seguida foi a substituição de importações, na qual os bens importados são substituídos pela produção local. Entretanto, vale esclarecer que isto só se verificava em casos em que o mercado local possuía escala para absorver a produção decorrente da implantação de instalações ou eventual condição tão vantajosas que se pudesse reexportar o excedente em condições competitivas.

Nayyar relata que o Brasil e o México iniciaram o processo de substituição de importações, tendo ocorrido no princípio alguma inserção no mercado internacional, mas sem continuidade. O autor ressalta que o modelo latino-americano se baseou em capital e tecnologia estrangeira e orientação para o mercado externo, entretanto excetua o caso brasileiro. Acrescentamos que, no caso brasileiro, isto pode ser explicado pelo tamanho do

mercado, que gerava divisas e podia absorver integralmente a produção local, sendo portanto de interesse de empresas multinacionais a instalação no país.

Países asiáticos que não dispunham de grandes mercados internos, excetuando-se os megamercados Índia e China, adotaram estratégias diversas. Cabe ressaltar a estratégia de países como Coreia do Sul, que adotaram a alternativa de agregação de valor à produção, tendo se posicionado no meio do fluxo de comércio internacional, agregando valor às importações através da indústria local e procedendo à exportação. Esclareça-se que uma estratégia deste tipo somente se viabiliza com grandes ganhos de produtividade, pela escala da produção e com uma mão de obra extremamente qualificada para gerar tecnologia e gerenciar negócios, pelo que alguns países asiáticos fazem jus à alcunha de “Tigres Asiáticos”.

Quanto aos megamercados, Nayyar relata a estratégia da China, que se preparou para a participação no mercado internacional mediante o aprendizado e aperfeiçoamento da produção para atender o seu próprio mercado. Detalhamos que em sua fase inicial a produção chinesa adotava tecnologias já ultrapassadas no Ocidente, ofertando a seu mercado doméstico produtos cujo ciclo já havia se esgotado nos mercados desenvolvidos. Entretanto, estas tecnologias foram a base para o aprendizado e aperfeiçoamento da produção chinesa, que hoje já é dotada de alto conteúdo tecnológico capaz de competir em mercados desenvolvidos.

O crescimento do “Resto” se fez acompanhar de alterações: na estrutura de suas economias com o crescimento da participação da indústria fabril na participação do PIB; na participação do comércio mundial, cuja dimensão é difícil de mensurar devido às transações intracompanhias em unidades de diferentes continentes; no fluxo de investimentos internacionais; bem como na alteração de fluxos migratórios, cujas remessas de divisas dos emigrantes para os países de origem tiveram impacto significativo na economia dos países não desenvolvidos. Porém, principalmente, este crescimento se deu de forma desigual.

O emparelhamento do crescimento econômico foi desigual entre as regiões, mas também entre países e indivíduos. Nayyar destaca um grupo de 14 países (Argentina, Brasil, Chile, México, China, Índia, Indonésia, Malásia, Coreia do Sul, Taiwan, Tailândia, Turquia, Egito e África do Sul), os quais são denominados de “Os Próximos 14” no desenvolvimento econômico mundial.

O potencial dos “Próximos 14” é determinado por tamanho, crescimento e a história. Mesmo entre estes países, há grandes diferenças, mas os fatores em comum que os puseram rumo à industrialização, segundo Nayyar, foram: condições iniciais, instituições facilitadoras

e governos incentivadores. Ao se identificar uma quantidade tão pequena de países com potencial de crescimento, constata-se ao revés uma quantidade enorme de outros países que estão para trás nas perspectivas de desenvolvimento, ainda que as populações de Índia e China representem uma grande parte da população mundial.

Nayyar expõe que o crescimento vai além da economia. Assim, é necessário considerar possibilidades e limitações. O autor destaca três razões pelas quais os países em desenvolvimento podem, no futuro, sustentar altas taxas de crescimento econômico : população grande, com alta proporção de jovens e salários inferiores aos de países desenvolvidos; potencial de aumento da produtividade e possibilidade de avanços em tecnologia.

Para o autor, o desafio dos países de desenvolvimento tardio é desenvolver controles que disciplinem tanto as falhas de mercado quanto as falhas de governo, no âmbito interno, e também ganhar o espaço necessário no cenário internacional diante dos países detentores de poder. Nayyar compartilha a crença de que as condições econômicas dos países em desenvolvimento, em 2010, se assemelhavam às da transição que existia na arrancada para o desenvolvimento no início do século XX, de modo que a articulação entre mercado e Estado é fundamental para os países em desenvolvimento se transformem em sociedades inclusivas, de modo que crescimento econômico, desenvolvimento humano e o progresso social caminhem juntos. No caso brasileiro o esforço de desenvolvimento, em andamento, é conduzido através do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), cujos resultados ainda estão longe de serem devidamente avaliados.

A lacuna verificada na obra, em nosso entendimento, relaciona-se às complexidades das estratégias de desenvolvimento sob o aspecto fiscal. Assim, contribuindo com a leitura crítica da obra, mencionamos que as condições atuais da produção mundial superaram a substituição de importações. Atualmente a produção industrial não se limita pelo tamanho do mercado, uma vez que a fabricação de componentes pode ser fragmentada em diversos continentes, como indica Nayyar, sendo a montagem final de acordo com os interesses de mercado. A cadeia de valor das companhias transnacionais inclui não somente a gestão de elementos de produção, como mão de obra barata ou disponibilidade de matéria prima, ou, ainda, a gestão de fluxos de caixa face às volatilidades cambiais, mas inclui também questões tributárias que têm impacto na arrecadação de tributos sobre o comércio exterior, sobre o

valor agregado e sobre o imposto de renda das corporações, tanto nos países de onde se originam quanto nos que elas se instalam.

Os aspectos tributários tendem a se tornar cada vez mais monitorados por todos os países, sendo pioneiros os próprios países desenvolvidos que já demonstram preocupação com a localização dos frutos do seu próprio desenvolvimento em diferentes países. Isto resulta no surgimento de um aparato institucional que já se denomina, entre outros termos, “Revolução Fiscal”.

Resumimos a Revolução Fiscal em três siglas: BEPS, FATCA e OVDP. O acompanhamento da elisão tributária internacional, principalmente de empresas transnacionais, tem como projeto pioneiro o *Base Erosion and Profit Shift* (BEPS) conduzido pela OCDE. O combate à evasão é protagonizado pelos Estados Unidos que, baseados no dispositivo legal *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), impõem a adequação à tributação, seja por acordos intergovernamentais ou até por ação unilateral de cobrança de tributos de estrangeiros com recursos em solo americano. Por fim, os Estados Unidos abrem portas, para a regularização voluntária de recursos de americanos mantidos no exterior, através do *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP). A relevância destes fatos para o processo de desenvolvimento deve-se a que progressivamente o oferecimento de vantagens tributárias, frequentemente adotadas por países em desenvolvimento para a atração de capitais e financiamento do desenvolvimento, deverá ser eliminado das estratégias de desenvolvimento no futuro.

Muito se fala sobre desenvolvimento econômico, todos o desejam, entretanto dele poucos conhecem. A leitura de *A Corrida pelo Crescimento – Países em Desenvolvimento na Economia Mundial* é recomendada a todos que desejam ter uma visão sólida das questões que envolvem o desenvolvimento econômico. A obra auxilia a refletir quão inócua é a defesa de estratégias de desenvolvimento por meio exclusivo do mercado ou do Estado, que perdeu sentido desde os anos 1990. A queda do muro de Berlim, a dissolução da União Soviética e o capitalismo de estado chinês destruíram as abordagens ideológicas na economia, porém existem resistências anacrônicas que negam as evidências e prestam um enorme desserviço à sociedade ao usarem a retórica e o sofisma para impedir a substituição de ideologias moribundas pelo florescimento da ética como item central na agenda do desenvolvimento.

No extremo à esquerda, justifica-se o Estado como solução, considerando as intervenções dos estados para salvarem os mercados nos países desenvolvidos durante a crise

de 2008, deixando sem argumentos os que advogam a eficiência e autorregulação dos mercados. No extremo à direita, justifica-se a solução do mercado em face da produção capitalista na China, que faz em uma década o que o Estado comunista não realizou em meio século, deixando sem argumento até mesmo aqueles que crêem que o capitalismo era uma fase transitória em direção ao comunismo, posto que a China comunista retorna a um sistema capitalista de produção como meio de desenvolvimento.

Assim, a conclusão óbvia é que as soluções para o desenvolvimento econômico passam, primeiro, pela discussão ética para se definir objetivos sociais, excluindo-se deste processo a discussão ideológica, e em seguida deve se definir as ações conjuntas no âmbito público e privado, implementadas por meio do estado e do mercado, de forma que o crescimento econômico resulte em desenvolvimento humano e progresso social.