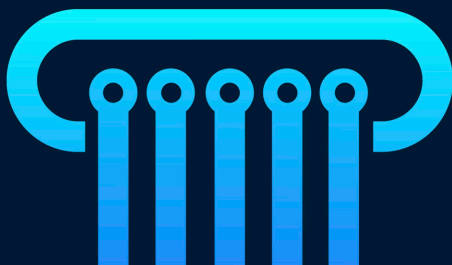


Paulo Caliendo  
Bruna Lietz  
(Coords.)

# Direito Tributário & Novas Tecnologias





O presente e-book é resultado dos trabalhos apresentados nos grupos de trabalhos integrantes da *I Jornada de Pesquisas Tributárias* promovido pelo *Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito (GTax) Tributário* da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUCRS, em Porto Alegre. Os artigos que o compõem estão alinhados aos debates mais referentes em torno da temática da tributação e dos direitos fundamentais inerentes a relação tributária, especialmente em um contexto de desenvolvimento tecnológico. A presente obra, com todos os seus artigos, busca constituir uma referência atual nas pesquisas acadêmicas sobre o Direito Tributário, sendo fruto de pesquisa de acadêmicos de diversas titulações.



PUCRS



## **Direito Tributário e Novas Tecnologias**

# *Comissão Científica*

Bruna Lietz

Carlos Bender Konrad

Cristiano Roesler Barufaldi

Diego Galbinski

Diogo de Barros Vidor

Eduardo Muxfeldt Bazzanella

Fernando Bortolon Massignan

Felipe Camilo Dall'Alba

Guilherme Augusto Pinto Da Silva

João Ricardo Fahrion Nüske

Laura de Oliveira Mello Figueiredo

Melissa Guimarães Castello

Marcelo Pasetti

Milton Terra Machado

Rodrigo Scoppel

Tiago Faganelo

Vitória Della Valentina

# Direito Tributário e Novas Tecnologias

Coordenadores  
**Paulo Caliendo**  
**Bruna Lietz**



**Diagramação:** Marcelo A. S. Alves

**Capa:** Carole Kümmecke - <https://www.conceptualeditora.com/>

**O padrão ortográfico e o sistema de citações e referências bibliográficas são prerrogativas de cada autor. Da mesma forma, o conteúdo de cada capítulo é de inteira e exclusiva responsabilidade de seu respectivo autor.**



Todos os livros publicados pela Editora Fi estão sob os direitos da [Creative Commons 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR) [https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt\\_BR](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR)



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

---

CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.)

Direito Tributário e Novas Tecnologias [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo; Bruna Lietz (Coords.) -- Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

437 p.

ISBN - 978-65-5917-440-9

DOI - 10.22350/9786559174409

Disponível em: <http://www.editorafi.org>

1. Direito Tributário; 2. Tecnologia; 3. Economia; 4. Estado; 5. Brasil; I. Título.

CDD: 340

---

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito 340

# Sumário

---

## Prefácio 13

Paulo Caliendo

---

## Apresentação 16

Bruna Lietz

### Direito Tributário e Novas Tecnologias

---

## 1 25

### Administração pública do Século XXI: a execução fiscal, a tecnologia e os novos caminhos trilhados no aprimoramento da prestação dos serviços públicos

Verônica Issi Simões Bastos

Lucas Bevilacqua

**RESUMO:** No presente artigo, busca-se explorar a aplicação do princípio da eficiência, na atualidade, pela Advocacia Pública e pelo Poder Judiciário no que se refere às atividades relacionadas à condução das execuções fiscais. Traça-se uma linha evolutiva de atuação do Poder Judiciário, notadamente após a reforma advinda em 2004, com o estabelecimento da razoável duração do processo e criação do Conselho Nacional de Justiça como órgão responsável pela condução de políticas de gestão voltadas para o aprimoramento das atividades jurisdicionais. Exploram-se os novos rumos seguidos pela Advocacia Pública na condução das execuções, expondo-se algumas medidas de gestão adotadas por esse setor na busca da melhoria no exercício de suas atividades-fim. Expõe-se, ainda, a relevância do uso da tecnologia como instrumento a serviço da modernização da atuação dessas instituições. Por fim, de modo específico, tecem-se comentários acerca das medidas adotadas pelo Procuradoria-Geral do Estado de Goiás para racionalizar a condução das execuções fiscais, apresentando-se recente ferramenta tecnológica concebida pela instituição voltada para a automatização da produção de peças processuais nos feitos executivos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão pública contemporânea. Eficiência. Tecnologias. Execução fiscal.

---

## 2 50

### A responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelos impostos sobre o consumo – do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras

Melissa Guimarães Castello

**RESUMO:** Este artigo analisa a responsabilização das plataformas de comércio eletrônico pelo pagamento do ICMS devido em operações internacionais e interestaduais, cotejando as recentes experiências legislativas de atribuição desta modalidade de responsabilidade de terceiros – dos estados do Rio de Janeiro, da Bahia, do Ceará e do Mato Grosso – com as diretrizes da OCDE sobre a matéria, bem como com as balizas estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

**PALAVRAS CHAVE:** Responsabilidade tributária. *Marketplace*. Plataforma de comércio eletrônico. ICMS. OCDE.

---

### A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária

Antônio Machado Guedes Alcoforado

**RESUMO:** A pandemia, causada pela COVID-19, acelerou a incorporação da internet e das novas tecnologias nos processos de produção, comercialização e prestação de bens e serviços. Todavia, há insegurança jurídica na tributação de bens com essa evolução tecnológica, que não é acompanhada, na mesma velocidade, pela harmonização interpretativa, no STF, das normas tributárias sobre a economia digital, nem por adequadas mudanças legislativas, como as que estão sendo propostas no Congresso Nacional. A finalidade deste estudo é analisar a eficácia dos impostos atuais e do proposto, nas principais propostas de reforma tributária, com o objetivo de atingir bens com novas tecnologias, sobretudo software.

**PALAVRAS-CHAVE:** tributação; consumo; tecnologia; software, reforma tributária.

---

### O influenciador digital e a tributação

Camila Cristina Paumann

Alessandra Duncke

**RESUMO:** Em um mundo cada vez mais digital em que as pessoas são um conjunto de mundo físico e eletrônico, um novo perfil de empreendedores perceberam que as plataformas digitais são um campo fértil para o mercado financeiro. Estes empreendedores são denominados de influenciadores digitais, porém, esta nova espécie de prestação de serviço não possui uma regulamentação específica. Diante disso, questiona-se a obrigatoriedade da incidência ou não de tributação na prestação de serviços ofertados por estes profissionais, quais seriam os encargos e a sua base de cálculo. Possuindo como objetivo fundamental esclarecer as inter-relações entre o sistema tributário e esta nova espécie de prestação de serviços, elegendo um dos impostos incidentes para ser abordado, sendo ele o imposto sobre serviço de qualquer natureza. A escolha do tributo deu-se em razão da sua pertinência perante o serviço prestado pelo influenciador digital mesmo que este não conste na lista taxativa regulamentadora, mas enquadra-se como profissional e prestador de serviço.

**PALAVRAS CHAVES:** influenciadores – digitais – tributação.

---

### Situações patrimoniais digitais e ITCM: desafios e propostas

Caio Pires

Daniel Bucar

**RESUMO:** o presente trabalho visa investigar os impactos do surgimento de bens incorpóreos aproveitáveis pela *internet* dotados de valor econômico expressivo na tributação da transmissão *causa mortis* do patrimônio deixado pelo autor da herança para os seus herdeiros. Desta maneira estabelece, inicialmente, a necessidade de identificar quais das situações jurídicas acessadas via espaço cibernético cujo falecido titularizava revestem-se de conteúdo econômico. Após, no sentido da conclusão de que estas incorporam-se à herança do *de cuius*, afirma-se a incidência de ITCM (Imposto de transmissão *causa mortis*) nesses casos. Enfim, sublinham-se três desafios referentes à transposição de tal constatação teórica para o plano da efetividade. Dito de outra forma, analisam-se as dificuldades enfrentadas pelo Fisco ao realizar a incumbência de tributar, recolher e arrecadar o Imposto sobre a sucessão das situações patrimoniais digitais. Neste sentido, expõe-se a facilidade de transmissão direta das contas monetizadas em sites e redes sociais, sem intervenção do Estado, entre sucessor e sucedido como um obstáculo à arrecadação do imposto. Da mesma forma, a localização dos bens digitais no exterior surge como uma barreira relativa ao enfrentamento da constitucionalidade da exigência de pagamento, pelos Estados, de ITCM incidente sobre bens no exterior na ausência de Lei Complementar Federal sobre o assunto. Também a eleição de parâmetros para fixar a base de cálculo do tributo desponta como uma imprescindível, mas nada simples, tarefa, em razão da volatilidade e novidade que torna complexa a avaliação das contas em sites e redes sociais exploradas economicamente.

**PALAVRAS-CHAVE:** desintermediação. Sucessão com bens localizados no exterior. Critérios contábeis.



## Direito tributário e inteligência artificial: os atuais usos da IA pelas administrações tributárias

Bruna Lietz

**RESUMO:** A presente pesquisa tem por objetivo analisar os atuais usos e aplicações que as administrações tributárias tem realizado da inteligência artificial no exercício de suas atividades. Será realizada uma análise das interrelações entre a inteligência artificial e o Direito Tributário, para, posteriormente, expor diversos usos que os Estados tem feito da tecnologia em análise no âmbito de suas administrações tributárias. Ao final, se verificou que são inúmeros os reflexos que as tecnologias digitais emergentes têm para o Direito Tributário, assim como a inteligência artificial constitui uma ferramenta com potencial para ser aplicada no exercício de diversas funções que visam a identificação, pelo Estado, da conformidade tributária dos contribuintes.

**PALAVRAS-CHAVE:** 1. Inteligência artificial. 2. Direito Tributário. 3. Administração Tributária. 4. Fiscalização. 5. Tributação.

## Direito Tributário e Economia

### Economia comportamental aplicada à *soda tax* e a experiência norte-americana para a proposta brasileira

Thaís Bazzaneze

Oksandro Osdival Gonçalves

**RESUMO:** Com base nas ideias desenvolvidas pelo paternalismo e pela economia comportamental, foram lançados os projetos de emenda à Constituição nº 110/2019 e de Lei nº 2183/2019 com o objetivo de direcionar a população à melhores escolhas nutricionais, especialmente àquelas mais saudáveis, tendo como objetivo combater a obesidade. O ponto central dos referidos projetos tem relação direta com a tributação extrafiscal de refrigerantes e bebidas açucaradas – o que leva o nome técnico de *soda tax* –, que vem sendo sustentada como uma das principais causas do excesso de peso corporal. Conquanto se possa justificar essa intenção governamental em razões maiores da sociedade, fato é que a experiência internacional vem demonstrando que este tipo de política pública é ineficiente e tende a ofender direitos individuais mais do que os garantir. É o caso da experiência norte-americana, cujos dados analisados refletem a insuficiência da *soda tax* como instrumento único para sanar os impactos sociais e econômicos da obesidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** 1. Extrafiscalidade tributária. 2. Experiência norte-americana. 3. Projeto de emenda à Constituição nº 110/2019. 4. Projeto de Lei nº 2183/2019. 5. *Soda tax*.

### *Fat taxes*: um objetivo louvável por caminhos tortuosos

Erick Willian Pertussatto

**RESUMO:** O objetivo deste artigo é analisar se a oneração tributária de alimentos que possam ser considerados menos saudáveis é o melhor caminho para o Estado brasileiro estimular a sua população a se alimentar de maneira mais saudável. Além do direito à saúde e do direito à alimentação estarem previstos na Constituição da República de 1988 como direitos sociais, uma alimentação saudável deve ser incentivada pelo Estado em razão de ela evitar o desenvolvimento de doenças crônicas não transmissíveis e contribuir para uma vida mais longa e com mais qualidade. Cabe ao Estado implementar políticas públicas eficientes que estimulem uma alimentação saudável, sem, contudo, tolher a liberdade das pessoas de realizar as suas próprias escolhas. O aumento de tributos sobre alimentos considerados não saudáveis não é um meio adequado para intervir na alimentação no contexto brasileiro. Utilizando-se do método hipotético-dedutivo, partiu-se da hipótese de que a tributação sobre alimentos, por ser uma tributação sobre consumo, é extremamente regressiva e poderia restringir o acesso das pessoas mais pobres à alimentação adequada. Ao invés de aumentar a tributação sobre alimentos não saudáveis, o Estado brasileiro, a fim de promover uma alimentação mais saudável, poderia dar incentivos fiscais para alimentos saudáveis, possibilitando que estes tenham um preço mais competitivo e atrativo para a população.

**PALAVRAS-CHAVE:** Alimentação saudável; intervenção do Estado; liberdade individual, tributação extrafiscal; *fat taxes*.

## A análise econômica do direito e a ampliação da extrafiscalidade ambiental

Miguel Angelo Guilen Lopes Filho

**RESUMO:** A atividade humana deve ter como consequência o sustento e o bem estar de gerações presentes e futuras. O ser humano naturalmente busca a prosperidade, no entanto, verifica-se que a concepção do que é próspero tem mudado ao longo da história, especialmente após acontecimentos marcantes. Nota-se que o meio ambiente, antes meramente visto como um conjunto a ser explorado ao máximo, hoje, ocupa posição de destaque como, direito e dever de todos, para a prosperidade e o sustento intergeracional. É tendo como premissa que o meio ambiente deve ser amplamente promovido, para que seja saudável e equilibrado, que o artigo se desenvolve, refletindo e buscando responder como que a tributação poderá servir de base para a ampliação da sustentabilidade no meio social e econômico. Ter-se-á por base a Análise Econômica do Direito e a extrafiscalidade, utilizando-se o método bibliográfico e dialético, promovendo um diálogo entre o sistema de referência, o instrumento de influência de condutas e o meio ambiente.

**PALAVRAS-CHAVE:** 1. Prosperidade. 2. Ampliação. 3. Sustentabilidade. 4. Tributação.

## REIDI-energia elétrica à luz da análise econômica do direito

Pamela Varaschin Prates

**RESUMO:** O REIDI é um incentivo tributário brasileiro destinado a aqueles que realizam obras de infraestrutura, nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. A finalidade do REIDI é a de induzir empresas a realizar obras de infraestrutura, pela isenção em sentido técnico de certos tributos. O setor de energia elétrica é o que conta com mais projetos vinculados ao REIDI. Diante disso, este artigo tem como objetivo analisar o potencial de eficiência do REIDI-energia elétrica, com base na perspectiva da Análise Econômica do Direito. Para tanto, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, com revisão de literatura sobre o tema. Ao final, conclui-se que o REIDI-energia elétrica tem potencial de eficiência, mas tal eficiência pode ser mitigada ante os significativos custos de transação identificados.

**PALAVRAS-CHAVE:** Incentivo Tributário; Análise Econômica do Direito; Eficiência Econômica; Custos de Transação.

## Neutralidade tributária, política fiscal e alcance no direito constitucional tributário brasileiro

Marcelo Reviglio Bertoncini

Guilherme Martelli Moreira

**RESUMO:** Ao analisar o alcance da neutralidade tributária no Direito, busca-se compreender como a coexistência de escolhas políticas diversas tem o condão de determinar a política fiscal vigente e seus parâmetros de indução. A interação entre Direito Economia gerou a possibilidade de se utilizar métodos econométricos e teorias econômicas para se buscar a solução dos problemas diários decorrentes do convívio social. Um dos frutos dessa interdisciplinaridade é a aplicação do princípio da neutralidade da tributação (de natureza econômica) ao Direito Tributário, que inclusive encontra guarida na Constituição Federal. Ainda que a neutralidade tributária seja descrita em diversas doutrinas, sua aplicação conflita com institutos jurídico-tributários que almejam o alcance de objetivos específicos, politicamente determinados, tal qual a extrafiscalidade. Portanto, busca-se compreender de que maneira essa interação se dá, quais são as suas limitações e como as escolhas políticas interferem no manejo da tributação, especialmente em face de direitos fundamentais, princípios constitucionais. Conclui-se pela necessidade de apreciação dos limites constitucionalmente impostos ao Estado para determinar o alcance do princípio da neutralidade tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito e Economia; neutralidade tributária; Direito Tributário; Constituição do Brasil; política fiscal.

### Consensualidade tributária como ferramenta de redução de litigiosidade

Fabrizio Bon Vecchio

Débora Manke Vieira

**RESUMO:** Ao acompanharmos os relatórios do Conselho Nacional de Justiça onde são apontados os gastos e números de ajuizamento de execuções fiscais, a situação de disputa pela busca incessante ao crédito parece que não terá fim. Ao repensarmos esse cenário combativo, iremos apontar as razões fáticas que demonstram a proteção do contribuinte após a quebra paradigmática do advento de diversos dispositivos legais que influenciam a solução consensual dos conflitos fiscais. A importância do advento do Código de Processo Civil de 2015 também será discutida neste ensaio, como pioneiro ao estímulo de resignificação da norma e litígio.

**PALAVRAS-CHAVE:** 1. Supremacia do interesse público. 2. Transação tributária. 3. Garantias do contribuinte. 4. Execuções Fiscais. 5. Litígio.

## Direito tributário e extrafiscalidade

### Incentivos fiscais à energia fotovoltaica: um estudo comparado entre Brasil e Alemanha

Victoria Ferreira da Silva Maltchik

**RESUMO:** Este trabalho objetiva realizar um estudo comparado entre os modelos brasileiros e alemães no que concerne aos incentivos fiscais à energia fotovoltaica. A preocupação com fontes de energias renováveis surge com o atual cenário internacional ambiental e os recorrentes desastres naturais. A hipótese do estudo é que a extrafiscalidade incentiva os consumidores a adotarem comportamentos desejáveis pelo Estado. Nesse caso, percebeu-se que, mesmo com alto potencial solar energético, o Brasil não possui relevância como a Alemanha quanto à produção de energia solar fotovoltaica. Assim, buscou-se analisar os incentivos fiscais existentes em cada país e como os programas existentes afetaram o setor fotovoltaico.

**PALAVRAS-CHAVE:** Extrafiscalidade. Incentivos Fiscais. Energia Solar Fotovoltaica. Microgeração. Meio Ambiente.

### A desoneração fiscal dos jogos eletrônicos e consoles da PEC nº 51/2017 como medida de cidadania fiscal: uma análise sob o prisma econômico, orçamentário e “tributação social”

Pedro Cravo Guimarães Freire

**RESUMO:** O presente artigo fora esboçado e apresentado para o Grupo de Pesquisa da Liga Acadêmica de Estudos Jurídicos da Bahia, com o foco: Tributação Orçamento e Cidadania, visa demonstrar que a desoneração fiscal sobre os jogos eletrônicos e consoles que serão produzidos no Brasil não implicarão em renúncia fiscal e perda arrecadatória que cause prejuízo à nação. Muito pelo contrário, é um mercado bastante crescente, e que possui uma visibilidade grande e potencial de atração dos consumidores e investidores de todas as partes do mundo. Ou seja, o Brasil pode desonerar e diminuir a carga incidente sobre os jogos eletrônicos e consoles, e com essa jogada, não perder em nada a arrecadação, podendo até aumentá-la.

**PALAVRAS-CHAVE:** Jogos eletrônicos. Renúncia Fiscal. Atrativo de investimento. Ampliação arrecadatória. Crescimento econômico. Extrafiscalidade

### Imposto sobre transmissão causa mortis e doação: direitos fundamentais e o problema das participações societárias

Carlos Bender Konrad

**RESUMO:** Este artigo objetiva desenvolver uma reflexão crítica sobre a incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doação em relação a transferência de quotas e ações de sociedades, com especial foco no problema da base de cálculo do tributo. Num primeiro momento, após a introdução haverá uma breve contextualização do imposto sobre transmissão causa mortis e doação para, em momento seguinte, realizar-se uma análise das participações societárias que podem ser transmitidas por herança ou doação, especificamente em relação a quota de sociedade limitada e ação de companhia de capital fechado. Em seguida, analisam-se aspectos relevantes quanto as possibilidades para aferição correta da base de cálculo, especialmente sob a ótica do direito fundamental de propriedade. O método de abordagem empregado consistirá no sistemático, com procedimento monográfico.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direitos fundamentais. Imposto. Sociedade limitada. Sociedade anônima.

### O princípio da não-cumulatividade aplicado ao IPI como ferramenta do *controller*

Felipe Rosa Müller

**RESUMO:** Objetiva-se apresentar uma estrutura de conceitos tributários e gerenciais de forma a propiciar ao leitor respaldo para utilizar as informações de maneira conjunta, fornecendo ferramentas eficazes, capazes de auxiliar no planejamento tributário empresarial. Para tanto, a metodologia consistirá em uma pesquisa qualitativa, de natureza social aplicada, de método dedutivo, com objetivo exploratório e uso da técnica documental indireta de pesquisa bibliográfica. Nesse passo, demonstra-se que nas micro e pequenas empresas, o gestor deve tomar para si a responsabilidade de *controller*. Conclui-se que o prestador de serviços contábeis, o contador, também deve atuar nas decisões gerenciais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito tributário. Contabilidade gerencial. Gestão tributária. Princípio da não-cumulatividade. Imposto sobre Produtos Industrializados.

### Tributação dos tokens-não-fungíveis

Maria Inês Caetani

Paulo Caliendo

**RESUMO:** O presente artigo tem por objetivo investigar a natureza jurídica dos *Non-Fungible Tokens* (NFTs) e os seus efeitos tributários, em operações de ativos virtuais não fungíveis onde possa existir a disponibilidade de renda para fins de incidência do Imposto de Renda (IR). Para tanto foi feita uma análise da hipótese de incidência tributária do IR e dos elementos envolvidos na formação do imposto. Após confrontou-se as análises teóricas às práticas atuais adotadas na economia digital, especificamente relacionadas aos Tokens Não Fungíveis. Da análise inferiu-se que não há possibilidade de exigência da exação em razão de acréscimo patrimonial, tendo em vista que não há lei específica para regulamentar este tipo de atividade econômica.

**PALAVRAS-CHAVE:** *Criptoativos*. NFT. acréscimo patrimonial. disponibilidade econômica. disponibilidade jurídica.

## **Prefácio**

*Paulo Caliendo*<sup>1</sup>

A I Jornada de Pesquisas Tributárias foi realizado pelo Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX), vinculado ao Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PPGD-PUCRS), nos dias 28 e 29 de outubro de 2020.

O GTAX pelo Prof. Titular da PUCRS Paulo Caliendo, Professor Doutor em Direito e Doutor em Filosofia, com a participação de um grande grupo de pesquisadores, Doutores, Doutorandos, Mestres e Mestrandos, Especialistas e especializandos, graduandos, bolsistas ou não, todos envolvidos de modo direto na pesquisa de diferentes áreas do Direito Tributário. O GTAX se divide em seis (06) eixos de pesquisas: (i) eficácia e efetividade dos Direitos Fundamentais do Contribuinte; (ii) Direito Tributário Comparado e Desenvolvimento Econômico; (iii) Hermenêutica Jurídico-Tributária na Perspectiva Constitucional; (iv) Extrafiscalidade; (v) Tributação e Novas Tecnologias; (vi) Tributação e Contabilidade e (vii) Tributação Ambiental.

A I Jornada de Pesquisas Tributárias é realizada com o apoio da Rede de Pesquisas em Tributação, Direitos Fundamentais, Tecnologia e Desenvolvimento, com apoio de diversos Professores renomados: Profa. Dra. Denise Lucena (PPGD-UFC), Profa. Dr. Carlos Leonetti (PPGD-UFSC), Profa. Dr. Carlos Alexandre (PPGD-UERJ), Profa. Dr. Lucas Bevilacqua (PPGD-UFG).

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito e Doutor em Filosofia. Professor Titular da PUCRS, membro do Corpo Permanente do PPGD da PUCRS (Conceito CAPES 6). Coordenador do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário - GTax. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9047483160060734>

Trata-se de um evento que procura unir os pesquisadores em matéria tributária de todo o Brasil para que possam relatar experiências, debater pesquisas, encontrar pesquisadores afins, descobrir novas abordagens, metodologias, resultados e avanços nas respectivas áreas de investigações. Deseja-se incentivar a criação de grupos de estudos pelo país, com linhas de pesquisas semelhantes ou conexas, de modo a criar um intenso e interconectado ecossistema de pesquisadores envolvidos nos mais diversos ângulos dos desafios postos ao desenvolvimento científico, social, econômico e institucional do nosso país.

A pesquisa científica é reconhecidamente um dos instrumentos mais importantes ao desenvolvimento nacional. No entender da UNESCO *science, technology and innovation* (STI) são reconhecidos como instrumentos fundamentais para alcançar o desenvolvimento sustentável<sup>2</sup>.

A importância de uma metodologia clara de pesquisas é algo fundamental, bem como a sua circulação, para fins de validação e difusão. Desde a década de 1930 se debate sobre a critérios claros de mensuração, o que veio a ser alcançado somente com o Manual Frascati, da OCDE, em 1963.

Os estudos dos mais diversos organismos internacionais, Unesco, OCDE, ONU e Banco Mundial, demonstraram a importância dos incentivos fiscais ao desenvolvimento científico<sup>3</sup>. Assim, demonstra-se a relevância incontestável de uma tributação eficiente para o pleno desenvolvimento econômico-social do país.

---

<sup>2</sup> UNESCO. Guide to Conducting an R&D Survey: For Countries Starting to Measure Research and Experimental Development. Disponível em <http://uis.unesco.org/sites/default/files/documents/guide-to-conducting-an-rd-survey-for-countries-starting-to-measure-research-and-experimental-development-2014-en.pdf>. Acesso dia 04.01.2022.

<sup>3</sup> Correa, Paulo G.; Guceri, Irem. 2013. Tax Incentives for Research and Development. Innovation, Technology and Entrepreneurship Policy Note;No. 4. World Bank, Washington, DC. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/23659>

Realizar pesquisa no contexto atual não é uma tarefa fácil. As constantes mudanças tecnológicas e sociais, que tornam obsoletos conceitos consagrados, esfumaçam certezas anteriormente sólidas e projetam exponencialmente novas oportunidades não previstas têm desnorreados pesquisadores de todo o mundo.

O antropólogo Jamais Cascio formulou um acrônimo para esse novo contexto, tratar-se-ia do mundo FANI, ou seja, frágil (Brittle), ansioso (Anxious), não-linear (Nonlinear) e incompreensível (Incomprehensible). O mundo se torna frágil, tanto o social, quanto o meio ambiente. A fragilidade que sustenta as estruturas pode repentinamente descarrilhar em graves desastres sociais ou naturais. Não é mais um mundo linear, onde os planejamentos de longo prazo faziam sentido, agora a incerteza e a incompreensão dos caminhos futuros dificultam a tarefa de planejar.

Cada vez mais a pesquisa deve se nortear pelos 5 “is”, ela deve ser: inovadora, interdisciplinar, internacional, ter impacto e ser interinstitucional (em rede). Temos certeza que os estudos produzidos nessa I Jornada de Pesquisas Tributárias (JPT) cumpre todos os requisitos e ainda é orientada pelos melhores pesquisadores do Brasil em matéria tributária, tais como os Professores, que agradecemos imensamente Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama, Prof. Dr. Luis Eduardo Schoueri, Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso, Prof. Dr. Oksandro Gonçalves, Prof. Dr. Lucas Bevilacqua, Prof. Dra. Betina Treiger Grupenmacher, Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Prof. Dra. Ana Cláudia Utumi, Prof. Me. Heron Charneski, Prof. Dr. José Maria Arruda de Andrade, Profa. Dra. Karoline Marchiori de Assis, Profa. Me. Daniela Lara, Prof. Dr. Jonathan Barros Vita e Profa. Dra. Denise Lucena Calvacante.

Desejamos uma excelente leitura, profícuas pesquisas e muito impacto nos resultados alcançados.

# Apresentação

*Bruna Lietz*<sup>1</sup>

A obra coletiva que temos o privilégio de apresentar é composta por textos produzidos por pesquisadores, discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito e bolsistas de Iniciação Científica de inúmeras instituições de ensino brasileiras. O presente *e-book* é resultado dos trabalhos apresentados nos grupos de trabalhos integrantes da I Jornada de Pesquisas Tributárias promovido pelo Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito (GTax) Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUCRS, em Porto Alegre.

A I Jornada de Pesquisas Tributárias foi realizada pelo Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito (GTAX) nos dias 28 e 29 de outubro de 2020. O evento que se encontrava em sua primeira edição teve um impacto bastante expressivo, eis que reuniu em conferências virtuais mais pesquisadores de mais de 80 instituições de ensino nacionais. As conferências do evento em comento reunirão renomados Professores e Pesquisadores do Direito Tributário nacional, quem passamos nominar em gratidão pela valorosa participação: Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama, Prof. Dr. Luis Eduardo Schoueri, Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso, Prof. Dr. Oksandro Gonçalves, Prof. Dr. Lucas Bevilacqua, Prof. Dra. Betina Treiger Grupenmacher, Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Prof. Dra. Ana Cláudia Utumi, Prof. Me. Heron Charneski, Prof. Dr. José Maria Arruda de Andrade, Profa. Dra.

---

<sup>1</sup> Mestra em Direitos Fundamentos Constitucionais em Direito Público e Direito Privado pela PUCRS (Conceito CAPES 6). Coordenadora do eixo de pesquisa Estudos sino-brasileiros sobre tributação e tecnologia do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário - GTax. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7133022323811404>



Karoline Marchiori de Assis, Profa. Me. Daniela Lara, Prof. Dr. Jonathan Barros Vita e Profa. Dra. Denise Lucena Calvacante.

Entre os muitos agradecimentos, merece destaque o Programa de Pós-graduação em Direito da PUCRS (Conceito 6 – CAPES), notadamente o Professor Doutor Ingo Sarlet, o Prof. Dr. Jair Tauchen e a Secretaria Caren Kliger por todos os esforços e pelo custeio da presente obra, tornando possíveis a presente publicação. Nosso agradecimento também se estende a todos os membros da Coomcor do PPGD, ao Prof. Dr. Marco Felix Jobim, ao Prof. Dr. Ricardo Lupion, a Profa. Dra. Regina Ruaro, a Profa. Dra. Denise Fincato, ao Prof. Dr. Ingo Sarlet, aos membros da Comissão de Bolsas do PPGD, ao Prof. Dr. Gilberto Sturmer e o Prof. Dr. Paulo Caliendo

O Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito (<https://pcaliendo.wixsite.com/gtax-pucrs>), idealizador e executor do evento, foi criado em 2006 pelo seu coordenador científico Prof. Dr. Paulo Caliendo, estando vinculado junto ao Programa de Pós Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUCRS e registrado no Diretório de Grupos de Pesquisa do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.

Os artigos que compõem a presente obra estão alinhados aos debates mais referentes em torno da temática da tributação e dos direitos fundamentais inerentes a relação tributária, especialmente em um contexto de desenvolvimento tecnológico. Nesta perspectiva, o presente *e-book* inicia com trabalhos acadêmicos direcionados a investigar os impactos que as novas tecnologias trazem para o Direito Tributário.

Lucas Bevilacqua e Verônica Issi Simões Bastos inauguram a presente obra com o artigo intitulado “Administração Pública do Século XXI: A execução fiscal, a tecnologia e os novos caminhos trilhados no aprimoramento da prestação dos serviços públicos”. Em tal trabalho

acadêmico os autores exploram “a aplicação do princípio da eficiência, na atualidade, pela Advocacia Pública e pelo Poder Judiciário no que se refere às atividades relacionadas à condução das execuções fiscais”.

Paulo Caliendo e Maria Inês Caetani realizam uma investigação em torno da natureza jurídica dos *Non-Fungible Tokens* e os seus efeitos tributários, notadamente quando a incidência do Imposto de Renda (IR) em operações de ativos virtuais não fungíveis onde possa existir a disponibilidade de renda.

Melissa Guimarães Castello apresenta a pesquisa de titularidade “A responsabilidade tributária dos marketplaces pelos impostos sobre o consumo – Do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras”, oportunidade em que artigo “analisa a responsabilização das plataformas de comércio eletrônico pelo pagamento do ICMS devido em operações internacionais e interestaduais, cotejando as recentes experiências legislativas de atribuição desta modalidade de responsabilidade de terceiros – dos estados do Rio de Janeiro, da Bahia, do Ceará e do Mato Grosso – com as diretrizes da OCDE sobre a matéria, bem como com as balizas estabelecidas pelo Código Tributário Nacional”.

Antônio Machado Guedes Alcoforado, no artigo “A insegurança jurídica na tributação do consumo de riquezas advindas de novas tecnologias e a reforma tributária”, realiza uma análise da “eficácia dos impostos atuais e do proposto, nas principais propostas de reforma tributária, com o objetivo de atingir bens com novas tecnologias, sobretudo software”.

Camila Cristina Paumann e Alessandra Duncke questionam a obrigatoriedade da incidência ou não de tributação na prestação de serviços ofertados por estes profissionais, quais seriam os encargos e a sua base de cálculo no trabalho denominado “O influenciador digital e a tributação”.

Daniel Bucar e Caio Pires, na pesquisa intitulada “Situações patrimoniais digitais e itcm: desafios e propostas”, investigam os impactos do surgimento de bens incorpóreos aproveitáveis pela *internet* dotados de valor econômico expressivo na tributação da transmissão *causa mortis* do patrimônio deixado pelo autor da herança para os seus herdeiros.

Bruna Lietz realiza uma análise dos atuais usos e aplicações que as administrações tributárias tem realizado da inteligência artificial no exercício de suas atividades no artigo “Direito Tributário e Inteligência Artificial: os atuais uso da IA pelas administrações tributárias”.

Thaís Bazzaneze e Oksandro Osdival Gonçalves inauguram uma série de artigos que versam sobre Direito Tributário e Economia com o artigo “Economia comportamental aplicada à *soda tax* e a experiência norte-americana para a proposta brasileira”. O trabalho apresenta “a experiência norte-americana com relação à *soda tax*, abordando alguns aspectos positivos e negativos numa eventual aplicação desse sistema no Brasil”.

Erick Willian Pertussatto, na pesquisa intitulada “Fat taxes: um objetivo louvável por caminhos tortuosos”, analisa se a “oneração tributária de alimentos que possam ser considerados menos saudáveis é o melhor caminho para o Estado brasileiro estimular a sua população a se alimentar de maneira mais saudável”.

Miguel Angelo Guilen Lopes Filho no artigo “A análise econômica do direito e a ampliação da extrafiscalidade ambiental” traz como a “função extrafiscal da tributação, com referências da AED, poderá contribuir para que medidas sustentáveis sejam empregadas de forma mais ampla no meio econômico social”.

Pamela Varaschin Prates em “REIDI-ENERGIA Elétrica à luz da análise econômica do direito” realiza uma análise em “torno do potencial de eficiência do REIDI-energia elétrica, com base na perspectiva da Análise Econômica do Direito”.

Marcelo Reviglio Bertoncini e Guilherme Martelli Moreira encerram o subcapítulo dos artigos que versão sobre direito tributário e economia com o trabalho “Neutralidade tributária, política fiscal e alcance no direito constitucional tributário brasileiro”. Nesta pesquisa os autores buscam trazer luzes sobre o alcance da neutralidade tributária no Direito brasileiro.

A presente obra além de apresentar artigos nas temáticas ligadas a tributação, tecnologias e econômica, também traz trabalhos acadêmicos ligados a outros subcampos do Direito Tributário. Neste sentido os trabalhos que seguem no *e-book* tratam de temas referentes ao Direito Processual Tributário, Direito tributário e extrafiscalidade e o Direito tributário e direitos fundamentais dos contribuintes.

Fabrizio Bon Vecchio e Débora Manke Vieira inauguram tal série de artigos com a pesquisa “Consensualidade tributária como ferramenta de redução de litigiosidade”, onde analisam a “aplicação do procedimento transacional aos dissídios que envolvem o crédito tributário e, especificamente, as ferramentas alternativas para a solução de litígios fiscais”.

Victoria Ferreira da Silva Maltchik realiza um “estudo comparado entre os modelos brasileiros e alemães no que concerne aos incentivos fiscais à energia fotovoltaica” no artigo sob sua titularidade intitulado “Incentivos fiscais à energia fotovoltaica: um estudo comparado entre Brasil e Alemanha”.

Pedro Cravo Guimarães Freire, em “A desoneração fiscal dos jogos eletrônicos e consoles da PEC nº 51/2017 como medida de cidadania fiscal: uma análise sob o prisma econômico, orçamentário e “tributação social”, visa demonstrar que a “desoneração fiscal sobre os jogos eletrônicos e consoles que serão produzidos no Brasil não implicarão em renúncia fiscal e perda arrecadatória que cause prejuízo à nação. Muito pelo contrário, é

um mercado bastante crescente, e que possui uma visibilidade grande e potencial de atração dos consumidores e investidores de todas as partes do mundo”.

Carlos Bender Konrad traz o artigo “Imposto sobre transmissão causa mortis e doação: direitos fundamentais e o problema das participações societárias”, pesquisa onde desenvolve uma “reflexão crítica sobre a incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doação em relação a transferência de quotas e ações de sociedades, com especial foco no problema da base de cálculo do tributo”.

Felipe Rosa Müller realizou o encerramento da presente obra com o artigo “O princípio da não-cumulatividade aplicado ao IPI como ferramenta do *controller*”, pesquisa onde o autor apresenta “uma estrutura de conceitos tributários e gerenciais de forma a propiciar ao leitor respaldo para utilizar as informações de maneira conjunta, fornecendo ferramentas eficazes, capazes de auxiliar no planejamento tributário empresarial”.

A presente obra, com todos os seus artigos, busca constituir uma referência atual nas pesquisas acadêmicas sobre o Direito Tributário, sendo fruto de pesquisa de acadêmicos de diversas titulações.

Realizada a apresentação da presente obra e de seus artigos, desejamos uma excelente leitura e reflexão, agradecendo pelo esforço de todos os autores e pelas valiosas contribuições.



## **Direito Tributário e Novas Tecnologias**





# **Administração pública do Século XXI: a execução fiscal, a tecnologia e os novos caminhos trilhados no aprimoramento da prestação dos serviços públicos**

*Verônica Issi Simões Bastos*<sup>1</sup>

*Lucas Bevilacqua*<sup>2</sup>

## **Introdução**

O arranjo propugnado pela Emenda Constitucional nº 19 (BRASIL, 1998) impõe a adoção de novos modelos de gestão com escopo de eficiência na prestação dos serviços públicos, com enfoque na reorganização da administração pública e na melhoria de suas informações. Um balanço das primeiras décadas de reforma administrativa revela resultados de avanços e inovações que deixam importantes raízes de modernização (ABRUCIO, 2007).

Os novos desafios estruturantes do aparato estatal apostam na diretriz de eficiência como meio de ampliar as capacidades estatais de cumprimento do “amplo catálogo de direitos fundamentais individuais e coletivos” previsto nos textos constitucionais compromissórios (STRECK, 2007, p. 2) e, com isso, empreender as exigências de transformação sociais. Se antes, sob a matriz de um Estado Liberal, as receitas públicas destinavam-se a subsidiar as atividades de um Estado mínimo, hodiernamente, o amplo rol de prestações positivas decorrentes do Estado

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito e Políticas Públicas (PPGDP/UFG). Procuradora do Estado de Goiás lotada na Procuradoria Tributária. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6683432320628173>. Email: [veronicaissi@hotmail.com](mailto:veronicaissi@hotmail.com)

<sup>2</sup> Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP), Professor Permanente do Mestrado em Direito e Políticas Públicas (PPGDP/UFG) e Coordenador do Observatório da Macrolitigância Fiscal (IDP/Brasília). Ex-Conselheiro Titular CARF/Ministério da Economia (2016-2019) e Procurador do Estado de Goiás cedido como Assessor de Ministro (STF). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7573576110391005>. Email: [lucas.bevilacqua@gmail.com](mailto:lucas.bevilacqua@gmail.com)

social acaba por exigir que as expectativas de receita pública sejam satisfeitas na maior medida possível, com a finalidade de promover o patrocínio estatal de políticas públicas que satisfaçam a coletividade.

Sob o eixo do princípio da eficiência, a tecnologia tem papel preponderante nos avanços da gestão pública. Com os processos estruturadores da economia, da tecnologia e da comunicação cada vez mais globalizados, o Estado-rede surge como formatação institucional capaz de lidar com os novos desafios da era digital. Já é realidade a crescente internacionalização de bens e serviços, formando-se redes de empresas globalmente articuladas, expondo um plano desmaterializado de relações econômico-sociais que não se vislumbrava nas décadas passadas. Diante dessa realidade, a modernização tecnológica da Administração Pública constitui importante eixo capaz de torná-la ágil, flexível e capaz de adaptar as suas estruturas às complexidades da sociedade contemporânea (CASTELLS, 1999).

Nesse contexto contemporâneo, em que se vem buscando o aperfeiçoamento das atividades estatais com apoio em tecnologia, emergem discussões acerca da baixa recuperabilidade do crédito tributário, vista como um problema crônico de ineficiência e inefetividade do serviço público estatal. Plasmado na Lei nº 6.830 (BRASIL, 1980), o modelo brasileiro de cobrança dos créditos tributários é centrado na atuação do Poder Judiciário, no qual se observa um quadro de litigiosidade fiscal de massa e de execuções fiscais que se desenvolvem mediante um rito lento e malsucedido quanto à satisfação dos créditos. Dessa forma, enseja o engajamento de múltiplos setores da Administração Pública na busca de soluções capazes de melhorar esse quadro.

Diante disso, cabe à Advocacia Pública e também ao Poder Judiciário, como atores estatais diretamente envolvidos na persecução dos créditos tributários, uma mudança de postura, com a adoção de mecanismos

pragmáticos que visem tornar a tarefa tanto mais efetiva como mais eficiente (ARAÚJO, 2019). O primeiro escopo relaciona-se aos resultados positivos de satisfação dos créditos tributários, ao passo que o segundo dirige-se à redução dos custos estatais de cobrança (FIGUEIREDO; FIGUEIREDO, 1986).

Por conseguinte, o presente estudo tem como objetivo apresentar algumas medidas que vêm sendo adotadas pela Advocacia Pública e pelo Poder Judiciário, voltadas para a melhoria da prestação dos serviços públicos por essas instituições, com impactos diretos na cobrança de créditos públicos. No primeiro tópico, expõem-se as ações promovidas pelo Poder Judiciário para o aperfeiçoamento da prestação jurisdicional e os seus impactos nos processos de execução fiscal. No segundo, centra-se a análise na Advocacia Pública, de modo a também relatar algumas iniciativas que retratam a mudança de postura da instituição no cenário pós-reformista. Apresentam-se as medidas desenvolvidas pela Procuradoria-Geral do Estado de Goiás (PGE/GO) no terceiro item, centrando-se a análise em ferramenta de automação desenvolvida pela instituição com o fito de racionalizar o seu trabalho de produção de peças processuais nas execuções fiscais. No último tópico, destacam-se algumas conclusões acerca das medidas que melhor se coadunam com a solução do problema ora em debate.

## **1 O princípio da eficiência e a sua aplicação pelo poder judiciário**

A eficiência, como princípio norteador da atividade estatal, foi introduzida no art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a partir da Emenda Constitucional nº 19 (BRASIL, 1998), e insere-se em um contexto pós-burocrático, de redefinição do papel do Estado, que desperta a necessidade de adoção medidas de gestão voltada a resultados, em uma lógica que busca atingir objetivos com a obtenção de melhores *outputs*

(ABRUCIO, 2006). Se antes alinhava-se no ordenamento jurídico como uma diretriz implícita, certo é que, com a referida Emenda Constitucional, não é mais possível afastar sua validade e sua operatividade na prestação dos serviços públicos (MODESTO, 2000).

Qualificado como princípio instrumental, a eficiência, ponderada com os demais princípios prescritos no art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), não deve ser reduzida à mera economicidade no uso dos recursos públicos. Além de imprimir racionalidade e otimização no uso dos meios, o princípio deve ser conjugado com a imposição à administração pública de “atuação idônea, econômica e satisfatória na realização das finalidades públicas que lhe forem confiadas por lei ou por ato ou contrato de direito público” (MODESTO, 2000, p. 114).

O princípio da eficiência, assim como outros parâmetros de atuação administrativa delineados na Constituição Federal (BRASIL, 1988), no capítulo que trata da Administração Pública, são também aplicáveis ao Poder Judiciário. Como esclareceu Conti (2017, p. 72), “Sob o aspecto administrativo e financeiro, o Poder Judiciário constitui-se em um órgão da administração pública” e, por isso, “Absolutamente imprescindível, portanto, que os órgãos do Poder Judiciário sigam e se ajustem às mais modernas técnicas de gestão pública” (CONTI, 2017, p. 73).

Não obstante, releva notar que a Reforma do Poder Judiciário ocorreu em momento posterior, com a Emenda Constitucional nº 45 (BRASIL, 2004), visando imprimir uma nova ótica ao exercício da jurisdição, no sentido de combater sua crise de legitimidade. Como pontuado por Nohara (2012, p. 168), “A faceta eficiência que inspirou a Reforma do Judiciário referia-se, sobretudo, ao aspecto temporal. Por isso, o ponto central da reforma foi o conceito de celeridade em contraposição à morosidade”.

A Emenda Constitucional nº 45 (BRASIL, 2004) buscou aprimorar a função administrativa desempenhada pelo Poder Judiciário,

“representando uma tentativa de dotar o Poder Judiciário de um instrumento de alteração estrutural e ordenar as práticas dos organismos judiciais na busca de uma atuação eficiente e harmônica com os demais princípios da Administração Pública” (ROCHA; SCAFF, 2017, p. 61). O estabelecimento de “razoável duração do processo” como garantia fundamental, no art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal (BRASIL, 1988), ressalta a diretriz de celeridade como melhoria de acesso à justiça. Outro aspecto relevante foi a constituição do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) como órgão sem função jurisdicional, responsável pela supervisão da atuação administrativa e financeira do Judiciário nacional, responsável pelo desenvolvimento de políticas de racionalização para modernizar as estruturas judicantes do país (KIN; SOARES, 2019).

Na trilha de coordenar o planejamento e a gestão estratégica no Poder Judiciário, o CNJ editou alguns atos historicamente importantes, que retratam uma linha evolutiva das intervenções gerenciais adotadas ao longo do tempo. A Resolução nº 4 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2005) implantou o Sistema de Estatística do Poder Judiciário, intentando conhecer a realidade desse poder expressa em dados estatísticos. Já a Resolução nº 49 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2007) determinou que os tribunais criassem os seus núcleos de estatística e gestão estratégica. A Resolução nº 70 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2009), por seu turno, representou importante passo de comunicação e de interação entre os tribunais, assim como de intercâmbio de boas práticas (CONTI, 2017), vez que estabeleceu a gestão estratégica e o planejamento do Poder Judiciário visando aperfeiçoar a gestão dos Tribunais. Os planejamentos estratégicos foram traçados pela Resolução nº 198 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2014) para o sextênio de 2015/2020, e pela Resolução nº 325 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2020c) para o sextênio de 2021/2026.

Como destacou Zanoni (2017), em princípio, o CNJ constituiu um modelo centralizado de tomada de decisão, com a imposição do cumprimento de metas segundo a metodologia *top down* na eleição das políticas de gestão. No entanto, o CNJ vem gradualmente implantando redes de governança, estabelecendo estratégias com a integração de diversos segmentos e implantando metodologias participativas com o envolvimento de magistrados, servidores, instituições, bem como de outros segmentos da sociedade.

O trabalho desse importante órgão gestor alinha, atualmente, estratégias fortemente voltadas para a introdução de novas tecnologias em apoio à prestação dos serviços jurisdicionais. Há de se mencionar a Portaria n° 25 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019a), que criou o Laboratório de Inovação para o Processo Judicial Eletrônico (Inova PJe), destinado a “pesquisar, produzir e atuar na incorporação de inovações tecnológicas na plataforma PJe” (art. 1º), bem como o Centro de Inteligência Artificial aplicada ao PJe, voltado para o desenvolvimento e a produção de modelos de inteligência artificial para utilização na plataforma do processo judicial eletrônico.

Tem-se priorizado, assim, a concepção de ferramentas de automação e de inteligência artificial, com o fim de desburocratizar o processo judicial e torná-lo mais célere. Sem a pretensão de pormenorizar as funcionalidades de cada ferramenta, mas de exemplificar algumas das iniciativas tecnológicas que se capilarizam por todo o Poder Judiciário nacional, são exemplos: i) Sinapses, o sistema de predição do Tribunal de Justiça de Rondônia que auxilia na produção de atos decisórios; ii) Elis, o modelo de inteligência artificial desenvolvido pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco, com aplicação direta nos processos de execução fiscal; iii) Poti, Clara e Jerimum, iniciativas do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, com várias funcionalidades, como a execução de atividades

relacionadas a penhoras eletrônicas, classificação de processos e recomendação de decisões; iv) Radar, do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, com atuação em casos repetitivos; v) Victor, o sistema de inteligência artificial do Supremo Tribunal Federal, que separa e classifica peças processuais (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2020b).

Porém, esse universo é muito maior. A pesquisa desenvolvida pelo Centro de Inovação, Administração e Pesquisa do Judiciário, da Fundação Getúlio Vargas, coordenada pelo Ministro Luis Felipe Salomão, no âmbito delimitado em torno do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho, dos Tribunais Regionais do Trabalho e dos Tribunais Regionais Federais, aponta a existência de 72 projetos de inteligência artificial desenvolvidos no Poder Judiciário (BRAGA, 2020, p. 37). A pesquisa ainda traz a informação de uso de tecnologias de ponta. A capacidade de algumas dessas ferramentas é descrita pela pesquisadora Braga (2020, p. 37):

O Sócrates 1.0 pode identificar grupos de processos similares em 100 mil processos, em menos de 15 minutos, bem como os demais processos que tratam da mesma matéria em um universo de dois milhões de processos e de oito milhões de peças processuais, que abrangem todos os processos em tramitação no STJ em mais 4 anos de histórico, em 24 segundos.

O robô Athos, criado também pela assessoria de inteligência artificial do STJ, realizou agrupamento de acórdãos similares, e cerca de 29% foram incluídos de forma automática; em junho, já foram incluídos 19,42%.

O robô Hórus foi implementado no Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, numa Vara de Execução Fiscal, e já realizou a distribuição de 275.000 processos de forma automatizada em menos de 10 segundos para cada processo.

O TRF da 1ª Região possui um robô chamado Secor, que realiza a sistematização de dados a serem enviados para o CNJ. Tal atividade era realizada por cinco servidores em uma semana, e o robô realizou em apenas 29 minutos.

Válida, ainda, a menção ao projeto denominado Resolve Execução Fiscal – Automação e Governança, concebido pela Portaria nº 76 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019b), com a formação de grupo de trabalho composto de juízes e advogados públicos para a proposição de medidas de governança e atos de cooperação dirigidos aos sistemas de pesquisas patrimoniais e à constrição de bens, com o objetivo de maximizar a automação do fluxo de tramitação processual das execuções fiscais. As soluções desenvolvidas trazem como resultados concretos a automação no fluxo de execuções fiscais e a criação de interfaces diretas do sistema PJe com outros sistemas, como os dos Correios (AR-Digital), o Sistema de Busca de Ativos do Poder Judiciário (SISBAJUD) e o Renajud, sistema on-line de restrição judicial de veículos criado pelo CNJ, com a inserção automática das diligências cumpridas no processo judicial, levando à celeridade na consecução de medidas e à redução de mão de obra do Poder Judiciário.

Observa-se que muitas das soluções tecnológicas concebidas pelo Poder Judiciário aplicam-se às execuções fiscais. Em adição a isso, viabilizam fluxos automatizados, integração entre sistemas, mecanismos de predição que otimizam o trabalho jurisdicional relacionado à cobrança judicial dos créditos tributários e também propiciam as almejadas racionalização e celeridade na prestação jurisdicional. Deve-se ressaltar que o procedimento das execuções fiscais é bem permeável à aplicação dessas tecnologias, uma vez que não envolve decisões complexas, mas sim um grande volume de comandos repetitivos que, em grande proporção, representam atividades jurisdicionais de mero impulso.

Sob o enfoque gerencial do Poder Judiciário, essa realidade ainda se faz mais presente à medida que as execuções fiscais vêm sendo consideradas um dos gargalos que contribuem para a morosidade na



prestação jurisdicional. Essa realidade foi diagnosticada e vem sendo reafirmada anualmente nos relatórios Justiça em Números<sup>3</sup> (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2020a).

O encerramento da exposição acerca do acervo tecnológico à disposição do Poder Judiciário para aprimoramento de suas atividades orgânicas não deve ocorrer sem que antes se registrem algumas cautelas e garantias em relação ao uso das ferramentas. Quanto ao primeiro tema, preconiza-se a inteligência artificial responsável, ou seja, transparente, reprodutível e que respeite a privacidade (CARVALHO, 2020). Em se tratando das garantias, pondera-se que

O uso das IAs para a resolução de casos simples e repetitivos parece muito interessante para viabilizar o acesso à justiça no quesito duração razoável do processo, porém deve ser implementado de maneira extremamente cuidadosa, com supervisão humana atenta, com respeito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. Assegurar um padrão razoável de garantismo digital é fundamental nesse processo. Do contrário, as perdas civilizatórias e republicanas uma hora se acentuarão (SOUZA; SIQUEIRA, 2020, p. 27).

## **2 A advocacia pública na cobrança dos créditos tributários**

Ao exercer função essencial à justiça, de acordo com o art. 132 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), os Advogados Públicos devem contar com condições institucionais necessárias para executar com eficiência as suas atividades-fim de consultoria jurídica e representação judicial dos entes da federação. Como apontou Binenbojm (2012), existe uma clara

---

<sup>3</sup> Os relatórios Justiça em Números são produzidos pelo CNJ desde 2004. O último documento, exarado em 2020, que consolida dados do Poder Judiciário de 2019, de modo semelhante aos anos anteriores, retrata que as execuções fiscais: i) representam 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário; ii) produzem taxa de congestionamento no percentual de 87%; iii) tramitam por aproximadamente 11 anos (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2020a).

imbricação da Advocacia Pública com o Estado Democrático de Direito. Desse modo,

Muito brevemente, é possível sintetizar três características que fazem da Advocacia Pública uma função de Estado absolutamente única, peculiar e singular. Em primeiro lugar, a possibilidade e a perspectiva de atuação prévia. Em segundo lugar, a possibilidade e a perspectiva de atuação sistêmica. E em terceiro lugar, a possibilidade e a perspectiva de atuação proativa do Advogado Público (BINENBOJM, 2012, p. 4).

Assim, deve-se compreender a Advocacia Pública “[...]” como um instrumento da sociedade, constitucionalmente inserido na estrutura do Estado, **destinado ao controle dos valores e dos princípios jurídicos [...]**” (MOREIRA NETO, 2005, p. 59, grifos do autor). Por isso, torna-se imperativo que “[...] **se aperfeiçoem e se atualizem constantemente essas instituições de zeladoria pública,** para ocupar os crescentes espaços de **controle de juridicidade [...]**” (MOREIRA NETO, 2005, p. 59, grifos do autor).

Ademais, medidas de gestão correlatas à eficiência do Poder Judiciário na condução dos processos de execuções fiscais, por outra via, também devem acionar a Advocacia Pública na busca de mecanismos que promovam, além de racionalidade na condução de feitos executivos, melhores resultados arrecadatários aos entes que representam. A árdua missão conferida à Advocacia Pública exige que a instituição focalize as suas ações não apenas na racionalização dos processos, mas também na efetividade na recuperação dos créditos públicos.

Faz-se necessário salientar a importância da recuperação dos débitos inscritos em dívida ativa e não pagos, pois integram o orçamento estatal e geram expectativas de receitas quanto ao financiamento de serviços públicos de cunho social. É com essa diretriz, de promoção de benefícios

para coletividade, que as execuções fiscais devem ser compreendidas no âmbito de atuação do Advogado Público.

A realidade demonstra que a persecução dos créditos tributários tem início em cenário pouco favorável. Não são raras as execuções fiscais propostas em face de empresas já dissolvidas, sem lastro patrimonial para cumprir as suas obrigações tributárias. A fase constritiva desses feitos, geralmente, ocorre quando empresas e corresponsáveis já dilapidaram ou desviaram o patrimônio, representando uma sequência encadeada de passos formais que culminam com a indisponibilidade de bens, conforme o art. 185 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), e com o arquivamento provisório, de acordo com o art. 40 da Lei nº 6.830 (BRASIL, 1980), não restando outra providência senão aguardar o decurso temporal extintivo desses processos de execução. O fato é que a baixa arrecadação tributária decorrente da prestação jurisdicional tem exposto uma realidade de transferência de acervos de dívida ao Poder Judiciário, ao passo que este tem mostrado a insuficiência dos seus mecanismos de *enforcement* para garantir o ingresso ao erário público dos tributos devidos (FGV DIREITO, 2016).

Mesmo com as dificuldades expostas, na atualidade existe um engajamento institucional na busca de mecanismos destinados a traçar diretrizes e aprimorar as técnicas de cobrança dos créditos públicos. Em passado próximo, as execuções fiscais eram conduzidas sem critérios de classificação de devedores e de créditos. Além disso, o grande volume de execuções fiscais sob a responsabilidade das Procuradorias estimulava a condução desses feitos de forma meramente isolada e reativa.

Atualmente, com apoio de bases de dados diversas, contendo informações patrimoniais e econômico-fiscais, alguns segmentos da Advocacia Pública têm promovido a classificação do estoque da dívida ativa. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) promoveu um

*rating* da dívida ativa, classificando os créditos com o auxílio de ferramentas de *Big Data*, com posterior adoção de estratégias de cobrança, as quais também são definidas com o suporte do Laboratório de Tecnologia da PGFN (LAB-PGFN), como “[...] ambiente integrado de inteligência artificial, destinado à coleta, estruturação e análise de grande massa de dados, com o objetivo de produzir informações úteis à recuperação de créditos inscritos em dívida ativa” (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2018, p. 9). Trata-se do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), instituído pela Portaria PGFN nº 396 (BRASIL, 2016). Observa-se, assim, que a tecnologia já permeia o ambiente da Advocacia Pública na elaboração de estratégias de cobrança dos créditos tributários.

A Advocacia Pública também tem recorrido a medidas administrativas extrajudiciais no aprimoramento dos instrumentos de cobrança do crédito tributário. A PGFN, também instituição pioneira nessa missão, editou a Portaria PGFN nº 33 (BRASIL, 2018a), posteriormente alterada pelas Portarias nº 42 (BRASIL, 2018b) e nº 660 (BRASIL, 2018c). Tal instrumento, como bem sintetizou Ribeiro (2019, p. 293),

[...] cria um novo fluxo de inscrição e cobrança da dívida ativa, possuindo, em síntese, os seguintes vetores de inovação: a) exame de legalidade prévio; b) previsão de discussão administrativa das dívidas antes da prática de atos mais gravosos de cobrança (PRDI); c) possibilidade de oferta antecipada de garantia na esfera administrativa; e, d) procedimentalização da averbação pré-executória, prevista na Lei n. 13.606/2018.

Sem a intenção de problematizar esse aspecto, nota-se que as diversas previsões da Portaria PGFN nº 33 (BRASIL, 2018a) retratam um movimento da Advocacia Pública Federal em firmar a via administrativa como ambiente de discussão dos créditos, bem como de estabelecimento

antecipado de garantias. Com os exemplos apresentados, demonstra-se que a Advocacia Pública tem buscado diferentes caminhos para garantir a efetividade na cobrança do crédito tributário.

Contudo, estruturas como a ora descrita não são uma realidade para a maioria das instituições da Advocacia Pública no país. O aperfeiçoamento dos mecanismos de cobrança estatais das Procuradorias esbarra em questões orçamentárias e não se esgota com a reengenharia da estrutura de pessoal ou com a simplificação de rotinas procedimentais. São necessários investimentos em tecnologia e várias dessas instituições não contam com verbas orçamentárias suficientes ou equipes de apoio especializadas para o desenvolvimento de funcionalidades que ofereçam o suporte adequado para o desenvolvimento de sistemas capazes de prestar o apoio necessário na gestão do acervo processual em direção a resultados mais efetivos.

Cumprir lembrar que, ainda que contem com o apoio de bases de dados diversas através da celebração de convênios, as informações geradas, por si só, não garantem uma atuação estatal diferenciada quanto à produção de efetivos resultados. Atualmente, tem-se acesso a um enorme volume de dados provenientes de diferentes bases, gerados tanto em espaços públicos quanto em privados. Porém, nem todos esses dados são totalmente aproveitados em decorrência da falta de instrumentos tecnológicos capazes de filtrar e consolidar essa ampla gama de informações, de modo a gerar resultados úteis, capazes de orientar tomadas de decisão precisas na condução dos processos. Nesse cenário, a tecnologia é de suma importância para a consecução dessa tarefa (SOUZA; SIQUEIRA, 2020). São necessários, assim, instrumentos que consolidem as informações. Por certo, dada a natureza essencialmente investigativa que permeia o processo de execução fiscal sob a perspectiva de atuação da Advocacia Pública, esse apoio tecnológico é de substancial importância

para o cruzamento e a consolidação de dados relacionados ao devedor e ao seu patrimônio.

### **3 Algumas observações sobre a condução dos processos de execução fiscal pela procuradoria-geral do Estado de Goiás**

No esforço para melhorar os índices de recebimento dos créditos tributários na via judicial, o Estado de Goiás vem adotando medidas tanto para conter o ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais quanto para diminuir o estoque dos feitos executivos nas Varas da Fazenda Pública Estadual. Além disso, a PGE/GO tem adotado medidas administrativas com enfoque na celeridade e na racionalização da cobrança desses créditos.

O Estado de Goiás estabeleceu critério legal para a propositura de execuções fiscais. A Lei Estadual nº 16.077 (GOIÁS, 2007) estabeleceu hipótese de não ajuizamento e de desistência de execuções fiscais com valor atualizado inferior a R\$ 25.500,00. Em seu art. 2º, inciso II, a lei ainda prescreve, como hipótese de dispensa da cobrança judicial, as execuções em face

[...] de pessoa natural ou pessoa jurídica que não esteja exercendo suas atividades e para as quais a investigação patrimonial, inclusive sobre os sócios da pessoa jurídica ou sobre o corresponsável, não tenha detectado a existência de bens ou direitos penhoráveis, até que esses bens ou direitos sejam localizados (GOIÁS, 2007).

Outrossim, sob diretrizes de governança pautada em resultados, a PGE/GO editou a Portaria nº 137-GAB/2018 – PGE (PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS, 2018), alterada pela Portaria nº 248-GAB/2019 – PGE (PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS, 2019). Essa última estabeleceu a gestão das execuções fiscais conduzidas pela Procuradoria Tributária, categorizando-as de acordo com valores preestabelecidos. Previu condução prioritária e estratégica de execuções

fiscais com maior probabilidade de êxito por meio de Regime Diferenciado de Recuperação de Ativos (RDRA), com a aplicação de instrumentos de inteligência e atuação articulada com outros órgãos estatais (art. 2º). Além disso, visando reduzir o estoque de execuções fiscais em tramitação, o mencionado ato administrativo autorizou a suspensão das execuções fiscais com valores inferiores a R\$ 500.000,00.

Esforços voltados ao aperfeiçoamento tecnológico, com foco na racionalização do trabalho, também vêm sendo desenvolvidos no âmbito da PGE/GO. Nessa perspectiva, a Portaria nº 355-GAB/2020 – PGE, de circulação interna, que instituiu grupo de trabalho destinado a elaborar tipos de petições referentes ao fluxo de atuação nas execuções fiscais, bem como promover o acoplamento das referidas minutas ao gerador de peças inserido no ambiente CORA®, o sistema de dados da PGE/GO, tem em vista padronizar manifestações e permitir a simplificação dos peticionamentos. O grupo de trabalho foi composto de três Procuradores do Estado e do Gerente de Tecnologia da Informação da PGE/GO.

Essa ferramenta foi desenvolvida com o objetivo de aprimorar práticas burocráticas afetas às execuções fiscais, voltadas a conferir celeridade e simplificação aos processos, auxiliando na racionalização das múltiplas atividades repetitivas e de baixo grau de complexidade que são realizadas durante esses processos. Sua concepção envolveu a conjugação de conhecimentos de Direito e de Tecnologia da Informação, bem como noções de lógica e mapeamento de processos.

Relatando de forma sucinta o processo de elaboração da ferramenta, cumpre anotar que, em um primeiro estágio, foram confeccionados fluxogramas destinados ao mapeamento do rito das execuções fiscais e, de modo concomitante à diagramação, foram produzidas peças processuais padrão, resultando na concepção de aproximadamente 25 peças processuais, envolvendo diversas modalidades de pedidos, como

extinções, suspensões, citações, penhoras e hasta pública de bens, indisponibilidade e arquivamento provisório dos processos de execução fiscal. Já em um segundo momento, aliando conhecimentos jurídicos e de informática, foi realizada a modelagem de processos, com o apoio da plataforma *Camunda Modeler*, para preparar a representação gráfica do processo de execução fiscal a partir da aplicação de conhecimentos de lógica e mapeamento de processos, de modo a viabilizar, em uma terceira etapa, a produção da ferramenta de automação e a sua disponibilização no sistema CORA<sup>®</sup> para a produção de petições de execução fiscal.

Esse modelo foi concebido a partir do sistema de perguntas e respostas que percorre todo o rito da execução fiscal. Em adição a isso, antes da produção da peça processual, a ferramenta realiza a captação de informações registradas no sistema CORA<sup>®</sup>, relativas à execução fiscal em que se pretende peticionar, e faz a migração desses dados para a petição, já abreviando o trabalho do seu operador, mediante o preenchimento prévio de alguns de seus campos. Assim, é possível enumerar algumas vantagens que já podem ser vislumbradas a partir de sua implantação: i) padronização das manifestações exaradas pela PGE/GO; ii) simplificação, celeridade e otimização na produção de peças processuais de impulso das execuções fiscais; iii) orientação de estagiários e assessores para a compreensão e o correto acompanhamento do rito de execuções fiscais, permitindo que não eliminem etapas de condução do processo, pois a produção das petições a partir do fluxo exige o preenchimento obrigatório de campos, o que impõe a análise do processo, com a passagem por todo o iter da execução fiscal. Ressalta-se, também, o seu potencial de replicabilidade, ou seja, de aplicação, com adaptações, a outros setores da PGE/GO que também desenvolvam trabalhos partindo de modelos preconcebidos.



Em projeção futura, a automação de produção das peças processuais bem contribuirá para novos caminhos tecnológicos paralelamente desenvolvidos pela PGE/GO. O aperfeiçoamento do sistema CORA<sup>®</sup> já traz como resultado o estabelecimento de interfaces diretas com diversos sistemas que hoje integram a burocracia digital, assim como com o processo judicial eletrônico. A partir da produção dessas peças processuais diretamente no sistema da PGE/GO será possível, em futuro próximo, registrar e armazenar documentos e informações estratégicas de modo unificado no CORA<sup>®</sup>. A importância dessa captação reside justamente em viabilizar a melhor gestão dos dados, preconizando-se a geração de relatórios que, certamente, guardam fundamental importância para auxiliar os gestores em suas tomadas de decisão. São estágios que, indubitavelmente, contribuirão para o aperfeiçoamento institucional da PGE/GO e, por consequência, para a melhoria dos serviços, com reflexos diretos para a coletividade.

### **Conclusão**

O estudo exploratório apresentado expõe um novo eixo trilhado pela Administração Pública no campo da cobrança dos créditos públicos. Foi possível constatar que, no momento atual, as instituições têm se engajado em adotar novas práticas de gestão voltadas ao aprimoramento dos serviços prestados. São iniciativas que buscam adaptar os serviços públicos aos novos tempos de globalização e de virtualização das relações econômicas e sociais. Demonstrou-se, também, que as soluções tecnológicas devem ser inseridas nesse novo percurso, sendo elemento essencial na implantação de inovações no ambiente estatal.

O Poder Judiciário, sob a coordenação operacional do CNJ, tem implantado políticas voltadas para o aprimoramento da prestação jurisdicional, focalizando na satisfação da coletividade e visando a

ampliação de acesso à justiça como essencial medida de pacificação social. Para além da tecnologia, engaja-se no exercício da transparência e na adoção de medidas de governança, buscando adaptar as suas inovações aos anseios da sociedade. Nas execuções fiscais, são desenvolvidos inúmeros projetos de inovação nos tribunais, desenhados com a finalidade de reduzir a força laboral humana na condução dos processos, além de mecanismos de aceleração desses ritos, com apoio de automação e inteligência artificial. Dessa maneira, as práticas adotadas na condução dos feitos executivos vêm sendo revisitadas e alteradas em grande velocidade, atingindo as execuções fiscais diretamente em termos de racionalização.

De outra senda, a Advocacia Pública, além de buscar a racionalização dos processos de execução fiscal, centra-se na efetividade dos instrumentos de persecução. Com o intuito de incrementar a captação de receitas pela via executiva, a tecnologia auxilia a classificação de créditos, bem como a condensação de um universo de dados, como mecanismo de predição e gerência do estoque de cobranças sob a condução dessas instituições. Ademais, revelaram-se as iniciativas adotadas pela PGE/GO, que já faz uso de ferramenta de automação desenvolvida no âmbito da própria instituição, voltada à produção de peças processuais para a execução fiscal.

Diante do panorama traçado, é preciso compreender as execuções fiscais como um problema sistêmico na esfera da atividade estatal. Assim, além das medidas realizadas no âmbito interno de cada instituição, é imprescindível que as instituições se relacionem e adotem medidas de governança para buscar meios de incrementar essa atividade de tamanha importância para os entes da federação, sendo esses componentes essenciais para o resgate da eficiência da Administração Pública do século XXI.

## Referências

- ABRUCIO, Fernando Luiz. Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente. In: BRESSER PEREIRA, Luis Carlos; SPINK, Peter (org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2006. p. 173-199.
- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 41, Edição Especial Comemorativa, p. 67-86, 2007. DOI 10.1590/S0034-76122007000700005.
- ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A efetividade da cobrança do crédito tributário federal como fundamento legitimador da Portaria PGNF 33/18. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário: de acordo com as Portarias PGFN nº 33/2018 e 360/2018*. São Paulo: Thomas Reuters Brasil, 2019. p. 11-24.
- BINENBOJM, Gustavo. A Advocacia Pública e o Estado Democrático de Direito. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 31, jul./ago./set. 2012. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=625>. Acesso em: 30 jan. 2021.
- BRAGA, Renata. Painel 2: Resultados preliminares da pesquisa “Tecnologia aplicada à gestão dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário com ênfase em inteligência artificial”. In: SALOMÃO, Luis Felipe (org.). *Inteligência artificial: aplicada à gestão dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário*. 1º Forum sobre Direito e Tecnologia. Rio de Janeiro: FGV Conhecimento, 2020. p. 36-39. Disponível em: [https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/anais\\_i\\_forum\\_ia.pdf](https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/anais_i_forum_ia.pdf). Acesso em: 30 jan. 2021.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, n. 191-A, Seção 1, p. 1-32, 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/DOUconstituicao88.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/DOUconstituicao88.pdf). Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. *Portaria nº 396, de 20 de maio de 2016*. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC. Brasília, DF, 22 abr. 2016. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396\\_2016\\_1.pdf](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf). Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Portaria nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Seção 1, p. 35, 9 fev. 2018a. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Portaria nº 42, de 25 de maio de 2018. Altera a Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, que regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Seção 1, p. 38, 28 maio 2018b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92307>. Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Portaria nº 660, de 08 de novembro de 2018. Portaria PGFN nº 33, de 2018, para conferir adequação do art. 3º ao disposto na Portaria MF nº 447, de 25 de outubro de 2018. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Seção 1, p. 68, 9 nov. 2018c. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96349>>. Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos,

controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, n. 106-E, Seção 1, p. 1-3, 5 jun. 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm). Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, v. 252, Seção 1, p. 9-12, 31 dez. 2004. Disponível em: [pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=31/12/2004&jornal=1&pagina=10&totalArquivos=136](http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=31/12/2004&jornal=1&pagina=10&totalArquivos=136). Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, p. 124525, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Seção 1, p. 19-51, 24 set. 1980. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm). Acesso em: 30 jan. 2021.

CARVALHO, André Carlos Ponce de Leon F. de. Painel 4: Limites e possibilidades do uso da inteligência artificial no sistema de justiça. In: SALOMÃO, Luis Felipe (org.). *Inteligência artificial: aplicada à gestão dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário*. 1º Forum sobre Direito e Tecnologia. Rio de Janeiro: FGV Conhecimento, 2020. p. 68-71. Disponível em: [https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/anais\\_i\\_forum\\_ia.pdf](https://ciapj.fgv.br/sites/ciapj.fgv.br/files/anais_i_forum_ia.pdf). Acesso em: 30 jan. 2021.

CASTELLS, Manuel. Para o Estado-Rede: globalização econômica e instituições políticas na era da informação. In: BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; WILHEIM, Jorge; SOLA, Lourdes (org.). *Sociedade e estado em transformação*. São Paulo: Editora da UNESP; Brasília, DF: ENAP, 1999. p. 147-171.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2020: ano-base 2019*. Brasília, DF: CNJ, 2020a. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmoros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Portaria nº 25, de 19 de fevereiro de 2019*. Institui o Laboratório de Inovação para o Processo Judicial em meio Eletrônico – Inova PJe e o Centro de Inteligência Artificial aplicada ao PJe e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2019a. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/2829>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Portaria nº 76, de 16 de maio de 2019*. Institui Grupo de Trabalho para estudos, proposição de medidas e construção de fluxos automatizados no Processo Judicial eletrônico – Pje, voltados à otimização da cobrança de dívidas ativas da Fazenda Pública. Brasília, DF: CNJ, 2019b. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/2909>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Projetos com inteligência artificial no Poder Judiciário*. Brasília, DF: CNJ, 2020b. Disponível em: <https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=29d71of7-8d8f-47be-8af8-a9152545b771&sheet=b8267e5a-1f1f-41a7-9off-d7a2f4ed34ea&lang=pt-BR&opt=ctxmenu,currsel>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução nº 4, de 16 de agosto de 2005*. Cria o Sistema de Estatística do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2005. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/188>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução nº 49, de 18 de dezembro de 2007*. Dispõe sobre a organização de Núcleo de Estatística e Gestão Estratégica nos órgãos do

Poder Judiciário relacionados no Art. 92 incisos II ao VII da Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: CNJ, 2007. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/188>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução nº 70, de 18 de março de 2009*. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2009. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/188>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução nº 198, de 1º de julho de 2014*. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2014. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/188>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução nº 325, de 29 de junho de 2020*. Dispõe sobre a Estratégia Nacional do Poder Judiciário 2021-2026 e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2020c. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/188>. Acesso em: 30 jan. 2021.

CONTI, José Maurício. Planejamento estratégico do Poder Judiciário. In: CONTI, José Maurício (coord.). *Poder Judiciário: orçamento, gestão e políticas públicas*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. p. 67-94.

FGV DIREITO SP. *Macrovisão do Crédito Tributário*. Relatório final – Etapa 2016. São Paulo: FGV, 2016. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/nucleo-de-pesquisas/nucleo-de-estudos-fiscais>. Acesso em: 30 jan. 2021.

FIGUEIREDO, Marcus Faria; FIGUEIREDO, Argelina Maria Cheibub. Avaliação política e avaliação de políticas: um quadro de referência teórica. *Análise e Conjuntura*, Belo Horizonte, v. 1, n. 3, p. 107-127, 1986. Disponível em: <http://picture.iczhiku.com/resource/paper/whksjoUKOudfEbXb.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2021.

GOIÁS. Lei nº 16.077, de 11 de julho de 2007. Dispõe sobre a propositura da ação de execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública Estadual. *Diário*

*Oficial do Estado de Goiás*, Goiânia, 17 jul. 2007. Disponível em: [https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa\\_legislacao/80188/lei-16077](https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/80188/lei-16077). Acesso em: 30 jan. 2021.

KIN, Richard Pae; SOARES, Gabriela Moreira de Azevedo. Contribuições das estatísticas e das pesquisas como mecanismos de criação e aplicação das políticas públicas do Poder Judiciário. *Revista CNJ*, Brasília, DF, v. 3, n. 1. p. 84-95, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/view/38/1>. Acesso em: 30 jan. 2021.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. *Revista do Serviço Público*, Brasília, DF, v. 51, n. 2, p. 105-119, 2000. DOI 10.21874/rsp.v51i2.328.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A advocacia de estado revisitada\* essencialidade ao Estado Democrático de Direito. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo*, Vitória, v. 4, n. 4, p. 21-64, 2005. Disponível em: [https://pge.es.gov.br/Media/pge/Publicações/Revista%20PGE/PGE\\_04\\_editado.pdf#page=23](https://pge.es.gov.br/Media/pge/Publicações/Revista%20PGE/PGE_04_editado.pdf#page=23). Acesso em: 30 jan. 2021.

NOHARA, Irene Patrícia. *Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2012.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em números: Dados de 2017, edição 2018*. Brasília, DF, 2018. Disponível em: [https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf/view](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view). Acesso em: 30 jan. 2021.

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS. *Portaria nº 137-GAB/2018 - PGE*. Dispõe sobre reorganização da Procuradoria Tributária (PTR), criação de grupos de trabalho e medidas de gestão administrativa para aumento da efetividade na execução fiscal. Goiânia, 18 abr. 2018. Disponível em: [https://www.procuradoria.go.gov.br/images/imagens\\_migradas/upload/arquivos/2018-05/portaria-137--gab.pdf](https://www.procuradoria.go.gov.br/images/imagens_migradas/upload/arquivos/2018-05/portaria-137--gab.pdf). Acesso em: 30 jan. 2021.

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS. *Portaria nº 248-GAB/2019 - PGE*. Dispõe sobre reorganização da Procuradoria Tributária (PTR), criação de grupos de



trabalho e medidas de gestão administrativa para aumento da efetividade na execução fiscal. Goiânia, 21 maio 2019. Disponível em: <https://www.procuradoria.go.gov.br/files/CEJUR2019/Portaria2019/Portaria248-GAB-2019.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2021.

RIBEIRO, Melissa. O novo modelo de cobrança do crédito tributário da União: uma análise crítica sobre vantagens e retrocessos dos “novos” institutos criados pela Portaria n. 33/2018 da PGFN. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 43, ano 37, p. 289-309, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/o-novo-modelo-de-cobranca-do-credito-tributario-da-uniao-uma-analise-critica-sobre-vantagens-e-retrocessos-dos-novos-institutos-criados-pela-portaria-n-33-2018-da-pgfn/>. Acesso em: 30 jan. 2021.

ROCHA, Francisco Sérgio Silva; SCAFF, Fernando Facury. O sistema constitucional de planejamento e o Poder Judiciário. In: CONTI, José Maurício (coord.). *Poder Judiciário: orçamento, gestão e políticas públicas*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. p. 49-66.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de; SIQUEIRA, Mariana de. A inteligência artificial na execução fiscal brasileira: limites e possibilidades. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, Porto Alegre, v. 1, n. 3, p. 17-44, 2020. DOI: 10.47319/rdft.v1i3.29 Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/29>. Acesso em: 30 jan. 2021.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso: constituição hermenêutica e teorias discursivas: da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito*. 2. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007.

ZANONI, Luciana Ortiz Tavares Costa. Os caminhos para uma governança democrática no Poder Judiciário. In: CONTI, José Maurício (coord.). *Poder Judiciário: orçamento, gestão e políticas públicas*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017, p. 95-114.

## **A responsabilidade tributária dos *marketplaces* pelos impostos sobre o consumo – do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras**

*Melissa Guimarães Castello*<sup>1</sup>

### **Introdução**

As plataformas de comércio eletrônico, também conhecidas como *marketplaces*, vêm rapidamente assumindo o papel de principais intermediárias nas relações de consumo, atuando tanto na intermediação de vendas de mercadorias, quanto de prestação de serviços, usualmente para consumidor final. Estas novas intermediárias digitais encurtam a cadeia de circulação de bens e serviços, na medida em que permitem o contato direto entre fornecedor e consumidor, viabilizando vendas de forma remota que, sem o apoio dos *marketplaces*, dificilmente aconteceriam.

Na esfera internacional, as plataformas de comércio eletrônico permitem a aquisição de produtos importados diretamente pelo consumidor final, processo este que era extremamente complexo antes do desenvolvimento da economia digital. Com efeito, estima-se que estas pequenas importações já movimentam um trilhão de dólares globalmente (OCDE, 2019, p. 12). A representatividade destas aquisições levou a OCDE a analisar o impacto que este novo arranjo de consumo tem na capacidade

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito pela University of Oxford (revalidado pela UFRGS). Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Estado do Rio Grande do Sul. Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul. Vice-Presidente da Fundação Escola Superior de Direito Tributário.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5963784881052208>

E-mail: [melicastello@hotmail.com](mailto:melicastello@hotmail.com)

dos países de arrecadar o imposto sobre valor agregado (IVA). Em um detalhado relatório, a organização internacional conclui que muitos países não exigem IVA sobre as pequenas importações, o que impacta negativamente na neutralidade do imposto, já que os bens importados desta forma arcam com carga tributária inferior à dos bens similares nacionais (OCDE, 2019, p. 32). Para a OCDE, uma forma de evitar esta distorção da neutralidade do IVA seria responsabilizar os *marketplaces*.

No Brasil, por outro lado, as especificidades do sistema tributário podem revelar utilidade ainda maior para esta técnica de responsabilização de terceiro: aqui, não só operações internacionais são consideradas vendas remotas, como também as operações de circulação de mercadorias entre dois estados da Federação. Estas operações de circulação interestadual de mercadorias se submetem a regimes normativos distintos, devendo o fornecedor da mercadoria arrecadar parte do ICMS ao estado em que está estabelecido, e o restante ao estado de destino. Considerando-se que muitos destes comerciantes são empresas que apenas eventualmente fornecem bens para fora de seu estado, as regras de arrecadação do ICMS atualmente em vigor podem representar uma barreira ao comércio remoto.

Portanto, a responsabilização de terceiro pelo pagamento do tributo sobre o consumo pode facilitar o comércio remoto internacional e interestadual. Contudo, ela deve ser compatibilizada com as diretrizes sobre responsabilidade de terceiros previstas no Código Tributário Nacional, sob pena de ser considerada inconstitucional.

Este artigo pretende analisar as leis de quatro estados que, de modos distintos, responsabilizam os *marketplaces* pelo pagamento do ICMS: Rio de Janeiro, Bahia, Ceará e Mato Grosso. Estas experiências estaduais geralmente atribuem responsabilidade subsidiária às plataformas, com

base no art. 128 do Código Tributário Nacional. Nos tópicos a seguir, as legislações estaduais serão cotejadas com o modelo proposto pela OCDE.

### **A proposta da OCDE de responsabilização dos *marketplaces***

As plataformas de comércio eletrônico tornaram dispensável a proximidade física entre alienante e adquirente, modificando de forma intensa a cadeia de consumo, ao facilitar compras remotas. Essa reestruturação da cadeia de consumo alterou a aptidão dos impostos sobre o valor agregado de incidir de forma neutra e eficiente sobre a circulação de bens, tendo em vista as dificuldades de *compliance* e fiscalização nas operações realizadas a distância. Nesse ponto, é pertinente destacar que, conceitualmente, os IVAs devem incidir no país/estado de destino, mas que a autoridade tributária do local em que está localizado o consumidor final dificilmente tem ingerência ou autoridade sobre o estabelecimento fornecedor do bem, sediado em outro país ou outro estado da Federação.

Para assegurar a incidência tributária de forma neutra e eficiente nesses casos, a OCDE vislumbrou um modelo de exigibilidade do IVA que atribui a sujeição passiva pelo pagamento do imposto aos *marketplaces*, já que eles, de alguma forma, estão envolvidos na cadeia de fornecimento dos bens tangíveis e intangíveis digitais (OCDE, 2019, p. 25). Nesses casos, a OCDE pressupõe que as plataformas de comércio eletrônico estão inseridas na cadeia de circulação do bem, como se elas mesmas tivessem feito a venda ao consumidor final (Ibid. p. 47). De certa forma, estas intermediárias exercem o papel de “lojas” no ambiente virtual (Ibid. p. 12; LUCIANO, 2004, p. 70), presumindo-se sua inserção na cadeia de consumo.

A responsabilização proposta pela OCDE se dirige às operações internacionais, especialmente nos casos de vendas *business-to-consumer* (B2C). Nas vendas *business-to-business* (B2B), em que o destinatário do

bem é contribuinte do IVA, a organização internacional considera que o destinatário deve ser responsável pelo pagamento do IVA devido na importação.

Na visão da OCDE, imputar a responsabilidade tributária aos *marketplaces* é uma solução para reduzir as barreiras comerciais decorrentes da complexidade de arrecadar IVA em um cenário internacional, especialmente no caso de fornecimento de bens por pequenos e médios negócios (OCDE, 2019, p. 30). As pequenas empresas, que utilizam as plataformas de comércio eletrônico como intermediários nas suas operações, dificilmente conseguem cumprir com as obrigações tributárias de forma global, o que pode configurar uma barreira comercial à exportação de seus produtos (OCDE, 2017, p. 76). Nessa linha, a atribuição de responsabilidade ao intermediário digital seria uma forma de assegurar a neutralidade tributária, na medida em que o custo de conformidade para pagar o IVA no estado de destino deixaria de servir de barreira aos pequenos fornecedores estrangeiros.

Sob outro enfoque, a justificativa para a responsabilização das plataformas de comércio eletrônico é a mesma que classicamente se dá para defender outras modalidades de responsabilização de terceiros, tais como a substituição tributária: a responsabilização do terceiro reduz os riscos de inadimplemento, que são inerentes à pulverização dos fornecedores de determinado bem, na medida em que a fiscalização se concentra em um número limitado de plataformas (OCDE, 2019, p. 46), aumentando a praticabilidade da tributação<sup>2</sup>. Corroborando esta justificativa, menciona-se que o mercado de *e-commerce* é concentrado em torno de poucas plataformas. Segundo dados da Comissão Europeia, por exemplo, 57% das vendas transfronteiriças de bens ocorridas em 2016

---

<sup>2</sup> Sobre o conceito de praticabilidade da tributação, vide: FERRAGUT (2020, p. 39); ÁVILA (2005, p. 124).

tiveram como intermediário apenas três plataformas (SCARCELLA, 2020, p. 2; UNIÃO EUROPEIA, 2016, p. 74).

Por isso, alguns países já estão responsabilizando os *marketplaces* pelo pagamento do IVA. Como pontuado pela OCDE, a União Europeia e a Austrália responsabilizam a plataforma de comércio eletrônico, quando se está diante de pequenas importações de bens (OCDE, 2019, p. 15), que devem pagar IVA, mas não se submetem ao pagamento de impostos aduaneiros, por estarem abaixo do limite de isenção destes impostos (Ibid., p. 40). Com esta responsabilização, os países podem simplificar o processo de desembaraço aduaneiro das mercadorias, liberando a capacidade dos agentes alfandegários para tarefas mais relevantes (Ibid., loc. cit.). Ademais, a adoção desta modalidade de responsabilidade tributária permite que se elimine a isenção do IVA incidente nas importações de baixíssimo valor, assegurando a efetiva neutralidade do imposto (Ibid., p. 46).

Dentro destes parâmetros, a OCDE analisa três modelos de responsabilização: 1) o de responsabilização exclusiva da plataforma de comércio eletrônico, que se presume inserida na cadeia de circulação do bem, e passa a pagar o IVA devido, na condição de sujeito passivo; 2) o de atribuição, à plataforma, de deveres de colaboração para com a fiscalização tributária; e 3) o de responsabilização subsidiária desta. A organização internacional admite que o primeiro modelo representa uma quebra de paradigmas muito grande para a maioria dos sistemas tributários, e que os países podem preferir escolher uma alternativa mais conservadora (Ibid., p. 23), motivo pelo qual apresenta como alternativas os outros dois modelos, menos invasivos.

Passa-se, nos tópicos a seguir, a analisar cada um desses três modelos de responsabilização, indicando como eles podem ser compatibilizados com a realidade do ICMS brasileiro.

## **A iniciativa legislativa do estado do Rio de Janeiro e a responsabilização exclusiva do intermediário digital**

O primeiro modelo sugerido pela OCDE coloca as plataformas de comércio eletrônico dentro da cadeia de circulação dos bens tangíveis ou intangíveis. Da forma como a OCDE vislumbra esta responsabilização, as plataformas são inseridas na cadeia de circulação do bem, pressupondo-se, para fins fiscais, que elas receberam o bem em seu estabelecimento, e o venderam para o consumidor final (OCDE, 2019, p. 24). Por consequência, as plataformas devem pagar não só o IVA próprio – devido pela atividade de intermediação –, como também o IVA que seria devido pelo comerciante/prestador de serviços que usou seus serviços de intermediação. No Brasil, este enfoque apresenta grandes dificuldades, já que os *marketplaces* vêm sendo considerados contribuintes de ISS (CANEN, 2019; SILVA e MINEIRO, 2019, p. 567-8), e, por consequência, não estão inseridos na cadeia de circulação do ICMS.

Por outro lado, em países que adotam IVAs de base ampla, a proposta da OCDE mitiga os efeitos da ruptura na cadeia de circulação do IVA, ruptura esta que sempre ocorre nas operações internacionais. Com efeito, com o vendedor do bem (A) faturando a operação em nome do *marketplace* (B), e este efetuando a venda subsequente para o consumidor final (C), se a plataforma atuar como parceira da administração pública, o espaço para fraudes parece diminuir. Isso porque a plataforma receberá o bem – e os créditos de IVA – no país de origem, mas ficará responsável pela entrega do bem – e pelo pagamento do imposto – no país do destino, não tendo grandes estímulos para sonegar as operações à tributação.

Para que a plataforma de comércio eletrônico tenha condições operacionais de assumir a responsabilidade pelo pagamento do tributo, contudo, ela também deve atuar como meio de pagamento. Dessa forma, ela recebe o pagamento integral do consumidor (C), mas repassa ao

vendedor (A) somente a sua remuneração líquida, já descontadas a comissão devida à plataforma (B) e o imposto incidente na operação.

Ocorre que, em algumas situações, a plataforma (B) não presta serviços financeiros, de modo que o consumidor (C) paga diretamente para o vendedor (A). Nesses casos, a plataforma (B) se limita a viabilizar o contato entre as partes que celebram a compra-e-venda, recebendo uma comissão pelos serviços prestados. Por consequência, a responsabilização do intermediário digital se torna mais delicada: como o *marketplace* não recebe todo o dinheiro, mas só sua comissão, ele dificilmente pode figurar como responsável tributário, já que não tem os meios para reter o tributo devido pelo fornecedor do bem.

Como mencionado acima, a realidade brasileira é um pouco distinta, sendo mais difícil responsabilizar o *marketplace* de forma exclusiva, pelo pagamento do ICMS, já que ele não é contribuinte deste imposto. Contudo, o estado do Rio de Janeiro tem uma iniciativa legislativa pontual de responsabilização das plataformas. Esta responsabilidade ocorre quando a plataforma for utilizada para o fornecimento de mercadoria digital, conforme o art. 18, VIII, a, da Lei Estadual nº 2.657/1996, na redação dada pela Lei Estadual nº 8.795/20203.

Tal qual proposto pela OCDE, o modelo fluminense coloca a plataforma na condição de contribuinte, sendo o sujeito passivo da obrigação de pagar ICMS. Isso porque o estado do Rio de Janeiro responsabiliza as plataformas somente quando elas realizam a oferta ou a

---

<sup>3</sup> “Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto:

VIII - nas operações com bens e **mercadorias digitais**:

a) a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, ou entrega por meio de transferência eletrônica de dados, em razão de contrato firmado com o comercializador ou prestador de serviço de comunicação, caso também operacionalize a transação financeira;...”

Todos os artigos da Lei Estadual nº 8.795/2020 que interessam ao presente artigo tiveram sua constitucionalidade questionada perante o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em ADI ajuizada em 23/06/2020, ainda pendente de decisão (RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado (Órgão Especial) **ADI nº 0040214-33.2020.8.19.0000**. Rel. Des. Leila Maria Rodrigues Pinto de Carvalho e Albuquerque).



entrega da mercadoria digital, e também operacionalizam a transação financeira. Neste modelo, a plataforma, ao entregar a mercadoria digital, e receber o pagamento correspondente, acaba se inserindo na cadeia do ICMS, como se fosse uma loja vendendo um bem tangível.

É pertinente esclarecer que a legislação estadual indica que a plataforma será “responsável” pelo pagamento do tributo. Contudo, e na linha do definido na cláusula quarta do Convênio ICMS nº 106/2017, “a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização [...] de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação”. Portanto, não se trata aqui de responsabilização de terceiro pelo pagamento do imposto, mas de responsabilização do próprio contribuinte (no caso, a plataforma), que realizou operação de circulação de mercadoria digital.

Como consequência natural de sua posição de contribuinte do imposto, o estado do Rio de Janeiro atribui ao *marketplace* o dever de pagar o ICMS, sempre que tiver inscrição estadual no Rio de Janeiro, independentemente tanto do local de estabelecimento do fornecedor da mercadoria digital, quanto do fato de o destinatário ser ou não contribuinte do imposto. Nas operações estritamente internas – em que plataforma, fornecedor da mercadoria digital, e consumidor final têm estabelecimento e/ou domicílio no estado do Rio de Janeiro – o *marketplace* recebe a mercadoria digital de seu fornecedor, em uma operação B2B – e repassa para o adquirente, pagando o ICMS devido. Este é um modelo tradicional de circulação de mercadoria, com a única particularidade de que a mercadoria não é um bem tangível, mas um intangível

Contudo, a legislação fluminense vai além, e cria hipótese de diferimento<sup>4</sup> do pagamento do ICMS devido pelo fornecedor da mercadoria digital (A). Por consequência, o *marketplace* (B) paga tanto o ICMS próprio, como também o imposto que seria devido na operação de “venda” de (A) para (B). É nesse sentido que a legislação fluminense atribui ao *marketplace* a condição de responsável pelo pagamento do imposto: ele deve pagar o ICMS devido na etapa anterior, em regime de diferimento.

Em relação às operações interestaduais ocorridas com mercadorias digitais, uma análise mais detida é necessária. É pertinente rememorar que o ICMS adota critério espacial misto (CARRAZZA, 2020, p. 491-2), de modo que uma parte do imposto é devido ao estado de origem, e uma parte ao estado de destino. Especificamente no que toca à saída de mercadorias digitais para consumidor final, o remetente da mercadoria deve pagar parte do imposto para o estado de origem, e parte para o estado de destino, nos termos do art. 155, § 2º, VII e VIII, *b*, da Constituição<sup>5</sup>. Contudo, nos termos da Lei Estadual nº 8.795/2020, quando a plataforma de comércio eletrônico estiver estabelecida no estado do Rio de Janeiro, esta se insere na cadeia de circulação da mercadoria digital, de modo que o fornecedor desta mercadoria, estabelecido em outro estado, efetua uma saída B2B. Nesses casos, é o adquirente que deve pagar o ICMS devido ao estado de destino, nos termos do art. 155, § 2º, VII e VIII, *a*, da Constituição, e esta obrigação não está clara na legislação do estado do Rio de Janeiro.

Nota-se que a recente legislação fluminense, ao responsabilizar as plataformas, simplifica as obrigações tributárias dos fornecedores de mercadorias digitais, especialmente daqueles que não têm inscrição no

---

<sup>4</sup> Sobre o conceito de diferimento tributário, e sua distinção em relação à substituição tributária para trás, vide: CALIENDO (2020, p. 557).

<sup>5</sup> Sobre a necessidade de regulamentação deste artigo da Constituição, através de Lei Complementar, vide: **ADI 5.469**, Rel. Min. Dias Toffoli, julgada em 24 fev. 2021, acórdão não publicado.

estado. Estes fornecedores em nenhuma hipótese precisarão efetuar o pagamento do ICMS diretamente para o estado do Rio de Janeiro, pois sempre efetuarão circulação de mercadoria digital B2B, para a plataforma de comércio eletrônico estabelecida no estado. Não obstante, considerando-se o esvaziamento do conceito de mercadoria digital, este modelo de responsabilização tributária terá pouca repercussão prática<sup>6</sup>.

De qualquer forma, a iniciativa do estado do Rio de Janeiro, de responsabilizar as plataformas de comércio eletrônico pelo pagamento de ICMS neste caso em especial, guarda relação com as diretrizes da OCDE. Ademais, não se identifica óbice constitucional ou legal à sistemática, já que o sistema constitucional brasileiro permite a atribuição de responsabilidade, por lei, a qualquer pessoa que esteja indiretamente vinculada ao fato jurídico tributário; ou direta ou indiretamente vinculada ao sujeito que o praticou, conforme ensina FERRAGUT (2020, p. 18). No presente caso, a plataforma de comércio eletrônico tem vínculos tanto com o fato jurídico tributário (já que efetuou a entrega da mercadoria digital, e operacionalizou a transação financeira), quanto com o sujeito que o praticou.

### **As iniciativas legislativas dos estados do Rio de Janeiro, da Bahia, do Ceará e do Mato Grosso e o dever de colaboração com a administração tributária**

O segundo modelo proposto pela OCDE, que deve ser utilizado caso o país ainda não tenha maturidade institucional para adotar o primeiro modelo, atribui à plataforma de comércio eletrônico algumas obrigações acessórias. Ela deve prestar informações à fiscalização, mas não é a

---

6 O conceito de mercadoria digital ficou esvaziado depois do julgamento do mérito da ADI nº 1.945. No caso, o Supremo Tribunal Federal não chegou a declarar que bens intangíveis não podem ser considerados mercadoria, de modo que, em tese, pode haver mercadorias digitais. Mas o STF reconheceu que a operação de licenciamento de *software* não se submete ao pagamento de ICMS, de modo que sobram poucas operações com mercadorias digitais (BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945**, Relator(a) Min. Carmen Lúcia, Relator(a) p/ Acórdão Min. Dias Toffoli. julgado em 24 fev. 2021, acórdão não publicado).

contribuinte do IVA. A OCDE propõe quatro obrigações acessórias: prestar informações, educar os fornecedores dos bens e serviços, celebrar acordos de integração com as administrações tributárias e assumir voluntariamente o papel de arrecadadora do tributo (OCDE, 2019, p. 49).

Em relação à obrigação de prestar informações, a OCDE propõe que esta obrigação seja imposta de forma ampla, para todas as transações de bens e serviços realizadas através das plataformas. Assim, com uma obrigação ampla, evita-se dúvidas acerca da necessidade ou não do compartilhamento de dados (Ibid., p. 51).

Ao atribuir à plataforma a obrigação de prestar informações, a administração, indiretamente, lhe impõe o dever de fiscalizar as operações que são celebradas com seu intermédio. SIMONE e PIAZZA (2020) tecem duras críticas à imposição desta obrigação acessória, ressaltando que o dever de fiscalização é do aparato estatal. BARRETO (2020, p. 644-5), por outro lado, considera esta obrigação acessória válida e proporcional ao objetivo que se pretende alcançar.

Nessa linha, é necessário destacar que esta modalidade de responsabilização não é nova no Brasil, e já foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. No Recurso Extraordinário nº 603.191<sup>7</sup>, a Ministra Ellen Gracie decidiu que é viável chamar terceiros para que colaborem com a administração tributária, prestando informações ao fisco, desde que se lhes imponham a prática de atos que estejam ao seu alcance, em razão da sua relação com o fato gerador ou com o contribuinte do tributo.

Especificamente no setor de comércio eletrônico, já no início dos anos 2000, a ideia de responsabilizar o intermediário digital pela fiscalização das operações por ele intermediadas foi objeto de análise por GRECO

---

<sup>7</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 603.191/MT**, Relatora Min. Ellen Gracie, julgado em 01 ago. 2011, DJe 02 set. 2011, por maioria.

(2000, p. 76). O autor questionou se os provedores de Internet poderiam ser responsabilizados pela fiscalização dos tributos decorrentes das operações celebradas com o uso de suas infraestruturas. Na ocasião, concluiu que, sob uma perspectiva estritamente tributária, poderia ocorrer esta responsabilização, desde que fosse feita por lei (Ibid. p. 102), mas que, por motivos tecnológicos, o provedor não teria condições de coletar e segregar os dados que interessam ao fisco. Por consequência, não poderia ter o dever de repassá-los à administração tributária (Ibid. p. 115). Em outras palavras, o provedor de acesso não teria “capacidade de colaboração” com o poder público, consoante terminologia adotada por PAULSEN (2020, p. 238).

A evolução tecnológica ocorrida desde então, a partir da qual se desenvolveram as plataformas de comércio eletrônico, certamente eliminaram estes empecilhos tecnológicos. Hoje, a maior parte das plataformas tem os meios de coletar e segregar os dados necessários para apurar a obrigação tributária, especialmente quando também operacionalizam a transação financeira.

Contudo, para que esta obrigação se mostre viável e eficaz, a administração tributária deve ser cautelosa, e delimitar exatamente quais informações serão exigidas das plataformas de comércio eletrônico. Estas informações devem corresponder ao essencial para viabilizar o cálculo do IVA (OCDE, 2019, p. 51). A OCDE exemplifica as informações que podem ser exigidas: natureza do fornecimento, data, valor, identificação do fornecedor, valor do IVA, endereço de postagem, local do desembaraço aduaneiro, endereço do consumidor, informações utilizadas para confirmar o endereço do consumidor, meio de pagamento e nota fiscal (Ibid., p. 52).

No Brasil, as quatro leis estaduais que atribuem responsabilidades às plataformas de comércio eletrônico pelo pagamento do ICMS instituem

deveres de prestar informações, notadamente, a informação acerca da emissão de documento fiscal idôneo. Em todas elas, o descumprimento desta obrigação acessória importa na responsabilização pelo pagamento do ICMS, como será abordado no tópico IV. As leis estaduais não distinguem entre: 1) operações internas, interestaduais ou internacionais; 2) operações B2C ou B2B; e 3) tampouco diferenciam se a plataforma atua como meio de pagamento ou não.

Com efeito, os estados do Rio de Janeiro<sup>8</sup>, da Bahia<sup>9</sup>, do Ceará<sup>10</sup> e do Mato Grosso<sup>11</sup> atribuem à plataforma de comércio eletrônico a responsabilidade de fiscalizar e prestar informações ao fisco no que toca à emissão de notas fiscais, quando do fornecimento de bens tangíveis. Nota-

---

<sup>8</sup> Art. 18, IX, da Lei Estadual nº 2.657/1996, na redação dada pela Lei Estadual nº 8.795/2020:

“Art. 18. São responsáveis pelo pagamento do imposto:

I X - nas operações com **mercadorias não digitais** o proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializador, quando operacionalizar a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que seja emitida nota fiscal obrigatória.”

<sup>9</sup> Art. 6º, XIX, da Lei Estadual nº 7.014, de 04 dez. 1996, na redação dada pela Lei Estadual nº 14.183, de 12 dez. 2019:

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

XIX - o intermediador em portal de compras na internet que promova arranjos de pagamento **ou** que desenvolva atividades de marketplace quando o contribuinte não emitir documento fiscal para acobertar a operação ou a prestação.”

<sup>10</sup> Art. 16, XI, da Lei Estadual nº 12.670, de 27 dez. 1996, na redação dada pela Lei Estadual nº 16.904, de 03 jun. 2019:

Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do ICMS:

XI - o intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento **ou** que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação de circulação;

<sup>11</sup> Art. 18, X, da Lei Estadual nº 7.098, de 30 dez. 1996, na redação dada pela Lei Estadual nº 10.978, de 29 out. 2019:

“Art. 18. Fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos legais devidos pelo sujeito passivo, pelos atos e omissões que praticarem e que concorrerem para o não cumprimento da obrigação tributária:

X - ao intermediador das operações relativas à circulação de mercadorias que promova arranjos de pagamento **ou** que desenvolva atividades de marketplace, desde que o contribuinte do ICMS não tenha emitido documento fiscal para acobertar a operação;”

No caso do estado do Mato Grosso, as obrigações das plataformas de comércio eletrônico são mais extensas, abrangendo também o dever de “exibir os impressos, os documentos, os livros, os programas e os arquivos magnéticos relacionados com o imposto, a prestar informações solicitadas pelo fisco e a não embarçar a ação dos Fiscais de Tributos Estaduais” (art. 17-E, XII, da Lei Estadual nº 7.098/96). Estas obrigações acessórias também parecem estar suficientemente claras e bem delimitadas, não extrapolando à capacidade de colaboração das plataformas.

se que a obrigação acessória imposta às plataformas é bem delimitada, na linha do recomendado pela OCDE: elas devem controlar a emissão de nota fiscal pelos sujeitos passivos do ICMS.

De um lado, o modelo de responsabilização adotado no país é menos abrangente do que o proposto pela OCDE: a plataforma de comércio eletrônico não é a obrigada principal pelo pagamento do ICMS, ao contrário do proposto pela OCDE no modelo analisado no tópico II deste artigo. Por outro lado, o modelo brasileiro é mais abrangente, pois não se limita às importações B2C, nem às situações em que a plataforma atua como meio de pagamento.

Especificamente no que toca ao critério espacial, essa maior abrangência pode ser positiva. Tanto as operações internas ao estado, quanto as operações interestaduais, como as importações, se submetem ao regime de responsabilização instituído. Este tratamento uniforme assegura que as plataformas tenham a clareza de que deverão se estruturar para coletar dados atinentes à emissão de notas fiscais em todas as situações, não precisando distinguir de acordo com o local de domicílio do destinatário.

Contudo, especialmente quando a plataforma não atua como meio de pagamento, a maior abrangência pode levar ao problema apresentado por BARRETO (2020, p. 640-1), que imagina a situação de uma plataforma intermediária do fornecimento de alimentos por um restaurante, quando o pagamento é feito em dinheiro. Neste caso, a obrigação de emitir a nota fiscal, em tese, surge depois da atuação do *marketplace*, já que o documento fiscal deve ser emitido somente quando os alimentos saem para entrega, de modo que a plataforma não teria acesso a este documento.

Diante deste exemplo, é possível constatar que o modelo de atribuição de deveres de colaboração com a administração tributária aos

*marketplaces* deve ser limitado às situações em que a plataforma atua como meio de pagamento – e, por consequência, tem acesso aos dados contábeis da operação por ela intermediada. Ademais, este modelo é especialmente útil nas vendas remotas – internacionais ou interestaduais. Nas vendas internas a um mesmo estado, a autoridade tributária tem condições de fiscalizar os fornecedores de mercadorias que utilizam os serviços de plataforma, de modo que a responsabilização destas – ainda que possível – não se mostra tão necessária.

### **As iniciativas legislativas dos estados do Rio de Janeiro, da Bahia, do Ceará e do Mato Grosso e a responsabilidade subsidiária ou solidária do intermediário digital**

A terceira forma de responsabilização do intermediário digital consiste na atribuição de responsabilidade solidária ou subsidiária. Segundo a OCDE, esta modalidade pode ser útil para dar suporte à autoridade tributária, no caso em que não ocorre o pagamento espontâneo do IVA (OCDE, 2019, p. 63). Para a OCDE, ao responsabilizar a plataforma de comércio eletrônico, a administração tributária impõe ao *marketplace* o ônus de fiscalizar as operações efetuadas por seus clientes, assegurando que estes tenham registros, para fins de pagamento do IVA, no território de destino, bem como que cumpram suas obrigações tributárias (Ibid., p. 64).

Aqui, se está a tratar da responsabilidade tributária *stricto sensu*, prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Ou seja, o responsável tem que ter capacidade de colaboração com o fisco, estando apto ao cumprimento das normas tributárias (CALIENDO, 2020, p. 540). Tem que estar “em situação tal que enseje a prática de atos que possam facilitar ou assegurar a tributação sem que sejam para si



demasiadamente trabalhosos”, como leciona PAULSEN (2020, p. 238). E, no caso de descumprimento dessas obrigações acessórias, o responsável pode ser chamado a pagar o tributo (Ibid. loc. cit).

Como abordado no tópico anterior, parece inegável que as plataformas de comércio eletrônico, quando efetuam a intermediação financeira, têm capacidade de colaboração, pois detêm todos os dados necessários para apurar o ICMS devido na operação.

Como também abordado no tópico anterior, os quatro estados que definiram deveres de colaboração aos *marketplaces*, lhes responsabilizaram pelo pagamento do ICMS, caso eles não exerçam suas obrigações de fiscalização e prestação de informações. Estes estados atribuem uma responsabilidade *in vigilando* às plataformas, que só são obrigadas a recolher o ICMS se não se certificarem de que a circulação da mercadoria seja acompanhada de documento fiscal idôneo. Ou seja, se as plataformas não cumprirem este dever de colaboração para com o fisco, serão chamadas ao pagamento do imposto.

No que toca à forma de responsabilização das plataformas, por outro lado, as leis estaduais estabelecem modelos de responsabilização ligeiramente distintos. Conforme PISCITELLI (2020), as leis do estado da Bahia e do estado do Mato Grosso atribuem responsabilidade solidária ao *marketplace*, ao passo que a lei do estado do Ceará não deixa claro se se trata de responsabilidade solidária ou subsidiária. Evidentemente, a uniformidade de tratamento entre as legislações dos diferentes estados traria maior segurança jurídica a esta modalidade de responsabilização de terceiros, como bem pontuado pela autora. Na mesma linha, BAL (2020) critica a disparidade das modalidades de responsabilização das plataformas entre os países da União Europeia. Contudo, lá, com a entrada em vigor do novo regime de responsabilização instituído pela Diretiva

2017/2455 do Conselho, haverá maior uniformidade em um futuro próximo.

No Brasil, os projetos de reforma tributária também trarão maior uniformidade ao tratamento dado às plataformas, já que eles têm abrangência nacional. O art. 5º do Projeto de Lei nº 3.887/2020 responsabiliza as plataformas digitais, que deverão pagar a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, caso o fornecedor não emita o correspondente documento fiscal. Da mesma forma, a proposta de lei complementar que regulamenta o IBS previsto na PEC nº 45/2019, elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal, responsabiliza solidariamente as plataformas, “pelo recolhimento do IBS relativo aos negócios jurídicos realizados por seu intermédio, nas hipóteses em que o sujeito passivo não emita documento fiscal eletrônico” (CCiF, 2020, p. 45).

No que toca ao ICMS, por sua vez, parece interessante a previsão, em lei complementar, do modelo de responsabilidade tributária que será atribuído aos *marketplaces*. Esta recomendação não decorre do fato de ser necessária, sob a perspectiva constitucional tributária, uma lei complementar. Como visto acima, o modelo de responsabilização já adotado pelos quatro estados que foram objeto do estudo, previsto em lei estadual, tem respaldo no art. 128 do Código Tributário Nacional. Contudo, a previsão em lei complementar teria o condão de assegurar tratamento uniforme, em todo o território nacional, o que se mostra extremamente recomendável.

## **Conclusões**

Na esfera internacional, há crescente consenso acerca da utilidade sistêmica da responsabilização das plataformas de comércio eletrônico pelo pagamento do IVA devido nas operações de importação de bens por consumidor final, especialmente quando esta operação é de pequeno valor.

Com efeito, como forma de mitigar a complexidade imposta aos fornecedores de bens que usam plataformas de comércio eletrônico como intermediárias digitais, e também para assegurar a efetiva arrecadação do imposto sobre o consumo devido na operação, a OCDE recomenda a responsabilização das plataformas pelo pagamento do imposto (OCDE, 2019, p. 25). Esta responsabilização diminuiria os custos de conformidade por parte dos fornecedores das mercadorias, e também os custos de fiscalização arcados pelos estados/países, na medida em que as atividades de apuração e pagamento do tributo ficariam concentradas em torno de algumas poucas empresas (somente aquelas que operam como intermediárias digitais).

No Brasil, alguns estados legislaram recentemente sobre o tema da responsabilização dos *marketplaces*, alinhando-se à diretriz internacional. No país, esta nova responsabilização costuma ocorrer não só nas importações, como também nos casos de vendas internas, e o grande problema parece ser a falta de uniformidade nacional.

Na comparação entre o modelo da OCDE e o brasileiro, algumas distinções são necessárias:

- Primeiramente, a proposta da OCDE foca no comércio internacional propriamente dito, tendo escopo mais limitado do que o que vem sendo proposto no Brasil, onde se responsabiliza as plataformas de comércio eletrônico também por operações internas e interestaduais.
- Em segundo lugar, a proposta da OCDE busca dar uma resposta tanto aos casos de comércio de bens tangíveis através de plataformas digitais, quanto para o comércio de intangíveis e serviços. No Brasil, com exceção da responsabilização pelo ICMS devido na venda de mercadorias digitais, de que trata a legislação do estado do Rio de Janeiro, o modelo se limita à circulação de bens tangíveis.
- Em terceiro lugar, a OCDE recomenda que as plataformas sejam responsabilizadas nos casos de vendas para não contribuintes de IVA,

especialmente quando o valor da operação está abaixo do limite para isenção de impostos de importação. Nas vendas para contribuintes, o próprio adquirente será responsabilizado pelo pagamento do IVA; e nas importações de bens tangíveis com valor acima do limite de isenção de imposto de importação, o IVA seria arrecadado durante o processo de desembarço aduaneiro. No Brasil, esta diferenciação entre operações B2C e B2B não é feita.

Em síntese, o Brasil, está tentando se alinhar à diretriz da OCDE, que recomenda a responsabilização do intermediário digital pelo IVA devido nas operações de comércio eletrônico. Não obstante, os modelos já implementados no país se limitam a atribuir aos *marketplaces* o papel de auxiliares da administração, com responsabilidade subsidiária das plataformas pelo pagamento do ICMS, quando estas falham no cumprimento da obrigação acessória que lhes é imposta.

A responsabilização da plataforma de comércio eletrônico (na condição de intermediária digital) é medida que deve ser incentivada no cenário nacional, e prevista em lei complementar, para assegurar uniformidade no tratamento nacional. Com esta responsabilização, se viabiliza a incidência do ICMS de forma mais neutra, na medida em que assegura que todas as operações – tanto internas, quanto interestaduais, quanto internacionais – sejam tributadas. A responsabilização garante, ainda, a eficiência na arrecadação, ao desonerar as pequenas e médias empresas da obrigação de pagar impostos em localidades remotas. Portanto, a responsabilização da intermediária digital, nos moldes do art. 128 do Código Tributário Nacional, parece ser adequada.

## Referências

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Preço Máximo ao Consumidor. Diferença Constante entre o Preço Usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta ou o

Preço Máximo ao Consumidor Sugerido pelo Fabricante. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. SP, n. 123, dez/2005.

BAL, Aleksandra. Online Marketplaces and EU VAT: Global Reach but Compliance Still Local. **Kluwer International Tax Blog**. 26 fev. 2020. Disponível em <http://kluwertaxblog.com/2020/02/26/online-marketplaces-and-eu-vat-global-reach-but-compliance-still-local/>. Acesso em 09 mar. 2020.

BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. SP: Saraiva, 2020.

CANEN, Doris. Marketplaces: ISS e desafios. **Revista de Direito e as Novas Tecnologias** [recurso eletrônico]. SP:RT, vol. 3, abr-jun/2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18.ª ed. SP: Malheiros, 2020.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). Nota técnica - Texto-base da Lei Complementar do IBS. Set. 2020. Disponível em [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF\\_NT\\_LC-IBS.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf). Acesso em 08 dez. 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. SP: Noeses, 2020.

GRECO, Marco Aurelio. **Internet e Direito**. 2ª ed. SP: Dialética, 2000.

LUCIANO, Edimara Mezzomo. **Consolidação de Componentes de Modelos de Negócios para o Comércio Eletrônico de Produtos Virtuais**. 2004. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Administração, Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2004.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OCDE). **The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales**. Paris: OECD, 2019.

\_\_\_\_\_. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11<sup>a</sup> ed. SP: Saraiva, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Responsabilidade tributária dos marketplaces. **Resenha de Notícias Fiscais**. 26 jun. 2020. Disponível em <https://noticiasfiscais.com.br/2020/06/26/responsabilidade-tributaria-dos-marketplaces/>. Acesso em 27 jun. 2020.

SCARCELLA, Luisa. E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? **Computer Law & Security Review**. Amsterdã: Elsevier. vol. 36, abr/2020. Disponível em <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0267364919303826>. Acesso em 21 jun. 2020.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; e MINEIRO, Pedro Henrique Alves. Tributação sobre o Consumo no Marketplace Digital e o Novo Conceito de Serviços na Jurisprudência do STF. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza. **Tributação na Sociedade Moderna**. BH: Arraes, 2019.

SIMONE, Diego Caldas Rivas de; PIAZZA, Beatriz Antunes. A indevida responsabilização tributária das empresas de marketplace. **JotaInfo**. São Paulo, 08 jun. 2020. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-indevida-responsabilizacao-tributaria-das-empresas-de-marketplace-08062020>. Acesso em 27 jun. 2020.

UNIÃO EUROPEIA. European Commission. Proposals for a Council Directive, a Council Implementing Regulation and a Council Regulation on Modernising VAT for cross-border B2C e-Commerce. 01 dez. 2016. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0379&from=EN>. Acesso em 29 jun. 2020.

## A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária

Antônio Machado Guedes Alcoforado <sup>1</sup>

### Introdução

A máquina a vapor, a eletricidade e a computação proporcionaram as três primeiras revoluções industriais, que ocorreram, respectivamente, nos séculos XVIII, XIX e XX. Com o advento da inteligência artificial, além da quarta revolução industrial, estão ocorrendo mudanças comportamentais que tornaram a utilização de novas tecnologias fator imprescindível para a sobrevivência de empresas no mercado virtual e globalizado.

Uma das consequências irreversíveis, provocada pela pandemia da COVID-19, foi a aceleração da incorporação da internet e das novas tecnologias no comportamento humano e, por conseguinte, na economia, cada vez mais digital. Grande parte da atividade comercial, que era efetuada nos estabelecimentos físicos, passou a ser realizada em ambiente virtual (*e-business*), inclusive com utilização de moedas virtuais.

A utilização de novas tecnologias, como *bitcoins*<sup>2</sup>, *blockchain*, *streaming*, plataformas digitais, redes sociais, *software*<sup>3</sup> etc., provocou

---

1 Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP; Professor nas pós-graduações do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE; Auditor Fiscal e ex-Superintendente Jurídico da Sefaz/PE; Ex-pesquisador doutorando na FGV/Direito-SP. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0139957373931565>; e-mail: [antonioalcoforado@hotmail.com](mailto:antonioalcoforado@hotmail.com).

2 “As chamadas moedas virtuais, dentre as quais o exemplo mais conhecido é a *bitcoin*, são uma forma de transferir recursos financeiros entre pessoas pela internet. Essas moedas são desenvolvidas em um protocolo de informática chamado *blockchain*, uma tecnologia que permite a transferência de dados.” (CASTELLO, Melissa Guimarães, 2019).

3 De acordo com o art. 1º da Lei 9.609/1998, software ou “Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou

avanços tecnológicos que permeiam os processos de produção, comercialização e prestação de bens, serviços e direitos.

Especificamente em relação à *software*, tecnologia principal deste estudo, inicialmente, sua concepção era restrita a um equipamento lógico e intangível (programa) inerente a computador, como processadores de texto, planilhas, navegadores, editores de imagens e vídeo etc.

Atualmente, os programas (*softwares*) estabelecem um conjunto de instruções (aplicativos, *scripts*, macros, *firmware* etc.) que são utilizados em quase todos os equipamentos eletroeletrônicos. Por exemplo, o *firmware*, também conhecido como “*software embarcado*”, é um conjunto de instruções operacionais que são programadas diretamente no *hardware* de equipamentos eletrônicos.

Por conseguinte, presentemente, não só os computadores, mas celulares, televisores, veículos, equipamentos de som etc. têm, na sua composição, um *software* embarcado ou integrado ou incorporado. Por exemplo, um roteador possui um *software* integrado, que é ativado via *download*.

Se a comercialização for restrita ao licenciamento ou a cessão de direito de uso de *software*, o entendimento recente do Supremo Tribunal Federal - STF foi pela incidência do ISS, conforme julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADIs 1945 e 5659.

Entretanto, na hipótese do exemplo supracitado, ou seja, se a comercialização for de um roteador com *software* integrado, cuja ativação é efetuada por *download*, qual tributo deverá incidir sobre essa operação? Se a resposta for ICMS, será possível excluir da sua base de cálculo o valor do *software*, considerando a atual interpretação do STF, indicadora que um bem imaterial (*software*) deve sofrer a incidência do ISS?

---

equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”



O fato incontestável é que é muito lenta a harmonização da interpretação, pelo STF, de normas tributárias que não se subsumem adequadamente a fatos relacionados às novas tecnologias, enquanto elas evoluem rapidamente, dificultando a resolução de litígios e evidenciando conflitos de competência na tributação sobre o consumo de bens desmaterializados, direitos disponibilizados e serviços utilizados.

O STF, no início de 2021, após vinte e dois anos, concluiu o julgamento da tributação nas operações com programas de computador (*software*), sendo que, na época da propositura da ADI 1945, em 1999, suas aquisições eram feitas com o suporte físico do disquete (disco de armazenamento magnético com capacidade de 1.44 MB), CD (*compact disc*) ou DVD (*digital versatile disc*). Todavia, nos últimos anos a transferência do *software* vem ocorrendo por meio de *download* (transferência de dados entre dispositivos por meio da internet) e, atualmente, por meio de *streaming*<sup>4</sup> ou *software as a service* – SaaS (quando o consumidor não instala mais o programa no seu computador, mas o acessa diretamente das nuvens<sup>5</sup>), hipóteses que sequer existiam na época do protocolo da ADI 1945.

A rápida evolução tecnológica não é acompanhada por adequada subsunção ao ordenamento jurídico atual, nem por mudanças legislativas tributárias, motivo pelo qual a insegurança jurídica, quanto à incidência

---

4 As plataformas de *streaming*, como o Netflix, funcionam a partir de um fluxo de mídia, no qual se faz *download* de uma pequena parte dos dados, localizados nas nuvens, que instantaneamente os reproduz, sem armazená-los, sendo uma alternativa mais rápida e segura que baixar totalmente o arquivo por *download*.

5 No processo evolutivo tecnológico, o conjunto de recursos computacionais (*software*, armazenamento, capacidade de processamento, aplicações, banco de dados etc.) pode ficar armazenado nas nuvens, bastando a conexão à internet para viabilizar o acesso. Os principais recursos da computação nas nuvens (*cloud computing*) são a *Infrastructure as a Service* (IaaS), que permite o armazenamento, no qual o consumidor é capaz de instalar e gerenciar *softwares*; a *Platform as a Service* (PaaS), muito utilizada no desenvolvimento de aplicativos pelo consumidor, que poderá instalar na infraestrutura da nuvem aplicativos criados por ele em linguagem de programação própria; e o *Software as a Service* (SaaS), que visa à utilização dos aplicativos rodados e executados em uma infraestrutura de nuvem. A IaaS, onde se encontra a capacidade de armazenamento, representa a camada da nuvem responsável pela infraestrutura imprescindível para as camadas PaaS e SaaS. Esta, por estar situada na camada mais externa da nuvem, propicia a interação com o usuário, motivo pelo qual é a camada mais perceptível do *cloud computing*.

dos atuais tributos sobre manifestações de riqueza, advindas do consumo dessas tecnologias, é um dos argumentos dos defensores das principais propostas de reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional: PEC 45/2019 e PEC 110/2019, que pretendem criar o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, e o PL 3.887/2020, propensa a instituir a CBS.

A finalidade deste artigo é analisar a eficácia dos atuais tributos e das propostas de emendas constitucionais sobre reforma tributária, em tramitação no Congresso Nacional, em relação ao objetivo específico de atingir algumas riquezas advindas do consumo de bens, serviços e direitos relacionados com as novas tecnologias.

Para possibilitar tal análise, optou-se por um corte epistemológico para averiguar se as normas dos impostos que incidem sobre o consumo, mais especificamente o ICMS e o ISS, bem como o futuro IBS, são eficazes na tributação de algumas riquezas auferidas no ambiente virtual, em especial as operações com bens desmaterializados disponibilizados (*software e streaming*).

A descrição interdisciplinar algumas vezes dificulta metodologicamente a aproximação do sujeito cognoscente do seu objeto de estudo. Entretanto, pretende-se analisar objetos distintos: i) normas tributárias atuais, que supostamente incidem sobre o consumo de bens com novas tecnologias (*softwares*), por meio da ferramenta da regra-matriz de incidência tributária - RMIT; ii) a materialidade do IBS contido nas propostas de reforma tributária e seus reflexos na tributação da economia digital, por meio da interpretação econômica do direito, ferramenta que permite a comunicação intersistêmica envolvendo Economia e Direito (SILVEIRA, 1999, p.8), ou seja, a eficácia das propostas da reforma tributária serão analisadas considerando valores econômicos, como a eficiência.

## **I – Limites nas alterações normativas infraconstitucionais em face da competência tributária**

A Constituição da República outorga às pessoas políticas de direito público a competência<sup>6</sup> para instituírem tributos apontando a materialidade específica para cada Ente Federativo, algumas vezes de forma sobreposta e fragmentada, provocando complexidade para o contribuinte, conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito público e saturação da base de incidência.

O critério material é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento, que descreve abstratamente um fato, que se exteriorizado em linguagem competente, em determinado espaço e tempo, implicará o nascimento de uma relação jurídico-tributária (consequência da RMIT), na qual haverá o sujeito ativo com o direito subjetivo de receber e, concomitantemente, o sujeito passivo com a obrigação de pagar o crédito tributário.

Relevante destacar a importância da regra-matriz de incidência como método facilitador da compreensão de qualquer norma jurídica em sentido estrito, que, devido à sua homogeneidade sintática, pode ser construída em qualquer nível hierárquico (normas constitucionais, legais nacionais, legais federais e legais estaduais).

Assim, o operador do direito pode utilizar esse instrumento metodológico em vários níveis normativos hierárquicos. Por exemplo, na análise da norma de competência tributária, Roque Carrazza (2015, p.606) identificou a RMIT possível: “ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquetípico, a regra-matriz) de cada exação”. Se examinada a

---

6 Competência tributária é a aptidão jurídica, modalizada em obrigatória ou em permitida, para criar normas jurídicas que, diretamente ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação, e fiscalização de tributos. (GAMA, 2009, p. 359).

hipótese de incidência de um tributo, instituído pela pessoa política de direito público, estar-se-ia analisando a constitucionalidade da RMIT em sentido estrito, no âmbito da norma geral e abstrata, inclusive seu critério material.

Com a decomposição das normas de competência (RMIT possível) em contraponto com a materialidade da RMIT da norma geral e abstrata, instituidora de um tributo, é possível avaliar se ela ultrapassou os limites da competência para sua instituição (ALCOFORADO, 2020, p. 80).

Importa ressaltar que a materialidade deriva da norma de competência tributária, sendo que a Carta Magna estabelece limites, pertinentes às hipóteses de incidência tributária, na instituição de tributos pelos entes federativos, impossibilitando a incidência sobre comportamentos alheios aos delineados na Constituição.

Com essa premissa, traz-se a lume que simples alterações infraconstitucionais, como a inclusão novas atividades na lista de serviços da LC 116/2003, passíveis de incidência do ISS, como a “disponibilização, sem cessão definitiva, de dados por meio da internet”, dificilmente podem contornar conflitos da rígida e concorrente competência tributária, inclusive os decorrentes da divisão de competência entre Estados e Municípios, como os assistidos nos últimos anos (assunto das ADIs 1945 e 5659), sobretudo na tributação sobre a economia digital.

## **II- A insegurança jurídica na tributação das operações com *softwares* pelo ICMS e pelo ISS**

O sistema tributário brasileiro prescreve a competência concorrente para os três Entes Federativos instituírem impostos sobre a mesma base econômica do consumo, desde a promulgação da Emenda Constitucional 18/1965 à Constituição de 1946, época na qual havia clara distinção: o ICM tributava bens materiais; o ISS prestação de serviços; e o IPI a produção industrial.

Portanto, diferente do que ocorre na maioria dos países desenvolvidos, nos quais existe o imposto sobre o valor adicionado – IVA<sup>7</sup> sobre o consumo, no Brasil, com a competência concorrente dos entes federativos sobre a mesma base econômica, a eterna dicotomia entre bens ou serviços, dar ou fazer, material ou imaterial, é fonte de lides que alimentam o contencioso administrativo e judicial.

Para piorar, os principais tributos que incidem sobre o consumo (o ISS, de competência municipal é totalmente cumulativo; e o ICMS, de competência estadual e distrital, tem sua apuração cumulativa<sup>8</sup>), razão pela qual há dificuldade na tomada de créditos, aumentando cada vez mais a litigiosidade, envolvendo a Fazenda Pública e os contribuintes.

Relativamente ao ICMS, pela análise sintática e semântica da norma de competência, prevista no art. 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil - CR/88, percebe-se que o imposto não incide sobre mercadoria ou serviço, como muitas vezes a linguagem, utilizada de maneira comum, reproduz. No discurso científico, no qual se utiliza a linguagem com maior rigor, a incidência não ocorre sobre mercadoria ou serviço, mas sobre operações com circulação de mercadorias ou sobre a prestação de serviços de transporte e comunicação.

Paulo de Barros Carvalho, na sua tese “A regra matriz do ICM” (1981, p. 168), alerta para os termos que completam o sentido (além de operações, circulação e mercadorias), dando verdadeira grandeza à

---

7 O IVA é utilizado em cerca de 170 países do mundo, cuja base de incidência é ampla, composta pela soma de todos os custos envolvidos na produção e comercialização de bens, serviços e direitos. Uma rara exceção de país rico que não adota o IVA é os EUA, onde se cobra o tributo apenas no consumo, na última fase da cadeia produtiva. Como o brasileiro não tem a cultura da satisfação de pagar tributo, exigi-lo apenas na última fase da cadeia poderia propiciar o aumento da sonegação fiscal.

8 É uma impropriedade terminológica classificar o ICMS como um tributo totalmente não cumulativo, já que na sua apuração excepcionalmente admite-se o crédito financeiro, sendo vedado, por exemplo, o crédito imediato na aquisição de bens do ativo imobilizado, bem como há vedações em relação ao ICMS pago na aquisição de energia, comunicação, uso e consumo. A rigor, o ICMS é um imposto com apuração cumulativa, mas isso não o torna inconstitucional diante das exceções previstas na própria Constituição. (ALCOFORADO, 2017).

materialidade constitucional: “atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias”

Por conseguinte, a sintaxe, a semântica e a pragmática da competência do ICMS, por exemplo, impossibilitam a incidência do mencionado imposto sobre as operações envolvendo o *streaming*, porque não há operação de circulação jurídica, ou seja, não se altera a posse com ânimo definitivo nem a propriedade.

Portanto, é razoável que a aquisição de um bem para utilização periódica não seja passível de incidência pelo ICMS, apesar de respeitadas opiniões contrárias, no sentido de que seria possível exigir o referido imposto, por exemplo, na aquisição de uma música baixada em plataforma digital para utilização, mesmo por prazo determinado.

Mas, partindo-se da premissa que *streaming* não está na materialidade do ICMS, será que procede o argumento de que, na impossibilidade da tributação por esse imposto estadual, poderia o ser por tributo municipal, desrespeitando o princípio da tipicidade tributária?

Tal afirmativa não é razoável porque, diferentemente da União, os Municípios não possuem competência residual. O fato de haver previsão (art. 156, III, da CR) da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária dos Estados, não implica que um fato, não tributado pelo ICMS nem passível de subsunção ao conceito de prestação de serviço, delineado na competência municipal, possa sofrer incidência do ISS, tão somente se houver sua inclusão em lei complementar.

O item 1.09, por exemplo, foi inserido na lista de serviços anexa à LC 116/2003, que passou a prever a incidência do ISS na “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. Mas será que tal materialidade encontra-se na competência dos

Municípios (art. 156, III, da CR), cuja incidência do imposto deve se restringir à prestação de serviços de qualquer natureza? Será que a mera disponibilização de um vídeo, cujo conteúdo foi elaborado para utilização para qualquer pessoa (vídeo de prateleira, de acordo com as antigas decisões do STF), enquadra-se no conteúdo de prestação de serviço passível de incidência do ISS?

Evidentemente, os constituintes de 1988 não deram um “cheque em branco” aos Municípios. Só a conduta humana caracterizada como prestação de serviço está na competência dos entes públicos municipais, além de sua inclusão em lei complementar.

O conceito vago e ambíguo de serviço, para fins de incidência do ISS, já foi enfrentado por vários juristas, muitos dos quais o delimitam à obrigação do processo de fazer, a exemplo de Aires Fernandino Barreto (2003, p. 423), que, analisando o critério material da RMIT do ISS, assevera que “é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.”

Eurico de Santi (2000, p. 63) distingue com precisão linguística os atos de fazer (processo, enunciação, pintar um quadro) dos seus efeitos (produto, enunciado, quadro pintado).

Por óbvio, a enunciação está na materialidade do ISS, mas a fase posterior da cadeia produtiva, como a cessão onerosa do seu produto (enunciado), mesmo com a contrapartida da movimentação econômica (pagamento), não tem o condão de se subsumir à hipótese abstrata da incidência passível da competência municipal.

Por exemplo, no arquétipo da competência tributária municipal, a enunciação (processo de prestação de serviço por meio da gravação de um vídeo) poderia estar no conceito de serviço para fins de incidência do ISS. Já o esforço humano de locar ou ceder os direitos de assistir ao vídeo definitivamente não, exceto se o “ambiente” tributário estivesse sob a

égide do IVA, da União Europeia, conforme explicado por Bernardo Ribeiro de Moraes (1975, p. 42), contexto sobre o qual é legítima a ficção jurídica (o Direito cria suas próprias realidades) que diferencia bens materiais e imateriais: “o imposto sobre o valor acrescido, quanto à prestação de serviços, onera as atividades econômicas de transferência de bens não materiais, ou melhor, de bens imateriais, isto é de serviços”.

Os defensores da tributação pelo ISS não diferenciam o ato de fazer (enunciação) do seu produto (enunciado); afinal, para eles o que importa é a mera utilidade. Nesse contexto, abandonam o conceito jurídico para utilizar tão somente a perspectiva econômica. Por conseguinte, alegam que a diferenciação entre dar e fazer é totalmente ultrapassada.

Respeitados estudiosos do assunto, como o Auditor Municipal da Fazenda de São Paulo, Alberto Macedo (2020, p. 3), defendem a incidência do ISS sobre operações com *softwares*, com o argumento da impossibilidade de existir um conceito constitucional de “mercadoria digital”.

Tal assertiva, entretanto, que diferencia bem material de imaterial, não se coaduna com o nosso sistema tributário; afinal, energia elétrica (bem imaterial) sempre foi tributada pelo ICMS e os conceitos devem evoluir para albergar as novas realidades sociais. Tal diferenciação foi a construção legal oferecida à União Europeia, onde existe o IVA.

Segundo Marco Aurélio Greco (2000, p. 87), “mercadoria pode significar tudo aquilo que seja objeto de determinado mercado, que esteja integrado em um determinado âmbito econômico”, razão pela qual não há impropriedade na terminologia “mercadoria digital”.

Ademais, o Direito existe para regular relações intersubjetivas, inclusive as atuais, e não apenas as do século passado, no qual bens como livros, músicas, *softwares* etc. só existiam se acompanhados do suporte tangível.



A Constituição pode se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis, o que permite a construção interpretativa pela incidência do ICMS na aquisição, por *download* de *softwares* (bem intangível, não corpóreo), adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, mas desde que adquiridos definitivamente, com operação de circulação, ou seja, com transferência de titularidade.

Portanto, considerando que o ICM foi criado há mais de 50 anos, por meio da promulgação da EC 18/1965, época na qual a inteligência artificial só existia em filmes de ficção científica, não é adequada a defesa de que o imposto incidente sobre operações de circulação de mercadorias nunca poderá incidir na transação de *software*, bem não corpóreo, mesmo que adquirido em definitivo por *download*.

Assim, não existe lógica na defesa de que o conceito constitucional de serviço evoluiu (fazer para ter utilidade), mas o de mercadoria não. Muito menos é razoável defender que o conceito de mercadoria nunca poderá ser incorpóreo e, por conseguinte, toda a economia digital e as próximas revoluções tecnológicas não poderiam ser tributadas pelo ICMS.

Em relação a tributação da licença ou cessão de uso de sistemas ou programas de computador, o STF vinha decidindo pela incidência do ICMS, quando o software não era encomendado e personificado, conforme REs 176.626/1988, e 199.464-9/1999, jurisprudência modificada apenas em 2021.

Exteriorizando a insegurança jurídica, o STJ, entre 1994 e 2008, julgou divergentemente, sendo: 33% de acordo com a classificação do bem como material ou imaterial; e 67% utilizando o critério do STF, ou seja, encomenda e personalização, conforme (ANDERLE, 2016, p. 219).

Se prevalecer a não incidência do ICMS sobre operações com *software* porque ele é intangível, como fica a tributação de um computador, que tem na sua composição *software* embarcado ou

integrado ou incorporado? Incidirá ISS proporcionalmente ao valor do *software* e ICMS apenas sobre o *hardware*?

Como não é adequada a defesa de que o ICMS nunca poderá incidir na transação de *software*, mesmo sendo um bem não corpóreo, é forçoso admitir que incidirá ICMS sobre a comercialização do computador, sendo correta a inclusão, na sua base de cálculo, do valor do *hardware* mais o do *software*, se este for integrado ao computador.

Tal conclusão, entretanto, não foi referendada no julgamento das ADIs 1945 e 5659, doravante analisado.

**III – Análise da decisão do STF (ADIs 1945 e 5659), proferida em 2021, que julgou pela incidência do ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software. Todavia, não apreciou a incidência do ICMS sobre a saída de equipamentos com *software* integrado.**

Segundo Lourival Vilanova (2005, p. 62), o operador do direito tem “um fim específico: verificar quais as normas em vigor que incidem sobre tal ou qual categoria de fatos.”

De acordo com os argumentos, até então expostos, pode-se estabelecer a premissa que a escolha da espécie tributária, adequada para incidir sobre determinado bem, independe do seu estado, ou seja, se é material, imaterial, abstrato, intangível, incorpóreo etc. O fato de ser digital, por exemplo, não deveria influenciar na decisão de tributar pelo ICMS ou ISS.

Ademais, é irrelevante, apesar da crescente evolução tecnológica, se a aquisição do *software* foi efetuada pessoalmente ou por via internet (FALETT, 2017, p. 96). Importa que se trate de mera cessão de uso, com ausência de tradição, não incidindo, portanto, o ICMS, conforme Súmula 166 do STJ, exceto se a aquisição do *software* ocorresse de acordo com a década passada, quando se comprava programas que podiam ser usados

indefinidamente, diferente da mera cessão por tempo limitado, como ocorre atualmente.

Por outro lado, se ocorrer uma enunciação personalizada (processo de prestação de serviço por meio da elaboração de um programa específico, para determinado consumidor), tal atividade poderia estar (desde que não assalariada, prestada por terceiro com fins econômicos etc.) no conceito de serviço para fins de incidência do ISS.

Portanto, é salutar esclarecer que o Direito deve acompanhar as mutações da realidade social que pretende normatizar, sob pena de ficar obsoleto, mas o intérprete da norma não pode “fugir” da linguagem do legislador constitucional (RMIT possível).

Assim, nem uma lei, muito menos um Convênio do ICMS, podem prever a incidência do ICMS na mera disponibilização de bens e mercadorias digitais, “alargando”, erroneamente, a competência, prevista na Constituição, para os Estados e o Distrito Federal.

Por conseguinte, como os entes instituidores de tributos não podem aumentar as materialidades previstas nas suas competências tributárias, a mera alteração na legislação infraconstitucional, como a ampliação da lista de serviço, efetivada na LC 116/2003, não pode viabilizar a tributação, com segurança jurídica, de novas tecnologias, como as meras cessões, disponibilizações ou locações, sem cessão definitiva, de bens digitais.

Enfim, não cabe ao legislador infraconstitucional incluir atividades estranhas ao conceito de serviço, sob pena de contrariar a competência tributária. Entretanto, não foi essa a decisão majoritária do STF, que afastou a incidência do ICMS no licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, mas estabeleceu a incidência do ISS.

A problemática, discutida na ADI 1945, foi ajuizada em 1999, época na qual o usuário adquiria definitivamente um *software*. Nesta perspectiva, considerando as premissas estabelecidas neste artigo, tais

operações deveriam sofrer a incidência do ICMS, desde que não elaboradas para determinado usuário (personalizadas, sujeitas ao ISS), independentemente se existia suporte físico (disquete, CD, DVD) ou se houve *download*.

Assim, o julgamento do STF, concluído em janeiro de 2021, discutiu uma realidade fática inexistente, atualmente, nos quais a aquisição definitiva do bem imaterial (*software*) foi substituída pelo direito de dispor do seu uso, por tempo determinado, via acesso às nuvens, por meio do *software as a service* – SaaS.

O SaaS é considerado a superação do acesso via *download* porque o usuário consumidor, por meio de uma aplicação instalada em determinada plataforma, viabiliza seu acesso via internet. (PISCITELLI, 2018, p. 36). Assim, quando o programa adquirido permanece nas nuvens, como na prática ocorre no SaaS, não há necessidade de sua instalação no computador do usuário consumidor.

Portanto, resta evidenciado que os julgamentos do STF, Corte Suprema que estabiliza a interpretação jurídica sobre competência tributária, estão defasados, em cerca de duas décadas, comparando-os com a evolução tecnológica.

A análise isolada da ADI 1945 pelo STF, no contexto tecnológico atual, provocaria o julgamento de fatos que não mais existem.

Por conseguinte, foi pertinente a análise conjunta com a ADI 5659, por meio da qual a Suprema Corte decidiu, por maioria, excluir das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, vencidos os Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes e Nunes Marques, em sessão realizada por videoconferência, em 18.2.2021.

O STF, entretanto, ao afastar a incidência do ICMS, decidiu que incide o ISS. Dentre os ministros vencidos, oportuno registrar o entendimento de Nunes Marques:

o mero licenciamento ou a cessão de software por meio digital, sem que o produto esteja acompanhado de suporte físico, não faz surgir, por si só, a incidência de ISS. Por outro lado, considerou possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual, uma vez que, atualmente, são realizados negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, músicas e vídeos, entre outros, em ambiente digital.<sup>9</sup>

Apesar de o STF ter modulado os efeitos da decisão, ao atribuir eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito, muitas dúvidas sobrevêm porque alguns Estados não estavam cobrando o ICMS, assim como muitos contribuintes não estavam recolhendo o ISS em face da precária fiscalização da grande maioria dos municípios, exceto os grandes.

Registre-se a inusitada decisão da modulação:

Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021.<sup>10</sup>

Ou seja, o que importa é tributar sem levar em consideração o princípio da tipicidade tributária. No entanto, evidentemente que não se pode contrariar essa limitação constitucional do direito de tributar. O fato de haver previsão (art. 156, III, da CR) da incidência do ISS, em relação à prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos

---

<sup>9</sup> <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=460772&ori=1>. Acesso: 28 fev. 2021.

<sup>10</sup> <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5132886>. Acesso: 28 fev. 2021.

Estados, não implica que um fato, não tributado pelo ICMS nem passível de subsunção ao conceito de prestação de serviço, delineado na competência municipal, possa sofrer incidência do ISS, tão somente se houver sua inclusão em lei complementar.

Mesmo com a suposta pacificação, pelo STF, da dicotomia entre o que venha a ser mercadoria ou serviço, é provável a continuação dos conflitos entre Estados e Municípios, e até entre os próprios entes federativos municipais; afinal, mesmo o STF tendo definido pela incidência do ISS na tributação sobre *software*, na hipótese de fornecimento de programa por meio de nuvem, como no SaaS, quais seriam os sujeitos da relação jurídica se o estabelecimento do prestador do serviço for domiciliado no exterior o intermediador da prestação do serviço estiver localizado em São Paulo, a prestação do serviço ocorrer por meio de uma plataforma digital, cadastrada em Pernambuco, e o destinatário do serviço, localizado na Paraíba, efetuar seu pagamento, em moeda digital, diretamente para a empresa sediada no exterior?

O STF decidiu que incide ISS sobre operações com *streaming* e, por conseguinte, quando se assiste a um filme por meio da Netflix, o sujeito ativo é o Município. Todavia, se o consumidor assistir ao mesmo filme, cujo conteúdo audiovisual for adquirido por meio do serviço de acesso condicionado<sup>11</sup>, continuará incidindo o ICMS?

E na hipótese de comercialização de um roteador com *software* integrado, cuja ativação é efetuada por *download*, qual tributo deverá incidir sobre essa operação? Será ISS porque a ativação - mesmo efetuada pelo consumidor e não pelo prestador do serviço - é um serviço

---

11 A Lei 12.485/2011 dispõe sobre o Serviço de Acesso Condicionado - SeAC, prestado no regime privado, cuja recepção é condicionada à contratação remunerada por assinantes e destinado à distribuição de conteúdos audiovisuais na forma de pacotes, de canais de programação nas modalidades avulsa de programação e avulsa de conteúdo programado e de canais de programação de distribuição obrigatória, por meio de tecnologias, processos, meios eletrônicos e protocolos de comunicação quaisquer.

complementar? Se for ICMS, será possível excluir da sua base de cálculo o valor do *software*, considerando o entendimento de que, pelo fato de *software* ser bem imaterial, só deve sofrer a incidência do ISS?

Definitivamente, resta evidenciado que o STF não dirimiu muitas controvérsias sobre o tema, bem como que as atuais competências tributárias não atingem, com segurança jurídica, as várias materialidades que surgiram, e continuarão evoluindo, em face da revolução tecnológica, não podendo, inclusive, a legislação infraconstitucional alargar as hipóteses das respectivas incidências.

Assim, diante da dificuldade do enquadramento da materialidade do ICMS e do ISS sobre novas tecnologias (tributação nas nuvens, *software as a service* etc) só a criação de um novo imposto, por meio da competência residual da União (154, I, da CR), poderia atingir essas novas materialidades. No entanto, tal criação, além de afetar negativamente o erário dos Municípios, aumentaria a litigiosidade e a complexidade do sistema tributário, justamente o que se almeja evitar para atrair novos investimentos.

Eis a sensata opinião de Maria Ângela Padilha (2020, p. 366) sobre o assunto:

Importa ter em mente que a interpretação e a aplicação da Constituição não podem simplesmente ceder às transformações sociais e às vontades do legislador infraconstitucional. Enquanto aguardamos reformas tributárias, em matéria de tributação de *software*, o grande desafio é buscar as respostas a partir das regras do jogo impostas pelo ordenamento jurídico vigente.

Contudo, a problemática é a morosidade do trâmite de um processo no Poder Judiciário, motivo pelo qual, quando o STF o julga definitivamente, e estabelece as regras corretas do jogo, a tecnologia evoluiu, tão rapidamente, que as referidas regras se tornaram obsoletas e

primitivas para o jogo atual. O *download* de software, da forma como existia na época da propositura da ADI 1945, quando se adquiria o programa em definitivo, praticamente deixou de existir.

De qualquer modo, diante das constantes disputas entre diversos entes acerca da materialidade de novas tecnologias, uma alternativa apresentada pela doutrina (DIAS JÚNIOR, 2019) é sua tributação com competência tributária a cargo da União, estabelecendo-se regras de repartição da receita tributária. Tal proposta, entretanto, além de ser questionável sob o ponto de vista do pacto federativo, não conta com o apoio político da maioria dos representantes dos Estados e dos Municípios, motivo pelo qual as atuais propostas de reforma tributária, em discussão no Congresso Nacional, não contemplam essa centralização da competência tributária na União.

#### **IV – O consumo de riquezas advindas de novas tecnologias e a reforma tributária**

Diante das incertezas jurídicas e para diminuir os litígios entre Fisco e contribuinte, bem como atenuar os conflitos de competência, uma alternativa para tributar as novas tecnologias é criar um tributo, tipo IVA, que poderia permitir que os entes federativos atingissem, com mais segurança jurídica, as novas materialidades dispostas na economia digital, como *softwares*, bem imaterial indispensável para o funcionamento de novos computadores, celulares, televisores, veículos, equipamentos de som etc.

Nesse contexto, estão em tramitação, no Congresso Nacional, as Propostas de Emenda à Constituição: 45-A, de 2019 (PEC 45/2019, que tramita na Câmara e foi concebida no Centro de Cidadania Fiscal - CCiF); e a PEC 110/2019, que tramita no Senado Federal.

Ambas preveem a instituição de um Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, tipo valor adicionado - IVA, com arrecadação no local de destino (do



consumo), cuja base de incidência é ampla, composta pela soma de todos os custos envolvidos na produção e comercialização de bens, serviços e direitos.

O Governo Federal, por outro lado, preferiu encaminhar uma proposta específica, por meio de um Projeto de Lei Ordinária 3.887/2020, com o intuito de criar a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, em substituição às atuais contribuições PIS/Pasep e Cofins. A CBS prevê incidência ampla sobre o consumo, inclusive sobre operações sobre intangíveis.

Foi a primeira proposta de reforma do atual Governo Federal, que sinalizou preferir uma reforma infraconstitucional, ou seja, a atual gestão da União não compacta com uma reforma ampla, que reformule a Constituição, como as que criam o IBS.

Seguindo a metodologia proposta, serão analisadas as materialidades do IBS, contidas nas propostas de Emenda à Constituição, e a suposta eficiência do novo imposto na tributação da economia digital.

#### **IV.1 - Materialidades do IBS previsto na PEC 45/2019**

A ideia inicial da PEC 45/2019 foi idealizada pelos diretores do Centro de Cidadania Fiscal, em 2015<sup>12</sup>, com a proposta de promover, dentre outras premissas, a simplificação, a não cumulatividade, a neutralidade e a transparência na tributação sobre o consumo, inclusive pela previsão da tributação por fora - no ICMS a tributação é por dentro, o que implica na tributação em cascata.

Por meio da referida PEC, poderá ser instituído, por lei complementar nacional, o IBS, em substituição aos tributos PIS, Cofins,

---

12 Antônio Alcoforado foi pesquisador doutorando na FGV/Direito/SP, em 2015, ocasião em que desempenhou suas atividades na mesma sala do CCIF e assistiu, de “camarote”, elevadíssimos debates entre Bernard Appy, Eurico de Santi, Nelson Machado e Isaías Coelho, fundadores do Centro de Cidadania Fiscal, que idealizaram a proposta de reforma tributária (PEC 45/2019), que foi protocolada na Câmara dos Deputados pelo Deputado Baleia Rossi.

IPI, ICMS e ISS, com possibilidade de cada Ente Federativo alterar a alíquota praticada no seu território, sendo a receita compartilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Pela análise sintática do texto inserido no *caput* e no § 1º do art. 152-A,<sup>13</sup> percebe-se que o IBS poderá incidir sobre bens e serviços, sem necessidade de se praticarem “operações” (negócio jurídico), diferentemente do que ocorre no ICMS.

Por conseguinte, não haverá limitação de competência (RMIT possível) para sua instituição, relativamente à existência de operações jurídicas, quando houver produção, consumo ou circulação de bens e serviços, como ocorre no IVA europeu mais moderno, abrindo possibilidade para a incidência, por exemplo, com mais segurança jurídica, sobre o uso de *software*, *streaming* etc.

Dessa forma, as prescrições da alínea “a” do inciso I do art. 152-A atenua os litígios relacionados com a tributação digital, porque está explícita a incidência sobre bens e serviços intangíveis, bem como sobre a cessão e licenciamento de direitos (“b”).

A competência do IBS também alberga a locação de bens (alínea “c”). Assim, com relação aos novos comportamentos, que permeiam a utilização de bens por meio de aluguel (carro, bicicleta etc.) por meio de plataforma digital, a lei complementar poderá prescrever a incidência sem qualquer infringência à RMIT possível, prevista no arcabouço constitucional do IBS.

A eficiência, entretanto, para atenuar a insegurança jurídica na economia digital, que se renova a cada dia, será de longo prazo, já que a

---

13 “Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. §10. O imposto sobre bens e serviços: I - incidirá também sobre: a) os intangíveis; b) a cessão e o licenciamento de direitos; c) a locação de bens; d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos; II - será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;” <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833> Acesso 10 ago. 2020.

PEC 45/2019 prescreve um prazo de transição de 10 anos para que sejam substituídos os tributos atuais. Ademais, a eficácia da fiscalização do IBS prescindirá de mecanismos que identifiquem o pagamento e a habilitação do consumidor, que via internet, acessa a bens intangíveis disponibilizados virtualmente em qualquer país do mundo.

#### **IV.2 - Materialidades do IBS previsto na PEC 110/2019**

No final do ano de 2019, os Senadores aprovaram o texto substituído à PEC inicial 110/2019, no qual foi rejeitada a maioria das Emendas e acatadas parcialmente outras. Por essa razão, neste artigo, será analisado o texto resultante do Substitutivo<sup>14</sup>.

Pela proposta, a competência do IBS seria dual, motivo pelo qual, além da competência da União, prevista no art. 153 da PEC, os Estados, Distrito Federal e Municípios também poderiam instituir seu IBS, conforme o art. 155-A da Emenda Substitutiva, com redação semelhante a do IVA Federal.

Considerando as delimitações nas hipóteses de incidência que a terminologia “operações” provoca na materialidade de um tributo, conforme explicado na análise da materialidade do ICMS, que inibe a tributação sem negócio jurídico, o legislador, na PEC 110/2019, delimitou as hipóteses de incidência quando houver operações, o que pode provocar insegurança jurídica em atividades virtuais, nas quais é mais difícil identificar negócios jurídicos. Por sinal, a exigência de tais operações foi abandonada pelos IVAs europeus mais modernos, que ressaltam o aspecto econômico, para fins de incidência, em detrimento do jurídico.

---

14 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VIII - operações com bens e serviços; (...) § 6º O imposto de que trata o inciso VIII do caput será instituído e disciplinado por lei complementar e atenderá ao seguinte: (...) II - incidirá também: a) nas importações, a qualquer título; b) nas locações e cessões de bens e direitos, exceto de bens imóveis; c) nas operações de seguro, cosseguro, previdência complementar e capitalização; d) nas demais operações com bens intangíveis e direitos. (...) <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso: 3 ago. 2020.

Em relação às materialidades não alcançadas “adequadamente” pelos atuais tributos, como as locações e cessões de bens e direitos (alínea “b”); e nas demais operações com bens intangíveis e direitos (“d”), a PEC 110/2019 prescreve suas incidências pelo futuro imposto sobre valor adicionado, conforme seus arts. 153, § 6º, II (IBS Federal); e 155, § 7º, inciso III (IBS Estadual, Distrital e Municipal).

Dessa forma, diferentemente da PEC 45/2019, que visa unificar toda tributação sobre o consumo em um único imposto, evitando os conflitos da tripartição de competência, a Emenda Substitutiva propõe bipartir o IBS: i) um federal, compreendendo sete tributos (IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação) de competência da União; e ii) outro estadual, distrital e municipal, reunindo o ICMS e o ISS.

Trata-se de uma espécie de IVA dual, modelo que foi implantado, por exemplo, no Canadá, País Federativo, onde o Governo Federal implantou inicialmente seu IVA com possibilidade de as províncias também poderem tributar, de forma independente e harmônica, a mesma base sobre o consumo.

A grande vantagem da proposta “dual” é a diminuição da resistência política, pois as reformas tributárias dos entes federativos poderiam ser aprovadas de forma harmônica, mas “fatiada”, sem necessariamente ser ao mesmo tempo. Conforme explica Melina Rocha Lukic (2017, p 3) “o modelo canadense parece ser, dessa forma, o caminho mais provável e que poderia ser tomado pelo governo para a aprovação imediata da reforma tributária”.

Por exemplo, no Brasil, poderia ser aprovado um IVA apenas com tributos federais e, posteriormente, um IVA que reunisse tributos estaduais e municipais. A desvantagem é a manutenção da fragmentação da base de incidência do consumo. Caso seja aprovado o IVA dual, a evolução da reforma tributária consistirá, principalmente, na menor

divisão da competência para instituir tributos sobre a produção, transação e consumo de bens e serviços, que deixaria de ser tripartida para ser bipartida.

### **IV.3 – Outras considerações sobre as propostas de reforma tributária relacionadas com a tecnologia**

Se for aprovado o IBS, ele poderá atingir, com mais segurança jurídica - se comparado com os tributos atuais - as atividades relacionadas com bens intangíveis, como *software*, inclusive a cessão para uso de bens e o respectivo licenciamento de direitos, mesmo com prazo delimitado, independente da realização de negócio jurídico entre duas ou mais pessoas.

Por conseguinte, a instituição do novo imposto poderá alcançar inúmeras materialidades que não poderiam ser atingidas, segundo a análise jurídica deste artigo, pelas hipóteses de incidência do ISS e do ICMS. O IBS, acaso seja instituído, além de tributar a produção, a comercialização e o consumo de bens e serviços tangíveis e intangíveis, também prescreverá, na sua competência tributária, a incidência sobre direitos, locação e importação no mesmo perfil dos IVAs mais modernos do mundo, que tributam a importação e desoneram a exportação.

Portanto, a nova tendência comportamental, como a locação e a obtenção do acesso a som, vídeo e imagens, proporcionada pelos aplicativos instalados em celulares, estaria contemplada na materialidade do IBS, cuja competência para legislar sobre a alíquota, na PEC 45/2019, seria atribuída a todos os entes federativos por leis ordinárias federal, estadual, distrital e municipal, impactando favoravelmente na manutenção do pacto federativo.

Todavia, apesar da competência tributária ser a linguagem mais importante para qualquer tributo (RMIT possível), o primor legislativo, previsto na Constituição, não significa eficiência na tributação. Da mesma

forma que o IVA da União Europeia enfrenta dificuldades para exigir o imposto sobre a economia digital, o mesmo acontecerá no Brasil se for instituído o IBS: sem uma estrutura fiscalizatória que identifique o acesso do consumidor, via internet, aos bens, aos serviços e aos direitos; e sem que se consiga mensurar o respectivo pagamento. Também é salutar incluir no polo passivo da relação jurídica tributária, como corresponsáveis, as “gigantes” do mercado virtual, como *marketplaces* nas vendas por *e-commerce*, sites de pesquisa como *google* na publicidade, plataformas digitais do ramo turístico etc.

Por exemplo, uma empresa sediada em uma plataforma digital, que apenas intermedeia negócios entre hóspedes e hotéis (Booking.com), apesar de não prestar serviço de hotelaria, participa dessa cadeia econômica, motivo pelo qual, se for colocada como responsável tributário, por meio de lei complementar, conforme prescreve o art. 146 da CR/88, favorecerá a exigência do imposto sobre o consumo desse serviço pelo IBS.

Outro aspecto que poderá dificultar a tributação da economia digital, pelo IBS, é a previsão do princípio total do destino da arrecadação, que será concentrada no local do território do consumidor. Como não haverá substituição tributária e os consumidores da economia digital estão espalhados nos 5.570 (cinco mil e quinhentos e setenta) municípios brasileiros, a maioria sem estrutura fiscalizatória, não será fácil a identificação do consumidor final, nem seus pagamentos às pessoas jurídicas do e-business, principalmente quando estas estiverem situadas em outros Estados da Federação, nas operações interestaduais, e em outros países, na impositação de bens e serviços.

Importa registrar, não obstante a possibilidade de lei complementar prescrever a incidência quase irrestrita sobre bens e serviços, prevista na competência do IBS, em razão da constante evolução tecnológica, que é salutar a inserção de uma competência residual para o IBS, possibilitando

a instituição do imposto sobre fatos inimagináveis para os dias atuais, a semelhança da atual previsão do inciso I do art. 154 da CR/88, afinal a inteligência artificial está apenas começando.

Em relação ao Projeto de Lei 3887/2020, que institui a CBS, em substituição ao PIS/Pasep e à Cofins, há previsão expressa de incidência em ativos intangíveis, mas não há qualquer estudo que demonstre a manutenção da carga tributária, na economia digital, em face da elevação das alíquotas, que passarão de: 3,65% (regime cumulativo de PIS/Cofins) ou 9,25% (regime não cumulativo de PIS/Cofins); para 12% (regime de não cumulatividade ampla da CBS, com direito a crédito em todas as aquisições com destaque da referida contribuição).

Como o consumo de bens e serviços intangíveis geralmente são efetuados diretamente, via internet, entre o consumidor e o fornecedor, a cadeia econômica dificilmente será suscetível de acumulação de créditos da CBS - diferentemente das operações com bens tangíveis, que envolvem indústria, atacado, varejo, consumidor. Por conseguinte, mesmo com a ampliação da não cumulatividade, o aumento de alíquotas certamente provocará aumento da carga tributária na atividade digital, principalmente para quem recolhe PIS/Cofins no regime cumulativo.

Infelizmente, nas propostas analisadas (PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PL 3.887/2020), é patente a falta de metodologia que demonstre, com um mínimo de segurança, suas eficácias sob o ponto de vista de econômico.

Ao contrário, além do aumento da carga tributária com a criação da CBS, que terá alíquotas maiores em relação às contribuições que serão extintas (PIS e Cofins), em relação ao IBS, não há estudo científico que considere as perdas de arrecadação do ICMS em face da implantação da não cumulatividade plena, por meio do crédito financeiro (atualmente o ISS é cumulativo e o ICMS tem apuração cumulativa), muito menos há um

estudo sobre o valor das bases econômicas tributáveis, inclusive da economia digital, que demonstre qual será a alíquota do IBS adequada para substituir os tributos atuais.

De qualquer sorte, mesmo sem comprovação científica, é provável que a reforma tributária provoque melhoria no ambiente de negócios em face da simplificação do sistema tributário, de modo a atrair novos investimentos e, por conseguinte, o aumento do PIB. Entretanto, não existe uma metodologia de cálculo que analise o impacto dos novos tributos na carga tributária.

### **Conclusões**

Com base nos argumentos desenvolvidos e no referencial teórico consultado, concluiu-se que a escolha da espécie tributária, adequada para incidir sobre o consumo de bens e serviços, independe da tangibilidade ou se as operações ou prestações ocorrem em ambiente virtual.

Importa a ausência de operação de circulação de mercadoria, como na mera cessão de uso, para não ser passível de incidência pelo ICMS; bem como que não ocorra prestação de serviço personalizada, como a elaboração de um *software* específico, para que não haja incidência do ISS.

Dessa forma, restou consignado que a mera disponibilização de dados, por tempo limitado, sem prestação de serviço personificado, de *software* por *download*, *SaaS* ou *streaming*, não estão na hipótese de incidência do ISS nem do ICMS.

Portanto, os tributos atuais, em especial o ICMS e o ISS, não são capazes de incidir, com segurança jurídica, sobre bens com essas tecnologias, bem como os julgamentos do STF, que poderiam harmonizar a interpretação jurídica, estão muito defasados em relação à evolução tecnológica.



Relativamente às ADIs 1945 e 5659, julgadas no início de 2021, o STF decidiu pela incidência do ISS sobre a cessão ou o direito de uso de *software*. Pela análise da modulação, ficou explícita a preocupação em tributar, mesmo sem a observância do princípio da tipicidade tributária.

Todavia, apesar da decisão do STF, subsistem muitas dúvidas, dentre as quais, como será a tributação sobre operações com equipamentos eletroeletrônicos (computadores, celulares, televisores, veículos etc.) que têm, na sua composição, um *software* integrado. Se o entendimento do STF foi pela incidência do ISS pelo fato do *software* ser um bem intangível, como fica a tributação de um computador, que tenha na sua composição *software* integrado? Incidirá ISS proporcionalmente ao valor do *software* e ICMS apenas sobre o *hardware*? Se a incidência for apenas pelo ICMS, como fica o critério quantitativo da RMIT? Poderá ser excluída da base de cálculo do ICMS o bem intangível?

Como a premissa deste estudo foi pela possibilidade da incidência do ICMS sobre mercadoria digital, como *software*, é forçoso admitir que incidirá apenas o imposto estadual sobre a comercialização do computador, sendo correta a inclusão, na sua base de cálculo, do valor do *hardware* mais o do *software*, se este for integrado.

Dessa forma, resta evidenciado que o STF não dirimiu muitas controvérsias sobre o tema, bem como que as atuais competências tributárias não atingem, com segurança jurídica, as várias materialidades que surgiram, e continuarão evoluindo, em face da revolução tecnológica.

Em relação às propostas de reforma tributária, as PECs 45/2019 e 110/2019 prescrevem expressamente a incidência na economia digital, mas a insegurança jurídica, em relação à atual incompetência tributária em bens intangíveis, que se renova a cada dia, subsistirá por longos anos em face do longo período de transição para o IBS substituir os atuais impostos (10 anos na PEC 45/2019). Ademais, a eficácia da fiscalização do

IBS prescindirá de mecanismos que identifiquem a localização do consumidor, já que a arrecadação do imposto será no destino, o pagamento e o acesso, via internet, aos bens e aos serviços disponibilizados virtualmente em qualquer país do mundo.

Por fim, na PEC 45/2019, na PEC 110/2019 e no PL 3.887/2020, é patente a falta de metodologia que demonstre, com um mínimo de segurança, a eficácia das propostas sob o ponto de vista econômico. Os estudos iniciais indicam aumento da carga tributária com a criação da CBS, que terá alíquota mais elevada que as atuais contribuições, bem como a previsão de não cumulatividade plena não será relevante porque as cadeias são reduzidas na economia digital. Em relação ao IBS, não há estudo científico que considere as perdas de arrecadação do ICMS em face da implantação da não cumulatividade plena, muito menos há informações seguras sobre o valor das bases econômicas tributáveis, inclusive da economia digital, que demonstre qual será a alíquota do IBS adequada para substituir os tributos atuais.

De qualquer sorte, mesmo sem comprovação científica, é provável que a reforma tributária provoque melhoria no ambiente de negócios em face da simplificação do sistema tributário, de modo a atrair novos investimentos e, por conseguinte, proporcione o aumento do PIB.

## Referências

ALCOFORADO, Antônio Guedes. Regra-matriz de responsabilidade e regra-matriz de substituição tributária no ICMS. Tese aprovada, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para obtenção do título de Doutor em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho, 2017.

---

\_\_\_\_\_ A teoria da regra-matriz de incidência como parte do método hermenêutico-filosófico-científico denominado constructivismo lógico-semântico. Constructivismo

lógico-semântico, /vol. III. Coordenação Paulo de Barros Carvalho; organização Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo: Noeses, 2020.

ANDERLE, Ricardo. Conflitos de Competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI. São Paulo: Noeses, 2016.

ATALIBA, GERALDO. Hipótese de incidência tributária. 6 ed. 8 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: ED. RT, 1975.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_. Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5. ed. revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_. A Regra Matriz do ICM, tese apresentada como exigência parcial para obtenção do título de livre docente em Direito Tributário na PUC/SP, inédito, 1981.

CASTELLO, Melissa Guimarães. BITCOIN é moeda? Classificação das criptomoedas para o direito tributário. Revista Direito GV, São Paulo, v. 15, n. 3: set-dez. 2019. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/80709>. Acesso em: 9 mar. 2021.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da economia digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. RDTI Atual, n. 6, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>. Acesso em: 9 mar. 2021.

FALLET, Allan George de Abreu. A tributação de software no Brasil: a evolução que multiplica a discordância entre os Entes e o risco para o contribuinte. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 5, 2017, p. 75-101.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria de nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000.

LUKIC, Melina Richa. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/supra/reforma-tributaria-a-solucao-e-o-modelo-canadense-03072017> Acesso em 9 mai. 2020.

MACEDO, Alberto. Licenciamento software ISS x ICMS – crítica ao parecer da PGR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-01/alberto-macedo-licenciamento-software-iss-vs-icms#sdfootnote4anc>. Acesso em: 2 mai. 2020.

MELO, José Eduardo Soares de, Luiz Francisco Lippo. A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática sobre o Imposto Sobre Serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, valor acrescido e tributação. 2. Edição. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. Tributação de software. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação na nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. Tathiane Piscitelli organizadora; Tathiane Piscitelli e Gisele Barra Bossa coordenadoras. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Max Limonad, 2000.

\_\_\_\_\_ Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial. Disponível em:  
<http://jota.info/em-defesa-de-um-iva-nacional-versao-3-0-e-modelo-mundial>,  
2015.

SILBERSCHNEIDER, Wieland. In IVA Subnacional com tributação, cobrança e alocação do produto da arrecadação ao estado de destino, mediante modelo automático do tipo “alíquota zero/pagamento diferido”. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, sob a orientação de Sérgio Prado, com participação dos auditores fiscais estaduais Gedalva Baratto (PR), José Roberto Lobato (SP), Wieland Silberschneider (MG), Nilda Baptista (PA), Eli Oliveira e Eneida Ende (PE). Cadernos Fórum Fiscal nº 3, 2006.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005.

## O influenciador digital e a tributação

*Camila Cristina Paumann<sup>1</sup>*

*Alessandra Duncke<sup>2</sup>*

### Introdução

Com a utilização constante das mídias sociais, pessoas com perfis empreendedores estão aproveitando estas ferramentas que são utilizadas por uma grande parcela da população apenas para momentos de lazer, também para a vida profissional. Essas pessoas são conceituadas como influenciadoras digitais e se utilizam das plataformas digitais para publicitar um produto ou um prestador de serviços. Um dos principais meios, senão o mais usado, é o Instagram. Este traz inúmeras formas para proporcionar vendas, publicidade ou a aproximação de profissionais com o público que querem interagir.

O Brasil obteve um impulsionamento no meio eletrônico ainda maior no ano de 2020, tendo em vista a pandemia causada pela doença COVID-19, a qual provocou o isolamento compulsório da população, impedindo o contato físico entre as pessoas. Empresas e trabalhadores autônomos que ainda não faziam o uso dos mecanismos virtuais para a publicidade e

---

<sup>1</sup> Advogada. Pós Graduada em Direito da Seguridade Social, Previdenciário e Prática Previdenciária pela Faculdade Legale. Pós Graduada em Advocacia Tributária pela Escola Brasileira de Direito - EBRADI. Bacharel no curso de Direito pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul/UNIJUÍ. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8684488050132735> E-mail: [camila.cristinap@hotmail.com](mailto:camila.cristinap@hotmail.com).

<sup>2</sup> Advogada. Mestra em Direito pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI. Pós Graduada em Práticas Pedagógicas para a Docência no Ensino Técnico, Tecnológico e Superior pela Fundação Educacional Machado de Assis - FEMa. Pós Graduada em Direito de Família e Sucessões pela Fundação Escola Superior do Ministério Público - FMP. Bacharela em Direito pela Fundação Educacional Machado de Assis - FEMa. Técnica em Gerência Empresarial pela Sociedade Educacional Três de Maio - SETREM. Membro do grupo de pesquisa: Novos Direitos em Sociedades Complexas; cadastrado no CNPQ e vinculados ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito, Mestrado e Doutorado da URI, campus de Santo Ângelo. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1475863445783948>. E-mail: [ale\\_duncke@hotmail.com](mailto:ale_duncke@hotmail.com).

venda dos seus produtos, perceberam o quão essencial é estar presente via online para o seu cliente.

Diante disso, questiona-se a obrigatoriedade da incidência ou não de tributação na prestação de serviços ofertados por estes profissionais, quais seriam os encargos e a sua base de cálculo. Neste artigo, o objetivo é elencar apenas um dos tributos para que este seja analisado de forma aprofundada.

A mutação trouxe inúmeras implicações que afetaram o nicho fiscal, desconstruindo a ideia do componente físico e local e priorizando as informações obtidas no espaço digital, no alicerce dos bens intangíveis e imateriais. O estudo deste artigo priorizou a observância sobre o princípio da territorialidade e como está ocorrendo a incidência dos tributos diante dessas mudanças tecnológicas. Com o intuito de verificar a tributação que ocorre principalmente na prestação de serviço do influenciador digital, o artigo trará a incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS e identificará como o mesmo está sendo fiscalizado e incorporado neste mercado digital.

Pretende-se, dessa forma, a construção de um estudo que proporcione a compreensão e aplicação do direito tributário nesta relação profissional, que já está consolidada e que deve ter a atenção dos juristas para sua regularização. Desse modo, a pesquisa realizada surge em meio à inconsistência de diretrizes sólidas que proporcionem uma segurança jurídica em relação a estes novos profissionais.

A investigação parte de uma perspectiva de método de abordagem dedutivo, por se entender a mais apropriada para a pesquisa pretendida que possui um fim explicativo, por partir de conhecimentos gerais para chegar a uma conclusão. Onde se analisou algumas premissas gerais que visam elucidar a incidência de tributação na prestação dos serviços dos influenciadores digitais. Os procedimentos aplicados serão de técnicas de

pesquisa indireta, de natureza bibliográfica e documental, caracterizando-se como pesquisa qualitativa. Analisando documentos de diversas fontes, mas principalmente documentos públicos que se consistem em legislações tributárias, doutrinas e artigos que se relacionam com a temática da pesquisa para compreender se há a obrigatoriedade da incidência de tributação ou não na prestação destes serviços. O método de procedimento consiste em ser monográfico, pelo fato de ser estudado em profundidade.

### **1 Influenciador digital e o seu impacto na economia digital**

A tecnologia desde o seu implemento teve significativa importância para a comunicação social. Hoje, a sociedade contemporânea utiliza com frequência as mídias digitais, pois estas ofertam ferramentas que favorecem e auxiliam a aproximação de todos os indivíduos no mundo.

O Youtube, Twitter, Whatsapp, Instagram, Facebook, Telegram dentre outras, são ferramentas úteis que transformaram as estratégias de negociações, bem como, influenciam e interferem diretamente na vida da população. Estas plataformas digitais facilitaram a realização de contatos virtuais, podendo estes serem firmados onde quer que as pessoas estejam, ou seja, independentemente de um lugar físico, oportunizando reuniões, vendas, compras, informações sobre determinado assunto, ligações, orientações, e principalmente o assunto do presente artigo, o marketing digital.

O gatilho que muitas vezes falta para alguém adquirir um produto ou serviço, é se identificar com aquilo que está sendo ofertado. Nesse cenário, encontra-se uma figura que facilita e possui um poder de persuasão nas mídias sociais, sendo ele o influenciador digital.

O conceito de influenciador digital, segundo Cássio Politi (POLITI, 2018), “[...] é um indivíduo que possui um público fiel e engajado em seus



canais online e, em alguma medida, exerce capacidade de influência na tomada de decisão de compra de seus seguidores.”

Apesar da profissão de influenciador digital não estar regulamentada, é possível observar que o campo de atuação está repleto de atuantes, que devem observar as aplicações jurídicas concernentes a este tipo de atividade. Como bem elucida Renata Soraia Luiz:

[...] a atividade do *influencer* ainda não está regulamentada como uma profissão no Brasil, mas a formalização da mesma já vem sendo debatida pela sociedade. Inclusive, chegou a ser alvo de vários projetos de lei, por exemplo, o PL 10937/2018, apensado ao PL 4289/2016 e ao PL 8569/2017, para a regulamentação da profissão de influenciador digital, vlogueiro e blogueiro, PL 4175/2012 e PL 6555/2013 (que institui o Dia Nacional do Blogueiro). Como o marketing de influência é considerado uma prática relativamente nova e carente de regulamentação legal no Brasil, muitos influenciadores desconhecem questões jurídicas importantes relacionadas à prática publicitária. É preciso ficar atento a essas práticas, de modo a não desprezitar as regras do Conselho Nacional de Autorregulamentação Publicitária (Conar) e do Código de Defesa do Consumidor (CDC), [...].(LUIZ, 2020)

A observação legal não deve ser apenas para os aspectos consumidores ou publicitários, pois o que encontramos com o estudo desta atividade é a configuração do acréscimo de patrimônio, de vendas de produtos assim como um serviço prestado para a população.

Quando a empresa contrata um profissional para realizar o marketing digital, ela está optando por um estratégia, pois o fato do profissional normalmente ser alguém publicamente conhecido ou por ser aquele que compartilha a sua vida pessoal e real todos os dias, torna-o mais perto do consumidor, fazendo com que este se identifique humanamente com o produto ou serviço publicado.

Outrossim, há situações em que os influenciadores dependem totalmente da divulgação de marcas no seu ambiente digital, e que utilizam dessa fonte como seu exclusivo meio de renda.

Observa-se que nestas situações há uma prestação de serviços por parte do influenciador digital para a pessoa física/jurídica que o contratou ou de seus próprios consumidores quando profissional autônomo, visto que, está sendo remunerado por tal ato.

Diante disso, é cabível a cobrança do Imposto da Renda em razão do acréscimo patrimonial, caso se encaixe no rol de obrigatoriedade constante na Regulamentação da Receita Federal, pois o influenciador digital está equiparado ao profissional liberal, assim como os médicos, advogados, engenheiros, arquitetos e etc.

Atualmente o Brasil não tem regulamentação específica acerca deste cenário, pois normalmente as empresas ou outros profissionais liberais que contratam os serviços dos influenciadores digitais, arcam com os ônus da tributação quando da compra efetuada pelo consumidor. Porém, há inúmeras situações destes profissionais como autônomos, que merecem a atenção do fisco.

Como bem explana Guimarães e Amorim, no caso do influenciador optar pela tributação pessoa física,

Entendemos que as influenciadoras brasileiras, em sua maioria, têm uma pessoa jurídica que declara os valores recebidos em pecúnia em razão do tratamento mais benéfico para as empresas no âmbito do imposto de renda. Como se sabe, em casos de prestadoras de serviços tributadas pelo lucro presumido, a alíquota efetiva do IRPJ e da CSLL podem chegar a 10,88%; isso somado às contribuições para o PIS/COFINS (3,65%) resultaria um ônus tributário inferior a 15%. O cenário alternativo seria a tributação via pessoa física, com alíquotas progressivas que chegam a 27,5%, sem qualquer espaço para deduções referentes a atividades específicas de mídias sociais. Ademais, não obstante a possibilidade de tributação pelo imposto de renda em vista do

conceito de “proventos de qualquer natureza” de seu fato gerador, seria questionável a incidência de PIS/COFINS, em razão do pagamento em bens e serviços e não pecúnia, especificamente. (GUIMARÃES E AMORIM,2018)

O influenciador digital também poderá escolher pela tributação de pessoa jurídica, inclusive pelo Simples Nacional, onde abarcaria o recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS e uma porcentagem menor para fins de pagamento.

Vale ressaltar o recolhimento do ISS pelo fato de haver um serviço prestado que gera valor, sendo cabível a cobrança pelo município, mas ainda gera muitas dúvidas aos profissionais da área digital. O intuito do presente artigo é reeleger um dos impostos que incidem sobre o serviço desta profissão para prestar uma análise mais aprofundada e sistemática sobre o assunto.

## **2 O imposto sobre a prestação do serviço e a incidência no serviço do profissional influenciador**

Primeiramente, antes de adentrarmos no mérito da prestação do serviço, cabe uma breve explanação sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Segundo Paulo Caliendo, o conceito se resume a:

O ISS é um imposto de competência municipal e de natureza real, fiscal e direto. Considera-se um imposto real, visto que se trata de um tributo que incide sobre o serviço prestado e possui como base de cálculo o valor do serviço, pouco importan do a capacidade contributiva do contribuinte (prestador). O fato de um contribuinte possuir significativa capacidade econômica não importará para a aferição do quan-tum debeaturs do imposto. No entanto, pode-se utilizar de outros mecanismos para proteger os contribuintes de menor capacidade econômica, por meio do uso isenções, não incidência, imunidade e alíquota zero para determinadas categorias de prestadores, bem como pelo uso da seletividade das alíquotas para proteger determi-nados serviços essenciais ou prestados por contribuintes de menor poder aquisitivo. (CALIENDO, p. 993 – 994)

Como depreende-se citado acima, o imposto tem natureza fiscal, e compõem uma das ferramentas que mais auxiliam na arrecadação tributária do município, tendo papel fundamental na receita tributária do mesmo. Esse imposto não irá incidir sobre o faturamento, mas sim pela modalidade da prestação do serviço, que normalmente resta tabelada em cada município.

O ISS configura um dos impostos municipais, que provém de lei ordinária, como o IPTU e o ITBI e complementa a arrecadação tributária, que auxilia no crescimento e na institucionalização de cada cidade. Caliendo em sua obra elucidada o quão vantajoso é tal tributo para o ente municipal e o seu aporte que é superior ao imposto patrimonial, vejamos:

Conforme o estudo da Receita Federal sobre a Carga Tributária no Brasil no ano de 2014, o ISS correspondia a uma arrecadação total de 55 bilhões de reais, ou seja, 1% do PIB nacional; enquanto o IPTU corresponde a um total de 28 bilhões ou 0,51% do PIB; o ITBI 11 bilhões ou 0,20% do PIB; e as taxas 12 bilhões ou 0,21% do PIB. É um imposto direto, dado que não é possível transferir o seu encargo para terceiro. (CALIENDO, pg. 993)

Além do mais, tem o ISS fundamento na Constituição Federal, no artigo 156, inciso III, que determina o seguinte, “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]” (BRASIL, 2020).

Tal imposto deve ter previsão no Código Tributário Municipal de cada Cidade ou instituído por meio de lei orgânica, concomitantemente, estabelecendo o rol com as caracterizações dos profissionais ou serviços, assim como o seu respectivo segmento. A Lei Complementar 116/2003 regulamenta de forma nacional o imposto, expondo uma lista taxativa de

serviços, de 230 serviços, mas que pode ter uma interpretação extensiva, e atribuir o imposto a certos serviços por meio de analogia. Eduardo Sabbag trata da temática e comenta sobre a analogia que pode ser imposta à lista de serviços sujeitos à incidência do imposto, vejamos:

A LC n.º 116/2003 (alterada pela LC n.º 157/2016), em vez de dar uma definição teórica de serviços, optou por elaborar uma Lista de Serviços tributáveis pelo ISS. A LC n.º 157/2016 fez novas inclusões à lista de serviços sujeitos à incidência do ISS. Dessa maneira, a lei apresenta uma lista taxativa ou *numerus clausus* de serviços. Esse é o entendimento do STF, que também autoriza uma interpretação analógica para os itens que contêm a expressão “congêneres”, sem que se faça o extrapolamento da acepção do termo, evitando-se a criação de serviços. (SABBAG, p. 263).

O influenciador digital não consta na lista taxativa regulamentadora, mas é considerado profissão e prestador de serviço por analogia ao serviço de entretenimento ou por congêneres dos serviços listados abaixo, que estão caracterizados na tabela disponibilizada pela Lei, veja-se:

1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas.

[...]

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

[...]

13 - Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

[...]

13.02 - Fonografia ou gravação de sons, inclusive truçagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 - Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, truçagem e congêneres.

[...]

17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

[...]

17.06 - Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

[...]

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

[...]

37 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins. (BRASIL, 2021)

No entanto, a orientação é não extrapolar, como bem orienta o Supremo Tribunal Federal por exemplo, mas ainda resta dúvidas acerca do produto que o influenciador “vende” na sua plataforma, que muitas vezes traz confusão na incidência de qual tributo deve vigorar, pois há o entendimento que se tratando de circulação de mercadoria, deveria ocorrer a incidência do ICMS ao invés do ISS. Diante disso, o STF precisou manifestar-se acerca desta controvérsia, e como bem explica a autora Carolina Gomes dos Santos:

[...] não haverá, para fins de incidência do ISS, a diferenciação entre valores de material e valores do serviço sem o material, exceto se houver a previsão dessa diferenciação no rol de serviços da LC 116/2003 (MACHADO SEGUNDO, 2018). Sobre o assunto, a jurisprudência pátria, no REsp 1.092.206/SP manifestou-se no sentido de definir a incidência do ICMS quando a operação envolver somente circulação de mercadorias e definiu pela incidência do ISS quando a operação envolver somente prestação de serviços previstos a lista de que trata a LC nº 116/2003. Em operações mistas, incide o ISS quando o serviço constar na lista da LC 116/2003 e, incide ICMS quando assim não ocorrer. (SANTOS, 2020, p. 60)

O trabalho elaborado para divulgação ou propaganda para que ocorra a venda daquele determinado produto ou para a contratação do serviço não pode ser confundido com a simples venda da mercadoria, que difere completamente de quando o profissional apenas indica, sendo ele apenas um comunicador.

Outrossim, conjuntamente com a Lei Complementar 116/2003, está a Lei Complementar 101/2000, que orienta a gestão fiscal, bem como a regulamentação dos incentivos fiscais. Entretanto, a norma constitucional limita a possibilidade do uso da minoração de alíquotas como forma de incentivos fiscais, o que conforme Caliendo analisa em sua obra, veja-se:

[...] ao disciplinar que não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I (Incluí-do pela Emenda Constitucional n. 37/2002). Determina o texto constitucional que a alíquota do ISS será no mínimo de 2%, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. O objetivo desta medida é evitar o aprofundamento da guerra fiscal entre os municípios, bem como as suas consequências funestas (bitributação, insegurança jurídica, aumento de processos judiciais e deslocamento de atividades produtivas). Esta situação somente agrava a consequente complexidade da tributação de serviços, em decorrência das características atuais da prestação de serviços. (CALIENDO, 2020, p. 999-1000).

É possível observar na citação, o quão essencial é a regulamentação acerca dos incentivos fiscais dados por cada Município, pois assim é oportunizado uma cobrança justa, sem beneficiar um ou outro, o que poderia trazer muitas vezes a alteração de domicílio de certos profissionais por descobrir que outro ente municipal fomenta tal serviço com uma alíquota abaixo do mínimo legal, desconstruindo o crescimento de cidades de uma concorrência desleal que seria instaurada.

Considerando a profissão do influenciador, que dentro da plataforma digital poderia atuar de qualquer lugar no mundo é de extrema importância que seja regrado este tipo de concessão. Nada impede que o Município oportunize isenções ou benefícios, mas que seja observado o quanto isto irá impactar a atividade, para valorizar aquele profissional que irá destinar a sua contribuição a sua cidade de domicílio.

Outro ponto que é necessário esclarecer, é a situação do contribuinte perante o ISS, e neste caso, como o influenciador digital se caracteriza neste meio. Como bem elucida SABBAG:

O sujeito passivo do ISS é o prestador de serviço, empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo (art. 5.º da LC n.º 116/2003). Como exemplos, podemos citar os médicos, advogados, contadores etc. De acordo com o art. 2.º, II, da LC n.º 116/2003, não serão considerados contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades. (SABBAG, 2020, p. 263)

Conforme colocado no item 1 deste artigo, o influenciador digital poderá escolher como irá se enquadrar neste campo de atuação, se irá prestar a atividade como profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo ou se submeterá ao prestar o serviço para uma empresa, como contratado.

É válido ressaltar que esta escolha implica em inúmeros outros arranjos, sendo que haverá a incidência de outros tributos dependendo do enquadramento profissional, pois caso o profissional opte por constituir pessoa jurídica e escolher o regime de tributação pelo Simples Nacional, o próprio imposto ISS estará enquadrado no pagamento deste, que irá incidir sobre o faturamento da empresa.



Mas para não adentrar em um comparativo do que seria mais vantajoso para o profissional com relação a sua contribuição à título do Imposto de Renda, permanecemos no debate que há em relação a incidência do ISS, que aliás, não terá incidência se o serviço for prestado de forma gratuita, sem a intenção de obter vantagem de aferição de renda.

Por fim, é configurado a licitude da cobrança do ISS na profissão do influenciador digital, tendo em vista o seu caráter de prestação de serviço com o intuito de publicidade e comunicação, devendo ser observado as normas e regras do município com competência de fazer a arrecadação.

### **3 Aspectos territoriais e econômicos do ISS para o digital influencer**

O poder de tributar autoriza determinado Ente a arrecadar receitas dos contribuintes. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, está em constante busca para trazer soluções aos desafios que a economia digital e suas tributações implicam. Até então esse universo intangível era incocebível, não tendo a população ou os governantes a imaginação sobre como uma atividade pode ser prestada em um local e reverberar pelo mundo todo, quem dirá já elencar toda a tributação atinente a esta atividade que por um período permaneceu sem resposta.

O aspecto territorial por si só do ISS é no município onde o fato gerador acontece, ou seja, onde ocorre a prestação de serviço, mas essa compreensão acabou não sendo entendida pelos sujeitos passivos destes impostos, pois como bem colocado no tópico anterior, seria muito simples para o profissional poder optar onde iria contribuir, o que certamente ocorreria naquele município com a menor alíquota do imposto.

A OCDE entendeu a necessidade do prestador de serviço e do sujeito ativo, olvidando esforços para encontrar tão logo a adequação da incidência tributária em uma plataforma completamente imaterial.

Pois bem. Como bem explicado, o ISS provém da atividade, do serviço que cada profissional oferece, e desta maneira, o influenciador digital enquanto publicitário, está vinculado a entrega de algo. Vejamos o conceito de serviço que é trazida na obra de Caliendo:

O conceito de serviço está vinculado à noção de um processo e não exatamente do resultado da ação de um fazer. Em vista disso, é que se diz que se presta um serviço e ao que se produz ou realiza um serviço. Esta abordagem é utilizada igualmente na teoria econômica para tentar quantificar o setor de serviços na quantificação nas contas nacionais. O direito privado nacional adotou a classificação tripartida das obrigações, em dar (dare), fazer (facere) e não fazer (non facere). Apesar das alegações de que nas obrigações de dar sempre existe um fazer e nas obrigações de fazer sempre existe uma entrega, contudo se utilizarmos uma distinção com base no interesse do credor o que o interessa nas obrigações de dar é que lhe seja entregue algo, independentemente da atividade do devedor, bem como nas obrigações de fazer que algo lhe seja prestado. (CALIENDO, 2020, p. 999-1000).

Compreendido o que é serviço de fato, inicia-se a controvérsia da competência territorial. Ora, se a prestação ocorre em plataforma digital e pode ser vista de qualquer lugar do mundo, há necessidade de fixação de cidade para que ocorra a incidência do referido imposto?

Com certeza. O local da prestação do serviço é onde se encontra o estabelecimento do prestador e na falta deste, no domicílio do prestador. E esta afirmativa provém da norma regulamentadora, da Lei 116/2003 em seu artigo 3º, caput. (BRASIL, 2021) No caso do profissional analisado neste artigo, na existência de controvérsia, deve-se a incidência do ISS no Município do tomador de serviço.

Com relação a este tema, Caliendo em sua obra ratifica sobre a incidência tributária e ainda vislumbra a única excessão presente no ordenamento jurídico:

O local da ocorrência do fenômeno da incidência da norma jurídico-tributária do ISS também tem suscitado inúmeras dúvidas na doutrina e jurisprudência. Estabelecia a LC n. 56/68 que o local da incidência era o do estabelecimento do prestador e, na falta deste, do domicílio do prestador. A única exceção apresentada era quanto ao serviço de construção civil, no qual se entendia por local da prestação o local da execução. Conforme a LC n. 56/68: Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) a do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação (CALIENDO, 2020, p. 1011).

Complementando a ideia da citação do autor acima, e visando a preservação do princípio da territorialidade a qual equipara-se ao critério espacial, observamos a ideia de Paulsen acerca do tema, como bem coloca em sua obra:

Vale destacar que normalmente o aspecto espacial é identificado com o território do ente tributante, o que se impõe inclusive para evitar invasão de competência tributária entre Estados-Membros ou entre Municípios. O STJ entende, por exemplo, que o Município competente para cobrar o ISS é aquele em cujo território foi efetivamente prestado o serviço, independentemente de onde seja a sede do estabelecimento prestador. Diz-se, pois, que se segue o princípio da territorialidade. (PAULSEN, 2020, p. 225)

Por mais duvidoso e discutido que está sendo o tema, tendo o STF e o STJ já se posicionado de maneira contrária ao que consta na Lei 116/2003, o que deve-se priorizar é o disposto na Lei 116/2003, que traz a seguinte redação no seu artigo 1º, com observância ao artigo 4º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

[...]

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.( BRASIL, 2021)

O entendimento da incidência no local de prestação do serviço, para que seja valorizado e destinado o imposto a cidade que de fato ocorra o fato gerador, evitando a guerra fiscal entre os municípios.

Mas não é tão simples a resolução desse debate na tributação digital. Há de considerarmos que os internautas que acessam o conteúdo propagado pelo influenciador digital sejam de municípios diversos, ou até mesmo de Estados ou países distintos. Onde estaria ocorrendo o fato gerador?

Nessa situação, ainda permanece o entendimento de que o fato gerador provém do prestador e não quem ele alcança, pois de certa forma ele propaga o conteúdo por meio da comunicação, da visualização de imagens, de um movimento para que influencie um público e possa tornar útil o seu serviço. Ou seja, o intuito do influenciador é prospectar uma audiência que se encante com o seu propósito de passar diversas informações e convencê-los da utilidade daquela informação para as suas vidas.

Frente à tanta tecnologia que permite a audiência em qualquer lugar do mundo, o impasse será na situação do profissional influenciador que atua em duas ou mais cidades diferentes, nas quais também possuiria residência. Neste momento há o que se quer é um posicionamento sem levar a responsabilidade para outro legislador, que é o que muitas vezes ocorre pela situação da Constituição Federal delegar tal ato para a legislação complementar, deixando lacunas e dúvidas para certos

profissionais. Carolina Gomes dos Santos levantou tal conflito e compreende a controvérsia existente nesta situação, senão vejamos:

O conflito surge no momento em que se faz necessário determinar qual o município responsável pelo recolhimento do imposto: o município onde é fixada a matriz do tomador, o município de domicílio do prestador de serviço ou o município onde o serviço é realizado? Assim como as atividades realizadas pelos influenciadores digitais, inúmeros outros serviços tendem a se tornar cada vez mais multiterritoriais em virtude da globalização. (SANTOS, 2021)

Portanto, analisando-se o critério espacial e o princípio da territorialidade, para sanar tal lacuna existente, a única resposta que obtivemos é que deve ser observado a norma regulamentadora existente, como bem exposto acima, a Lei 116/2003, e na existência de controvérsias, assim como nesta situação em que não há um posicionamento hígido com relação ao influenciador digital, deve-se abrir a discussão no colegiado, assim como nas academias de direito.

Sendo que este será um dos mais difíceis posicionamentos a serem tomados pelo legislador, visto que não há como controlar o alcance do conteúdo digital que o influenciador propaga na internet, pois este poderá ser local, regional, interestadual ou até mesmo mundial.

## **Conclusões**

As ciências jurídicas não acompanham a evolução da sociedade na totalidade das mudanças emergentes, não somente em relação a incidência de tributação nas prestações de serviços, mas também quanto a sua aplicabilidade. Neste contexto, os serviços prestados pelos influenciadores digitais, ainda bastante recente, tem exigido atenção, esclarecimentos e reflexão, considerando a amplitude de repercussões que envolvem.

A obrigatoriedade da incidência ou não de tributação na prestação dos serviços ofertados pelos influenciadores digitais, bem como quais os encargos e a sua base de cálculo, nortearam o presente estudo, que visou contribuir para o entendimento do assunto investigado. Sendo de suma importância analisar esta nova prestação de serviço e seus aspectos tributários, uma vez que a internet é uma ferramenta da sociedade contemporânea de grande importância, que facilita a entrega de informações, de produção de conteúdo e prestação de serviços.

O intuito do presente artigo foi reeleger um dos impostos que incidem sobre o serviço desta profissão, insta esclarecer que o influenciador digital não consta na lista taxativa regulamentadora, mas é considerado como uma profissão e prestador de serviço.

Sendo assim, é cabível a cobrança de Imposto da Renda em razão do acréscimo patrimonial, caso se encaixe no rol de obrigatoriedade constante na Regulamentação da Receita Federal. Ainda, estes profissionais podem escolher pela tributação de pessoa jurídica, inclusive pelo Simples Nacional, onde abarcaria o recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS.

Nesse sentido, o influenciador digital poderá escolher como irá se enquadrar neste campo de atuação, se irá prestar a atividade como profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo ou se submeterá ao prestar o serviço para uma empresa, como contratado.

Sendo a cobrança do ISS aplicada a esta espécie de profissão a mais indicada pelo fato de possuir caráter de prestação de serviço com o intuito de publicidade e comunicação, devendo para tanto ser considerado o local da prestação do serviço onde se encontra o estabelecimento do prestador e na falta deste, no domicílio do prestador e na existência de controvérsia, deve-se a incidência do ISS no Município do tomador de serviço.

Ainda, insta esclarecer que há uma controvérsia entre doutrinadores e Tribunais acerca da incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias – ICMS de encontro com a aplicação do ISS, em que o entendimento dos Tribunais é no sentido de quando ocorrer a venda da mercadoria na plataforma digital pelo profissional incidiria o primeiro imposto mencionado, tendo em vista a configuração da circulação do produto ao consumidor. Por outro lado, caso não ocorra a venda de um produto e sim a prestação de serviço, irá incidir o imposto sobre o serviço.

Mais do que nunca, fica demonstrado a necessidade de um regramento sólido para a aplicação da tributação desta nova prestação de serviço que mais cresce no mundo, para que não ocorra o entedimento e aplicação de uma tribução indevida a estes profissionais.

A discussão nos ambientes de pesquisa enriquecem o conteúdo jurídico e são ferramentas fundamentais para que ocorra os desdobramentos dos problemas que surgem com o desenvolver cada vez mais tecnológico das profissões. É importante o debate para que supra de certa forma algumas lacunas deixadas pelo ordenamento jurídico e jurisprudencial.

## **Referências**

ASSOCIADOS, Guimarães e Amorim Advogados. Digital influencers, publicidade online e mudanças no âmbito tributário. Disponível em <<http://ga.basegroup.com.br/digital-influencers-publicidade-online-e-mudancas-no-ambito-tributario/>> Acesso em: 23, set de 2020.

BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 29, jan de 2021.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 116 de 31 de julho de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)> Acesso em: 29, jan de 2021.

CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 3. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

LUIZ, Renata Soraia. Aspectos legais relevantes na atuação do digital influencer Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jun-18/renata-luiz-atuacao-digital-influencer>> Acesso em 23, set de 2020.

MONTEIRO, Alexandre. Renato Faria, Ricardo Maitto. Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial / Eduardo Sabbag. – 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020

SANTOS, Carolina Gomes dos. A Atividade Dos Influenciadores Digitais e o ISS. Disponível em: <[http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/55205/1/2020\\_tcc\\_cg Santos.pdf](http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/55205/1/2020_tcc_cg Santos.pdf)> Acesso em: 30, jan de 2021.

PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo. 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. 616 p.

POLITI, Cássio. Influenciador digital: o que é e como classificá-lo? Disponível em: <<https://www.influency.me/blog/influenciador-digital/#:~:text=Influenciador%20digital%20%C3%A9%20um%20indiv%C3%ADduo,de%20compra%20de%20seus%20seguidores.>> Acesso em: 22 de set. 2020.



## Situações patrimoniais digitais e ITCM: desafios e propostas

Caio Pires<sup>1</sup>  
Daniel Bucar<sup>2</sup>

### Introdução

A atividade em redes sociais e *sites* é, hoje, a profissão, a fonte de renda e de acúmulo de patrimônio de um grupo de pessoas. Os meios de atuação são diversos, destacando-se, no atual estado da arte, (i) o chamado *marketing* de influência e (ii) a monetização de páginas, cujos provedores pagam ao produtor de conteúdos (musicais, de opinião, etc) de acordo com o quanto ele é visualizado.

Dentro deste ambiente, visualiza-se um exemplo significativo a partir carreira do “*Youtuber*” Felipe Neto que se notabilizou através de vídeos no próprio *site* do *Youtube*. Seu canal é o 8º mais assistido da plataforma<sup>3</sup>. O sucesso de sua carreira lhe rendeu o título de uma das pessoas mais influentes do mundo no ano de 2020<sup>4</sup>, segundo a Revista internacional *Times*. Não só, mas também pessoas notórias no ambiente físico, como Neymar e Anitta, projetam sua imagem no campo virtual e expandem suas oportunidades de negócios através de suas contas em redes sociais.

---

1 Mestre em Direito Civil pela UERJ. Professor de graduação e pós-graduação. Advogado.

2 Doutor e Mestre em Direito Civil pela UERJ. Professor de Direito Civil da UERJ e do IBMEC. Procurador do Município

3 “Os 10 maiores canais do Youtube”, *Oficina da net*, 06 de janeiro , 15/09/2020, disponível em: <https://www.oficinadanet.com.br/post/13911-08-10-maiores-canais-do-youtube>, acesso em: 27/09/2020.

4 “Dois Brasis: Felipe Neto entra no Top 100 da Time, ao lado de Bolsonaro”, *Coluna Balaio do Kotscho*, 23/09/2020, disponível em: <https://noticias.uol.com.br/colunas/balaio-do-kotscho/2020/09/23/dois-brasis-felipe-neto-entra-no-top-100-da-time-ao-lado-de-bolsonaro.htm>, acesso em: 27/09/2020.

Sob outra perspectiva, afora estas atividades monetizadas, diversas outras situações patrimoniais<sup>5</sup> que manifestam seu conteúdo econômico na *internet*, são adquiridas e mantidas virtualmente. Cuidam-se dos filmes, músicas, moedas ou pontuações (milhas) de sociedades empresárias para troca por bens e serviços diversos.

Deste modo, torna-se imprescindível lembrar que a obrigação de pagamento de tributo ao Fisco é uma das principais relações jurídicas constituídas a partir do acúmulo de situações subjetivas patrimoniais ativas-ativo líquido, não débitos- pelo sujeito. Então, mostra-se iminente a chegada do momento de o Estado Fiscal –na forma dos Entes Federativos- voltar suas atenções para esses fatos socioeconômicos, analisando as manifestações de riqueza proliferadas na *internet* e exercendo, no limite de suas competências constitucionais, o poder-dever de tributar o contribuinte, obrigando-lhe ao pagamento de Impostos (PAULA, 2019, p. 147).

Em relação ao fenômeno sucessório, o mesmo estado de coisas se confirma<sup>6</sup>. Portanto, não parece ser difícil deduzir que situações patrimoniais digitais podem compor o patrimônio do sucedido. Assim, uma vez transmitida uma expressão de riqueza digital a seus herdeiros, haverá, o fato gerador do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* (ITCM)<sup>7</sup>.

---

5 Entende-se por situação subjetiva um conceito abrangente, o qual (i) compõe-se dos efeitos que, de modo simples ou complexo, constituem, modificam ou extinguem relações jurídicas, tais como o direito subjetivo, o poder jurídico, o interesse legítimo, a obrigação, o ônus e assim por diante e que (ii) pode ser visto a partir de diversos perfis (PERLINGIERI, Pietro. *Perfis de Direito Civil*, 2002. p. 105). Nestes termos, o perfil normativo da situação jurídica, a produção desses efeitos só ocorre graças ao fato de que ela se justifica por ser consonante ao ordenamento jurídico unitário (PERLINGIERI, 2002. p. 105).. Quando se menciona uma situação subjetiva patrimonial, analisa-se o referido conceito geral sob o distinto viés do prisma objetivo, o interesse “essencial à sua existência” (...) que constitui “(...) seu núcleo vital e característico”. Assim, o interesse resguardado pela situação subjetiva patrimonial será vinculado ao patrimônio, à propriedade ou ao trânsito das relações econômicas, sempre à luz do direito vigente em determinado país. Então, conclui-se que tratar da situação subjetiva patrimonial significa tratar de um interesse de caráter econômico tutelado pelo ordenamento jurídico nos ditames de sua legalidade constitucional (PERLINGIERI, Pietro, 2002. p. 105).

6 Os dados apontam o aumento de 55,7% de seguidores da conta de *Instagram* do apresentador Antônio Augusto Moraes Liberato – o “Gugu” Liberato – depois do seu falecimento, (HONORATO, Gabriel; LEAL, Livia Teixeira, 2020).

7 O imposto sobre doação não será objeto de análise no presente trabalho, pelo que se opta, inclusive, de usar a nomenclatura apenas pela vertente *causa mortis* da tributação (ITCM).

Neste cenário, o presente trabalho visa investigar três dos desafios à tributação da sucessão de situações patrimoniais digitais, quais sejam, (i) ausência de intermediários, (ii) a ausência de localização destes bens, (iii) assim como como a carência de parâmetros definidores da base de cálculo desta expressão de riqueza. Ademais, não obstante a impossibilidade de oferecer soluções definitivas ao longo de um estudo inicial sobre esse tema extremamente novo e, ao mesmo tempo, complexo, pretende-se, também, apontar os caminhos para uma agenda de enfrentamento à questão.

### **1. O critério de predominância econômica para a identificação de situações patrimoniais digitais.**

A *internet* rompe limites todos os dias e o incessante desenvolvimento tecnológico produz, cada vez mais, novas formas de aproveitamento do espaço cibernético. O ambiente virtual, contudo, não se configura uma “zona livre” do direito. Mesmo que com certo atraso, a *internet* é capitaneada e normatizada por meio do próprio ordenamento jurídico, condicionado à historicidade local e universal (PERLINGIERI, 2002, p. 1-2).

Neste sentido, ante a aparição de novas necessidades humanas com o correlato valor econômico, novas situações patrimoniais no ambiente virtual afloram e o ordenamento as condiciona por meio de seus próprios instrumentos. Desta maneira, cabe ao estudioso, intérprete e aos mais diversos atores do universo jurídico (a) distinguir, ainda que não sem dificuldade, as repercussões existenciais e patrimoniais decorrentes da atividade da pessoa na *internet* e (b) entender qual resposta o direito (no caso, o brasileiro) empresta aos impasses em tal seara.

Um tormentoso debate surgido no seio dessas transformações vincula-se ao Direito das Sucessões, o qual pode ser traduzido pelos questionamentos sobre o conteúdo da chamada “*herança digital*” e relativos aos direitos das pessoas próximas ao falecido quanto a tais

situações jurídicas subjetivas. Sob esta alcunha, reúnem-se as relações jurídicas mantidas no âmbito da *internet* cujo agrupamento é composto por perfis de redes sociais, mídias independentes e bens mantidos *on line*. Diante do falecimento dos titulares deste “acervo digital”, uma inevitável pergunta se põe: haverá, ou não, transmissão do conteúdo digital aos sucessores?

Antes de enfrentar a resposta, não se pode deixar de registrar que, ante a dinâmica dos fatos, ocorre uma curiosa inversão acerca dos critérios de transmissibilidade de situações jurídicas subjetivas.

Com efeito, enquanto, via de regra, as situações patrimoniais transmitem-se aos sucessores (HIRONAKA, CAHALI, 2014, p. 27-28) por meio de um complexo sistema de controle estatal, as novas formas de aproveitamento econômico, muito utilizadas para operacionalizar o uso de bens incorpóreos aproveitados pela *internet*, desafiam essa racionalidade. Tal perspectiva é constatada no delineamento privado de direitos relativos à música e livros, presentes, respectivamente, no *Itunes* e no *Kindle*. Ambas as plataformas atribuem ao contratante licença de uso para aproveitar o conteúdo oferecido e não um direito de propriedade sobre os bens por ele acumulados. No contrato, em que se estipula a referida licença, cria-se o artifício de uma relação personalíssima, vedando transmiti-la aos herdeiros do titular falecido.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Interessante observar a sensível mudança que ocorre em tais hipóteses. A caracterização de um direito patrimonial personalíssimo depende de expressa previsão legal nesse sentido, visto que ele é subtraído da garantia geral dos credores do titular. Na hipótese destas “licenças”, o fornecedor ou prestador de serviços, a título de exercício da autonomia privada, equiparam-se ao legislador e impedem sua transmissibilidade. Sobre a abusividade das cláusulas de “não sucessão” dos herdeiros no direito de uso dos livros, músicas, dentre outros, via *internet* quando não bem informadas ao consumidor LEAL, 2017. p. 98-99. Em semelhante direção: “*Os negócios que se processam na internet têm natureza diversa, pois o cliente tem acesso a um programa desenvolvido pelo fornecedor do bem ou utilidade, mediante pagamento de uma assinatura e recebimento de uma senha, assim adentrando em informações que utiliza a seu critério. Essas informações são mantidas em banco de dados e fornecidas nas condições descritas no contrato*”(BIFANO,; FAJERSZTAJN, 2018, p. 138-139). No mesmo sentido, o posicionamento de TERRA; OLIVA, MEDON, Filipe, 2020. Ressalte-se também um caso ilustrativo, embora não se saiba ser ele uma verdade ou uma notícia falsa criada na *internet*, mas factível. Correu na mídias eletrônicas notícia de que o ator Bruce Willis gostaria de deixar as músicas que comprou na *Apple Store* às suas filhas e, ao ler o contrato de uso do aplicativo, constatando que seu desejo não era possível de se concretizar, pensou em processar a empresa (“Processo de Bruce Willis contra a Apple não é verdade, afirma esposa”, *Tecmundo*, 04 de setembro de 2019, disponível em:

Por outro lado, o dogma da extinção dos direitos da personalidade com o falecimento de seu titular parece ganhar novas implicações jurídicas (GIULIANO, 2016, p. 15), não mais se mostrando tão evidente quando as escolhas existenciais são objeto de *upload* na *internet*. Assim, a estaque afirmação de intransmissibilidade das situações existenciais reveste-se de certa artificialidade quanto ao espaço cibernético, na medida em que lá parecem ficar eternizadas.

O cenário, como se vê, eleva à categoria de intransmissíveis situações patrimoniais legalmente transmissíveis e, por outro lado, confere certa transmissibilidade a situações existenciais compreendidas como intransmissíveis (art. 11, CC).<sup>9</sup>

Diante deste quadro, corrente doutrinária afirma a existência de uma ampla “*herança digital*”, abrangendo não apenas as situações patrimoniais, mas também aquelas existenciais refletidas nos dados de perfis mantidos em redes sociais por falecidos, os quais seriam sucessíveis (nesse sentido, parece que a sucessão ocorreria nos ditames da ordem de vocação hereditária do art.1829, CC). Assim, o princípio da sucessão universal seria de fundamental observância pelos prestadores de serviços virtuais, transmitindo-se a posição contratual ocupada pelo falecido aos seus herdeiros e sendo proibido aos regulamentos dos provedores vedarem o acesso dos herdeiros às contas.

Tal solução apenas mudaria caso o falecido se manifestasse, expressamente, por meio de algum documento, em sentido diverso do previsto nas regras da sucessão legítima e determinasse quem deveria

---

<https://www.tecmundo.com.br/itunes/29450-processo-de-bruce-willis-contra-a-apple-nao-e-verdade-afirma-esposa.htm>, acesso em: 30/10/2020).

9 Discute-se, inclusive, se há, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, coerência das estipulações em regulamentos de sociedades empresárias do ramo digital que preveem um destino para os dados pessoais do usuário após sua morte. Maiores detalhes sobre tais regulamentos encontram-se em LEAL, 2017, p. 92-93.

titularizar os referidos bens. Nessa circunstância, sua vontade deveria ser respeitada (FRITZ; MENDES, 2019).

De outro lado, parte da doutrina questiona tanto a nomenclatura quanto o próprio conceito de “*herança digital*”. Com efeito, a análise do conteúdo deixado por pessoas falecidas na rede requer uma distinção entre situações patrimoniais e existenciais. Assim, os bens incorpóreos aproveitados pela *internet* dotados de conteúdo predominantemente econômico merecem uma tutela patrimonial, agregando-se à universalidade dos bens do falecido, sendo, portanto, transmissíveis aos herdeiros. Já os perfis em redes sociais, de caráter predominantemente pessoal, recebem a tutela de direitos da personalidade, pelo que sua disciplina se sujeita ao art. 12, parágrafo único do Código Civil.<sup>10</sup>

Ressalte-se que é de grande importância, para o direito brasileiro, o critério da prevalência do conteúdo econômico ou pessoal dos bens, ao invés do critério exclusivo, estanque, cuja aplicação excluiria o conteúdo pessoal de um bem a partir do momento em que ele possui conteúdo econômico. Isso porque, certas situações subjetivas apresentam caráter dúplice, realizando, em certos momentos, interesses vinculados à dignidade humana e em outros, interesses conectados à livre iniciativa. A título demonstrativo, mencionem-se as contas de *Instagram* utilizadas tanto para postagens de *marketing digital*, pelas quais o usuário recebe contraprestação, quanto para desenvolver conversas privadas com os amigos ou para postagem de conteúdo meramente pessoal.

Sob tal prisma, a distinção absoluta entre situações patrimoniais e existenciais seria, no mínimo, lacunosa ao que tange a resolução de alguns problemas verificáveis no cotidiano. Portanto, a busca do caráter

---

<sup>10</sup> A questão da transmissibilidade dos perfis utilizados para fins pessoais e não econômicos foge ao escopo desse trabalho e apenas foi comentada na medida de sua importância para o desenvolvimento desse texto. Para defesa da última posição citada e itinerário mais detalhado sobre suas consequências LEAL, 2017, p. 69-126.

econômico ou existencial não único, mas sim predominante, das situações subjetivas revela-se tarefa imprescindível do intérprete que objetiva construir respostas aos conflitos surgidos na realidade social de um modo coerente ao ordenamento jurídico brasileiro (KONDER, TEIXEIRA, 2012).

Diante das correntes expostas, a segunda parece mais razoável à luz do ordenamento brasileiro e da dogmática desenvolvida pelos autores pátrios. Com efeito, norteia-se o Direito das Sucessões pelo princípio da patrimonialidade. Não por outro motivo, a disciplina da transmissão sucessória deve ser aplicada a todas as situações jurídicas dotadas de conteúdo econômico (art. 91, Código Civil) (TEPEDINO, NEVARES, MEIRELES, 2020. p. 12). De toda forma, para a definição de qual situação será sucessível, há que se empreender uma análise funcional da situação, para se definir qual a normativa aplicável ao caso concreto; se aquela atinente às situações existenciais (tutela dos direitos da personalidade *post mortem*), ou se a destinada às situações patrimoniais (sucessão) (KONDER, TEIXEIRA, 2012. p. 7-8).

Assim, os *softwares*, as coleções de filmes e músicas, as contas exploradas economicamente, dentre outros, apresentam-se como bens incorpóreos de caráter patrimonial. Logo, atraem a tutela jurídica patrimonial e transmitem-se como parte da herança. Em sentido contrário, os perfis não predominantemente monetizados<sup>11</sup> em redes como *Facebook*, *Instagram*, e assim por diante, recebem a tutela dos direitos da personalidade.

Frente a tal estado de coisas, perde força a ideia de “*herança digital*”. Isso porque (i) as situações patrimoniais digitais de expressão econômica

---

11 Sublinhe-se que o trabalho utiliza como sinônimos os conceitos de conta monetizada e de conta explorada economicamente. Contudo, principalmente sob o viés da proteção de dados e da relação entre usuário e provedor, a monetização ganha outros contornos, os quais se excluem desse trabalho, mas levariam a conclusão de que toda a conta em rede social é monetizada, pois será, inevitavelmente, explorada por sociedades empresárias a fim de retirar o lucro de sua atividade. Como esse não é o escopo do debate ora traçado a identificação entre os termos pode se operar sem maiores prejuízos, ressaltando-se, porém, a existência de posicionamento diverso.

serão transmitidas junto de um todo aos herdeiros, chamado herança, e não como um patrimônio separado. Ademais, (ii) a destinação de tal conteúdo – deixado pelo falecido e exposto no espaço cibernético – deve variar conforme o fim a que serve (patrimonial ou existencial), não se entregando às mesmas pessoas como um todo unitário. O que se visualiza são alguns bens incorpóreos aproveitados por meio da *internet* e de valor pecuniário cuja transmissão aos herdeiros deve se verificar.

Assim, as situações digitais com expressão predominante ou exclusivamente econômica compõe a extensão da base de cálculo do ITCM, pelo que- referente à seara dos efeitos da morte produzidos na *internet*-tais bens incorpóreos deverão ser o foco do Estado Fiscal na transmissão *causa mortis*.

## **2. Os desafios para tributação da sucessão de situações patrimoniais digitais.**

A crescente expressão econômica de bens incorpóreos aproveitados por meio da *internet* vem deve suscitar atenção do Fisco, de modo que se evite um privilégio<sup>12</sup> na transmissão *causa mortis* das situações patrimoniais digitais. Em verdade, ainda que não se vislumbre, tecnicamente, uma não incidência ou isenção do ITCM sem expressa previsão legal, a não fiscalização, arrecadação e recolhimento do Imposto sobre as transmissões *causa mortis* de bens incorpóreos aproveitados pela *internet* geram iguais consequências.

Por outro lado, é imprescindível que o Fisco conceda uma atenção à tributação desta espécie de transmissão coerente à relevância que tem sido destinada ao Imposto sobre heranças nos últimos anos pelo ordenamento brasileiro. Tal assertiva constata-se a partir: (a) do aumento das alíquotas

---

<sup>12</sup> Entende-se, como privilégio odioso, a violação do princípio da isonomia tributária pela não cobrança de tributos em situações iguais (TORRES, 2010, p. 276).



de ITCM desde a crise dos Estados brasileiros em 2014<sup>13</sup>, (b) dos novos projetos de aumento do Imposto que se verificaram na crise pandêmico-econômica,<sup>14</sup> bem assim (c) da decisão do STF que permite considerar a capacidade contributiva no ITCMD e, conseqüentemente, instituir uma alíquota progressiva sobre o Tributo<sup>15</sup>.

Neste contexto, não são válidos os argumentos de menor tributação no ambiente virtual, cujo objetivo residiria em promover o desenvolvimento tecnológico (CALIENDO; MUNIZ, 2015). Sob tal prisma, a transmissão de riqueza sem contraprestação não representa, definitivamente, tributo sobre atividade produtiva, dentro ou fora da *internet*. Desafios, contudo, deverão ser enfrentados. Abaixo, destacam-se três dos principais.

### **2.1. A desintermediação.**

Com efeito, a dinâmica, já existente no âmbito dos *smart contracts*, caracterizada pela desintermediação - que consiste na transmissão de valores digitais “*removendo a necessidade de um intermediário*” (CALIENDO; DUARTE, 2019, p. 1664) - é capaz de provocar grandes impactos também no direito sucessório, vez que tal sistemática simplificada encontra-se desassociada do estágio contemporâneo da experiência brasileira nessa área.

No contexto atual, tanto os bens tangíveis, quanto os incorpóreos de maior relevância econômica são facilmente rastreáveis, por encontrarem-se sob controle do Estado. Basta olhar, respectivamente, para os imóveis, automóveis e participações societárias. Diante deste cenário, um complexo

---

13 Para mais detalhes sobre a tributação de heranças no Brasil BUCAR; PIRES, 2019, p. 91-109.

14 Cite-se como exemplo o Projeto de Lei n° 1.408/75 SP que prevê, além de outra série de medidas, o aumento de alíquota do ITCMD no Estado de São Paulo (em mais detalhes, BUCAR; GIRARDI, 2020).

15 STF, RE 562.045/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Redatora do acórdão Min. Carmen Lúcia, julgado em 06/02/2013, disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>, acesso em: 06/10/2020.

sistema de fiscalização da transmissão *causa mortis* foi desenhado pelo mesmo Estado, a fim de concretizar a arrecadação tributária. Esta é uma das razões<sup>16</sup> pela qual o inventário no Brasil é obrigatório (TEPEDINO; NEVARES; MEIRELES, 2020, p. 253) e o fundamento de uma bem estruturada responsabilidade tributária de terceiros que tenham contato com a transmissão hereditária (art. 124, CTN).<sup>17</sup>

Essa estrutura baseia-se no pressuposto da intermediação, o qual se desfaz no ambiente da *internet* e levanta o primeiro grande desafio ao Fisco. Afinal, a simples transferência de senhas de contas em redes sociais e dos demais *sites*, por meio verbal, escrito ou através de declaração no site especializado *secure safe*, será hábil para permitir que o receptor destes códigos materialize a transmissão *causa mortis* independentemente de qualquer ato do Estado (HONORATO; LEAL, 2020, p. 157-158). É importante notar que redes e sites permitem a troca de titularidade da conta em vida e até a alienação, onerosa ou gratuita, de contas exploradas economicamente<sup>18</sup>, pelo que sua transmissão aos herdeiros é perfeitamente possível.

Sob a perspectiva tributária, verifica-se, portanto, uma espécie de “crise das formas” com efeitos na substância. O problema, decerto, não se

16 Ao lado do maior controle das transmissões *causa mortis* para a fiscalização tributária, a garantia geral de credores é a outra razão eleita pelo sistema brasileiro sucessório para impor o inventário.

17 A título de exemplo, art.8º, inciso II, Lei nº 10.705/2000-SP; art.11, inciso III, Lei nº 7.174/2015- RJ, Art.21, inciso I, Lei nº 14.941/2003-MG. Esclareça-se que, a partir daqui, como escolha metodológica em razão do espaço que cabe a esse artigo, serão mencionadas sempre como exemplo apenas as leis dos três Estado ora referidos (SP, MG, RJ), evitando-se citações extensas que mencionem todas as leis de ITCM do país. No entanto, cite-se ainda a Lei de ITCMD da Bahia que, embora se referindo de modo específico ao Poder Público, talvez apresente a mais dinâmica explicação sobre a lógica responsabilidade tributária no âmbito do ITCM, ao deixar evidente que são responsáveis pela obrigação tributária inadimplida pelo herdeiro aqueles sujeitos cujos atos sejam essenciais para validade, eficácia da transmissão *causa mortis* e que não se preocuparam em recolher tributos antes de realizá-los (conforme o art.7º da Lei nº 4.826/1989: “São subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, nas doações e transmissões que se efetuarem sem o pagamento, o oficial público, o serventuário e auxiliar de justiça, ou qualquer servidor público cuja interferência seja essencial para sua validade e eficácia”).

18 É o que mostra, por exemplo, o site *Trustiu*, onde se anunciam páginas na *internet* para venda de canais no *Youtube* (“Comprar um canal de YouTube - Tudo o que precisa saber!”, disponível em: <https://www.trustiui.com/pt/blog/comprar-um-canal-de-youtube-tudo-o-que-precisa-saber-24.html>, acesso em: 14/10/2020).

encontra na transmissão *causa mortis* direta e antes mesmo da partilha, mas, diversamente, na ausência de estrutura fiscalizatória que incentive – e, até mesmo, ordene – a declaração da existência de bens digitais incorpóreos com valor econômico para posterior pagamento do ITCM<sup>19</sup>.

## 2.2. A deslocalização dos ambientes virtuais.

Como se já não bastasse o desafio da desintermediação, o obstáculo é potencializado pela extraterritorialidade (ou mesmo, deslocalização) das sociedades empresárias globais de tecnologia que propiciam o ambiente econômico na *internet*, o que dificulta a submissão destes conglomerados à fiscalização de Estados Soberanos (e, no Brasil, ainda, pelos Estados Federados).

Nessa direção, o Poder Judiciário brasileiro assiste cotidianamente à negativa de entrega de dados e outras informações por redes como *Instagram* ou *Facebook*, dentre outras. O itinerário desse conflito compõe-se de recursos até os Tribunais Superiores, recusando-se as supracitadas sociedades empresárias ao cumprimento das decisões com tal conteúdo<sup>20</sup>, e envolve também bloqueios judiciais - de duvidosa proporcionalidade - a *sites* e aplicativos, na pretensão de forçar o cumprimento das mesmas decisões<sup>21</sup>. Assim, a exigência de que se inventariem os bens incorpóreos

---

19 Sem adentrar de maneira específica em assuntos cujos dilemas extensos e complexos merecem um artigo próprio, mencionem-se apenas alguns caminhos viáveis à garantia do cumprimento da obrigação de se pagar o referido Imposto, tais como: I) a responsabilidade tributária dos *sites*, redes sociais, II) a criação de um dever de informar o acesso e a utilização de contas de pessoas falecidas por terceiros, III) a fiscalização no espaço da *internet*, exigindo dados sobre a existência de conta monetizada de titularidade do autor da herança, além de outros bens digitais pertencentes ao mesmo, no momento da declaração de ITCM.

20 Nessa direção, acontecimentos recentes como a polêmica decisão que autorizou entrega de dados de geolocalização de pessoas que cruzaram o pedágio da Via Transolímpica, no Rio de Janeiro, no dia e hora aproximados do assassinato da vereadora Marielle Franco, ao Ministério Público com a finalidade de auxílio nas investigações do assassinato da vereadora (Embora o número do processo não se divulgue em razão de segredo judicial, veja-se “*Terceira Seção rejeita recurso da Google contra fornecimento de dados no caso Marielle Franco*”, STJ Notícias-Decisão, 26/08/2019, disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/26082020-Terceira-Secao-rejeita-recurso-da-Google-contra-fornecimento-de-dados-no-caso-Marielle-Franco.aspx>, acesso em: 14/10/2020).

21 É a discussão de fundo presente na ADPF 403 e na ADI 5527, que ainda aguardam julgamento e debatem a constitucionalidade do bloqueio do aplicativo *Whatsapp* por juizes na tentativa de obrigar o provedor a entregar dados pessoais de seus usuários, requeridos com objetivo de obter provas em investigações criminais.

aproveitados por meio da *internet* de caráter econômico e a de pagamento de tributos sobre sua transmissão aos herdeiros - que, ao fim e ao cabo, para fins pragmáticos, se confundem - não são de fácil implementação.

Por outro lado, a considerar que estas situações patrimoniais são manifestadas fora do território físico nacional, é possível compreender que estar-se-ia diante de uma hipótese de tributação de bens localizados no exterior. Até o final da elaboração deste artigo, encontrava-se submetido ao Supremo Tribunal Federal o julgamento do RE 851.108 (Tema 825), que reclama da Corte um posicionamento sobre a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal estabelecerem a disciplina da incidência do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) para além das competências que lhes são típicas na forma do art. 155, §1º, I e II, da Constituição da República.

Isso porque, em relação aos bens localizados no exterior, o art. 155, §1º, III, da Constituição reservou a matéria à lei complementar federal. Contudo, o mesmo texto da Lei Maior, ante a ausência legislativa, permitiu que alguns Estados dessem início à cobrança por meio de previsão de leis locais (o que fizeram com fundamento nos do art. 24, §3º, CR<sup>22</sup> c/c art. 34, §§ 3º e 4º, ADCT<sup>23</sup>). O placar do julgamento, até o presente momento, é pela inconstitucionalidade da cobrança, pelos Estados, do ITCMD até a edição da lei complementar da Federação<sup>24</sup>, de modo que, se prevalecer tal posição, restaria pequena a possibilidade de uma tributação efetiva sobre as situações patrimoniais digitais.

---

22 “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

23 “Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

24 Os Ministros Dias Toffoli e Edson Fachi assim votaram. (STF, RE 851.108, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em: 23/10/2020, disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/toffoli-cobranca-itcmd-doacoes-exterior.pdf>, acesso em: 17/11/2020).

De toda sorte, caso se entenda (i) possível a tributação pelos Estados enquanto não houver a referida lei complementar ou, ainda, (ii) que se exterioriza a riqueza das situações patrimoniais digitais patrimoniais e, portanto, se localizam no território físico brasileiro, um terceiro desafio há que se enfrentar: a avaliação destes bens para fixação do valor do tributo.

### **2.3 Qual o valor das situações patrimoniais digitais?**

O sistema brasileiro sucessório<sup>25</sup> atribui à herança três etapas funcionais: (i) a garantia de credores do *de cuius*, (ii) base de cálculo para a tributação e (iii) a distribuição a herdeiros. Para cada etapa, a avaliação dos bens que integram a herança suscita interesses em direções diversas.

Se para o credor do *de cuius*, quando ilíquida a herança, a sobreavaliação dos bens pode dificultar a satisfação do seu crédito (ante o afastamento de interessados em adquiri-los), para o Estado tributante quanto maior a base de cálculo, melhor a receita. Já entre os herdeiros, a sub ou sobreavaliação dos bens singularmente considerados podem acarretar uma partilha com aproveitamento econômico desigual entre si<sup>26</sup>.

Desse conflito multilateral de interesses a avaliação das próprias situações patrimoniais digitais não passará incólume, visto que o cálculo do valor dos bens reveste-se de grande importância, como forma de mensurar todos os elementos do patrimônio do falecido e, inclusive, o valor que o contribuinte pagará pelo ITCM incidente. E entre o Fisco e o contribuinte a divergência, nesse momento, se acentua, seja pela lícita busca da menor tributação pelos beneficiários da herança, seja pelo desejo do Estado de maior arrecadação para o custeio de suas prestações, aferindo, para tanto, a efetiva capacidade contributiva de cada administrado (CARVALHO, 2019, p. 421-423).

---

25 O sistema é composto pelo direito civil, processual civil/notarial e tributário.

26 A despeito do art. 2017, CC.

Por outro lado, não é surpreendente a dificuldade de concretizar a avaliação de certas situações patrimoniais. Como extrair certeza de um tecido de relações econômicas entre particulares, cuja dinâmica dificulta o estabelecimento de padrões de valorização - ou desvalorização - dos bens? Como encontrar *standards* que se modificam na velocidade dos avanços tecnológicos e das tendências efêmeras, ou seja, de forma instantânea e inesperada?

Responder a tais questões implica uma acurada observação da legislação atual, de modo a distinguir os efetivos desafios daqueles aparentes. Neste sentido, alguns dos padrões das leis estaduais que disciplinam o ITCM ampliam-se com facilidade aos bens digitais, como é o caso do denominado “*valor de mercado*”<sup>27</sup>. A expressão deste valor é extraída de uma “fotografia” do bem na abertura da sucessão, conforme uma comparação de mercado.

Assim, quanto aos bens digitais, o valor de mercado pode ser obtido a partir do preço de objeto semelhante, encontrado em ambientes de comércio eletrônico, na hipótese em que a transmissão tiver como objeto, por exemplo, filmes e músicas aproveitáveis no espaço cibernético. O mesmo também se estima a partir do valor de cotação das moedas digitais no dia do falecimento do autor da herança e do valor que os programas de milhagem colocam como equivalente aos pontos acumulados na referida data.

Porém, subsistirá maior dificuldade para se avaliar os bens cujas funções não se vinculem, prioritariamente, à circulação dentro do mercado. No âmbito da *internet*, inserem-se dentro desse grupo as contas exploradas economicamente (perfis mantidos em *Youtube* e *Instagram*,

---

<sup>27</sup>Mencionando o valor de mercado para definir a base de cálculo do ITCM, Art.4º, *caput* e §1, Lei nº 14.941/2003 MG, art.14, *caput* da Lei 10.705/2000 SP e Art.14, *caput*, Lei nº 7174/2015 RJ. Em doutrina, sobre os parâmetros de avaliação dos bens para fins tributários, CARVALHO, 2019. p. 419.

por exemplo), as quais, quando monetizadas por veiculação de conteúdo de grande atratividade pública, geram receitas. Ainda que não se olvide de espaços cibernéticos destinados à negociação onerosa de tais bens, esse parâmetro será de difícil utilidade para a avaliação da base de cálculo do ITCM. Isso porque o nicho de mercado é pequeno e a avaliação de cada página ou canal é extremamente variável, dependendo, literalmente, do caso concreto<sup>28</sup>.

Tal impasse não é irrelevante, mas tampouco é inédito, principalmente no desenvolvimento da disciplina do ITCM. Com efeito, a avaliação das cotas de uma sociedade limitada, para fins de fixação do valor da base de cálculo do ITCM, sofreu uma série de indagações, cujo motivo central era a falta de um valor de mercado imputável à sua transação onerosa. Afinal, diferente das sociedades anônimas, sobretudo as abertas, estruturadas para promover a circulação das participações societárias (NEGRI, 2017, p. 7), as sociedades limitadas são criadas com objetivo do exercício de específica atividade empresária por seus sócios, os quais desejam, na realidade, haver os benefícios da separação patrimonial e da limitação de responsabilidade, mas não a comercialização de suas quotas.

Questões como essas não passam despercebidas às leis estaduais de ITCM. Diversos Estados instituem uma sistemática específica de enfrentamento ao problema, a qual consiste, geralmente, em (i) replicar o valor de alienação das cotas de sociedade empresária, caso tenha havido negociação das participações nos seis meses que antecederam a abertura da sucessão, ou, (ii) caso não tenha havido a negociação, admite-se o seu valor patrimonial<sup>29</sup>. Conforme essa última hipótese, longe de se apresentar

---

28 Mais uma vez, é o que mostra, por exemplo, o site *Trustiu*, onde se anunciam páginas na *internet* para venda e canais no *Youtube* (“Comprar um canal de YouTube - Tudo o que precisa saber!”, disponível em: <https://www.trustiui.com/pt/blog/comprar-um-canal-de-youtube-tudo-o-que-precisa-saber-24.html>, acesso em: 14/10/2020).

29 Art.5º, §1º, Lei nº 14.941/2003 MG, art.14, §3º, da Lei 10.705/2000 SP.

uma solução definitiva, a postura reenvia o Fisco para uma controvérsia delimitada cujos Estados – dentro de seu poder de tributar – resolvem cada um ao seu modo<sup>30</sup>.

Em tal direção, o conceito de valor patrimonial abrange, ao menos, duas variações: ou o chamado valor patrimonial, (i) advindo de uma avaliação especializada feita na busca do valor que seria atribuído à totalidade das cotas da sociedade empresária caso elas fossem vendidas no dia da morte do autor da herança, ou (ii) o valor patrimonial contábil, em que se focaliza a lente sob o patrimônio líquido da sociedade<sup>31</sup>. Nos dois casos, de toda forma, divide-se o valor final pelo número de cotas

---

30 O próprio Supremo Tribunal Federal admitiu ser infraconstitucional a controvérsia relativa à interpretação da lei dos Estados ao que tange a base de cálculo do ITCM (STF, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.162.883, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 25/10/2018, disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748625267>, acesso em: 27/10/2018).

31 Sublinha a diferença Fábio Ulhoa Coelho (COELHO, p. 85-86) autor citado pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo na consulta n° 21723/2020, a qual, inclusive, afirma tratar o art. 14. §3° da Lei10705/2000 SP do valor patrimonial real das cotas de sociedades empresária, para o fim de estabelecer-se a base de cálculo do ITCM (disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=390902> , acesso em: 27/10/2020). No entanto, o Tribunal de Justiça desse Estado rechaça essa hermenêutica, dispondo em seus julgados que a base de cálculo do Imposto incidente sobre a transmissão causa mortis da cota da sociedade empresária deve se fixar de acordo com o valor patrimonial contábil da sociedade empresária (vide TJSP, Ap 1021906-69.2020.8.26.0053, Rel. Des. Aroldo Viotti, 11ª Câmara de Direito Público, julgado em 08/09/2020, disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13937305&cdForo=0>, acesso em: 27/10/2020; TJ SP, Ag Inst n° 2173893-71.2018.8.26.0000, Rel. Des. Marcus Vinicius Rios Gonçalves, 6ª Câmara de Direito Privado, julgado em 22/04/2020, disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13492586&cdForo=0> , acesso em: 27/10/2020). Embora os conceitos de valor patrimonial real e contábil não estejam expressos na lei n° 7174/2015 do Rio de Janeiro, resta nítida a escolha preferencial do primeiro (Art. 22. *Na transmissão de ações não negociadas em bolsas, quotas ou outros títulos de participação em sociedade simples ou empresária, a base de cálculo será apurada conforme o valor de mercado da sociedade, com base no montante do patrimônio líquido registrado no balanço patrimonial anual do exercício imediatamente anterior ao do fato gerador.* §1º **Quando o valor do patrimônio líquido não corresponder ao valor de mercado, a autoridade fiscal poderá proceder aos ajustes necessários à sua determinação, conforme as normas e práticas contábeis aplicáveis à apuração de haveres e à avaliação patrimonial**). Não parece ser outro o entendimento do Tribunal de Justiça do mesmo Estado (TJ RJ, Ap n° 0218011-61.2018.8.19.0001, Rel. Des. Maria da Glória Oliveira, 20ª Câmara Cível, julgado em: 05/02/2020, disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000.476FC7BC6F37A4CAFBBDB3F8795FA509DC50C090F431D>, acesso em: 27/10/2020) . De maneira distinta, em Minas Gerais, o Regulamento do ITCM, presente no Decreto n° 43.981/2005, inclina-se para o valor contábil (Art. 13, §2º, *O valor patrimonial da ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital de sociedade será obtido do balanço patrimonial e da respectiva declaração do imposto de renda da pessoa jurídica entregue à Secretaria da Receita Federal, relativos ao período de apuração mais próximo da data de transmissão, observado o disposto no § 4º deste artigo, facultado ao Fisco efetuar o levantamento de bens, haveres e obrigações*). Em igual sentido, o Poder Judiciário do referido Estado (Apc 1.0701.14.020036-4/001, Rel. Des. Sandra Fonseca, 6ª Câmara Cível, julgado em 13/09/2016, disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaPalavrasEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=6&totalLinhas=14&paginaNumero=6&linhasPorPagina=1&palavras=itcd%20cotas%20sociedade%20empres%20erria&pesquisarPor=ementa&orderByData=2&referenciaLegislativa=Clique%20na%20lupa%20para%20pesquisar%20as%20refere%20Ancias%20cadastradas...&pesquisaPalavras=Pesquisar&>, acesso em: 27/10/2020).



existentes e cada um dos herdeiros pagará tributo proporcional a quantas delas lhes foram transmitidas.

Portanto, na hipótese das cotas da sociedade limitada, a Fazenda Pública dos Estados já lidou com a situação de quantificar o valor econômico de bens não caracterizados pelo trânsito econômico constante, a fim de encontrar a base de cálculo do ITCM. E tais bens apresentam diversos pontos de contato com os perfis explorados economicamente, o que torna um caminho viável extrair parâmetros para avaliação das contas monetizadas de estratégias fiscais antes utilizadas para cuidar dessa outra hipótese.

Não há dúvida de que uma tentativa de aproximar os perfis explorados economicamente das sociedades empresárias pode causar espanto à luz da teoria da empresa, pois nem sempre o titular da conta será um empresário. Entretanto, a questão ganha distinto colorido sob o prisma de uma teoria geral do patrimônio.

Desta forma, existe, conforme o viés da função, uma plêiade de relações jurídicas patrimoniais da pessoa gravitando em torno da finalidade de produzir conteúdo para *internet* e gerar receitas a partir desse trabalho. Inserem-se em tal classificação desde venda de produtos, contratos de publicidade, até pagamentos efetuados por *sites* como o *Youtube*, além dos débitos contraídos, para a aquisição e manutenção de equipamentos, *softwares* de edição, dentre outros. Ainda sob tal viés, a conta monetizada é a estrutura cujo titular administra e que lhe permite a prática de sua atividade e a fruição das vantagens dela originadas. Portanto, as semelhanças mostram ser viável equiparar a avaliação das contas monetizadas àquela de patrimônios segregados e direcionados a um determinado escopo, ao menos para alguns fins<sup>32</sup>.

---

32 Nessa direção, entende-se que a tese defendida por Pedro Marcos Nunes Barbosa de que os comércios eletrônicos poderiam se configurar uma espécie de patrimônio separado no direito brasileiro, em contrariedade à doutrina

Com efeito, tal raciocínio apresenta elevado interesse prático quanto à disciplina tributária<sup>33</sup>. Assim, suponha-se a tributação dos herdeiros segundo a norma de um Estado que busque analisar o valor patrimonial contábil de uma parcela da herança do falecido, cuja função seria de reunir os créditos obtidos e os débitos contraídos no intento de explorar economicamente suas contas em *sites* ou redes sociais. Nesse caso, o Imposto de Renda do último ano de vida do *de cuius* – ou dos dois últimos – somado aos extratos de sua conta bancária permite identificar o que se gastou e o que se ganhou com essa atividade. À luz das supracitadas informações, consegue-se elaborar uma espécie de balanço, nos moldes propostos, por diversas leis estaduais, às sociedades empresárias<sup>34</sup>, chegando-se então a uma base do ITCM que considere o valor líquido de uma conta monetizada.

Porém, tal resposta é insuficiente para fixar-se o quanto valeria o perfil explorado economicamente se fosse alienado na data do falecimento de seu titular. Impactam aqui os problemas de um nicho mercadológico incipiente e as dificuldades de se encontrarem parâmetros de avaliação dos bens intangíveis, a qual não perpassa a metodologia que apenas busque saber os lucros com a atividade na *internet* referentes aos anos anteriores à morte do autor da herança.

Diante dessas hipóteses, embora uma solução definitiva permaneça distante, retornando-se um passo atrás com o olhar ainda sobre a avaliação das cotas de sociedades empresárias, encontra-se um caminho inicial passível de tratar o impasse. Cuida-se do recurso à contabilidade como metodologia analítica do valor cujo mercado atribui a certo bem.

---

majoritária, tendente a considerar taxativas as hipóteses cuja segregação patrimonial restaria autorizada, poderia se amoldar às contas monetizadas em *sites* e redes sociais (seja permitido remeter à BARBOSA, 2017, p.223-232).

33 Não se discutirão aqui os efeitos civis do itinerário proposto.

34 Nesse sentido, o supracitado art.13, §2º, Decreto n° 43.981/2005 MG e, caso subsista verdadeira impossibilidade de encontrar o valor de mercado do bem, o art.22 da Lei n° 7174/2015 RJ, também reproduzido acima.

No âmbito do estabelecimento da base de cálculo de tributos incidentes sobre a sociedade empresária, encontram-se avançados os estudos a respeito da intersecção entre o direito tributário e a metodologia contábil – uma ciência que lhe é externa – ao ponto de subsistir não um mero recurso aos seus ditames, mas sim uma opção consciente. Isso porque a doutrina e o Fisco bem sabem que, embora a contabilidade não represente uma verdade absoluta no sentido de determinar o valor dos bens, ela é, muitas das vezes, a ferramenta mais adequada e de maior praticabilidade para fazê-lo. Desse modo, considera-se este itinerário uma opção legislativa viável aos Entes federativos, dentro de sua competência tributária, com especial utilidade à fixação da base de cálculo dos tributos (SCHOUERI, 2010, p. 258-264; NUNES, 2012, p. 220-221; MARTINEZ, 2002, p. 72-76).

Embora o exemplo desta hipótese mais estudado seja o do IRPJ<sup>35</sup>, algumas leis de ITCM também autorizam, expressamente, que o Fisco lance mão de critérios contábeis com o objetivo de definir a base de cálculo do Imposto<sup>36</sup>. Além disso, os próprios conceitos de valor patrimonial contábil e valor patrimonial líquido, enfrentados pelas Fazendas Estaduais e pelo Poder Judiciário em matéria de ITCM, têm raízes na contabilidade (o balanço aplicável às pessoas jurídicas para chegar ao seu valor patrimonial líquido utiliza-se de regras e procedimentos dessa ciência).

Dentro de tal contexto, foi editada a Lei 11638/07, alinhando, no âmbito da legislação relativa à sociedade empresária, o direito brasileiro as orientações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), os quais produzem, inclusive, efeitos jurídicos. Nessa direção, as semelhanças funcionais entre as cotas de sociedade empresária e os perfis

---

35 Vide todos os textos e trabalhos acima.

36 Art. 22, § 1º. da lei nº 7174/2015 RJ.

monetizados permitem estender o uso dos pronunciamentos técnicos do CPC à avaliação desses últimos bens.

Com efeito, de especial importância o conjunto de instruções reunido no CPC 04 (R1), o qual trata dos ativos intangíveis pertencentes às sociedades empresárias<sup>37</sup>. Sem adentrar nas especificidades do tema, conceitos expostos no documento podem ser fundamentais na avaliação do valor dos perfis explorados economicamente. O principal deles é o de “vida útil determinada”<sup>38</sup>, imprescindível para compreender o verdadeiro aproveitamento cujo herdeiro conseguirá extrair da riqueza digital acumulada, ao receber um perfil do qual o falecido se valia com fins econômicos.

Em outras palavras, ao analisar-se uma página que recebe, constantemente, conteúdo de seu titular quando esse morre é necessário pensar (a) o quanto seu conteúdo ainda será reproduzido, (b) em quanto tempo seus acessos diminuirão. A partir de tais diretivas, de caráter geral, traçam-se dois parâmetros específicos, capazes de auxiliar a fixação do valor de mercado de uma conta monetizada, os quais também se baseiam na concepção de que esses bens são centros de imputação de diversas relações jurídicas patrimoniais.

Portanto, cabe verificar (i) se os contratos de publicidade assinados pelo titular do perfil serão extintos diante de seu falecimento. De outro lado, importante analisar também (ii) o aumento, ou diminuição, do acesso ao conteúdo produzido por outras pessoas em situação idêntica ou semelhante. Ou seja, o que aconteceu às contas em *sites* e redes sociais de pessoas que *ii.1*) as exploravam economicamente, *(ii.2)* dirigiam-se a um público semelhante, ou igual, ao do falecido, *(ii.3)* eram seguidos por um

---

37 Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187\\_CPC\\_04\\_R1\\_rev%02014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%02014.pdf), acesso em: 28/10/2020.

38 Comitê de pronunciamentos contábeis. *Pronunciamento técnico CPC 04 (R1), ativo intangível*. p.88-106.

número semelhante de usuários, (ii.4) deixaram de postar por motivo de falecimento ou demais fatalidades trágicas.

A aproximação da avaliação de contas monetizadas com aquela empreendida no intuito de estabelecer o valor do ativo intangível de uma sociedade parece bem se adequar à hipótese, também pelo fato de o conteúdo divulgado por *influencers*, *youtubers* e outros mais, guardar certa equiparação a uma propriedade intelectual, sendo, portanto, comparável a uma obra protegida por direitos autorais ( Art. 7º da Lei 9610/98)<sup>39</sup>. Desta forma, as receitas adquiridas com base nesse trabalho, estão próximas – ou, até, se igualam – às remunerações devidas por uso da obra ou marca criada.

Assim, mesmo que os caminhos propostos exijam um denso esforço interpretativo, eles encontram certo amparo em experiências e categorias dogmáticas anteriores.

## Conclusão

Ao final deste trabalho, conclui-se que, pragmaticamente, o tema da tributação das transmissões *causa mortis* de situações patrimoniais digitais não chega a ser um desafio. É, em verdade, uma promessa de desafio. Pouco, ou nada, se escreve ou se faz – no sentido de políticas e práticas fiscais – para explorar a hipótese de incidência do ITCM diante de tais situações. Neste sentido, o tema carece de uma agenda de enfrentamento, a qual consiga (i) além diagnosticar problemas, (ii) endereçar soluções e (iii) implementá-las.

---

39 Aliás, recentemente, o Tribunal de Justiça de São Paulo apresentou entendimento em direção próxima, ao conceder a tutela de direitos autorais para um *influencer* que se manifestou contrário ao uso não autorizado de suas frases, por uma loja de roupas, na estampa de camisetas (TJ SP, Ap 2020.0000824211, Rel. Des. Donegá Morandini, 3ª Câmara de Direito Privado, julgado em 06 de outubro de 2020, disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/akapoeta.pdf>, acesso em: 29/10/2020)

O presente trabalho buscou muito mais realizar o primeiro objetivo, com pontuais incursões sobre o segundo. Com esse objetivo, identificaram-se desafios e sugeriram-se respostas provisórias às questões do *que*, *como* e *quanto* tributar as transmissões de bens incorpóreos aproveitáveis via *internet* por meio do ITCM.

Assim, destacou-se (i) a necessidade de identificar a patrimonialidade da situação transmitida, (ii) a dificuldade de garantir o recolhimento e a arrecadação do tributo, seja pela ausência intermediários, seja pela deslocalização da expressão de riqueza e, por fim, (iii) os obstáculos em estabelecer o valor econômico, sobretudo, dos perfis digitais com a finalidade de liquidar o valor do ITCM, pela ausência de um valor de mercado que os represente de maneira satisfatória.

Portanto, diante da *internet*, mais uma vez, todos os atores do direito brasileiro serão chamados, com objetivo de garantir a consistência de um ordenamento jurídico uno, passível de afetar toda a vida social, sem que se criem verdadeiros guetos de não aplicação dos seus ditames. Não por outro motivo, a contribuição aqui exposta busca acender debates que, ao fim e ao cabo, tem como maior função servir a esse propósito.

## Referências

BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. *Teoria do estabelecimento comercial na internet, aplicativos, websites, segregação patrimonial, trade dress eletrônico, concorrência online, ativos intangíveis cibernéticos e negócios jurídicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital. In: FARIA, Renato Vilela Faria; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). *Tributação da Economia Digital*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, p. 134-157, 2018, v. 1.

BUCAR, Daniel. *Superendividamento: reabilitação patrimonial da pessoa humana*. São Paulo: Saraiva, 2017.

---

\_\_\_\_\_ ; GIRARDI, Viviane. O projeto de alteração do ITCMD em SP: Para além do aumento da alíquota. *Migalhas de peso*, 24 de jun de 2020, disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/329520/0-projeto-de-alteracao-do-itcmd-em-sp-para-alem-do-aumento-da-aliquota> , acesso em: 06/10/2020.

---

\_\_\_\_\_ PIRES, Caio Ribeiro. Sucessão e tributação: perplexidades e proposições equitativas. In: TEIXEIRA, Daniele Chaves (coord). *Arquitetura do Planejamento Sucessório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 91-109.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial, volume 2*. São Paulo: Saraiva, 1999.

FRITZ, Karina; MENDES, Laura Schertel Ferreira. *Case Report: Corte Alemã Reconhece a Transmissibilidade da Herança Digital*. *Revista Direito Público*, Porto Alegre, volume 15, nº 85, 2019, p. 188-211, jan-fev, 2019, disponível em: [https://www.academia.edu/38238997/DPU\\_85\\_case\\_report\\_heranca\\_digital\\_pdf](https://www.academia.edu/38238997/DPU_85_case_report_heranca_digital_pdf).

GIULIANO, Massimo. *Contributo allo studio dei trust «interni» con finalità parasuccessorie*. Torino: Giapichelli, 2016.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes e CAHALI, Francisco José. *Direito das Sucessões*. 5ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

HONORATO, Gabriel; LEAL, Livia Teixeira. Exploração econômica de perfis de pessoas falecidas: reflexões jurídicas a partir do caso Gugu Liberato. In: *Revista Brasileira de Direito Civil*. Belo Horizonte, v. 23, p. 155-173, jan/mar, 2020, disponível em: <https://rbdcivil.ibdcivil.org.br/rbdc/article/view/523/350>.

LEAL, Livia Teixeira. *Internet e morte do usuário: propostas para o tratamento jurídico post mortem do conteúdo inserido na rede*. 1ª ed. Rio de Janeiro: LMJ, Jurídico, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MARTINEZ, Antônio Lopo. *A linguagem contábil no direito tributário* (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002. p. 72-76, disponível em: [http://legado.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/6/DISSERTACAO%20LOPO.pdf](http://legado.fucape.br/_public/producao_cientifica/6/DISSERTACAO%20LOPO.pdf)

NEGRI, Sérgio Marcos Carvalho de Àvila. Empresa e formas jurídicas: a despersonalização da atividade empresarial. *Revista Brasileira de Direito Civil-RBDCivil*. Belo Horizonte, volume 14, p. 57-73, out/dez, 2017. .p. 7, disponível em: <https://rbdcivil.ibdcivil.org.br/rbdc/article/view/166/161>.

NUNES, Renato. *Tributação e contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre o sistema jurídico e o sistema contábil* (Doutorado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012, disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/6001/1/Renato%20Nunes.pdf>.

OLIVA, Milena Donato; MEDON, Filipe. Cláusulas abusivas e a transmissão do acervo digital após a morte do seu titular, *Migalhas de Peso*, 12 de novembro de 2020, disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/336278/clausulas-abusivas-e-a-transmissao-do-acervo-digital-apos-a-morte-do-seu-titular>.

PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e proposta para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019.

PERLINGIERI, Pietro. *Perfis de Direito Civil*. Tradução de Maria Cristina de Cicco. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TEPEDINO, Gustavo, NEVARES, Ana Luiza Maia; MEIRELES, Rose Melo Vencelau. Direito das Sucessões. In: TEPEDINO, Gustavo (org). *Fundamentos de Direito Civil, volume 7*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.



SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade financeira para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Didática, p. 241-264, 2010.

## **Direito tributário e inteligência artificial: os atuais uso da IA pelas administrações tributárias**

*Bruna Lietz<sup>1</sup>*

### **Introdução**

A implementação das tecnologias digitais emergentes nas relações existentes na sociedade corresponde ao atual momento em que vivemos. Ademais, a incorporação dos ferramentais tecnológicos nas relações estabelecidas na sociedade é uma tendência crescente por uma série de fatores. A modificação nos elos sociais traz reflexos para o Direito, inclusive o tributário, especialmente se visto em uma perspectiva sistemática.

A inteligência artificial (IA) permite a realização de atividades outrora reputadas exclusivamente humanas por sistemas de outra natureza, que, inclusive, realizam muitas tarefas com maior acurácia e velocidade que pessoas naturais. Os Estados têm incorporado a IA como uma ferramenta para exercer as suas atividades, especialmente no âmbito da administração tributária.

Diante a este contexto, tendo como pressuposto para uma análise jurídica da adoção da inteligência artificial pelo Estado a identificação das alterações operadas em plano fático, a presente pesquisa visa responder a

---

<sup>1</sup> Mestre em Direitos Fundamentos Constitucionais em Direito Público e Direito Privado pela PUCRS (Conceito CAPES 6). Especialista em Direito do Estado pela UFRGS. Especialista em Direito Público pela UNIASSELVI. Coordenadora do eixo de pesquisa Estudos sino-brasileiros sobre tributação e tecnologia do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário – GTax. Coordenadora da Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT. Professora. Advogada.

Parte deste trabalho está publica no livro O Uso Da Inteligência Artificial E A Fiscalização Dos Contribuintes Na Perspectiva Dos Direitos E Deveres Da Relação Tributária, de mesma autoria do presente artigo, publicado pela Editora Lumen Juris em 2021.

seguinte indagação: como a inteligência artificial tem sido utilizada pelas administrações tributárias na atualidade?

Com a finalidade de responde a este questionamento, a presente artigo buscará identificar alguns dos reflexos que as tecnologias digitais emergentes trazem para o Direito Tributário, abordando, com maior ênfase, os atuais usos e aplicações que os Estados, especialmente o brasileiro, tem feito da inteligência artificial em suas administrações tributárias.

O desenvolvimento da análise proposta seguirá dois capítulos. No primeiro será expostas alguns reflexos que as mudanças sociais decorrentes das tecnologias irradiam para o Direito Tributário. Em um segundo momento será exposto como a IA tem sido aplicada na administração tributária brasileira, assim como em outros países.

O trabalho adotará uma interpretação sistemática, terá como método de procedimento, serão empregados o estruturalista e funcionalista. Ademais, a pesquisa se desenvolverá fundamentalmente através de pesquisa bibliográfica e documental. Postas tais premissas, passa-se ao desenvolvimento do presente trabalho, iniciando com algumas considerações em torno da inteligência artificial e o Direito Tributário.

## **1 A inteligência artificial e o direito tributário**

O desenvolvimento e a aplicação das tecnologias associadas à quarta revolução industrial, dentre as quais insere-se a inteligência artificial (IA), nas relações estabelecidas entre os indivíduos tem ocasionado grandes alterações sociais. O Direito passa a ser impactado pelo novo contexto advindo do desenvolvimento tecnológico, notadamente por este propiciar novas formas às relações que a ciência jurídica busca regular.

A inteligência artificial tem-se desenvolvido há diversos anos, todavia, no atual momento sua difusão e implementação prática tem sido

intensificada. Lee (2019, p. 16) observa que nos encontramos em plena era da implementação da inteligência artificial, notadamente por estarmos diante de uma transformação conquistada acadêmicas relacionadas a inteligência artificial em casos de utilidade no mundo real.

Na atualidade, a inteligência artificial encontra-se aplicada no centro de diversos modelos de negócios, produtos e serviços, assim como no exercício de inúmeras atividades, inclusive no exercício de tarefas que considerávamos de exclusividade humana. Neste sentido, tem-se tornado cada vez mais frequente a implementação de softwares dotados de IA para o exercício de inúmeras atividades e em diversas relações sociais, inclusive exercendo o auxílio ou a tomada de decisão.

O Direito Tributário tem sido construído e desenvolvido sobre uma realidade fática que aos poucos tem sido modificada diante as alterações sociais decorrentes do desenvolvimento e da implementação tecnológica. A transformação das relações sociais e a transformação das riquezas trazem influxos para a tributação e sua ciência, notadamente diante de uma concepção sistemática.

A compreensão dos fundamentos da imposição tributária na perspectiva sistemática (CALIENDO, 2009) se dá dentro de um sistema de deveres e de direitos fundamentais que sofrem influxos nas mudanças sociais, inclusive naquelas decorrentes das mudanças tecnológicas. O Direito na concepção sistemática é pensado como um fenômeno cultural, representando um panorama histórico e o *ethos* de uma sociedade, na qual as normas jurídicas estão repletas de valores que traduzem essa cultura. A modificação de fatores históricos e sociais irradia reflexos sobre as normas que compõem o sistema jurídico<sup>2</sup>, notadamente por efetivarem os valores de uma determinada comunidade.

---

<sup>2</sup> O sistema jurídico na concepção adotada na presente pesquisa é composto por princípios fundamentais, regras e valores jurídicos. As regras e os valores jurídicos se distinguem dos princípios não somente pela fundamentalidade

Nessa linha, é possível afirmar que as mudanças sociais decorrentes da quarta revolução industrial, especificadamente da inteligência artificial, tem trazidos inúmeros reflexos para o Direito tributário e para a relação jurídico-tributária. Os influxos que a tributação tem recebido da inteligência artificial são decorrentes das atividades e tarefas que softwares com aplicações de IA já são capazes de fazer na atualidade.

A inteligência artificial pode receber diversas compreensões, especialmente por ser uma disciplina jovem (RUSSELL & NORVIG, 2013, p. 24) e onde os pesquisadores estavam mais centrados na expansão das capacidades da ciência da computação do que na definição dos limites desta tecnologia (LUGER, 2013, p. 02).

No presente trabalho, a inteligência artificial é compreendida como um agir racionalmente, concepção alinhada aos conceitos de IA trazidos por Luger (2013) e Russel e Norvig (2013). Dentre as perspectivas da inteligência artificial, Russell e Norvig (2013) adotam uma “[...] visão de que a inteligência está relacionada principalmente a uma ação racional.”. Ao proporem uma perspectiva pautada em agir racionalmente os autores fazem uma abordagem de agente racional, que é “[...] aquele que age para alcançar o melhor resultado ou, quando há incerteza, o melhor resultado esperado.” (RUSSELL & NORVIG, 2013). A inteligência dos agentes, que são algo que age, são abordadas no sentido de tomarem a melhor ação possível em uma dada situação.

Russel e Norvig (2013) expõem que um agente é simplesmente algo que age, sendo que de um agente computacional inteligente se estaria diante de um programa que operasse sob controle autônomo, percebesse

---

destes, mas também por ter um por se reconhecerem aos princípios uma diferença substancial no grau hierárquico. Os valores (*stricto sensu*) possuem quase o mesmo sentido dos princípios, entretanto lhe diferem por terem um menor grau de intensidade, sendo os princípios uma forma mais centrada de diretrizes. As regras, por sua vez, são preceitos menos amplos e axiologicamente inferiores aos princípios fundamentais, existindo para harmonizar e dar concretude aos princípios fundamentais (FREITAS, 2010).

seu ambiente, persistisse por tem período de tempo, se adaptasse a mudanças e fosse capaz de criar e perseguir metas.

Atualmente, a inteligência artificial e suas aplicações tem mostrado um agir racionalmente, eis que em muitos casos é capaz de criar uma série de regras e tomar as decisões necessárias para a consecução de um objetivo, assim como adaptar-se para encontrar os resultados ou então diante de novos dados, entre outras tarefas.

A realização de inúmeras atividades que até então reputavam-se exclusivamente humanas – como reconhecimento facial, tradução de textos, análise de dados – passaram a ser praticadas por softwares dotados de IA. Nesse sentido, o advento da aplicação da tecnologia da IA permitiu que diversas atividades passassem a ser exercida por sistemas de outra natureza, com capacidades de processamento extremamente maiores, mais complexas e mais eficientes tanto em precisão quanto em rapidez.

A inteligência artificial, assim como outras tecnologias digitais emergentes, estão cada dia mais presentes na sociedade. Os ferramentais tecnológicos atualmente encontram-se no centro de novos modelos de negócios, de relações entre particulares e no âmbito das organizações estatais, gerando oportunidades e desafios nunca antes vistos (YANICELLI, 2020).

A inteligência artificial é uma ferramenta cuja incorporação nas relações sociais tem trazido novos formatos ao exercício de diversas atividades que, por sua vez, estão na base da criação e do desenvolvimento de novos modelos negócios, comércio, trabalho e riquezas. O Direito Tributário e a tributação tem sido desafiados diante a nova realidade, que está repleta de modificações constantes e inovadoras decorrentes das tecnologias associadas a quarta revolução industrial.

O sistema tributário ao ser estruturado busca a identificação de expressões de riqueza, especificadamente porque será sobre estas que a

tributação passará a incidir. As modificações sociais, especialmente as relações inseridas na sociedade, trazem reflexos e estão diretamente associadas as formas como a riqueza é produzida e também no que está consubstancia-se.

A incorporação das tecnologias relacionadas a Quarta Revolução Industrial na sociedade tem trazido novas formas de riqueza. Exemplo disto, é que há uma década a comercialização de CDs e a locação de fitas VHS e DVDs constituía um modelo de negócio lucrativo, ao passo que hoje está praticamente extinto em razão do uso de plataformas de *streaming* e dos novos arranjos empresariais.

A modificação das expressões de riqueza que passam a desafiar o Direito Tributário. Atualmente, o Sistema Tributário Brasileiro tem no patrimônio, na renda e nas atividades econômicas dos contribuintes as bases econômicas das imposições fiscais, adotando a ordem jurídica brasileira uma divisão de competências e uma divisão dessas bases entre os entes federativos.

As bases econômicas, no presente momento social, passam a assumir novos formatos. Com isto, a tradicional divisão de competências tributárias, que foram estruturadas ao logo da história constitucional brasileira, passam a serem desafiadas. Neste sentido são dificuldades tidas em enquadrar novos modelos de negócios que têm plataformas de *streaming* em seu centro como bem ou serviço, ou seja, se dentro da divisão de competências seria tributado por ISS ou ICMS.

As modificações sociais decorrentes das incorporações das tecnologias digitais emergentes também têm desafiado a tributação como fonte de recursos fundamentais para a promoção de outros direitos pelo Estado, como a seguridade social e do trabalho. Atualmente, está em pauta a consequências da substituição de trabalhadores humanos por máquinas, especialmente dotas de tecnologias computacionais e inteligência artificial.

Hoje, muitas das atividades exercidas pelos trabalhadores humanos estão sendo executadas de forma mais rápida e precisa por máquinas, o que acaba por eliminar grande parte dos postos de trabalho. Esta modificação traz dois impactos diretos na tributação: primeiro - a tributação na ordem jurídica brasileira tem recaído sobre a renda do trabalhador e a supressão destes postos de trabalho e a substituição por outros meios para exercer tais tarefas altera esta expressão de riqueza tributada; segundo - a grande parte das tarefas humanas que tem sido automatizadas são exercidas por profissionais que, em grande parte das vezes, não tem qualificação profissional para exercer outras atividades e o que traz uma grande dificuldade de realocação no mercado de trabalho, assim como o aumento da demanda por prestações Estatais.

Além dos impactos na tributação, o Direito Tributário neste ambiente de inovação possui um papel fundamental, especialmente pelo Estado poder, através da tributação, realizar a indução de comportamentos dos agentes privados no contexto tecnológico. Nessa perspectiva, a tributação acaba desempenhando um papel relevante entre os contornos que as relações sociais terão em decorrência da aplicação tecnológica de tal forma que podem fomentar o surgimento e o desenvolvimento de inovações tecnológicas através de incentivos fiscais (KALIL; GONÇALVES, 2016, p. 497).

As tecnologias digitais emergentes, especialmente a inteligência artificial, constituem ferramentas para a realização das atividades, outrora reputadas exclusivamente humanas, por sistemas de outra natureza. Essa mudança, especialmente associada a incorporação desses ferramentais pela sociedade traz inúmeros impactos para a tributação e o Direito Tributário conforme anteriormente exposto.

Além das iterações anteriormente expostas, o grande acúmulo de dados e a inteligência artificial constituem novos ferramentais à disposição



do Estado para a efetivação da arrecadação tributária. Em outros termos, as administrações tributárias passam a ter novos meios de realizar a fiscalização e verificar a conformidade tributária dos contribuintes.

Hugo de Brito Machado Segundo (2020, p. 74) considera que o uso da inteligência artificial modifica a realidade disciplinada pelo Direito, tendo o potencial de transformá-lo radicalmente. Além das modificações que a tecnologia irradia no âmbito das relações sociais, há também a aplicação de sistemas inteligentes pelos encarregados de dar efetividade as normas jurídicas, o que representa um novo panorama no âmbito jurídico.

A utilização da inteligência artificial tem conferido eficiência à arrecadação de tributos, Zilveti (2019, pp. 484-485) observa que isto ocorre especialmente pelo desenvolvimento de atos de fiscalização do contribuinte na sistemática do lançamento por homologação. Abraham e Catarino (2019, p. 199), ao analisarem o cenário luso-brasileiro, expõem que o emprego da inteligência artificial encontra diversas funcionalidades na área jurídico-fiscal. Uma das aplicações desta tecnologia, conforme os autores, está na existência de auditores-robôs com competência auxiliar e realizar a fiscalização dos créditos tributários.

A compreensão de como a inteligência artificial está sendo utilizada atualmente pelas administrações tributárias é fundamental, notadamente porque o reconhecimento das mudanças ocorridas no âmbito da execução administrativa é o primeiro passo para questioná-las em uma maior dimensão, como a das repercussões jurídicas.

## **2 Aplicações atuais da inteligência artificial pelas administrações tributárias**

A adoção da inteligência artificial pelas administrações tributárias já é uma realidade em diversos Estados, assim como no Brasil. Ademais, mostra-se uma tendência crescente diante das potencialidades, da

digitalização das obrigações acessórias e da redução de custos das tecnologias.

Em 2019, conforme informações divulgadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2019b), mais de 40 Estados estavam aplicando ou planejando implementar a inteligência artificial em suas administrações tributárias. No Brasil o emprego de sistemas inteligentes tem se destacado nos últimos anos, especialmente no âmbito da administração tributária federal.

A identificação das peculiaridades existentes ao abordar a inteligência artificial é fundamental, especialmente para identificar quais abordagens desta tecnologia estão atualmente em desenvolvimento e em uso. Ao se explanar a inteligência artificial no presente momento, considerando as suas aplicações fáticas, se está abordando a IA compreendida na acepção fraca, bem como específica.

A presente pesquisa ao tratar e analisar o uso da inteligência artificial limita-se a IA fraca e específica, tendo como limitação específica o campo de aprendizado da máquina e suas interações ou não com humanos. Tal recorte é realizado em razão das atuais aplicações desta tecnologia no âmbito fiscalizatório brasileiro. O recorte adotado na presente pesquisa é para fins metodológicos, pois o emprego da inteligência artificial no processo fiscalizatório pode ser amplo e compreender os diversos subcampos desta tecnologia.

A inteligência artificial tem sido aplicada por diversos Estados e distintas funções, chegando Gama (2020, p. 233) a afirmar que é na função fiscal que esta tecnologia tem feito mais caminhos entre as funções estatais. Frutos (2020) traz que o campo ideal para introduzir a IA em grande escala no setor público é a administração tributária.

Os Estados têm adotado soluções tecnológicas, como a inteligência artificial, no âmbito das suas administrações tributárias conforme o seu

direito interno. Contudo, o debate sobre a adoção de soluções tecnológicas transcende o âmbito nacional, pois corresponde a um tema comum e que está intimamente ligado a movimentos globais, fazendo-se presente nas pautas de órgãos como o CIAT e OCDE.

Contemporaneamente, há diversas aplicações fáticas da inteligência artificial no âmbito das administrações tributárias de diversos países, inclusive sem as mais variadas funções. Entre as muitas aplicações existentes, pode-se destacar algumas delas, notadamente pela sua ligação com a atividade fiscalizatória.

A análise de dados através de sistemas que utilizam de inteligência artificial tem sido realizada no Chile, conforme informações do Centro Interamericano de Administrações Tributárias. Nesse país a implementação de sistemas inteligentes pela administração tributária tem como objetivo a identificação de transações anômalas, ou seja, que não correspondem a uma atividade econômica específica do contribuinte.

Na Irlanda, conforme observam Viglione e Deputy (2017), tem-se utilizado da análise de dados e avaliação de risco através de sistemas inteligentes para identificar e verificar comportamentos não compatíveis com as normas tributárias por parte dos contribuintes. A Austrália tem aplicado da IA, especialmente o subcampo de *machine learning*, por sua administração tributária (ATO). Conforme informações do CIAT a ATO utiliza um modelo analítico profundo e avançado com sistema de comunicação com o contribuinte que detectam anomalias, caracterizam o comportamento dos contribuintes, preveem casos de risco e os propõem para tratamento (CIAT, 2020).

Zhou (2019) relata que a China entrou em uma era onde o desenvolvimento teórico e de aplicação da IA é rápido, sendo esta tecnologia cada vez mais utilizada no âmbito governamental. No âmbito fiscal, conforme expõe a autora, tem-se desenvolvido sistemas com

aplicações de IA para a gestão dos impostos, utilizando-se tais para atividades como a supervisão de faturas.

Na Noruega, a administração tributária formulou um modelo de *machine learning* para detectar mudanças de residência e jurisdição por parte dos contribuintes, notadamente para identificar de maneira automática os residentes na Noruega que emigraram do país sem notificar a administração tributária (CIAT, 2020).

Finlândia, Irlanda, Singapura e Suécia também têm utilizado da inteligência artificial para realizar previsões de insolvência dentro do procedimento de cobrança, visando, assim, priorizar determinadas execuções (BLANCO, 2020).

Na Espanha, especificamente o órgão responsável pelos registros prediais, tem utilizado de redes neurais para melhorar a eficiência dos procedimentos tributários, notadamente na elaboração dos valores de referência dos imóveis (BLANCO, 2020).

A simulação do processo de tomada de decisão de auditores fiscais pode ser encontrada na aplicação de sistemas de IA realizada pelo estado de Minnesota nos Estados Unidos. Neste estado, houve a implementação de um sistema que, utilizando a inteligência artificial, simulava o processo de tomada de decisão dos auditores fiscais. A aplicação deste sistema trouxe uma melhoria de sessenta e três por cento na estratégia de seleção de auditoria conforme estudos elaborados (VIGLIONE & DEPUTY, 2017).

No âmbito espanhol, um outro exemplo de uso da inteligência artificial, é o realizado pela a agência estatal de administração tributária (AEAT), onde emprega-se esta tecnologia para a análise de risco nos processos de seleção para auditorias:

Um exemplo de análise de risco apoiada em inteligência artificial é o Hermes, ferramenta desenvolvida pela AEAT espanhola para implementar um sistema único de análise de risco e atribuição de modalidades de intervenção. O

sistema aproveita a riqueza de dados existentes nos bancos de dados da AEAT para produzir relatórios de risco padronizados, que são usados nos processos de seleção de auditoria. A ferramenta Hermes também otimiza o uso de novas fontes internacionais de informação (incluindo a troca automática de informações financeiras, a apresentação de relatórios país a país e a troca de resoluções ou decisões), porque tem a flexibilidade de se adaptar aos riscos emergentes e a incorporação de novos conjuntos de dados (OCDE, 2019c, p. 51). (FRUTOS, 2020) (tradução nossa).

No Brasil é possível encontrar, atualmente, diferentes aplicações da inteligência artificial pelas administrações tributárias. O uso da IA para o desenvolvimento de softwares no âmbito administrativo-tributário não é imediatamente recente como pode-se pensar, uma vez que o uso da inteligência artificial pela administração tributária tem ocorrido há mais de uma década.

Em um primeiro momento, é possível encontrar o uso de programas computacionais para a realização de medidas fiscalizatórias. O SPED, conforme afirma Santello (2014, p. 355) correspondeu a uma estratégia de fiscalização global do Fisco, eis que a implementação deste sistema permitiu que pequenas diferenças de arrecadação fossem identificadas, sem depender de pessoas físicas para fiscalizar internamente casa empresa e documento em papel.

A ideia de desenvolver softwares com o uso da inteligência artificial para uso na Receita Federal do Brasil é anterior a 2008, sendo também precedente a esta data o desenvolvimento dos primeiros programas que fizeram uso desta tecnologia para aplicação junto a administração tributária federal, conforme relatos de Jambeiro Filho (2020; 2020b).

O planejamento e o progresso em construir softwares com o uso de inteligência artificial para emprego no âmbito da Receita Federal culminou na aplicação do primeiro programa utilizando esta tecnologia em 2008.

Conforme informações disponibilizadas pela SEPRO divulgadas à época, a Receita Federal do Brasil colocou em funcionamento os primeiros módulos de sistemas que utilizavam de inteligência artificial para auxiliar no desenvolvimento das atividades inerentes a esta Secretaria.

O projeto em comento trata-se do Harpia, que foi implementado pela Serpro e desenvolvido pela a Receita Federal do Brasil em conjunto a pesquisadores da Universidade Estadual de Campinas e o Instituto Tecnológico de Aeronáutica. Sobre este projeto expõe Digiampietri et al (2008, p.181) que:

Cada país é responsável por fiscalizar as operações aduaneiras a fim de identificar fraudes e punir os infratores. Dada a limitação de recursos disponíveis, tornou-se impossível fiscalizar todas as operações aduaneiras e identificar todas as fraudes. O objetivo deste artigo é descrever parte de um projeto em andamento, denominado HARPIA<sup>3</sup>. Este projeto é uma parceria entre universidades brasileiras e a Receita Federal do Brasil para a detecção de diversos tipos de fraudes por meio da aplicação de inteligência artificial. Neste documento, descrevemos dois aspectos deste projeto: (i) um sistema de detecção baseado em valores discrepantes que ajuda os funcionários aduaneiros a identificar operações aduaneiras suspeitas; e (ii) sistema de informações sobre produtos e exportadores estrangeiros, que visa auxiliar os importadores no registro e classificação de seus produtos e correspondentes exportadores. (tradução nossa).

O objetivo inicial do projeto Harpia, como expôs a Receita Federal do Brasil era:

[...] sistematização do processo de análise de risco e seleção fiscal aduaneira, baseado na aplicação de técnicas de inteligência artificial. [...] Em apertada síntese, o projeto consistia na captação de dados externos, cruzamento de dados para análise de risco, resultando na seleção de fiscalização aduaneira priorizadas segundo estimativa de retorno, considerando os objetivos da administração à época. (Jarude, 2020, p. 119).

A descrição dada pela RFB demonstra o direcionamento da aplicação fática do software Harpia junto ao âmbito aduaneiro, notadamente para seleção e análise. Observam Duarte (2008, p. 26-27) e Harada (2011) que o desenvolvimento um perfil de cada um dos contribuintes ao longo dos anos, acompanhando as variações em suas transações, também estava entre os objetivos da Receita Federal do Brasil ao desenvolver e aplicar o software Harpia.

O projeto Harpia conforme narra Jambeiro Filho (2020.a), funcionário da RFB, teve uma descontinuação em seu desenvolvimento e implementação pela Receita Federal do Brasil em decorrência de entraves burocráticos. Todavia, o projeto relacionado ao software Harpia foi revitalizado dando origem a aplicações da inteligência artificial que ocorrem atualmente.

Em 2010 a Receita Federal do Brasil utilizando máquinas e dados relacionados ao projeto Harpia criou um novo projeto que passou a se chamar Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina (JAMBEIRO FILHO, 2020.b). O SISAM em 2014 foi homologado e passou a ser aplicado junto a algumas aduanas brasileiras, conforme informações de Jambeiro Filho (2020,2022b).

O Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina é indicado como um “[...] caso inovador de pesquisa e desenvolvimento tecnológico dentro da instituição.” (JAMBEIRO FILHO, 2020). No SISAM está presente a primeira IA *on-line* desenvolvida pela RFB e utilizada de forma generalizada, uma vez que atualmente está disponível para todas as unidades aduaneiras brasileira e tratando todas as declarações de importação registradas no Brasil (JAMBEIRO FILHO, 2020).

O SISAM é um dos exemplos de uso da inteligência artificial relacionadas ao processo fiscalizatório-tributário brasileiro e corresponde

a uma dentre as muitas aplicações possíveis. Outra aplicação da inteligência artificial realizadas pela administração tributária federal para fins fiscalizatórios é o reconhecimento biométrico facial em aeroportos, conforme exposto por Machado Segundo (2020) e Thompson *et al* (2016).

A fiscalização tributária brasileira, assim como a administração tributária de diversos outros Estados, tem incorporado os avanços tecnológicos haja vista sua aplicabilidade dentro das competências que lhe são inerentes. Desta forma, a administração tributária passa a desenvolver suas atividades utilizando de tecnologias como a IA, que assumem um papel auxiliar nas atividades que já eram realizadas ou torna possível a realização de análises cuja realização é inviável para humanos.

O processo fiscalizatório passa a ter novas formas de execução dentro do contexto tecnológico que está presente na sociedade contemporânea. A inteligência artificial traz uma sustentação as atividades estatais já desempenhadas, além de ter o potencial de criar novas formas de executar as atribuições que incumbem ao Estado.

A relação jurídica tributária, diante as modificações fáticas, passa a ter novos contornos e nuances, o que imana reflexos sobre os direitos e deveres fundamentais dos contribuintes presentes neste elo. Compreender como se deu a construção de uma fiscalização tributária artificialmente inteligente é fundamental, todavia há ainda um campo vasto de pesquisas, especialmente para perquirir os reflexos jurídicos que a tecnologia em análise proporciona.

## **Conclusões**

A crescente expansão das tecnologias digitais emergentes, onde insere-se a inteligência artificial, assim como sua implementação no âmbito das relações sociais traz inúmeros desafios para o Direito, inclusive o Tributário. A investigação dos impactos que as modificações sociais



oriundas do contexto tecnológico são fundamentais, seja para a compreensão dos fenômenos já presentes ou então para regular as tecnologias, de forma com que estas sejam desenvolvidas com os valores eleitos pela sociedade.

A adoção da inteligência artificial pelas administrações tributária é uma realidade, que permeia não somente poucos países, uma vez que têm sido aplicadas pelas administrações tributárias de mais de 40 Estados e está na pauta de discussões supranacionais entabuladas pela OCDE e CIAT. Ademais, a posição das administrações tributárias que permitem o grande acúmulo de dados, a redução dos custos computacionais e a implementação prática das descobertas tecnológicas tornam a implementação da IA cada vez mais difundida.

A busca na identificação do uso da inteligência artificial realizada na presente pesquisa permitiu verificar que diversas administrações tributárias tem utilizado tal tecnologia para exercer suas atividades. Aliás, a inteligência artificial tem sido aplicada especialmente como uma ferramenta para o exercício das atividades administrativas.

No âmbito nacional, destaque-se o uso da inteligência artificial para o exercício da atividade fiscalizatória, especialmente para a realização de análise de dados e a orientação na tomada de decisões. As aplicações da tecnologia em análise trazem grande eficiência para a verificação da conformidade dos contribuintes a legislação tributária, todavia, em contrapartida emana discussões necessárias sobre a legalidade do uso dos algoritmos de IA, especialmente frente aos direitos dos contribuintes.

O crescente uso das tecnologias digitais emergentes e a alteração do contexto fático que estruturou a ordem jurídica vigente torna a análise das implicações jurídicas do uso da inteligência artificial um campo vasto e cujos estudos ainda são incipientes. Deste modo, identificar os usos, como foi realizado no presente trabalho, é apenas o primeiro passo para muitos

estudos que devem ser elaborados para desbravar a temática, especialmente diante aos direitos e deveres dos contribuintes.

## Referências

ABRAHAM, Marcus; CATARINO, João R. O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público: o caso especial da cobrança dos créditos tributários – um estudo objetivado nos casos brasileiro e português. **Revista e-Pública**. Lisboa, v. 6, n. 2, p. 188-219, set. 2019. Disponível em [http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2183-184X2019000200010&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2183-184X2019000200010&lng=pt&nrm=iso). Acesso em: 07 fev. 2021.

BLANCO, Cristina García-Herrera. El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes. In: ANTÓN, Fernando Serrano (coord.). **Fiscalidad e Inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital**. 1ª ed. Pamplona: Thomson Reuters, 2020. *E-book*.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação**: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. **Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias**. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2020. Disponível em: [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020\\_TIC-CIAT-FBMG.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf). Acesso em 40 ago. 2020.

DIGIAMPIETRI, Luciano A.; ROMAN, Norton Trevisan; MEIRA, Luis A. A.; JAMBEIRO FILHO, Jorge; FERREIRA, Cristiano D.; KONDO, Andreia A. Uses of artificial intelligence in the Brazilian customs fraud detection system. In: CHUN, Soon Ae; JANSSEN, Marijn; GIL-GARCÍA, José Ramón. **Proceedings of the 9th Annual International Conference on Digital Government Research, Partnerships for Public Innovation**. Montreal: Digital Government Research Center, 2008. p. 181-

187. Disponível em: <https://dblp.org/db/conf/dgo/dgo2008.html>. Acesso em: 18 fev. 2021.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil**. São Paulo: Quanta Editora e Empreendimento, 2008.

FRUTOS, Ubaldo González De. Inteligencia Artificial y Administración tributaria. *In*: ANTÓN, Fernando Serrano (coord.). **Fiscalidad e Inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital**. 1. ed. Pamplona: Thomson Reuters, 2020. *E-book*.

GAMA, João Taborda da. § 18. Inteligência Artificial e Fiscalidade. *In*: PEREIRA, Rui Soares; ROCHA, Manuel Lopes (coord). **Inteligência Artificial e Direito**. Coimbra: Almedina, 2020. p. 233-345.

HARADA, Kiyoshi. Execução Fiscal: Tiranossauro Rex Versus Contribuinte. **Revista Magister de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Porto Alegre, n. 24, v. 04, jan/fev. 2011. Disponível em: <https://www.magisteronline.com.br/mgstrnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>. Acesso em 25 nov 2019.

JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. A História do Sisam como a Vivi –Parte 1. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil – 6º Concurso**. Brasília, DF: RFB, 2015a. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/concurso-historias-de-trabalho-da-rfb/arquivos-pdf/arquivos-6a-edicao/historia-de-sisam-com-a-vivi-parte1.pdf>. Acesso em: 09 jul 2020.

JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. A História do Sisam como a Vivi – Parte 2. **Histórias de Trabalho da Receita Federal do Brasil – 6º Concurso**. Brasília, DF: RFB, 2015b. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/concurso-historias-de-trabalho-da-rfb/arquivos-pdf/arquivos-6a-edicao/historia-de-sisam-com-a-vivi-parte2.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2020.

KALIL, Gilberto Alexandre; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Incentivos fiscais à inovação tecnológica como estímulo ao desenvolvimento econômico: o caso das Start-ups.

**Revista Jurídica da Presidência.** Brasília, v. 17, n. 113, Out. 2015/Jan. 2016. p. 497-520. Disponível em:

LEE, Kai-Fu. **Inteligência artificial: como os robôs estão mudando o mundo, a forma como amamos, nos comunicamos e vivemos.** Tradução: Marcelo Barbão. Rio de Janeiro: Globo Livros, 2019.

LUGER, George F. **Inteligência Artificial.** Tradução: Daniel Vieira. 6 ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2013. *E-book*.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Inteligência artificial e tributação: a que(m) os algoritmos devem servir? **Consultor Jurídico.** São Paulo: 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-13/consultor-tributario-inteligencia-artificial-tributacao-quem-algoritmos-servir>. Acesso em: 7 fev. 2019.

RUSSELL, Stuart; NORVIG, Peter. **Inteligência artificial.** Tradução: Regina Célia Simille. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. *E-book*.

SANTELLLO, Fabiana Lopes Pinto. **Direito tributário digital. Informatização fiscal. O uso da tecnologia no sistema tributário Nacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2014.

THOMPSON, Ronald Cesar; ANDRADE, Cláudia Maria de; SILVA, Marcelo de Sousa; MORAES, Felipe Mendes; JEZINI NETTO, Felipe; COELHO, Fabiano; ARAUJO, José Carlos de; NEVES, Juliano Brito da Justa; SIMÕES, Nilton Costa; MEDINA, Ronaldo Lázaro. **Projeto IRIS – Reconhecimento Facial de Viajantes.** ANO 2016? Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4627/1/01-lugar-ronald-cesar-thompson.pdf>. Acesso em: 14 jan 2021.

VIGLIONE, John; DEPUTY, David. **Your tax data is ripe for artificial intelligence. Are you prepared?** IA is still evolving, but machine learning is already here. Washington: Tax Executives Institute, 2017. Disponível em: <https://taxexecutive.org/your-tax-data-is-ripe-for-artificial-intelligence-are-you-prepared/>. Acesso em 16 set. 2019.

YANICELLI, Adolfo A. Iriarte. Derechos y garantías de los contribuyentes en la cuarta revolución industrial: “Aproximación desde las transformaciones de la relación jurídica tributaria en la era de la inteligencia artificial”. In: ANTÓN, Fernando Serrano (coord.). **Fiscalidad e Inteligencia artificial**: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital. 1ª ed. Pamplona: Thomson Reuters, 2020. E-book.

ZILVETI, Fernando Aurelio. As repercussões da inteligência artificial na teoria da tributação. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n.43. v. 37. p. 484-500. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/as-repercussoes-da-inteligencia-artificial-na-teoria-da-tributacao/#:~:text=As%20Repercuss%C3%B5es%20da%20Intelig%C3%Aancia%20Artificial%20na%20Teoria%20da%20Tributa%C3%A7%C3%A3o,-Fernando%20Aurelio%20Zilveti&text=Resumo.,mudan%C3%A7as%20na%20teoria%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 22 fev. 2021.

ZHOU, Lingyan. Opportunities and Challenges of Artificial Intelligence in the Application of Taxation System. In: CHENG, Cheng-chen; ZHONG, Yulin; HUANG, Chunyan (org.). **Proceedings of the 2019 International Conference on Economic Management and Cultural Industry (ICEMCI 2019)**. Pequim: Atlantis Press, 2019. Disponível em: <https://www.atlantis-press.com/proceedings/icemci-19/125927534>. Acesso em: 20 fev. 2021.



## **Direito Tributário e Economia**





## **Economia comportamental aplicada à *soda tax* e a experiência norte-americana para a proposta brasileira**

*Thaís Bazzaneze*<sup>1</sup>  
*Oksandro Osdival Gonçalves*<sup>2</sup>

### **Introdução**

A escolha inerente a um produto que denominaremos, aqui, de “engordativo” é eminentemente individual e assim deve ser considerada, pois parte-se do pressuposto de que cada um sabe o que é melhor para o seu próprio bem-estar. Todavia, os comportamentos prévios às escolhas são assimétricos, variando de pessoa a pessoa, e, muitas vezes, estão permeados por diversas falhas sobre as quais o mercado tende a agir com oportunismo para obter vantagens econômicas.

Os dados atuais demonstram que escolhas erradas, derivadas de comportamentos assimétricos, podem repercutir diretamente na sociedade e no seu desenvolvimento, especialmente quando são hábeis a atingir as finanças e os deveres do Estado. Portanto, a questão individual, exercida com base no livre arbítrio de cada cidadão, passa a importar e

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito Econômico e Desenvolvimento do Estado pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Pós-graduada em Direito Constitucional pela Academia Brasileira de Direito Constitucional - ABDConst / Centro Universitário UNIDOMBOSCO - UniDBSCO (2015), em Direito Aplicado pela Escola da Magistratura do Estado do Paraná - EMAP-PR (2010) e em Direito Público pela Escola da Magistratura Federal do Paraná - ESMAFE-PR / Faculdades Integradas do Brasil - UNIBRASIL (2009). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2008). Procuradora Municipal. Link do Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7821410976930098>. E-mail: [thais@bazzaneze.com.br](mailto:thais@bazzaneze.com.br).

<sup>2</sup> Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado/Doutorado) da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Professor titular de Direito Comercial da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Membro do Conselho Editorial da Editora Fórum. Coordenador da Revista de Direito Empresarial. Pós-Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Doutor em Direito Comercial - Direito das Relações Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito Econômico pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Advogado. Link do Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0048856866692022>. E-mail: [oksandro.goncalves@pucpr.br](mailto:oksandro.goncalves@pucpr.br).

revelar uma questão coletiva que demanda a salvaguarda do Poder Público.

É o que acontece no âmbito da obesidade, que hoje ganhou a proporção de uma epidemia global diante das escolhas de produtos “engordativos” pela população. A falha informacional inerente a este tipo de produto passou a ser utilizada pela própria indústria, por meio do marketing, da disposição de produtos em prateleiras, dentre outros meios, causando um aumento no consumo de alimentos altamente calóricos, que contribuem para aumentar as doenças derivadas do excesso de peso.

Ao redor do mundo, medidas de enfrentamento dessa situação passaram a ser implementadas, especialmente de origem tributária, como a *fat tax* e a *soda tax*. A base dessa premissa é a de que o tributo é um meio indutor de comportamentos humanos e pode ser utilizado para moldar o consumo de produtos que geram obesidade, a fim de que as pessoas passem a realizar escolhas mais saudáveis até a superveniência de um alívio nos respectivos custos do Estado derivados do aumento da obesidade e de todas as suas repercussões sociais (exemplo: diabetes).

No Brasil, encontram-se em tramitação o projeto de Emenda à Constituição nº 110/2019 e o projeto de Lei nº 2183/2019, os quais visam instituir a *soda tax*, isto é, instituir tributos que incidirão sobre bebidas açucaradas, como os refrigerantes, com o intuito de diminuir o consumo deste tipo de produto, sob o pressuposto de que, ao final desse processo, haverá redução do consumo e, conseqüentemente, da obesidade. No entanto, esta forma de política pública na experiência internacional não vem se mostrando eficiente, o que chama atenção para a tentativa de implementação similar no plano nacional sem tomar cuidado em saber se esses critérios são adequados para a realidade brasileira.

Com base nesse contexto, mediante o emprego da metodologia qualitativa, bem como dos métodos dedutivo e indutivo, é que se construirá o presente artigo.

Primeiramente, o artigo abordará a teoria da economia comportamental e a assimetria informacional, para tratar os problemas que envolvem as escolhas pessoais. Após, o trabalho será guiado em torno do paternalismo libertário e da tributação como instrumentos supostamente capazes para modificar comportamentos, para, então, tratar da *soda tax*, da experiência norte-americana sobre a tributação aplicada sobre as bebidas açucaradas e a consequente análise das propostas brasileiras sobre o tema.

Destaque-se, outrossim, que objetivo geral deste trabalho é apresentar a experiência norte-americana com relação à *soda tax* para, em seguida, abordar alguns aspectos positivos e negativos numa eventual aplicação desse sistema no Brasil. Como objetivo específico se buscará avaliar a possível eficiência da aplicação deste tipo de tributo no mercado brasileiro de refrigerantes.

### **1. A teoria comportamental na análise econômica do direito**

A conduta humana pode ser pré-determinada por uma escolha entre diversas opções, orientada por questões de custos e tempo (BASU, 2018, p. 156-157), que nem sempre refletirá numa recompensa, suficiência ou conformação social futura. Ela é momentânea, baseada na escassez e na falta do emprego de uma racionalidade ideal para a situação (ALVES, 2019), o que, muitas vezes, é verificado ao acaso do momento e do envolvimento que o produto e o consumo provocam.

É a hipótese, por exemplo, do consumo de chocolates por um impulso emocional e irrefletido, da aquisição de uma mercadoria desnecessária pelo envolvimento e encantamento que a marca traz, por um simples

querer consumir ou com a compra de produtos com materiais não ambientalmente corretos pela falta de conhecimento. Todas essas situações trazem à pessoa um benefício episódico e, por outro lado, acarretam efeitos não desejáveis ou não previstos, que nos casos acima podem causar sobrepeso ou a obesidade, o endividamento e a poluição do meio ambiente.

Com efeito, é a economia comportamental que atua nesse espaço exógeno de conduta individual, identificando padrões de irracionalidade comuns ou assimetrias informacionais nas escolhas realizadas (KAHNEMAN, 1991) que não espelham uma correta adequação social, o que permitirá projetar melhores políticas públicas e aperfeiçoar os estatutos jurídicos para direcionar as preferências individuais a atos e escolhas julgadas como mais vantajosas às pessoas e à sociedade (BASU, 2018, p. 159).

O Estado opera através de suas instituições, que, em conjunto com a análise econômica do direito, busca avaliar a eficiência dos mecanismos utilizados para verificar se aquela é a melhor alternativa para promover a maximização do bem-estar do indivíduo e do desenvolvimento econômico e social para todos (RIBEIRO; KLEIN, 2016, p. 32).

Raj Chetty (2015), ao tratar da perspectiva pragmática da economia comportamental, assinala que esta é importante para as definições governamentais em razão de três aspectos, os quais consistem no estabelecimento de: *i*) novas ferramentas de política (*new policy tools*), *ii*) melhores previsões sobre os efeitos das políticas existentes (*better predictions about the effects of existing policies*); *iii*) novas implicações de bem-estar (*new welfare implications*) (CHETTY, 2015, p. 1-2).

O primeiro aspecto denota que os *insights* de psicologia oferecem novas ferramentas que podem ser politicamente utilizadas para influenciar comportamentos e têm a aptidão de produzirem expansivos

resultados (CHETTY, 2015, p. 1). O segundo, por sua vez, ocorre diante da incorporação de características comportamentais nas políticas públicas, que pode produzir uma previsão sobre os efeitos dos incentivos estatais estabelecidos, bem como uma adequada medida econômica do que vem a ser socialmente implementado (CHETTY, 2015, p. 2).

O terceiro e último aspecto cinge-se às novas implicações de bem-estar que são geradas pela economia comportamental. Vieses comportamentais geram diferenças de bem-estar entre as pessoas, de modo que o formulador de políticas públicas ampliará a sua perspectiva para identificar o bem-estar real e o bem-estar objetivo, este relativo à maximização de escolhas, que pode impactar diretamente no agente ou na sociedade (CHETTY, 2015, p. 2).

Com efeito, esta definição doutrinária é bastante importante para compreender o papel da teoria comportamental na análise econômica do direito, visto que todos esses três aspectos elencados têm conexão direta com a efetivação das políticas públicas relacionadas à economia. É ela que permite a construção de um direito mais previsível, cujos efeitos podem beneficiar a sociedade, especialmente para que não haja previsões jurídicas descompassadas com a realidade (ANGNER; LOEWENSTEIN, 2012, p. 1).

Outro ponto que merece relevo é o de que os economistas comportamentais entendem que o consumo não é invariável, mas sim variável a depender da referência ou preferência do indivíduo (ANGNER; LOEWENSTEIN, 2012, p. 34). Prevalece nessa relação, assim, a interioridade individual, que em muito difere de um padrão regular e seguro de consumo.

Ainda, é preciso considerar que as pessoas são avessas às perdas, ou seja, se ligam ao objeto pela simples posse, sem avaliar a real necessidade dele. Essa questão, ao lado da variabilidade da preferência do indivíduo, interfere nas escolhas e comportamentos humanos, de modo que é

igualmente importante para a ponderação de probabilidades na elaboração de políticas públicas (ANGNER; LOEWENSTEIN, 2012, p. 35).

Um comportamento habitual ocorre quando o custo e o benefício têm relação direta com o tempo, podendo haver dificuldades para rompê-lo, até mesmo pela racionalidade limitada do indivíduo e dos seus sentimentos de apego. Richard A. Posner (2015) consigna:

O comportamento usual ocorre quando o custo e o benefício dependem do tempo; o custo está negativamente relacionado ao tempo e o lucro está positivamente relacionado a ele. Não só é menos caro escovar os dentes depois que se tornou habitual, mas parar de escovar (talvez em resposta a evidências convincentes de que era realmente ruim para os dentes) deixaria a pessoa desconfortável. Romper um hábito, como abandonar um vício (um exemplo extremo de hábito), causa sintomas de abstinência, embora, no caso de um hábito simples, sejam geralmente leves e passageiros (POSNER, 2015, p. 79, tradução livre).<sup>3</sup>

Verifica-se que a economia comportamental possui diversos meandros que devem ser observados antes de ser utilizada em uma política pública, impondo-se uma análise com mais de uma perspectiva, pois o indivíduo não se limita a uma única preferência. Ademais, há que se ter em mente que o que funcionou para um indivíduo pode não funcionar com outro, especialmente quando envolve países distintos, cuja cultura e condições socioeconômicas muitas vezes predeterminam as escolhas.

---

<sup>3</sup> “El comportamiento habitual ocurre cuando el costo y el beneficio son dependientes del tiempo; el costo está relacionado negativamente con el tiempo y el beneficio está relacionado positivamente al mismo. No sólo es menos costoso para uno cepillarse los dientes luego de que cepillarse se há vuelto habitual, sino que dejar de capillarse (tal vez en respuesta a una evidencia convincente que de hecho era malo para los dientes) haría que uno se sienta incómodo. Romper um hábito, como romper una adicción (un ejemplo extremo de hábito), causa síntomas de abstinencia, aunque en el caso de un simple hábito estos usualmente son leves y fugaces” (POSNER, 2015, p. 79).

## **2. O paternalismo e o dirigismo estatal de condutas por meio da extrafiscalidade tributária**

Uma das questões a ser debatida em relação à intervenção do Estado na economia comportamental se refere a sua legitimidade, especialmente quanto à possibilidade de interferência em algo que, de acordo com alguns, deveria ser eminentemente livre, com pertinência tão só ao jogo dos cidadãos e dos mercados.

No entanto, com base nas lições de Douglass C. North, essa interposição estatal, que é promovida por meio das instituições, terá importância e lugar para conferir certeza e previsibilidade nos atos humanos, inclusive no aspecto da conduta que pode se esperar do próximo. Aliás, sobre as escolhas humanas, o mesmo autor explica que as instituições estão tão presentes nas situações pessoais de repetição, que os agentes sequer notam os seus efeitos:

(...) os pressupostos de equilíbrio estável e conhecimento acerca das alternativas são bastante atrativos, já que nossas vidas são feitas de rotinas em que a questão das escolhas parece se regular, repetitiva e claramente evidente, de tal forma que 90% dos nossos atos em um dia não requerem muita reflexão. Na verdade, porém, é a existência de um arraigado conjunto de instituições que nos possibilita não precisarmos refletir sobre os problemas e fazermos essas escolhas. Fazemos pouco-caso delas porque a estrutura da troca se institucionalizou a ponto de reduzir a incerteza (NORTH, 2018, p. 46).

Muitos aprovam essa postura estatal mais ativa, mesmo com a ciência de que isto poderá afetar as suas preferências (BASU, 2018, p. 169). Assim, entendem ser melhor correr os riscos das relações sociais do que sujeitar-se às incertezas que a liberdade pode proporcionar, principalmente quando não há a previsibilidade sobre qual será ou deverá ser a conduta do outro ou as consequências de sua própria conduta.

Na ordem econômica, a intervenção do Estado é operada para evitar ou minimizar as falhas de mercado e promover o desenvolvimento econômico e o bem-estar social, como ocorre no âmbito concorrencial, cujos mecanismos de combate à concentração empresarial estão disciplinados na Lei da Concorrência (Lei 12.529/2011), ou na regulação dos contratos privados (RIBEIRO; KOBUS, 2013, p. 185).

Pode-se afirmar, também, que essa atividade pública tem origem no sistema paternalista, o qual, de acordo com Ejan Mackaay e Stéphane Rousseau, se caracteriza pelo “conjunto de regras que modificam um ato jurídico para lhe conferir efeito diferente daquele visado pelo agente, o que pode até eliminar completamente o efeito” (MACKAAY; ROUSSEAU, 2015, p. 443). Isso significa dizer que a vontade do Estado, quando revela o interesse da sociedade, prevalecerá em determinadas situações em detrimento da vontade do agente privado.

Assim, recomenda-se que a intervenção seja suave, a ponto de preservar a liberdade do agente. É o que proclamam os paternalistas libertários, para os quais a mão estatal deve permitir que as pessoas escolham o seu próprio caminho pelo menor custo, pelo maior benefício, vantajosidade ou bem-estar (THALER; SUNSTEIN, 2019, p. 256).

De todo modo, seja qual for a intensidade da intervenção estatal, esta tem grande importância para as relações assimétricas, nas quais os custos para os envolvidos não são iguais e as escolhas de um podem representar um oportunismo ou uma desvantagem em prejuízo de outrem (THALER; SUNSTEIN, 2019, p. 257).

Para evitar a realização de condutas não ótimas em razão de uma assimetria informacional, pode-se defender a aplicação de um *nudge* ou de um tributo num período de consideração antes da escolha, para que o agente possa refletir antes de tomar a decisão. Trata-se de uma forma de incentivo mediante a aplicação de uma norma legal, cuja obrigação



permita esse prévio juízo de ponderação (THALER; SUNSTEIN, 2019, p. 259) para se obter uma escolha mais benéfica à sociedade ou a internalização de custos quando o agente opta por uma ação que causa algum tipo de efeito social negativo (THALER; SUNSTEIN, 2019, p. 18).

No que toca à tributação, afirma-se que assimetria informacional deve ser considerada um custo fundamental na realização de negócios jurídicos, assim como uma falha que é ínsita ao mercado e utilizada por ele de modo oportunista (WILLIAMSON, 2012, p. 354). É diante desse custo que a tributação corretiva incidiria, afastando ou diminuindo a falha de informação pelo estímulo do tributo ou do seu reflexo, para permitir ao agente uma chance maior de escolha mais eficiente (CALIENDO, 2009, p. 22).

Como ensina Luís Eduardo Schoueri (2005) acerca da indução do agente econômico pelo Estado por meio de estímulos ou desestímulos da tributação:

(...) quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as chamadas 'externalidades', o que faz é transferir ao mercado, por meio do mecanismo de preço, aqueles custos, cabendo aos produtores e consumidores decidir, em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. Do mesmo modo, o incremento da tributação de um produto poderá implicar seu menor consumo, conforme esteja ou não o mercado disposto a assumir tais custos (SCHOUERI, 2005, p. 44).

Assim, tem-se que o pressuposto dessa indução tributária é fazer com o que indivíduo busque realizar escolhas para atingir um maior benefício a si mesmo e com o menor custo (SALAMA, 2017, p. 15). Para Gico Junior (2019, p. 17) os agentes econômicos, no processo de formação de suas escolhas, “ponderam os custos e os benefícios de cada alternativa,

adotando a conduta que, dadas as suas condições e circunstâncias, lhe traz mais bem-estar”.

Outrossim, é oportuno frisar este dirigismo estatal tributário pelo caminho da indução – que é a exceção em razão da neutralidade tributária – através da faceta conhecida como extrafiscalidade do tributo, a qual permite que o Estado o utilize para a realização de políticas públicas e medidas de organização social<sup>4</sup>, ou, como assinala José Casalta Nabais (2004, p. 264), para a “consecução de determinados resultados econômicos ou sociais”.

Oksandro Osdival Gonçalves (2016, p. 80) assim sintetiza o modo de operação dessa atuação estatal: “o Estado pode manejar tributos (aumentá-los ou desonerá-los), buscando estimular determinado comportamento pelos destinatários das normas (indução positiva) ou com o objetivo de desincentivar certas condutas (indução negativa)”. E, quanto à importância da extrafiscalidade no contexto ora tratado, pontua que:

“A extrafiscalidade cria uma perspectiva diferenciada de intervenção do Estado na ordem econômica, porque, através do tributo, o Estado consegue incentivar ou desincentivar certas atividades econômicas, bem como influir no processo de escolhas feitas pelos agentes econômicos. Desse modo, o tributo extrafiscal provoca certos resultados econômico-sociais, como o de promover o desenvolvimento econômico de certas regiões, proteger a indústria nacional, reduzir as desigualdades sociais, estimular o emprego, desestimular atividades ambientalmente poluidoras, reduzir o consumo de certos produtos, entre tantas outras possibilidades. É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado majora a imposição tributária de produtos nocivos como o álcool e o cigarro, objetivando torná-los mais caros para dissuadir os indivíduos de consumi-los, em prol da proteção da saúde humana”. (GONÇALVES, 2016, p. 83)

---

4 “(...) a extrafiscalidade abre uma importante perspectiva de intervenção estatal na ordem econômica, com o poder de incentivar ou desincentivar certas atividades ou setores econômicos. A utilização dessa competência pode alterar, contudo, o preço relativo dos bens, para o bem ou para o mal, já que modifica as condições naturais do mercado” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2015, p. 477-478).

Observa-se, deste modo, que a intervenção estatal na economia é possível por meio do tributo, cujo âmbito extrafiscal permite uma oscilação nos custos dos produtos como forma direcionar a conduta humana de acordo com o interesse público. Portanto, nesse cenário, o tributo possui grande utilidade social e econômica, porque é capaz de moldar a atuação do mercado para atender determinada política pública.

### **3. a *soda tax* e seus aspectos doutrinários**

O aumento da obesidade e da diabetes, com a consequente implicação nos custos da saúde e no aumento das externalidades negativas na sociedade (WETTER; HODGE JUNIOR, 2016, p. 361), fez com que surgissem diversas propostas para reduzir o consumo de bebidas açucaradas, dentre elas a de taxá-las. Aliás, diversos foram os países que instituíram este tipo de tributo, denominado amplamente pela doutrina como *soda tax*<sup>5</sup>, como França, Hungria, México, Reino Unido e Estados Unidos (FRANCIS; MARRON; RUEBEN, 2016, p. 7).

Tal como se verifica com as *sin taxes* e a *fat tax*, pela *soda tax* busca o legislador utilizar o tributo para modificar os custos dos produtos que julga não saudáveis, com o seu consequente encarecimento, sendo o próprio consumidor, por sua escolha e de acordo com as suas possibilidades financeiras, que dispensará ou não o produto considerado maléfico à saúde (CORNELSEN; MAZZOCCHI; SMITH, 2019).

O pressuposto comportamental é de que o tributo é capaz modificar a escolha de consumo de indivíduo sobre um determinado produto,

---

<sup>5</sup> Bebidas açucaradas podem ser definidas de forma abrangente para incluir "qualquer bebida não-alcoólica, embalada ou servida ou mistura que contém açúcar adicionado ou outros adoçantes calóricos. (...) As bebidas não tributadas incluem água pura, refrigerante diet e leite sem sabor, frutas e bebidas vegetais contendo apenas açúcares naturais ou outros adoçantes naturais (WETTER; HODGE JUNIOR, 2016, p. 362, tradução livre). "SSBs may be defined comprehensively to include 'any non-alcoholic, packaged, or served beverage or mix that contains added sugar or other caloric sweeteners'. (...) Non-taxed beverages include plain water, diet soda, and unflavored milk, fruit, and vegetable drinks containing only natural sugars or other natural sweeteners".

permitindo uma escolha que espelhe aquilo que uma pessoa tem a melhor razão para promover (SEN, 2011, p. 205). Deseja-se, nesse sentido, que o consumidor realize uma escolha mais saudável na sua alimentação, evitando produtos que causem a obesidade e as doenças a ela relacionadas. A escolha se dá pelo aumento do custo derivado da elevação do tributo, não propriamente de uma conscientização do consumidor a respeito da obesidade.

Outrossim, frise-se que os impostos sobre bebidas açucaradas geralmente são baseados no volume da bebida, cujo critério não diferencia efetivamente o alto e o baixo teor de açúcar e é altamente criticado pelos estudos atuais. O problema maior identificado relaciona-se à análise dos refrigerantes, que possuem uma grande variabilidade de açúcar entre um tipo e outro, frente ao que taxar o volume propriamente dito em nada alterará no consumo habitual deles.<sup>6</sup>

Por isso a tributação do volume de bebidas açucaradas, do ponto de vista da saúde pública, em muito pouco contribui para a diminuição do consumo entendido como não saudável (MARRON; GEARING; ISELIN, 2015, p. 16) e mais revela um intuito arrecadatório do Estado. Ao contrário, se entende que concentrar os impostos nas bebidas com mais açúcar, especialmente as que possuem açúcar adicionado, de forma aliada com uma política de melhoramento das informações na rotulagem destes produtos, reduziria mais o consumo (FRANCIS; MARRON; RUEBEN, 2016, p. 7).

Ainda, é preciso considerar que famílias de baixa renda consomem mais bebidas açucaradas que as famílias de alta renda (FRANCIS; MARRON; RUEBEN, 2016, p. 12). Deste modo, por mais que seja considerado um efeito positivo da *soda tax* perante as famílias em estado

---

6 FRANCIS, Norton; MARRON, Donald; RUEBEN, KIM, op. cit. p. 7.

de vulnerabilidade, é notório o seu efeito regressivo quanto ao consumo, frente ao qual serão os integrantes das famílias de menor renda os mais atingidos pelos seus efeitos, pois seu poder econômico de consumo será reduzido perante àqueles de maior renda.

Ademais, as fronteiras são tidas como um grande limitador para os impostos sobre bebidas açucaradas, já que a produção, distribuição, venda e compra ocorrem além das fronteiras do lugar da taxa, principalmente quando a área de incidência é pequena e permite essa migração. Até mesmo não se pode esquecer que a exportação confere benefícios tributários que afetam os custos dos produtos e que estes podem compor as prateleiras das fronteiras que circundam a área de incidência da *soda tax*. Por isso a integração da regionalização na política pública para o caso é mais interessante, visto que diminui a tendência de fuga (FRANCIS; MARRON; RUEBEN, 2016, p. 12).

Necessita também ser considerado o fato de que o tributo pode não ser eficaz conforme a sua previsibilidade. Além das relações econômicas serem bastante dinâmicas, as intervenções estatais de indução podem não ser eficientes para a mudança de hábitos, ainda mais quando se mantém a liberdade do consumo desde que haja o pagamento de um preço maior, gerando uma forma de discriminação. Nesse sentir, existem preferências que se sobreporão à elasticidade dos preços provocada pela *soda tax* (WANG, 2014, p. 2). Segundo o estudo de Emely Yucai Wang (2014):

A elasticidade-preço própria estimada de longo prazo de refrigerantes regulares é  $-0,5744$ , ou seja, se o preço de refrigerante regular aumenta 1% e sua demanda cairá cerca de 0,57%. Isso sugere que a demanda por refrigerante regular é inelástica e as famílias provavelmente não irão trocá-los após pequenas doses permanentes aumentos de preços. Após o imposto, as famílias provavelmente pagarão o imposto, mas não alterarão seu

comportamento. Portanto, as políticas propostas podem não alcançar as consequências pretendidas (WANG, 2014, p. 26, tradução livre).<sup>7</sup>

Outro ponto de fundamental importância reportado sobre o tema tem relação com a armazenagem de bebidas em virtude do custo mais atrativo, com a aplicação de descontos pelas fábricas ou distribuidoras. Nesse contexto, o estoque permite uma substituição intertemporal dos produtos mais caros pelos menos custosos, o que cabe bem para os fins de melhorar a concorrência e atrair um maior número de consumidores para a aquisição do produto com mais açúcar (WANG, 2014, p. 26). Isso também pode ocorrer no repasse do tributo aos consumidores, cuja cobrança pode variar de acordo com o mercado, em particular quando as empresas possuem condições para conferir uma margem de desconto na venda final.

Além disso, não se pode olvidar que diante de uma eventual modificação de comportamento operada em razão da incidência tributária, o consumidor tenderá a substituir o produto similar ou outro que satisfaça o seu paladar. Se há uma preferência por bebidas altamente açucaradas, a política pública, para ser eficiente, deve ser uniforme para o maior número possível de tipos de bebidas com açúcar adicionado, pois a tributação incidente sobre um único tipo de produto, como os refrigerantes, não garantirá a consequente opção da população pela versão *diet* ou *light* dele.

Não há dúvida de que a *soda tax* irá impactar no bem-estar dos indivíduos, seja positivamente diante de eventual redução no consumo, ou negativamente com efeitos regressivos e perdas. Para maximizar a sua utilidade torna-se imprescindível a consideração dos estudos técnicos e

---

<sup>7</sup> “The estimated long-run own-price elasticity of regular sodas is  $-0.5744$ , meaning if the price of regular soda increases by 1% its demand will fall by about 0.57%. This suggests that the demand for regular soda is inelastic and households are not likely to switch out of them after small permanent price increases. Post tax, households will likely pay into the tax but will not alter their behavior. Hence, the proposed policies may not achieve their intended consequences” (WANG, 2014, p. 26).

empíricos sobre o assunto, bem como da experiência internacional, que muito traz para a criação ou adequação da política pública a ela correlacionada.

#### **4. A experiência norte-americana**

Nos Estados Unidos, a discussão sobre a *soda tax* remonta quase cinquenta anos, tendo sido defendida por diversas organizações de saúde do País, como o Instituto de Medicina, a Academia Americana de Pediatria, as Nações Unidas e a Associação Americana de Saúde Pública. A partir deste movimento, esta tributação ganhou força para integrar as políticas públicas, com os primeiros registros de sua utilização em 1991 no Maine (COLANTUANI; ROJAS, 2014), sendo sequencialmente adotada por diversos Estados ou cidades, como Ohio, Virgínia Ocidental, a cidade de Aurora no Colorado, Nova Iorque, Texas, Kentucky, Dakota do Norte, entre outros (VINELLI, 2009).

A baliza para a sua adoção foi de que as bebidas adoçadas contribuem para as doenças relacionadas às dietas, pois: *i)* possuem alto teor calórico e baixo teor de nutrientes; *ii)* são ingeridas em quantidade por não proporcionarem saciedade; *iii)* são providas de alta carga glicêmica, o que contribuiu para a resistência à insulina e a ocorrência de diabetes (CAWLEY; FRISVOL, 2015). Conquanto isso, por ter sido adotada em vários níveis como medida isolada ou para meros fins arrecadatários (VINELLI, 2009) (CAWLEY; FRISVOL, 2015), suscita a necessidade de investigação sobre a eficiência e suficiência para o combate da obesidade, especialmente considerando que está na iminência de ser adotada pelo Brasil.

Para esse estudo, foram analisados três Estados norte-americanos, quais sejam Washington, Califórnia (na cidade de Berkeley), Pensilvânia (na cidade de Filadélfia).

Em Washington, por todo o Estado e com uma aprovação legislativa célere, sob uma alíquota de 1/6% por Oz (o que equivale a 2% por lata de refrigerante), foi instituído em 2010 um imposto sobre bebidas carbonatadas (que inclui o refrigerante regular e o *diet* e exclui da incidência outras bebidas açucaradas não carbonatadas), tendo vigorado por apenas cinco meses e sido derrubado por uma iniciativa eleitoral patrocinada pelas indústrias de refrigerantes. Em razão de ter surpreendido o mercado, este tributo ensejou um repasse do tributo de 104% a 109%, havendo um significativo aumento nos preços de todos os que estavam sujeitos à incidência, o que acarretou, por consequência, na diminuição do consumo de algumas marcas (não de todas, portanto) em 5% (ROJAS; WANG, 2020).

Na Califórnia, mais especificamente na cidade de Berkeley<sup>8</sup>, o tributo em análise foi instituído no ano de 2015, ao custo de 1 centavo por Oz (estimando-se 30,8% de imposto a cada 2 litros) sobre a distribuição de bebidas com alto teor calórico e açucaradas (por exemplo, refrigerantes, bebidas energéticas e chás pré-adoçados) e adoçantes usados para adocicar essas bebidas, todavia com isenção sobre: *i*) adoçantes (por exemplo, açúcar, mel, xaropes) normalmente usados pelos consumidores e distribuídos em supermercados; *ii*) bebidas e adoçantes distribuídos a varejistas muito pequenos; *iii*) bebidas dietéticas, laticínios, suco 100%, fórmula para bebês, álcool ou bebidas ingeridas por razões médicas (CAWLEY; FRISVOL, 2015).

Outro dado importante, é que o produto de sua arrecadação seria destinado a um fundo geral da cidade e que pesquisas realizadas no local demonstraram que, num comparativo com a cidade de São Francisco, “para cada produto e cada tamanho, o preço por onça em Berkeley

---

<sup>8</sup> É importante anotar que outras cidades californianas também adotaram a *soda tax*, como São Francisco, Albany e Oakland (cf. ROJAS; WANG, 2020).



aumenta após o imposto, mas em menos de 1 centavo total do imposto” (CAWLEY; FRISVOL, 2015, tradução livre)<sup>9</sup>, o que não necessariamente reflete um aumento do preço em razão do imposto, pois pode ser decorrente de inflação ou de outro fator (CAWLEY; FRISVOL, 2015). Sobre esse ponto afirma-se que: “Embora um subconjunto de produtos pareça ter experimentado uma redução no volume de vendas, não encontramos nenhuma evidência de redução no consumo geral de SSB em Berkeley” (ROJAS; WANG, 2020).

Além disso, a taxa de repasse do tributo ao consumidor, para garrafas de 2 litros, foi em média 43,6%<sup>10</sup>, assim como houve a identificação do cruzamento de fronteiras pelo consumidor para adquirir as bebidas adoçadas por um custo menor – o que talvez justifique o repasse não total do tributo (CAWLEY; FRISVOL, 2015).

Por fim, na cidade de Filadélfia, Pensilvânia, a partir de janeiro de 2017 e sob a alíquota de 1,5 centavos por Oz (equivalente a \$ 1,01 a cada 2 litros), restaram tributadas todas as bebidas adoçadas com açúcar (abrangendo produtos regulares e diet), sendo que 97% do tributo foi repassado ao consumidor, o que ensejou um aumento no preço dos produtos em 34% e a conseguinte redução do consumo em 46%. Este percentual, todavia, também se justifica em razão da realização de compras nas fronteiras da cidade, o que indicou uma redução da venda de bebidas líquidas em 22%. Outro revés no local foi uma diminuição no consumo de bebidas mais saudáveis que também foram tributadas (SEILER; TUCHMAN; YAO, 2019).

Da análise das taxas de obesidade, observa-se o seguinte: Washington, em 2010 tinha a respectiva taxa de 26% (OBESITY, 2018) e,

---

9 “For each product and each size, the price per ounce in Berkeley rises after the tax, but by less than the full 1 cent per ounce of the tax. However, some of this may be due to general inflation or area-specific shocks to prices other than the tax” (CAWLEY; FRISVOL, 2015).

10 Há quem reporte uma taxa de 24,4% médio de repasse nas bebidas tributadas (cf. ROJAS; WANG, 2017).

no ano de 2011, 26,5% (CDC, 2021); na Filadélfia, em 2017 o percentual era de 30% (RANKINGS..., 2017, online) tendo baixado para 28% em 2020 (RANKINGS..., 2020b, online); e no Condado de Alameda (BERKELEY, 2021, online), onde se situa Berkeley, em 2015 o número de obesos atingia um percentual de 21% (RANKINGS..., 2015, online), sendo que no ano de 2020 atingiu um percentual de 19% (RANKINGS..., 2020a, online).

No âmbito nacional a *soda tax* norte-americana não refletiu uma diminuição dos índices relativos à obesidade, sendo que do período entre 1999-2000 e 2017-2018 houve um aumento do respectivo percentual de 30,5% para 42,2%, e, também, para a obesidade severa, que de 4,7% passou a ser 9,2% (CDC, 2021).

Conclui-se que o custo derivado da instituição da *soda tax* modificou o comportamento, reduzindo o consumo ou fazendo com que indivíduos fossem à fronteira adquirir produtos com preços menores, mas também se constata que a modificação não foi relevante para reduzir a obesidade de forma relevante. Assim sendo, infere-se que a medida estudada deve vir associada a outras medidas não tributárias, e não ser aplicada isoladamente, pois não se apresenta suficiente para o controle pretendido no consumo.

## **5. Análise da proposta brasileira para a *soda tax*: aspectos positivos e negativos frente à experiência norte-americana**

A percepção sobre a atual situação da obesidade e os seus reflexos no Brasil, que atingiu 19,8% da população, segundo os dados divulgados em 2018 pelo IBGE, e recebeu recentes alertas pela OECD (2019) e WHO (2020), deu início a movimentação política em direção a uma mudança de comportamento em benefício da saúde pública. O instrumento escolhido pelo legislador foi a criação de tributo através da Proposta de Emenda à Constituição - PEC nº 110/2019 e do Projeto de Lei nº 2183/2019.

A Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019 se refere à reforma tributária e traz em seu bojo, ao prever o imposto seletivo, as *sin taxes* ou tributos sobre o pecado, cujo gênero abarca a *soda tax*. A previsão é aumentar a taxaço que causa externalidades negativas para desestimular o consumo de bebidas açucaradas, em razão da obesidade gerar um custo social em razão do aumento de doenças e conseqüentemente a elevação das despesas com o serviço público de saúde. A propósito, confira o que sugere a emenda nº 118 desta PEC em relação ao imposto seletivo: “poderá ter alíquotas diferenciadas, entre outras hipóteses nos termos da lei, no caso de bebidas alcoólicas, açucaradas, refrigerantes, cigarros e outros produtos do fumo” (BRASIL, 2019b).

Já o Projeto de Lei nº 2183/2019 trata sobre a instituição da contribuição sobre a intervenção no domínio econômico sobre a comercialização de refrigerantes e bebidas açucaradas, chamada de CIDE-Refrigerantes. De acordo com a proposta, são observados os seguintes destaques: *i)* o produto da arrecadação será destinado ao Fundo Nacional de Saúde para o custeio de despesas com ações e serviços públicos de saúde; *ii)* serão contribuintes os produtores e importadores; *iii)* a alíquota será de 20%; *iv)* há isenção quando a comercialização se der à empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; *v)* motivação em razão da obesidade e das doenças crônicas dela derivadas, bem como a necessidade de alteração de padrões de compra e de consumo e deficiências nutricionais inerentes (BRASIL, 2019a).

A alíquota alta, de 20%, certamente levará ao repasse do tributo ao consumidor, o que sugere um aliado na alteração do comportamento dos consumidores do produto. Foi o que se verificou no Estado de Washington, no qual a amostra, ainda que tenha sido de curta duração, indicou que a alíquota elevada é um fator significativo no desenho desta política pública.

O fato gerador, que considera bebidas adoçadas de um modo geral e não apenas refrigerantes, também denota um caminho abrangente para promover a alteração de comportamentos. No entanto, a exemplo da Filadélfia, é preciso consignar que a tributação de qualquer bebida adoçada pode implicar no desestímulo às bebidas saudáveis, como o leite destinado às crianças. Além disso, não se pode esquecer que bebidas enquadradas como *light* ou *diet* podem ter açúcares adicionados na sua composição, o que também revelaria um desvio da tributação em relação a sua justificativa. Por isso, é necessária uma adequada diferenciação dos produtos, com uma revisão periódica (BRASIL, 2019c).

A destinação do tributo ao Fundo Nacional de Saúde aparenta servir de justificativa à *soda tax* como meio para promover o investimento na saúde pública. Se o fundo fosse geral, de utilização para qualquer política pública, estar-se-ia diante de um aspecto muito negativo, pois sobressairia um viés arrecadatário do Estado desconectado da finalidade para a qual está sendo criada a CIDE-Refrigerantes. Uma política pública que avança com a possibilidade de perdas deve estar fundamentada em direitos e valores maiores da sociedade, sendo que o fundo especial converge com essa ideia.

Por fim, quanto ao local do tributo, que é colocado a nível nacional, permite uma boa acolhida para que não haja compras transfronteiriças entre os próprios Estados da federação. No entanto, não se pode deixar de considerar que existem Estados vizinhos a outros Países, como é o caso do Sul do Brasil que faz ligação direta com a Argentina, o Paraguai e o Uruguai, diante do que poderá haver uma migração do consumo a estes se medidas regionais internacionais e intensas fiscalizações não forem adotadas – o que é especialmente considerado pela conferência de isenção na exportação. Até mesmo estas medidas de contenção precisam ter o seu custo avaliado para verificar a viabilidade da *soda tax*.

Para além dessas questões, é necessário instigar a razão do foco apenas em bebidas açucaradas, visto que os dados indicam que nos últimos 10 anos houve uma diminuição significativa no consumo de refrigerantes no País. Segundo os dados do IBGE (2020), a frequência do consumo neste período caiu de 23% para 15,4%. Ainda, “se reduziu em todas as faixas de renda, mas a redução foi mais intensa nas faixas de renda mais elevada, passando de 31,2% para 17,7% no último quarto, enquanto no primeiro quarto passou de 14,4% para 11,5%” (IBGE, 2020).

Deve-se considerar que a redução do consumo ocorre em razão das novas tendências de mercado, em particular diante das escolhas mais saudáveis da população – cuja parcela não será impactada pelo tributo, exceto se produtos saudáveis também forem passíveis de sofrer a incidência da *soda tax*.

Essa informação – redução do consumo de refrigerantes nos últimos 10 anos – deixa claro que relacionar o consumo de bebidas açucaradas com o aumento da obesidade parece não ser adequado ou verdadeiro, pois, apesar da queda no consumo desse tipo de produto, houve aumento do número de pessoas classificadas com obesidade ou excesso de peso no País.

Dessa forma, ao menos aparentemente as evidências indicam que existem outros fatores que contribuem para o cenário da obesidade, e que ele não é composto apenas das bebidas açucaradas. A redução natural do consumo desse tipo de bebidas, isto é uma adaptação do mercado ao consumo saudável, não pode ser desconsiderada no cenário proposto, sendo, portanto, questionável a intervenção estatal nos moldes propostos.

Os dados indicam que o problema é mais complexo e não está relacionado apenas ao consumo de bebidas açucaradas, mas a todo um conjunto alimentar centrado em produtos ultraprocessados, com elevadas concentrações de açúcar, de tal sorte que a política pública extrafiscal deve ampliar seus horizontes para considerar outros produtos também como

suscetíveis de alíquotas mais elevadas, bem como a realização de uma política conjunta de conscientização visando o consumo de alimentos saudáveis.

Frente ao exposto, recomenda-se que a adoção da *soda tax* seja embasada em maiores evidências, posto que a mera importação jurídica desta política pública inspirada em outros países deve observar a realidade nacional. Ademais, além das experiências internacionais, como a norte-americana, há que se ter cautela quanto aos efeitos regressivos que estudos já vem consignando em trabalhos científicos.

## **6. Considerações finais**

O tributo também é um instrumento indutor de comportamentos, estando disponível para o Estado para ser utilizado como medida corretiva de condutas e comportamentos. Nesse sentido, a *soda tax* pode ser viável para fazer frente à obesidade, mas é preciso um maior aprofundamento, pois a redução do consumo de refrigerantes, ocorrido nos últimos anos de forma natural, não implicou na redução deste fator de saúde.

No Brasil, verificamos a existência de projetos que visam instituir política pública similar àquela norte-americana, existindo duas propostas, uma de Emenda Constitucional e outra na forma de projeto de lei. Todavia, aos nossos congressistas e demais interessados no assunto, deixa-se a mensagem de que a análise da eficiência deste tributo demanda cautela e mais estudos baseados em evidências.

Isso porque, conquanto existam aspectos positivos que conferem um norte para o atingimento da eficiência com a *soda tax*, ela possui diversos efeitos regressivos, que podem ferir direitos e piorar o bem-estar dos brasileiros. Por isso, outros fatores envolvidos devem ser considerados, como outras políticas aliadas, níveis de riqueza da população, impactos na

indústria, na economia e na sociedade, discriminação social e econômica, etc.

Assevera-se, por fim, que a mera instituição sem a consideração das evidências já existentes, especialmente as relacionadas aos Países que já implementaram esta forma de tributação com o objetivo de preservar a saúde, sobrecarrega as probabilidades de resultados favoráveis e subestima as probabilidades de resultados desfavoráveis. A transposição de direito aplicado por outro País ao direito nacional deve observar os erros e os insucessos do estrangeiro, inclusive quanto a qualidade isolada da medida, para que se obtenha mais eficiência com os resultados.

## Referências

- ALVES, Giovani Ribeiro Rodrigues. **Operações de compra e venda de empresas sob a perspectiva comportamental**: previsibilidade do erro e intervenção. 2019. Doutorado em Direito – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, set. 2019.
- ANGNER, Erik; LOEWENSTEIN, George. Behavioral Economics. **Handbook of the Philosophy of science**: philosophy of economic. Amsterdam: Elsevier, 2012. p. 1. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=957148>. Acesso em: 14 jan. 2021.
- BASU, Kaushik. **The Republic of Beliefs**. New Jersey: Princeton University Press, 2018.
- Berkeley. Wikipedia, 2021. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Berkeley\\_\(Calif%C3%B3rnia\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Berkeley_(Calif%C3%B3rnia)). Acesso em: 20 jan. 2021.
- BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 2183/2019a**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136266>. Acesso em: 21 jan. 2021.
- BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda à Constituição nº 110/2019b**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1594007096461&disposition=inline>. Acesso em: 21 jan. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda à Constituição nº 188/2019c**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139704>. Acesso em: 21 jan. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAWLEY, John; FRISVOL, David. The incidence of taxes on sugar-sweetened beverages: the case of Berkeley, California. **NBER Working Papers Series**. Massachusetts, n. 21465, ago. 2015. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w21465>. Acesso em: 19 jan. 2021.

CDC - CENTERS FOR DISEASE CONTROL AND PREVENTION. Obesity is a common, serious, and costly disease. Overweight & Obesity, Data & Statistics. Estados Unidos da América, 2021. Disponível em: <https://www.cdc.gov/obesity/data/adult.html>. Acesso em: 21 jan. 2021.

CHETTY, Raj. Behavioral Economics and Public Policy: A Pragmatic Perspective. **American Economic Review**, American Economic Association, vol. 105(5), p. 1-33, May 2015.

COLANTUANI, Francesca; ROJAS, Cristhian. The Impact of Soda Sales Taxes on Consumption: Evidence from Scanner Data. SSRN, Nova Iorque, mar. 2014. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2407591](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2407591). Acesso em 07 ago. 2020.

CORNELSEN, Laura; MAZZOCCHI, Mario; SMITH, Richard D. Fat tax or thin subsidy? How price increases and decreases affect the energy and nutrient content of food and beverage purchases in Great Britain. **Social Science & Medicine**. Londres, n. 230, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2019.04.003>. Acesso em: 11 out.2019.

FRANCIS, Norton; MARRON, Donald; RUEBEN, KIM. The pros and cons of taxing sweetened beverages based on sugar content. **Urban Institute**, Washington, dez. 2016. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2947716](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2947716). Acesso em: 16 jan. 2021.



GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Universidade Católica de Brasília**. Brasília, n. 01, 25 out. 2019.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. A extrafiscalidade como instrumento para incentivar a produção de energia renovável, p. 79-98. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Org.). Tributação ambiental e energias renováveis. Porto Alegre: Editora Fi, 2016.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a Guerra Fiscal entre Estados. **Pensar**. Fortaleza, v. 20, n. 2, p. 451-504, maio/ago. 2015.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Indicadores Sociais 2018**: tabulações especiais sobre as condições de vida da população brasileira. Rio de Janeiro: 2018. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/trabalho/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?=&t=resultados>. Acesso em 26 jul.2020.

KAHNEMAN, Daniel. **Judgment and decision making**: a personal view. **Psychological science**, v. 2, n. 3, p. 142-145, mai.1991.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARRON, Donald; GEARING, Maeve; ISELIN, John. Should we tax unhealthy foods and drinks? **Tax Policy Center**. [sl], Urban Institute & Brookings Institution, 14 dez. 2015. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2703598](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2703598). Acesso em: 18 jan. 2021.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004.

NORTH, Douglass C. **Instituições, mudança institucional e desempenho econômico**. São Paulo: Três Estrelas, 2018.

Obesity. Washington State Healthassessment, 2018. Disponível em: <https://www.doh.wa.gov/Portals/1/Documents/1000/SHA-Obesity.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2021.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. The Heavy Burden of Obesity: the economics of prevention. **OECD Health Policy Studies**. Paris, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/67450d67-en>. Acesso em: 26 jun. 2020.

POSNER, Richard A. Elección racional, Economía del Comportamiento y Derecho. **Advocatus**, n. 31, p. 65-86, Lima, 2015.

Rankings Alameda County, California. County Health Rankings, 2015. Disponível em: <https://www.countyhealthrankings.org/app/california/2015/rankings/alameda/county/outcomes/overall/snapshot>. Acesso em: 19 jan. 2021.

Rankings Alameda County, California. County Health Rankings, 2020a. Disponível em: <https://www.countyhealthrankings.org/app/california/2020/rankings/alameda/county/outcomes/overall/snapshot>. Acesso em: 19 jan. 2021.

Rankings Philadelphia County, Pennsylvania. County Health Rankings, 2017. Disponível em: <https://www.countyhealthrankings.org/app/pennsylvania/2020/rankings/philadelphia/county/outcomes/overall/snapshot>. Acesso em: 19 jan. 2021.

Rankings Philadelphia County, Pennsylvania. County Health Rankings, 2020b. Disponível em: <https://www.countyhealthrankings.org/app/pennsylvania/2020/rankings/philadelphia/county/outcomes/overall/snapshot>. Acesso em: 19 jan. 2021.

RIBEIRO, Marcia Carla; KLEIN, Vinicius (Org). **Análise econômica do direito**: uma introdução. Belo Horizonte: Forum, 2016.

RIBEIRO, M. C. P.; KOBUS, R. Concorrência no Mercado de Bebidas Frias: Fluidiez Conceitual e Barreiras à Entrada, p. 183-197. In: **Tributação, Concorrência & Desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2013.

ROJAS, Christian; WANG, Emily. Do Taxes On Soda And Sugary Drinks Work? Scanner Data Evidence From Berkeley And Washington State. **Economic Inquiry**, Western Economic Association International, v. 59, p. 95-118, set. 2020.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é “direito e economia”? Uma introdução à epistemologia da disciplina para o estudante, o profissional e o pesquisador em direito. **Coleção de artigos direito GV**. São Paulo, n. 03, nov. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEILER, Stephan; TUCHMAN, Anna; YAO, Song. The impact of soda taxes: pass-through, tax avoidance, and nutritional effects. **Stanford University Graduate School of Business Research Paper**, Stanford, n. 19-12, 24 jun. 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3302335>. Acesso em: 19 jan. 2021.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge**: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

VINELLI, Ryan. Sugar Taxes Aren't Sweet: The Case Against Taxes on Sugar-Based Drinks. SSRN, Nova Iorque, 26 maio. 2009. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1410068](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1410068). Acesso em 06 ago. 2020.

WANG, Emily Yucai. The impact of soda taxes on consumer welfare: implications of storability and taste heterogeneity. **RAND Journal of Economics**, Forthcoming, 26 nov. 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2591866>. Acesso em: 17 jan. 2021.

WETTER, Sarah A.; HODGE JUNIOR, James G. Taxing sugar-sweetened beverages to lower childhood obesity. **The Journal of Law, Medicine & Ethics**, v. 44, p. 359-363, 30 jun. 2016. p. 361. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2808811>. Acesso em: 16 jan. 2021.

WHO – WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Global Health Observatory (GHO) data.**

Genebra: 2020. Disponível em: [https://www.who.int/gho/ncd/risk\\_factors/overweight\\_obesity/obesity\\_adults/en/](https://www.who.int/gho/ncd/risk_factors/overweight_obesity/obesity_adults/en/). Acesso em 25 jul. 2020.

WILLIAMSON, Oliver E. **As instituições econômicas do capitalismo:** firmas, mercados, relações contratuais. São Paulo: Pezco Editora, 2012.

## ***Fat taxes: um objetivo louvável por caminhos tortuosos***

*Erick Willian Pertussatto*<sup>1</sup>

### **1. Introdução**

Vivemos em uma época em que há uma diversidade muito grande de alimentos à disposição de grande parte da população. São diversos restaurantes, lanchonetes, hamburguerias, pizzarias, *food trucks* que nos oferecem os mais variados tipos de comida. O que nos leva a fazer, frequentemente, a seguinte pergunta: “o que irei comer hoje?”.

Muitas vezes, optamos pela rapidez e praticidade de um *fast food*, de um alimento instantâneo. Outras vezes, optamos pelo alimento mais barato. E, ainda, em outras, optamos pelo alimento que consideramos ser mais saudável, seja por uma preocupação com a nossa saúde ou seja por influência dos colegas que se alimentam conosco.

A escolha do que nós iremos nos alimentar, quando nós iremos nos alimentar e em que quantidade é uma escolha diária e recorrente. Entretanto, em várias situações somos induzidos a se alimentar de uma determinada maneira. Somos induzidos pelas diversas publicidades que nos cercam, as quais despertam a vontade de saborear algum alimento. Somos induzidos pelos nossos colegas e familiares a se alimentar da forma que eles se alimentam. Somos induzidos pela ideia midiática de um “corpo perfeito”.

---

<sup>1</sup> Graduado no Curso de Direito pela PUCPR, Especialista em Direito Tributário Empresarial e Processual Tributário pela PUCPR, Mestrando em Direito Econômico e Desenvolvimento pela PUCPR, Advogado atuante em Curitiba. E-mail: erickwp@hotmail.com. Currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/7022476454711983>.

O objetivo central do trabalho é analisar se a oneração tributária de alimentos que possam ser considerados menos saudáveis (*fat taxes*) é o melhor caminho para o Estado brasileiro estimular a sua população a se alimentar de maneira mais saudável.

Utilizando-se do método hipotético-dedutivo, parte-se da hipótese de que a tributação sobre alimentos, por ser uma tributação sobre consumo, é extremamente regressiva e poderia restringir o acesso das pessoas mais pobres à alimentação adequada.

O objetivo com a instituição das *fat taxes* no Brasil é bastante louvável, mas, infelizmente, o meio proposto geraria mais malefícios do que benefícios.

## **2. O direito à saúde e o direito à alimentação**

Antes de tratar sobre a alimentação e a necessidade de intervenção estatal nessa esfera, impende perscrutar brevemente sobre os direitos que estão por trás disso: o direito à saúde e o direito à alimentação.

Superando a ideia inicial de que saúde era considerada simplesmente como ausência de doença, a OMS (Organização Mundial da Saúde), na sua Constituição adotada no ano de 1946, conceituou saúde como “o estado de completo bem-estar físico, mental e social e não apenas a ausência de doença ou enfermidade” (WORLD HEALTH ORGANIZATION, a, tradução nossa).<sup>2</sup>

Entretanto, esse conceito da OMS foi alvo de diversas críticas, sejam elas de natureza técnica, em razão de, além de ter um caráter subjetivo muito grande, ser algo utópico, impossível de ser percebido no mundo fenomênico, sejam elas de natureza política libertária, vez que o conceito

---

2 No original: “Health is a state of complete physical, mental and social well-being and not merely the absence of disease or infirmity”. A Constituição foi adotada pela Conferência Internacional de Saúde realizada em Nova Iorque, de 19 de junho a 22 de julho de 1946, data em que foi assinada por 61 países, incluindo o Brasil. Ela entrou em vigor em 7 de abril de 1948.

supostamente ensinaria uma intervenção mais acentuada do Estado na vida dos cidadãos, sob o pretexto de promover à saúde (SCLIAR, 2007, p. 36-37).

A saúde, inclusive, foi reconhecida como direito humano no artigo 25 da Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948:

Artigo 25º

Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade (NAÇÕES UNIDAS, b).

Vale notar que, relacionada com o direito à saúde e ao bem-estar, a alimentação foi prevista expressamente no referido dispositivo, o que possibilitou o início da percepção internacional da alimentação como um direito humano.

Em 1966 a Organização das Nações Unidas (ONU) adotou o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC), que entrou em vigor no ano de 1976 e somente foi ratificado pelo Brasil em 1992. Neste Pacto, em seu artigo 11<sup>3</sup>, novamente a alimentação foi prevista como um direito, agora de forma mais destacada, com a estipulação, inclusive, de objetivos no combate à fome. Além disso, foi atribuído o papel

---

3 ARTIGO 11 - 1. Os Estados Partes do presente Pacto reconhecem o direito de toda pessoa a um nível de vida adequado para si próprio e sua família, inclusive à alimentação, vestimenta e moradia adequadas, assim como a uma melhoria contínua de suas condições de vida. Os Estados Partes tomarão medidas apropriadas para assegurar a consecução desse direito, reconhecendo, nesse sentido, a importância essencial da cooperação internacional fundada no livre consentimento. 2. Os Estados Partes do presente Pacto, reconhecendo o direito fundamental de toda pessoa de estar protegida contra a fome, adotarão, individualmente e mediante cooperação internacional, as medidas, inclusive programas concretos, que se façam necessárias para: a) Melhorar os métodos de produção, conservação e distribuição de gêneros alimentícios pela plena utilização dos conhecimentos técnicos e científicos, pela difusão de princípios de educação nutricional e pelo aperfeiçoamento ou reforma dos regimes agrários, de maneira que se assegurem a exploração e a utilização mais eficazes dos recursos naturais; b) Assegurar uma repartição equitativa dos recursos alimentícios mundiais em relação às necessidades, levando-se em conta os problemas tanto dos países importadores quanto dos exportadores de gêneros alimentícios.

aos Estados de tomar as medidas apropriadas para assegurar a consecução do direito à alimentação.

No ano de 1999, o Comitê de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais do Alto Comissariado de Direitos Humanos da ONU fez uma interpretação do artigo 11 do PIDESC para definir o que seria o direito à alimentação adequada:

6. O direito à alimentação adequada realiza-se quando cada homem, mulher e criança, sozinho ou em companhia de outros, tem acesso físico e econômico, ininterruptamente, à alimentação adequada ou aos meios para sua obtenção. O direito à alimentação adequada não deverá, portanto, ser interpretado em um sentido estrito ou restritivo, que o equaciona em termos de um pacote mínimo de calorias, proteínas e outros nutrientes específicos. (NAÇÕES UNIDAS, a)

A alimentação, nomeadamente a alimentação adequada, é indispensável para a promoção e a proteção da saúde. Ela possibilita que o ser humano cresça e se desenvolva em seu potencial pleno, com qualidade de vida (SILVA et al, 2013). Em vista disso, o direito à alimentação adequada não pode ser dissociado do direito à saúde, vez que aquele é um desdobramento deste.

No ordenamento jurídico brasileiro, a saúde foi inserida na Constituição da República de 1988 como um direito social, em seu artigo 6º (dentro do Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais). Além disso, ela recebeu uma seção específica e exclusiva na Constituição (Título VIII – Da ordem social, Capítulo II – Da seguridade social, Seção II – Da saúde), destinando cinco artigos somente à saúde (do artigo 196 ao artigo 200), o que demonstra a preocupação do legislador originário com o direito à saúde.



Apesar de não ter sido reconhecida inicialmente como um direito social pela Constituição de 1988, assumindo-se a sua importância, a alimentação, no ano de 2010, através da Emenda Constitucional nº 64, também foi inserida como um direito social, no mesmo artigo 6º da Constituição.<sup>4</sup>

Todavia, a Constituição da República de 1988 não trouxe uma definição do que considera saúde, nem definiu que tipo de alimentação deve ser buscada. Diante disso, a definição de saúde trazida pela OMS adquire relevância como ponto de partida no contexto brasileiro, bem como o direito à alimentação, expresso no Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (o qual foi ratificado pelo Brasil no ano de 1992), em especial o direito à alimentação adequada definido pela ONU, mostra-se como um objetivo a ser buscado pelo Estado brasileiro.

### **3. Por que o Estado deve intervir na alimentação da sua população?**

Além da alimentação estar expressa na Constituição da República de 1988 como um direito social e do Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (o qual o Brasil ratificou) atribuir ao Estado o papel de assegurar o direito à alimentação, tem-se outras razões que justificam a intervenção do Estado na alimentação dos cidadãos.

Cumprе ressaltar que, para fins deste artigo, não se abordará o tema da alimentação básica, aquela imprescindível para a pessoa se ver livre da fome, e da necessidade do Estado de promovê-la. Apesar da sua elevada importância, em especial em países onde o nível de desenvolvimento não é muito alto (como é o caso do Brasil), ela foge do escopo deste trabalho. Um dos objetivos deste artigo é, partindo do pressuposto que a

---

<sup>4</sup> Atualmente o artigo 6º da Constituição da República de 1988 tem a seguinte redação: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

alimentação básica já estaria garantida, analisar se o Estado deve interferir ou não no modo como os cidadãos se alimentam e, caso a resposta seja afirmativa, de que forma essa intervenção deveria se dar.

Nesse sentido, de um lado, tem-se a liberdade individual, fundamental em um Estado Democrático de Direito. No caso da alimentação, essa liberdade individual pode ser percebida na liberdade de escolha das pessoas sobre o modo que elas irão se alimentar (o que comer, quando comer e em que quantidade). É extremamente importante que as pessoas tenham essa liberdade de escolha.

A liberdade de escolha sobre o modo como a pessoa irá se alimentar pode ser visto, mais radicalmente, na defesa do direito de fazer o errado (“*right to do wrong*”). Esse direito defende a liberdade de escolha e a liberdade de ação, mesmo que as ações das pessoas não se coadunem com os fins almejados pelo Estado (FRIEDMAN, 2013). A liberdade, portanto, tem um valor intrínseco.

Assim, mesmo que a forma que a pessoa esteja se alimentando não seja adequada ao seu desenvolvimento físico e mental e contribua para uma vida não saudável, ela não pode ser forçada pelo Estado a se alimentar de outra maneira. A pessoa deve ter o direito de se alimentar como ela quiser.

Entretanto, por outro lado, tem-se o interesse público e os objetivos buscados pelo Estado. Nas palavras de HOLMES e SUNSTEIN: “liberdades privadas têm custos públicos” (posição 2619, tradução nossa).

Não há dúvidas que a alimentação é uma questão de saúde pública. As doenças crônicas não transmissíveis (DCNT), em especial as doenças cardiovasculares, respiratórias, neoplasias e diabetes, têm como principais fatores de risco a alimentação inadequada, a inatividade física e o tabagismo (BARRETO et al, 2005). E, de acordo com o *World Health Statistics 2018*, estimou-se que, no ano de 2016, 41 milhões de mortes do

mundo ocorreram devido a esse tipo de doença, o que representou 71% do total de mortes (WORLD HEALTH ORGANIZATION, b).

No caso do Brasil, no ano de 2018 foi realizada uma pesquisa que constatou que os custos totais do SUS com o tratamento de hipertensão, diabetes e obesidade chegou ao montante de 3,45 bilhões de reais (NILSON et al, 2020).

Tendo em vista que a saúde é um direito de todos os brasileiros e um dever do Estado<sup>5</sup>, a forma que a população se alimenta, a qual contribuirá ou não para a manifestação de doenças crônicas não transmissíveis, influenciará diretamente nos custos que o Estado terá de despender com o diagnóstico e tratamento dessas doenças.

Logo, uma alimentação não saudável da população, que contribui para o desenvolvimento de doenças, irá refletir nos gastos que o Estado terá com o Sistema Único de Saúde (SUS).

#### **4. Como o Estado deve intervir na alimentação da sua população?**

Considerando que a intervenção do Estado na alimentação da população é necessária em razão dos motivos já aduzidos, cabe agora verificar como essa intervenção deve ser feita.

Em primeiro lugar, o Estado não pode obrigar as pessoas a se alimentarem de uma determinada maneira. A liberdade de escolha das pessoas é algo que deve ser preservado sempre. É um direito de cada um escolher o que comer, quando comer e em que quantidade.

Todavia, isso não quer dizer que o Estado não possa influenciar, incentivar/desincentivar, estimular/desestimular certas formas de alimentação. Muito pelo contrário, o Estado deve influenciar na

---

<sup>5</sup> Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

alimentação da sua população a fim de promover a saúde e uma alimentação adequada.

É importante, apenas, que essa influência do Estado não signifique tolher a liberdade de escolha das pessoas. A possibilidade de escolha de uma alimentação inadequada e não saudável deve existir, mesmo que se estimule escolher de outra maneira.

A intervenção do Estado na alimentação deve ser pautada, portanto, em um paternalismo libertário. Isto é, libertário porque as pessoas devem ser livres para fazer e escolher o que quiserem. E paternalista porque o Estado tem toda a legitimidade para influenciar a alimentação das pessoas, desde que seja para tornar a vida das pessoas melhor, mais saudável e mais longa (THALER; SUNSTEIN, 2019).

O Estado deveria dar um “*nudge*”, um estímulo, um empurrãozinho, um cutucão, induzindo “o comportamento das pessoas de forma previsível sem vetar qualquer opção e sem nenhuma mudança significativa em seus incentivos econômicos” (THALER; SUNSTEIN, 2019, p. 14).

Assim, o Estado funcionaria, nas palavras de THALER e SUNSTEIN, como um “arquiteto de escolhas”. Ao incentivar a opção por uma alimentação mais saudável, estar-se-ia possibilitando uma melhora na saúde e na qualidade de vida da população.

E para saber qual “*nudge*” o Estado deve dar, é relevante levar em consideração a eficiência de uma determinada política pública, ou seja, qual política atingiria a melhores resultados com os menores custos. “A eficiência sempre é relevante para a definição de políticas já que é melhor atingir qualquer política dada a um custo menor do que a um custo mais alto.” (COOTER; ULLEN, 2010, p. 26)

Cabe ao Estado, portanto, sempre avaliar os resultados das suas políticas públicas. Elas não desoneram o dever do Estado após a sua implementação. Além da decisão de qual política pública adotar e da sua

proposição, as políticas públicas implicam também a sua implementação, execução e avaliação (SOUZA, 2006).

Caso uma política pública não tenha atingido os resultados almejados, o Estado deve alterar essa política pública ou implementar outra que possa ser mais eficiente. É imprescindível que o Estado esteja sempre atento aos resultados das suas políticas públicas e esteja propenso a alterá-las quando for necessário.

Uma das formas mais clássicas de intervenção do Estado na vida do particular é através da tributação. Ela funciona, muitas vezes, como um potente estímulo a determinados comportamentos, pois interfere diretamente no preço dos produtos e serviços (especialmente a tributação sobre o consumo), além de sua implementação ser relativamente simples.

Todavia, no caso da alimentação, seria a tributação o instrumento mais adequado de intervenção do Estado na vida da população? Essa questão será objeto do próximo tópico.

### **5. A tributação extrafiscal e as *fat taxes***

Atualmente, os tributos são a principal fonte de financiamento do Estado. Vivemos em um Estado Fiscal, no qual, em grande parte, o Estado não gera mais a sua riqueza. Cabe ao particular transferir uma parcela de suas riquezas ao Estado para lhe financiar (SCHOUERI, 2015). Sendo assim, a tributação é imprescindível para a consecução dos objetivos do Estado.

Além dessa função de arrecadar recursos para os cofres públicos, os tributos podem ter uma outra função, uma função extrafiscal. De acordo com SCHOUERI (2005), a extrafiscalidade compreende todas as situações em que não se relacione com a distribuição equitativa da carga tributária ou com a simplificação do sistema tributária. Assim, a extrafiscalidade poderia ser subdividida em tributos que possuem uma função indutora

(denominado pelo autor de extrafiscalidade em sentido estrito<sup>6</sup>) e outros tributos que não possuem funções fiscais.

Os tributos, dessa forma, podem funcionar como “uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos” (CALIENDO, 2013, p. 1). Os tributos extrafiscais (em sentido estrito) têm por objetivo “influenciar na tomada de decisão dos cidadãos, direcionar os comportamentos socioeconômicos, estimulando-os ou desestimulando-os, ao torná-los, por meio da exação, mais ou menos custosos” (FOLLONI, 2014, p. 205).

Dessa forma, por meio da função extrafiscal, os tributos podem estimular, induzir ou coibir determinados comportamentos, de acordo com as pretensões do Estado. Contudo, cumpre fazer uma ressalva: “a extrafiscalidade pode gerar benefícios e malefícios para a sociedade” (ALMENDANHA; DE SIQUEIRA, 2013, p. 155). Benefícios quando os objetivos estipulados são atingidos e malefícios (que, muitas vezes, sequer foram previstos) quando a tributação desencadeia efeitos contrários aos objetivos ou prejudiciais em outros aspectos.

Em razão disso, é de suma importância que haja uma avaliação constante da tributação extrafiscal posteriormente a sua aplicação. Somente assim poderá se verificar se os objetivos da tributação estão sendo atingidos ou se houve efeitos colaterais nocivos que inviabilizariam a continuidade dessa tributação.

No caso da alimentação, tem-se sugerido um aumento na tributação sobre alimentos que podem ser considerados não saudáveis. São as chamadas *fat taxes*, os tributos incidentes sobre alimentos gordurosos ou sobre o teor de gordura dos alimentos (STRNAD, 2005). Além de

---

6 Luís Eduardo Schoueri critica o uso da expressão “extrafiscalidade” para definir tributos que possuem uma função de induzir comportamentos. Segundo ele, essa expressão pode ser utilizada tanto para o gênero “extrafiscalidade” quanto para a espécie. Para maiores detalhes, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 32, 33 e 34.

alimentos gordurosos, esse tipo de tributação também poderia incidir sobre alimentos com excesso de sal e excesso de açúcar, entre outros que se entenderem prejudiciais à saúde.

Outros países já adotaram esse tipo de tributação. A Dinamarca instituiu em 2011 um imposto sobre alimentos com alto teor de gordura saturada. A Hungria em 2011 introduziu um imposto sobre alimentos com alto teor de gordura, sal e cafeína. A França, também em 2011, aprovou uma tributação sobre bebidas com adição de açúcar, como refrigerantes e sucos industrializados (LEIFERT; LUCINDA, 2012, p. 3). Ademais, Portugal, Reino Unido, México e Chile já adotaram uma tributação mais gravosa para bebidas açucaradas (PISCITELLI, 2019).

No Brasil, no dia 28/09/2017, o então Ministro da Saúde, Ricardo Barros, defendeu publicamente o aumento da tributação de bebidas açucaradas, como refrigerantes e sucos de caixinha. Em resposta, o presidente da Associação Brasileira da Indústria de Refrigerantes (ABIR), Alexandre Jobim, afirmou que o consumo de refrigerantes em si não faz mal, o que faz mal é o excesso (CANCIAN, 2017).

Entretanto, o aumento da tributação sobre alimentos não saudáveis deve ser visto dentro do contexto brasileiro. Uma solução adequada a outros países pode não ser adequada para o Brasil. A cultura, a educação e as condições econômicas da população brasileira em geral são bastante diferentes de outros países.

É louvável essa preocupação do Estado com a alimentação da população. O Estado deve sim estimular que as pessoas se alimentem de uma forma mais saudável, evitando, assim, diversas doenças e contribuindo para uma vida mais longa e com mais qualidade. Todavia, o aumento da tributação sobre alimentos que possam causar algum prejuízo à saúde não é um meio adequado.

## 6. Por que as *fat taxes* não são adequadas para o contexto brasileiro?

De acordo com PISCITELLI (2018), o aumento na tributação de bebidas açucaradas geraria uma “potencial redução do consumo desses bens e, conseqüentemente, um menor nível de despesas públicas na área de saúde.”

Todavia, este resultado nem sempre irá ocorrer. A título de exemplo, cita-se o caso da Dinamarca. Após a instituição da *fat tax* no país, o percentual de pessoas obesas e com sobrepeso aumentaram (BAZZANEZE; GONÇALVES, 2020). Além disso, a *fat tax* deu ensejo a diversos efeitos colaterais, que afetaram negativamente o trabalho, a competitividade e o bem-estar dos dinamarqueses (PETKANTCHIN, 2013).

Tal situação demonstra que nem sempre os resultados almejados com a instituição da *fat tax* são obtidos. É necessária uma análise minuciosa da situação do país antes de se implementar uma tributação mais gravosa sobre alimentos não saudáveis.

Ademais, a possibilidade de implementação da *fat tax* gera alguns questionamentos: quais alimentos deveriam ser afetados pela *fat tax*? Alimentos com excesso de gordura (de que tipo de gordura estaríamos falando?), excesso de açúcar, excesso de sal ou excesso de algum outro elemento? O que definiria esse excesso? (algum percentual, talvez?).

Segundo ANHOLETE (2018), é muito difícil de definir e selecionar quais alimentos devem ser afetados pela *fat tax* (o autor os denomina de “alimentos engordativos”). Tal decisão seria extremamente subjetiva. Além disso, considerar que o consumo de determinado alimento é prejudicial para saúde depende de inúmeros fatores, entre eles estão a habitualidade e a quantidade que o alimento é consumido.

A fixação de um percentual de excesso de gordura, açúcar, sal ou algum outro alimento é bastante complicada, haja vista que a alimentação



de uma pessoa não se resume ao consumo de um único alimento em uma única vez. Por exemplo, uma pessoa poderia consumir diversos alimentos no dia, que isolados não ultrapassariam o percentual definido como excesso de gordura, açúcar ou sal, mas somados ultrapassariam (e muito) o nível diário adequado à saúde.

Por outro lado, a instituição da *fat tax* no Brasil poderia ensejar um efeito extremamente preocupante: tolher da camada mais baixa da população a sua liberdade de escolher a sua alimentação.

Para entendermos esse efeito, vale lembrar que a tributação sobre alimentos nada mais é que uma tributação sobre o consumo. Essa tributação tem a característica marcante de ser uma tributação indireta, isto é, são tributos em que “embora a obrigação de pagar recaia sobre determinada pessoa – que podemos denominar de contribuinte de direito – o ônus é efetivamente suportado por outra – a qual denominamos contribuinte de fato” (CONTI, 1997, p. 65). O ônus financeiro do tributo é arcado, portanto, pelos consumidores finais, haja vista que o valor do tributo é embutido no preço do produto.

Nas palavras de PIKETTY (2014, p. 481):

Os impostos sobre o consumo compreendem, hoje em dia, a taxação sobre o valor agregado e as diversas taxas sobre a importação, as bebidas, os combustíveis, o tabaco, ou um bem ou serviço em particular. (...) Com frequência dizemos que eles são “indiretos”, no sentido de que não dependem diretamente da renda ou do capital do contribuinte individual: são pagos de forma indireta, por intermédio do preço de venda, quando fazemos compras.

Assim, todo e qualquer consumidor final irá suportar a mesma carga tributária sobre o mesmo alimento, vez que os tributos já estarão embutidos no seu preço. Independentemente da condição financeira do consumidor final, eles arcarão com o mesmo ônus tributário.

SCHOUERI (2015) adverte que a tributação sobre consumo possui efeitos regressivos, pois o percentual de renda destinado ao consumo decresce à medida que a riqueza do contribuinte de fato aumenta. Isto é, em geral, quanto menor for a renda do contribuinte de fato (consumidor final), maior será o percentual da sua renda que ele gastará com o consumo e, por conseguinte, maior será a proporção que ele pagará de tributo.

RIBEIRO (2015) ressalta a regressividade da tributação sobre o consumo e assevera que ela afeta de forma mais significativa a camada mais pobre da população, que destina grande parte de sua renda à aquisição de produtos essenciais para a sua sobrevivência.

Esse efeito regressivo da tributação sobre o consumo faz com que o aumento na tributação sobre alimentos seja mais impactante para a camada mais pobre da população. Para eles, a instituição da *fat tax* poderia representar uma verdadeira vedação a sua liberdade de escolher os seus alimentos e de sua família.

Embora, o objetivo do Estado seja relevante (estimular uma alimentação mais saudável pela população), ele não pode, em hipótese alguma, tolher a liberdade de escolha das pessoas. Onerar tributariamente alimentos não saudáveis no Brasil poderia resultar na restrição de acesso a esses alimentos por parte da população, o que é inadmissível.

De acordo com LEÃO (2014), a tributação extrafiscal em sentido estrito deve observar cinco critérios: 1) o critério de discriminação eleito deve ser pertinente/coerente com a finalidade almejada e deve ser respeitado o princípio da capacidade contributiva; 2) a tributação extrafiscal deve, necessariamente, produzir efeitos na realidade econômica e social; 3) a tributação extrafiscal deverá passar pelo exame da proporcionalidade; 4) ela deve ser utilizada de forma complementar à

finalidade buscada; 5) ela só se justifica enquanto estiver produzindo efeitos e enquanto a sua finalidade não foi concretizada.

BOMFIM (2014) defende a necessidade de uma análise apartada entre a tributação com finalidade fiscal e a finalidade extrafiscal, em razão de que na tributação extrafiscal (em sentido estrito) se busca a indução de determinados comportamentos, enquanto na tributação fiscal almeja-se arrecadar recursos mediante uma distribuição igualitária da carga tributária.

Assim, além dos resultados obtidos com a *fat tax* serem questionáveis, ela não é proporcional a sua finalidade. É inadmissível que ela restrinja a liberdade de escolha de parte da população.

Além disso, no Brasil, alimentos considerados saudáveis, orgânicos, 100% naturais tendem a ser muito mais caros que alimentos considerados não saudáveis. Para grande parte da população brasileira optar por uma alimentação saudável pode não ser economicamente possível.

Em entrevista com o nutricionista Alexander Marcellus, mestre em Nutrição pela USP e integrante da Aliança da Alimentação Adequada e Saudável, ele citou uma frase recorrente utilizada por seus pacientes em seu consultório: “Como posso comer alimentos saudáveis se são caros?” (CARREIRO, 2018). Muito provavelmente essa é a indagação feita por parte bastante significativa da população brasileira.

No caso do Brasil, tendo em vista que os alimentos saudáveis já são considerados caros por grande parte da população, o aumento da tributação sobre alimentos não saudáveis poderia representar uma restrição ao acesso à alimentação a famílias que tenham condições econômicas pouco favorecidas.

Mesmo que os alimentos não sejam saudáveis, é melhor as pessoas se alimentarem deles do que passarem fome, o que seria muito mais

prejudicial para a saúde e para o desenvolvimento físico e mental de cada pessoa.

Sob outra visão, além de um aumento na tributação de alimentos não saudáveis provavelmente prejudicar a nutrição das pessoas mais pobres, ela seria ineficaz em relação às pessoas mais ricas. Mesmo que haja um aumento significativo do preço de um hamburger, de uma pizza, de um chocolate ou de um refrigerante, uma pessoa mais rica não deixará de consumir esses produtos, porque o aumento será irrelevante frente a sua renda total.

Para pessoas que possuem condições financeiras mais elevadas, o preço do alimento não é fator determinante para a sua escolha. Como elas podem escolher consumir qualquer alimento, a oneração tributária muito provavelmente não produzirá nenhum efeito.

Tratando-se do Brasil, a instituição do *fat tax* não é a solução e pode ensejar diversos prejuízos na alimentação de pessoas com condições econômicas mais baixas.

Entretanto, a tributação extrafiscal sobre alimentos poderia ser implementada de outra forma no contexto brasileiro. Ao invés de aumentar a tributação sobre alimentos não saudáveis, o Estado poderia dar incentivos fiscais para os alimentos saudáveis.

A redução dos preços de alimentos saudáveis, com certeza, seria muito bem recebida pela população brasileira. Muitas vezes as pessoas optam por não comer um alimento mais saudável, natural, porque o seu preço não é atrativo em comparação a um alimento menos saudável.

Com um incentivo fiscal por parte do Estado e uma consequente redução no preço dos alimentos saudáveis, a possibilidade de acesso a esses alimentos pelas pessoas mais pobres aumentaria significativamente. Os alimentos saudáveis poderiam ter um preço competitivo e atrativo em relação aos alimentos não saudáveis.

Nesse caso, utilizar-se da tributação para estimular um comportamento desejado é muito mais benéfico para toda a população do que simplesmente desestimular um comportamento indesejado.

Importante salientar que, para além da tributação, há outros modos que o Estado pode intervir na alimentação das pessoas, os quais podem ser, em muitos casos, mais eficientes que a própria tributação.

A tributação é um instrumento de intervenção bastante limitado, haja vista que somente consegue influenciar no preço dos alimentos. Se o preço não for um aspecto relevante na hora de escolher um alimento, como é o caso das pessoas mais ricas (na maioria das vezes), então todo o estímulo/desestímulo que o Estado pretendeu se mostrará totalmente inútil.

Dessa forma, desde que a liberdade de escolha das pessoas não seja tolhida, toda intervenção estatal que vise estimular uma alimentação mais adequada, mais saudável, é passível de ser implementada (não se olvidando que a eficiência dessa intervenção deve ser levada em consideração também).

Um dos grandes problemas da população em geral é que as pessoas não têm conhecimento se um alimento é realmente saudável ou não. Tem-se apenas uma noção genérica de que frutas, verduras, alimentos naturais e orgânicos devem ser mais saudáveis. Mas seriam esses os alimentos saudáveis apenas? Que outros alimentos são importantes para que o organismo esteja bem nutrido? Quais alimentos as pessoas devem evitar? Uma intervenção estatal que ajudasse a responder essas perguntas para a população seria, com certeza, uma intervenção de grande relevância.

Nesse sentido, uma educação adequada pode desempenhar um papel importante para que as pessoas escolham se alimentar de forma mais saudável. Com isso, elas mesmas se conscientizariam da importância de se

alimentar dessa forma, não havendo uma restrição da liberdade de escolha de parte da população.

Tratando-se agora de uma política pública já implementada, o Ministério da Saúde do Brasil em parceria com a Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS), com a Organização Mundial da Saúde (OMS) e com a Universidade de São Paulo (USP) elaborou um Guia alimentar para a população brasileira, ensinando 10 simples passos para alcançar uma alimentação saudável (BRASIL, 2014).<sup>7</sup>

Apesar de ser louvável essa elaboração do guia alimentar, é importante que esse documento seja divulgado de forma ampla para a população em geral, seja através da televisão, seja através das redes sociais ou de qualquer meio mais acessível ao público. De nada adianta a elaboração de um documento que tenha um acesso bastante limitado.

Além dessas políticas públicas, há diversas outras formas que o Estado poderia intervir na alimentação das pessoas de um modo eficiente, as quais este artigo não tem condições de abordar. Não obstante, fica a ressalva que a tributação não é o único meio de intervenção do Estado na alimentação e, muitas vezes, não é o mais eficiente.

## **7. Considerações finais**

Ao Estado, seja para assegurar o direito à saúde ou o direito à alimentação adequada, seja para evitar os imensos gastos com a saúde pública, cabe intervir na forma como as pessoas se alimentam.

---

<sup>7</sup> Os 10 passos ensinados são os seguintes: 1) Prefira sempre alimentos in natura ou minimamente processados. 2) Utilize óleos, gorduras, sal e açúcar em pequenas quantidades. 3) Limite o consumo de alimentos processados. 4) Evite alimentos ultraprocessados, que são aqueles que sofrem muitas alterações em seu preparo e contêm ingredientes que você não conhece. 5) Coma regularmente e com atenção. Prefira alimentar-se em lugares tranquilos e limpos e na companhia de outras pessoas. 6) Faça suas compras em locais que tenham uma grande variedade de alimentos in natura. Quando possível, prefira os alimentos orgânicos e agroecológicos. 7) Desenvolva suas habilidades culinárias. Coloque a mão na massa, aprenda e compartilhe receitas. 8) Planeje seu tempo. Distribua as responsabilidades com a alimentação na sua casa. Comer bem é tarefa de todos. 9) Ao comer fora, prefira locais que façam a comida na hora. 10) Seja crítico. Existem muitos mitos e publicidade enganosa em torno da alimentação. Avalie as informações que chegam até você e aconselhe seus amigos e familiares a fazerem o mesmo.

Essa intervenção, deve respeitar a liberdade de escolha de cada indivíduo sobre a forma como ele irá se alimentar (o que comer, quando comer e em que quantidade) e, ao mesmo tempo, deve estimular que as pessoas optem por uma alimentação mais saudável, a qual evitará diversas doenças no futuro e contribuirá para uma vida mais longa e com mais qualidade.

A instituição da *fat tax* (vista como o aumento da tributação sobre alimentos gordurosos ou com altas taxas de sal ou de açúcar) não se mostra como uma solução adequada para o contexto brasileiro. Ela seria uma tributação extremamente regressiva, que possivelmente restringiria o acesso das pessoas com condições econômicas menos favorecidas a uma alimentação adequada.

Caso o Estado brasileiro pretenda se utilizar da tributação extrafiscal como meio de intervenção na alimentação da população, ela deve se dar através de incentivos fiscais aos alimentos saudáveis, possibilitando que esse tipo de alimento seja acessível a todos e que tenha um preço competitivo em relação aos alimentos não saudáveis.

Para além da tributação, há muitos outros modos de intervenção do Estado na alimentação das pessoas que podem ser muito mais eficientes. Dentre eles, a educação da população pode desempenhar um papel importante. Cumpre ao Estado analisar qual política pública atende melhor aos resultados almejados, levando-se sempre em consideração a perspectiva dos consumidores, sejam eles de baixa renda ou de alta renda.

## 8. Referências

ALMENDANHA, Cristina Malaski; DE SIQUEIRA, Felipe de Poli. A extrafiscalidade sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito: o caso das embalagens PET. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (Coords.). **Tributação, concorrência e desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, p. 155-168, 2013.

ANHOLETE, Adílio. A possibilidade de utilização do *fat tax* como medida protecionista.

**Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, p. 1-15, jun./dez. 2018.

BAZZANEZE, Thaís; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Imposto do pecado: fat tax no Brasil e a experiência dinamarquesa. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, v. 6, n. 2, p. 42-62, jul./dez. 2020.

BARRETO, Sandhi Maria et al. Análise da estratégia global para alimentação, atividade física e saúde, da Organização Mundial da Saúde. **Epidemiol. Serv. Saúde**, Brasília, v. 14, n. 1, p. 41-68, Março 2005. Disponível em: <[http://scielo.iec.gov.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1679-49742005000100005&lng=pt&nrm=iso](http://scielo.iec.gov.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-49742005000100005&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 15.01.2021.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. SECRETARIA DE ATENÇÃO À SAÚDE. DEPARTAMENTO DE ATENÇÃO BÁSICA. **Guia alimentar para a população brasileira**. 2. ed. Brasília: Ministério da Saúde, 2014. Disponível em: <[https://www.paho.org/bra/index.php?option=com\\_docman&view=download&alias=1509-guia-alimentar-para-a-populacao-brasileira-9&category\\_slug=seguranca-alimentar-e-nutricao-997&Itemid=965](https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_docman&view=download&alias=1509-guia-alimentar-para-a-populacao-brasileira-9&category_slug=seguranca-alimentar-e-nutricao-997&Itemid=965)>. Acesso em: 15.03.2021.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, v. 33, n. 2, jul./dez., 2013. Disponível em <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/994>>. Acesso em: 25.02.2021.

CANCIAN, Natália. Maior taxação de bebidas açucaradas seria medida 'saudável', diz ministro. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 29 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2017/08/1914133-maior-taxacao-de-bebidas-acucaradas-seria-medida-saudavel-diz-ministro.shtml>>. Acesso em: 05.03.2021.



CARREIRO, Juliana. Alimentos naturais chegam a pagar 5 vezes mais impostos do que os prejudiciais à saúde. **Estadão**, São Paulo, 26 de junho de 2018. Disponível em: <<https://emails.estadao.com.br/blogs/comida-de-verdade/alimentos-naturais-chegam-a-pagar-5-vezes-mais-impostos-do-que-os-prejudiciais-a-saude/>>. Acesso em: 10.03.2021.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito & Economia**. Tradução: Luis Marcos Sander, Francisco Araújo da Costa. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014.

FRIEDMAN, Jeffrey, Freedom Has No Intrinsic Value: Liberalism and Voluntarism (August 9, 2013). **Critical Review**, 2013, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2306707>. Acesso em: 15.02.2021.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York and London: W. W. Norton & Company. Edição do Kindle.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LEIFERT, Rodrigo Mantaut; LUCINDA, Cláudio Ribeiro. **Análise dos efeitos de um imposto sobre alimentos engordativos no mercado brasileiro**. In: 40º Encontro Nacional de Economia, 2012, Porto de Galinhas. Anais do 40º Encontro Nacional de Economia, p. 3, 2012. Disponível em: <[https://www.anpec.org.br/encontro/2012/inscricao/files\\_I/i7-18069ac61fob408d57df521c4e928061.pdf](https://www.anpec.org.br/encontro/2012/inscricao/files_I/i7-18069ac61fob408d57df521c4e928061.pdf)> Acesso em: 07.03.2021.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NAÇÕES UNIDAS. **Comentário geral número 12**: o direito humano à alimentação (art. 11). Disponível em: <<http://www.sesc.com.br/mesabrazil/doc/Coment%C3%A9rio-Geral.pdf>> Acesso em: 16.01.2021 (a).

NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em: <<https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Pages/Language.aspx?LangID=por>>. Acesso em: 15.01.2021 (b).

NILSON, Eduardo Augusto Fernandes; ANDRADE, Rafaella da Costa Santin; BRITO, Daniela Aquino de; OLIVEIRA, Michele Lessa de. Custos atribuíveis a obesidade, hipertensão e diabetes no Sistema Único de Saúde, Brasil, 2018. **Revista Panamericana de Salud Pública**, n. 44, 8 maio. 2020. Disponível em: <https://scielosp.org/article/rpsp/2020.v44/e32/>. Acesso em 20.01.2021.

PETKANTCHIN, Valentin. “Nutrition” taxes: the cost of Denmark’s fat tax. **Institut Économique Molinari**. Moulineaux, maio.2013. Disponível em: <[https://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/noteo513\\_en.pdf](https://www.institutmolinari.org/IMG/pdf/noteo513_en.pdf)>. Acesso em: 05.03.2021.

PISCITELLI, Tathiane. **IPI sobre refrigerantes e a tributação de bebidas açucaradas**. Valor Econômico, 21 de junho de 2018. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2018/06/ipi-sobre-refrigerantes-e-a-tributacao-de-bebidas-acucaradas.ghtml>>. Acesso: 05.03.2021.

PISCITELLI, Tathiane. **O Brasil na contramão e os incentivos fiscais às bebidas açucaradas**. Valor Econômico. 12 julho 2019. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/07/o-brasil-na-contramao-e-os-incentivos-fiscais-as-bebidas-acucaradas.ghtml>>. Acesso: 01.03.2021.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. 1. ed. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, p. 1-39, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCLIAR, Moacyr. História do conceito de saúde. **PHYSIS: Revista de Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 1, p. 29-41, 2007.

SILVA, Camilo Adalton Mariano da et al. O Programa Nacional de Alimentação Escolar sob a ótica dos alunos da rede estadual de ensino de Minas Gerais, Brasil. **Ciênc. saúde coletiva**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 4, p. 963-969, Abril, 2013. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1413-8123201300040008&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-8123201300040008&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 17.02.2021.

SOUZA, Celina. **Políticas públicas: uma revisão de literatura**. Revista Sociologia, Porto Alegre, ano 8, n. 16, jul/dez., p. 20-45, 2006.

STRNAD, Jeff. Conceptualizing the “Fat Tax”: The Role of Food Taxes in Developed Economies. 78 **S. Cal. L. Rev.** 1221-1326, 2005. Available at SSRN: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=561321](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=561321).

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Tradução: Ângelo Lessa. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **Constitution of the World Health Organization**. Disponível em: <<http://apps.who.int/gb/bd/PDF/bd47/EN/constitution-en.pdf>>. Acesso em: 10.01.2021 (a).

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **World Health Statistics 2018**. p. 7. Disponível em: <<https://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/272596/9789241565585-eng.pdf?ua=1&ua=1>>. Acesso em: 12.01.2021 (b).

## **A análise econômica do direito e a ampliação da extrafiscalidade ambiental**

*Miguel Angelo Guilen Lopes Filho*<sup>1</sup>

### **Introdução**

O ser humano naturalmente busca alcançar o que entende ser a prosperidade. Desde tempos primitivos, já se notava a união entre humanos, e o uso da inteligência para se superar os desafios do contexto e assim atingir tal objetivo natural. Vislumbra-se que ao longo da história a prosperidade passou por diferentes concepções, especialmente durante eventos revolucionários.

A Revolução Francesa marcou a queda do absolutismo e o surgimento dos direitos de primeira geração ou dimensão, voltados à liberdade. A Revolução Industrial e os movimentos proletariados marcaram o surgimento dos direitos de segunda geração, ligados à prestação de serviços sociais, básicos para os mais necessitados.

Já a percepção dos impactos ambientais que as atividades econômicas estavam provocando, da maneira como estavam sendo exercidas, além de outros fatos impactantes, contribuíram para a consolidação dos direitos de terceira geração, que além do meio ambiente, também tratam da proteção à determinação dos povos, da paz, dentre outros valores.

A consideração em conjunto destes eventos históricos revolucionários, que deram ensejo às gerações de direito, indica que a

---

<sup>1</sup> Graduado em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR; Mestrando no Programa de Pós Graduação em Direito – PPGD, da UNIMAR; Advogado. Link do Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0659445602747050> Contato do correio eletrônico (e-mail) do autor: miguelguilenfilho@hotmail.com

noção de prosperidade não se manteve fixa, passando por diferentes etapas de aprimoramento. Assim foi com a noção de liberdade, de bem estar social, de determinação dos povos, e, sob reflexão deste artigo, de meio ambiente.

Nesse sentido, com a premissa de que a prosperidade não é alcançada somente com o crescimento econômico, mas também com o desenvolvimento sustentável, o artigo é desenvolvido tendo por base a extrafiscalidade e a Análise Econômica do Direito (AED). A extrafiscalidade tem se revelado um importante instrumento para o estímulo de comportamentos voltados à promoção de objetivos constitucionais do Brasil, como é a promoção do meio ambiente equilibrado.

Por sua vez, a AED, ou *Law and Economics*, mostra-se um sistema de referência interessante e que pode contribuir para a análise e o entendimento da economia e dos comportamentos econômicos no meio jurídico e político, bem como para a elaboração de políticas econômicas em comunhão com os objetivos ambientais.

Aponta-se como referencial teórico do artigo, a evolução do exercício da política perante o conceito de prosperidade, com reflexões sobre as gerações do direito; a ascensão da preocupação com o meio ambiente, sendo citadas reuniões e protocolos internacionais sobre o tema; a reflexão da AED como sistema de referência a ser utilizado em relação de complementariedade com o Direito; a extrafiscalidade como instrumento a ser aplicado, observado o comportamento econômico racional para a ampliação de produtos sustentáveis.

Assim, o artigo tem como problemática provocadora como que a função extrafiscal da tributação, com referências da AED, poderá contribuir para que medidas sustentáveis sejam empregadas de forma mais ampla no meio econômico social. Para tanto serão utilizados os métodos bibliográfico e dialético, realizando aprofundamentos e diálogos

entre meio ambiente, função extrafiscal da tributação, e *Law and Economics*.

### **1 Ascensão do cuidado com o meio ambiente**

O ser humano, ao longo da história, buscou e agiu no intuito de alcançar a felicidade. A característica do homem, como ser gregário, dotado de razão e alta complexidade intelectual, exclusivos perante o meio natural, logo levou à formação de grupos que uniram esforços para chegarem a um objetivo em comum.

Com atributos de inteligência, o ser humano começou a estruturar-se para superar os desafios, que, na época primitiva, consistia em dominar os meios naturais para assim proporcionar alimento, segurança e possibilidade de crescimento. Eis que, com o domínio dos meios naturais, as sociedades humanas passaram a crescer e adquirir complexidade, dando início à formação de governos que pudessem trazer ordem e orientação em meio às atividades desempenhadas na sociedade.

Nesta etapa de formação da sociedade, os governantes logo passaram a exercer suas funções no intuito de buscar e alcançar o que consideravam como necessário para se ter prosperidade e felicidade. Vislumbra-se que, por decorrência destes objetivos, muitas guerras foram travadas entre diferentes sociedades, haja vista que cada governante queria adquirir o domínio do maior número de bens possível, sem aceitar divisões ou mudanças das próprias políticas.

Ademais, sabe-se que houve contextos em que governantes utilizavam os esforços da sociedade, não para buscar a prosperidade de todos, mas sim para atender aos seus próprios interesses.

A era do absolutismo foi marcada pelo exercício do poder violento e opressor sobre a sociedade, que deveria atender obrigações impostas pelo monarca. Por outro lado, a lei disciplinar, que se aplicava à grande parcela

da sociedade, não incidia sobre aqueles que pertenciam à cadeia de comando, em especial aos que ocupavam maior hierarquia.

No contexto da França, a permanência e o agravamento deste mecanismo de poder, a longo prazo, levaram à estruturação do movimento que veio a ficar conhecido como a Revolução Francesa. Pensadores como Emmanuel Joseph Sieyès contribuíram para difundir e esclarecer sobre o poder opressor que o Primeiro e o Segundo Estado estavam exercendo sobre o Terceiro Estado. (GARCIA, 2016, p. 2).

Verifica-se que a busca natural pela prosperidade leva a mudanças de comportamentos, tanto por quem governa como por quem é governado. No contexto do absolutismo chegou-se ao ponto em que o monarca exercia sua posição como governante para alcançar interesses particulares.

Por outro lado, a Revolução Francesa representou a ideia de que a essência de um governo, e até o motivo de sua existência, é atender aos interesses da sociedade em sua maioria, neste caso, em especial, dar liberdade para os indivíduos exercerem suas atividades econômicas e políticas. Eis que esse movimento marcou os denominados direitos de primeira geração ou dimensão, ligados a uma ausência do Estado em nome da liberdade de cada indivíduo. (MENDONÇA, H., 2009).

Com o advento da república, onde se passou a exercer a liberdade, logo a economia e a política, antes concentrados nas mãos do monarca, passaram a se movimentarem segundo os interesses particulares dos indivíduos e agentes econômicos. As atividades para a busca da prosperidade passaram a se concentrar no crescimento econômico, havendo esforços maiores para se alcançar tal objetivo. Logo foram inventadas máquinas que iriam revolucionar tanto os mecanismos de produção como os mecanismos de consumo.

Nesse sentido a Revolução Industrial foi o movimento que surgiu por meio da criação e do emprego de máquinas a vapor para desempenhar

atividades que antes demandavam mais tempo. Onde o esforço humano era exclusivo e amplo, com o emprego das máquinas, a produção passou a ficar maior e mais rápida, marcando assim um significativo avanço produtivo quantitativo. (LIMA; NETO, 2017, p. 109).

O aumento da eficiência, proporcionado pela máquina, não somente trouxe mudanças impactantes em termos de produção, mas também de consumo. Isto pois, com o aumento de oferta, bem como o estímulo ao consumo feito pelos comerciantes, logo surgiu-se uma sociedade de consumo, o que corroborou e ampliou o crescimento econômico e a formação de grandes centros urbanos.

É notável que a Revolução Industrial proporcionou amplos avanços em termos econômicos e tecnológicos, além de maior praticidade e eficiência para o meio social, com o uso das máquinas. Por outro lado, muitos trabalhadores das indústrias enfrentavam uma rotina extenuante, muitas vezes sem tratamento digno e sem receberem uma recompensa adequada pelo trabalho.

Enquanto muitos agentes, donos das indústrias e dos meios de produção, estavam acumulando recursos econômicos, grande parcela da população trabalhadora enfrentava condições de pobreza e até miséria. Como decorrência desta situação, o movimento proletariado foi tomando força no sentido de realizar protestos, reivindicando melhores condições de trabalho bem como a prestação de serviços básicos aos necessitados. (CALVETE, 2003, p. 419).

A força destes movimentos influenciou setores políticos da sociedade para que o Estado deixasse de ser o mais ausente possível para passar a exercer a função de prestador de serviços básicos, bem como fiscalizador e cobrador de obrigações perante os agentes econômicos detentores das indústrias e dos meios de produção.



Eis que começa a se consolidar na sociedade os denominados direitos de segunda geração, voltados justamente à garantia dos chamados direitos sociais, direcionados aos trabalhadores e àqueles mais necessitados. (SILVA, 2005, p. 548). Nota-se que a busca pela prosperidade passa por rearranjos, provocados por setores da sociedade não satisfeitos com as condições que estavam passando, sendo, ao final, mantidos direitos já conquistados e acrescentados novos.

É o caso dos direitos de primeira e segunda geração. Com o exercício das liberdades, bem como dos direitos sociais, logo novas fases da Revolução Industrial foram sendo estabelecidas, marcando o crescimento econômico em escalas cada vez maiores.

Com o crescimento dos centros urbanos, sendo exercidas atividades de produção e consumo integralmente voltadas ao crescimento econômico, logo notou-se que esse ritmo, somado à destruição de florestas e áreas verdes, iria trazer um desequilíbrio ambiental que ameaçaria os recursos naturais responsáveis pela alimentação e pelo bem estar da vida. Como se afirma:

Com o advento da Revolução Industrial na Inglaterra no século XVIII, o objetivo passa a ser o desenvolvimento econômico, preponderando o pensamento capitalista, a sociedade do lucro e do capital. A menor preocupação neste momento seria com a preservação do meio ambiente. O que se queria era o desenvolvimento econômico a todo e qualquer custo. Proteção legal e jurisprudencial era inexistente de qualquer conscientização ambiental. (MENDONÇA, J.; VASCONSELOS; NOBRE; CASAROTTO, 2017).

Após estas percepções, foram sendo formadas reuniões internacionais no sentido de reconhecer a importância do meio ambiente equilibrado, bem como o impacto dos humanos perante os recursos naturais. Em 1972 ocorreu a Conferência de Estocolmo, também

conhecida como Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento e Meio Ambiente Humano, sendo a primeira reunião internacional entre representantes de diversas nações para tratar sobre o meio ambiente. (DIAS, 2020).

A partir de então outras reuniões internacionais sobre meio ambiente foram sendo realizadas tendo a participação de um número maior de nações. Ademais, tratados foram sendo realizados, marcando o comprometimento dos países com a questão ambiental. É o caso do Protocolo de Montreal, que, após ser assinado em 1987, marcou o comprometimento de mais de 150 países na redução da emissão de gases nocivos à camada de ozônio, como o gás carbônico (CO<sub>2</sub>). (MURÇA, 2020).

Alguns anos depois, em 1992, na cidade do Rio de Janeiro, foi realizada a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, também conhecida como Rio 92. O Evento foi marcado pelo destaque de diversos objetivos em prol da sustentabilidade, como a transferência de tecnologias não-poluentes; o exame de estratégias nacionais e internacionais para o incremento de critérios ambientais em processos de desenvolvimento; o estabelecimento de um sistema de cooperação internacional para apoio em casos de emergência e previsão de ameaças ambientais. (TANNOUS; GARCIA, 2008, p. 188/ 189).

Como resultados do Rio 92, tem-se a assinatura de cinco documentos, a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, prevendo diversos princípios direcionados ao estilo de vida voltado à sustentabilidade; a Agenda 21, com medidas locais, regionais, nacionais e internacionais, tanto para os governos como para as sociedades fomentarem um novo padrão de desenvolvimento, que incluía a promoção do meio ambiente. (TANNOUS; GARCIA, 2008, p. 189).

Ainda, foram assinados Princípios para a Administração Sustentável das Florestas, visando a conservação de florestas, conhecidos como o

primeiro documento com o respectivo foco; a Convenção da Biodiversidade, prevendo a conservação da biodiversidade e o seu uso sustentável; e a Convenção sobre Mudança Climática, firmando o compromisso de 154 nações com a redução da emissão de gases do efeito estufa, com a produção alimentar, e com o desenvolvimento econômico sustentável. (TANNOUS; GARCIA, 2008, p. 189/ 190).

Merece destaque também a assinatura, em 1997, do Protocolo de Kyoto, marcando a meta perante 175 países, em reduzir em 5,2 % a emissão dos gases responsáveis pelo efeito estufa. Pertinente destacar, também, outros eventos que reuniram maior número de nações como o Rio+10 e o Rio+20. O primeiro, também conhecido como Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável, ocorrido na África do Sul, em 2002, reuniu 189 países e teve como principal resultado a Declaração de Johannesburg, que colocou em destaque problemas humanitários como a fome e a miséria. (MURÇA, 2020).

Já o Rio+20, também denominado como Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável, ocorreu no Rio de Janeiro em 2012, reuniu 193 estados, e marcou a análise e revisão das metas e resultados do Rio-92, bem como a criação de novas metas para os vinte anos seguintes, materializados num documento denominado O Futuro que Queremos. (MURÇA, 2020).

Cabe destacar, por fim, o Acordo de Paris, aprovado em 2015 por 195 países, com a meta de reduzir a emissão dos gases responsáveis pelo efeito estufa de modo a não ultrapassar em 2°C elevação da temperatura global nos anos seguintes. (MURÇA, 2020).

É de se notar o aumento da preocupação com o meio ambiente, entre as entidades internacionais, após a percepção das consequências de sua degradação no tempo. Nesse sentido: [...] “multiplicaram-se declarações, leis, conferências globais, regionais e locais, bem como uma miríade de

estudos versando sobre as questões ecológicas, com o intuito de solucionar esse incomensurável desafio consubstanciado no ideal de sustentabilidade.” (MIGUEL, 2020, p. 49).

Pode-se afirmar que o movimento de cuidado com o meio ambiente passou a ter maior expressividade, ganhando cada vez mais força. Isto pois notou-se que a prosperidade já não estava mais associada diretamente ao crescimento econômico, sendo fundamental que haja bem estar e cuidado com a fonte de recursos para o sustento da vida.

Como Immanuel Kant já ensinara, o homem não deve agir de modo a chegar à uma finalidade que não seja a si próprio. Nesse sentido, o ser humano não deve ser um meio, mas sim um fim para suas ações. (KALSING, 2012, p. 143). Eis que o cuidado com o meio ambiente se faz essencial para que haja bem estar, mas também sustento da vida nas presentes e futuras gerações. Nesse sentido, para que haja prosperidade, não se deve mais buscar somente o crescimento econômico, mas também o desenvolvimento sustentável.

Assim, eis que surgem os direitos de terceira geração, que, juntamente com o direito a determinação dos povos, destaca e estabelece o direito ao desenvolvimento, ao meio ambiente, dentre outros. (MIGUEL, 2020, p. 40). Eis que, enfim, as novas dimensões de direitos já correspondem com a ascensão do movimento de proteção ao meio ambiente, devendo a partir de então haver ações concretas para se cumprir tais preceitos.

Há de se refletir as medidas que podem contribuir para que ações sustentáveis sejam adotadas na sociedade, de como tornar concretos os direitos ao meio ambiente equilibrado, já inseridos na terceira dimensão de direitos. É o que será analisado a seguir.

## **2 Análise econômica do direito como reflexão para adoção de medidas sustentáveis**

O Brasil, atento ao aumento das movimentações voltadas ao estabelecimento dos direitos ao meio ambiente, por meio da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), traz ampla previsão sobre proteção ambiental e promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O Artigo 170 da Carta Magna de 1988 traz princípios que devem moldar a Ordem Econômica, não ficando de fora a questão ambiental. O inciso VI do mencionado Artigo estabelece a defesa do meio ambiente, podendo ser realizado por meio de tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos, serviços e os respectivos processos de elaboração. (BRASIL, 1988).

Ademais, o Artigo 225 da CRFB/88 estabelece que todos possuem o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, sendo este declarado bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, devendo o respectivo cuidado ser exercido não somente pelo Poder Público, mas também pela sociedade em geral. (BRASIL, 1988).

Sabe-se que preceitos constitucionais, além de hierarquicamente superiores, servem como norte para ações no ordenamento jurídico e na sociedade em geral. Nesse sentido, tem-se por certo e necessário que medidas sustentáveis sejam cada vez mais praticadas no meio social e nas atividades econômicas, considerando, também, a necessidade de se criar a visão sobre o meio ambiente como sendo direito e valor, e não somente matéria a ser extraída. Assim:

A previsão do meio ambiente sadio como um direito e um dever fundamental está no art. 225 da Constituição Federal. Porém essa proteção encontra muitos obstáculos. A sociedade identificava na natureza uma fonte inesgotável de matérias-primas para suprir suas necessidades e seu desenvolvimento

econômico. Essa visão antropocêntrica vem degradando o meio ambiente ao ponto de levantar um alerta, pois há dúvidas sobre até quando o planeta suportará o esgotamento de águas, fontes energéticas e demais formas do meio ambiente, amplamente exploradas pelo homem. (MAZZOCHI, 2010, p. 80).

Eis que a Análise Econômica do Direito (AED), ou *Law and Economics*, pode servir como elemento que contribua para a reflexão e construção de políticas e atividades econômicas que, além de produzirem riqueza, promovam também a sustentabilidade.

A AED pode ser vista como um sistema de referência para se analisar opções e comportamentos econômicos e se chegar a decisões mais eficientes, respeitados os valores reconhecidos e previstos no meio social e legal. (FORTES; BASSOLI, 2010, p. 237). Pensadores como Richard Posner e Ronald Coase contribuíram para que a AED fosse difundida e introduzida no meio jurídico como ferramenta de análise, não somente da economia, mas também dos indivíduos que a movimentam. Eis as características da AED:

A *análise econômica do Direito (Law and Economics)* possui como características: i) a rejeição da autonomia do Direito perante a realidade social e econômica; ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais com economia e filosofia; iii) crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico e social. (SILVEIRA, 2009, p.187).

É fruto das reflexões trazidas pelo Sistema de Referência em questão os denominados custos de transação, que constituem os gastos decorrentes das escolhas do indivíduo para se atingir determinados objetivos. Afirma-se que a AED:

[...] busca entender o direito e as suas instituições analisando muitas vezes os efeitos econômicos que o ordenamento jurídico produz, como, por exemplo, qual será o impacto de determinada decisão judicial aos agentes econômicos a ela submetidos, se esta decisão, em determinado contexto econômico, era a mais acertada, se os efeitos pretendidos efetivamente serão alcançados ou até mesmo se alcançar os objetivos seria a melhor solução para o caso concreto ou para a sociedade como um todo. (FORTES; BASSOLI, 2010, p. 237).

Com base nesta reflexão, faz-se um exercício de previsão dos gastos de determinadas ações, podendo este exercício servir como base para a tomada de decisões, tendo-se a busca do que é mais eficiente. Nesse sentido: “A AED, portanto, é uma ferramenta de investigação científica que possibilita a previsibilidade do comportamento humano diante do conjunto de regras postas no ordenamento jurídico.” (PETHECHUST, 2016, p. 302).

Há a afirmação de que a AED presa predominantemente pela eficiência, acabando por deixar de lado princípios e valores que, se aplicados, iriam proporcionar um aumento de custos de transação.

No entanto, há de se afirmar e considerar que a aplicação de princípios não se revela impedida ao se realizar a AED, haja vista que este Sistema de Referência se trata de uma análise, cabendo ao agente político ou jurídico realizar as considerações, ponderações e ao final, escolher qual ação a ser tomada. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (2009, p. 188/189) afirma:

A opinião de que a explicação do direito pela economia não possa ter uma perspectiva normativa é falha, visto que sempre qualquer descrição parte de postulados norteados por valores e juízos de valor. Assim, quando se analisa determinada instituição econômica a própria definição do que venha ser eficiente leva em consideração juízos de valor. Um caso particularmente importante ocorre nos estudos sobre a distribuição de recursos em uma sociedade (*just distribution of welfare*).

De modo geral são postulados da análise econômica do Direito:

- a) o *individualismo metodológico*, ou seja, os fenômenos coletivos devem ser explicados como resultantes de decisões individuais;
- b) *escolha racional*, ou seja, as decisões individuais são entendidas como racionalmente dirigidas à maximização dos interesses individuais (*benefits over costs*);
- c) *preferências estáveis*, postula-se que no curto prazo há a estabilidade de preferências;
- d) *equilibrium*, entende-se que as interações na política e no direito tendem, tal como no mercado ao equilíbrio.

Assim, a AED revela-se um mecanismo de análise e reflexão que pode ser aplicado levando-se em consideração também os princípios que regem determinado ordenamento jurídico. Nesse sentido, decisões com base em custos de transação poderiam ser tomadas para se atingir maior eficiência desde que fossem resguardados os valores e as premissas previstas no ordenamento jurídico.

Através do *Law and Economics* verifica-se que o ser humano possui um comportamento racional perante as escolhas que precisa tomar sobre aspectos econômicos, havendo uma tendência para que as decisões sejam voltadas a proporcionar um resultado de maior custo benefício. Nesse sentido:

A AED é o processo de aplicação ao direito da análise das políticas econômicas. A economia do bem estar está relacionada à sua eficiência econômica, ao ótimo econômico. Deve gerar mais benefícios, com o aumento da satisfação. A ação racional atua como pressuposto da análise econômica do comportamento humano, resultando na máxima de que o ser humano age para maximizar suas preferências satisfativas, enquanto os produtores querem aumentar seus lucros. (SARTORI, 2009, p. 86).



Assim, sabe-se que ao realizar uma compra, pelo pensamento racional, o ser humano realizará análises e comparações de produtos, sendo escolhidos aqueles que oferecem maior qualidade pelo menor preço. Tal pensamento se faz evidente ao se verificar o mecanismo de movimentação do comércio, que constantemente realiza promoções e ofertas de produtos a menores preços a fim de atrair a atenção e a escolha dos consumidores.

Ademais, pode-se afirmar que por decorrência deste comportamento racional, o sistema capitalista tem se desenvolvido e proporcionado crescimento econômico, haja vista que possui como premissa a concorrência entre as empresas. No exercício da livre iniciativa e livre concorrência, tais empresas disputam entre si maiores avanços e oferta de produtos com maior custo benefício, obtendo sucesso aquelas que atingem tais metas.

Eis que *Law and Economics* pode contribuir para a reflexão e construção de políticas de sustentabilidade que levem em consideração a conduta racional humana, de modo a ampliar ações voltadas ao meio ambiente, considerando o mecanismo de funcionamento do sistema econômico vigente. Afirma-se:

[...] a Análise Econômica do Direito – AED - é um método de investigação cujo objetivo é analisar as implicações fáticas do ordenamento jurídico sobre o comportamento dos agentes. Partindo do pressuposto de que as pessoas tomam decisões e pautam suas ações avaliando custos e benefícios, a lei, ao criar um benefício ou um custo para determinado comportamento, pode incentivar uma alteração na conduta das pessoas. (PETHECHUST, 2016, p. 302).

Nesse sentido, a tributação, exercida segundo reflexões que também envolvam a AED, pode servir como instrumento que afete diretamente

setores da economia no sentido de proporcionar as finalidades sustentáveis esperadas. É o que será refletido e exposto a seguir.

### **3 Tributação como exercício interdisciplinar para a promoção do meio ambiente**

O ser humano, além da racionalidade, possui a característica de ser gregário. Desde tempos primitivos, já se vislumbrava a formação de pequenas sociedades, com interesses em comum e união de forças para fazer frente aos desafios da época. Em virtude do crescimento populacional, as sociedades foram tomando proporções cada vez maiores, passando a ser necessário haver um ente que exercesse a soberania e assim trouxesse segurança e ordem.

Isto pois, em uma sociedade complexa sem uma ordem comum e aplicável a todos, o que poderia haver era o predomínio dos interesses particulares daqueles que possuíssem maior força física e intimidatória, ficando os mais fracos sem o resguardo de valores tidos essenciais à vida e ao bem estar.

Nesse sentido, para que uma sociedade possuísse organização, permanência e desenvolvimento, eis que, segundo Rousseau, cada indivíduo inserido no respectivo meio, abdicou de porção de sua liberdade, em uma espécie de contrato social, para que um único ente exercesse a soberania e assim trouxesse uma ordem aplicável a todos. (ROUSSEAU, 2001, p. 32).

Eis que surge o Estado como ente que exerceria a soberania, que faria prevalecer a mesma ordem e os mesmos direitos para todos, não podendo mais haver prejuízo e afetação de valores dos mais fracos pelos mais fortes.

A existência e o exercício das funções inerentes ao Estado geram gastos que de alguma forma devem ser supridos. Eis que surge o exercício da tributação, que justamente veio para proporcionar os recursos necessários à manutenção do Estado. Nesse sentido:

O Estado tem como finalidade precípua manter a paz, bem como promover a justiça e o bem-estar social dos seus cidadãos. Para isso, detém o monopólio do poder coercitivo. Para cumprimento deste seu mister, o ente estatal deve arrecadar recursos suficientes com vistas à manutenção de sua soberania no âmbito internacional, bem como sustentar a paz social no seio do seu próprio povo e território. (MIGUEL, 2020, p. 28).

Há de se falar que por ser um exercício que sustenta a realização de atividades do Estado e que tais atividades são essenciais para se assegurar a segurança, o sustento e o desenvolvimento da sociedade, dentre outros direitos, a tributação possui uma função social. O exercício da tributação é marcado; pela onerosidade, que consiste na transferência de recursos do ente tributado para o ente tributante; bem como pela compulsoriedade, que se trata da obrigação, daqueles que se enquadram em fatos geradores, de realizarem a contribuição.

Faz-se oportuno citar o conceito de tributo, legalmente previsto no Artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) onde se fazem notáveis os aspectos da onerosidade e compulsoriedade. É como se verifica: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

Sabe-se que pelos atributos da onerosidade e da obrigatoriedade, a tributação pode gerar outros efeitos que não seja somente o de arrecadar, qual seja, o de influenciar comportamentos. Eis que assim, a tributação ganha mais uma função, a de estimular ou desestimular condutas dos entes tributados.

Nesse sentido, a tributação pode ser tanto fiscal, com o objetivo de arrecadar recursos para a manutenção do Estado, como também pode ser

extrafiscal, qual seja, exercer a atividade tributante para estimular ou desestimular comportamentos. Nesse sentido, afirma Henrique Cavalheiro Ricci (2015, p. 67):

Por meio da instituição de tributos, majoração ou diminuição de alíquotas de tributos já existentes, ou da criação de outros benefícios fiscais, dentre outras possibilidades, é possível influenciar na decisão econômica, de modo a tornar mais interessantes as opções ecologicamente adequadas.

O Ordenamento Jurídico Brasileiro traz a possibilidade da extrafiscalidade, justamente para se dar base a este notável exercício de estímulo e desestímulo, e assim, poder alcançar determinados objetivos e necessidades constitucionalmente estabelecidos. E justamente com base neste instrumento, que a tributação adquire amplitude e compatibilidade para ser aplicada em diversos ramos do direito, em um exercício de interdisciplinaridade, que une contribuições de diferentes áreas.

Assim, em atenção às previsões constitucionais e legais voltadas à necessidade de se preservar e promover o meio ambiente de modo que este fique saudável e equilibrado, a tributação pode ser utilizada como instrumento interdisciplinar para se atingir os respectivos objetivos. (SCHOUERI, 2005, p. 97). Nesse sentido, afirma Luciano Costa Miguel (2020, p. 30):

[...] é necessário que o Direito Tributário, como ramo já consagrado da ciência jurídica, alargue seus tradicionais limites e amplie seu objetivo para agasalhar as diversas formas de utilização dos tributos como instrumento de promoção dos direitos fundamentais, dentre eles, o direito ao meio ambiente equilibrado.

Ademais, *Law and Economics* pode contribuir de modo complementar com o Direito, para se analisar e refletir como que a tributação pode ser exercida em sua função extrafiscal de forma a

proporcionar o correto estímulo à promoção da sustentabilidade no meio econômico. (FORTES; BASSOLI, 2010, p. 237). Dessa forma, defende-se que a extrafiscalidade seja aplicada para se promover ações sustentáveis, que tragam a esperada promoção ao meio ambiente, de modo que este esteja saudável e equilibrado, para o bem estar e a viabilidade de presentes e futuras gerações. Nesse sentido:

Não há que se negar que o atual estágio de destruição do meio ambiente foi levado a cabo justamente pelo nosso atual desenvolvimento científico e tecnológico. O que se está a sustentar é que esse mesmo casamento entre ciência e tecnologia, tido como um dos maiores fatores responsáveis de degradação do meio ambiente, possa ser voltado, através de uma forte indução tributária, para a criação de tecnologias limpas e processos produtivos mais eficientes. (MIGUEL, 2020, p. 148/149).

Defende-se ainda que para o exercício da extrafiscalidade, seja utilizado o *Law and Economics* como sistema de referência para análise e reflexão do comportamento racional humano perante a economia e como estimulá-lo.

Sabe-se que a elaboração de produtos sustentáveis, apesar de ser uma medida positiva ao meio ambiente e por consequência à sociedade, é mais cara se comparada aos processos convencionais. (MAZZOCHI, 2010, p. 85). Este aspecto acaba naturalmente servindo como um obstáculo à ampliação da sustentabilidade em questão, considerando o sistema econômico e o comportamento racional humano de buscar maior custo benefício.

Isto pois, considerando que grande parcela dos consumidores irá buscar produtos com maior qualidade pelo menor preço, não haveria como as empresas oferecerem produtos sustentáveis com preços iguais ou

mais baixos que produtos convencionais, se a elaboração sustentável dos mesmos gera mais gastos à empresa.

Em exemplo, uma empresa de refrigerante que utiliza garrafas plásticas poderia realizar pontos de coleta de material para que o mesmo, ao invés de ir para o lixo, fosse direcionado para a reciclagem e novamente utilizado para o comércio do produto. Com esta atividade, a empresa poderia reduzir ou até deixar de utilizar garrafas plásticas novas para utilizar as que já foram consumidas, sendo esta uma forma de promover a redução da quantidade de garrafas plásticas.

No entanto, afirma-se que os esforços da empresa para a coleta e a reutilização de embalagens recicladas poderia gerar mais gastos se comparado a apenas adquirir novas garrafas plásticas, o que iria interferir no preço final do produto.

Eis que a crítica recai sobre a necessidade de se refletir e exercer mecanismos que promovam a implementação e a ampliação de produtos sustentáveis no meio econômico e social, considerando os obstáculos dos gastos e preços. Nesse sentido, eis que se defende a utilização da função extrafiscal da tributação, com contribuições da AED, para se superar tal obstáculo e para promover o exercício e a ampliação da atividade ambiental no meio econômico. Tal função pode recair sobre produtos sustentáveis. Afirma-se:

[...] a Análise Econômica do Direito é uma importante alternativa que contribui para o exame das repercussões socioeconômicas das normas tributárias e, dentre estas, das utilizadas para concessão de incentivos fiscais de ICMS, principalmente ao viabilizar a análise da eficiência dessas normas. (GONÇALVES; BONAT, 2018, p. 401).

Defende-se que a extrafiscalidade, mais especificamente, o incentivo fiscal, deva recair no sentido de reduzir a carga tributária sobre empresas

que estejam realizando a promoção da sustentabilidade, seja na elaboração de produtos sustentáveis, seja na promoção de atividades sustentáveis.

Nesse sentido:

A importância do incentivo fiscal é que, atualmente, o custo dos produtos ecologicamente corretos é maior, às vezes porque exige o desenvolvimento de tecnologias, equipamentos para reciclagem e tratamento de efluentes, às vezes porque sem uso de agrotóxicos, perde-se parte da produção, entre tantos outros, dependendo do produto. (MAZZOCHI, 2010, p. 85).

Tal exoneração tributária deve ser realizada na forma de lei, em atendimento ao Artigo 150, §6º, da CRFB/88, bem como deverá respeitar preceitos legais, expressos no Artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, qual seja, a compensação. Nesse sentido:

A Lei Complementar 101/2000 prevê que os Municípios têm a obrigação de instituir, cobrar e efetivamente arrecadar os tributos de sua competência. Para a instituição de uma alíquota diferenciada ou isenção, é necessário cumprir o previsto no artigo 14 do mesmo diploma legal, propondo a compensação, sob pena de responsabilização do gestor. (MAZZOCHI, 2010, p. 91).

A exoneração tributária iria justamente servir como uma política que superaria os obstáculos dos gastos maiores para a implementação de medidas sustentáveis pelas empresas. Serviria como um elemento de estímulo que anularia o desestímulo econômico natural, formado pelo contraste de gastos entre produtos convencionais e produtos sustentáveis.

Nesse sentido:

A importância do incentivo fiscal está em propiciar a equiparação de valores de venda dos produtos produzidos com respeito ao meio ambiente, fomentando seu consumo e visando ainda restringir o mesmo para aqueles

que não têm essa preocupação, para, como fim maior, conduzir a transformação para que todos os processos produtivos respeitem o meio ambiente. Ao Estado cabe dar eficácia à conduta regulatória da tributação extrafiscal, diminuindo os custos da produção, e à sociedade consumir e investir na produção de produtos sustentáveis. (MAZZOCHI, 2010, p. 92).

Esta seria uma política de intervenção à economia justificável, haja vista que se estaria atendendo a premissas constitucionais voltadas à promoção do meio ambiente saudável e equilibrado, sendo este direito e dever do Poder Público e da sociedade como um todo. Exemplo de uso de extrafiscalidade a favor do meio ambiente é o Estado do Ceará, que através da Lei n.º 12.670/1996, realiza o exercício da extrafiscalidade a favor de empresas que estejam promovendo a sustentabilidade. (CEARÁ, 1996).

No respectivo Estado, as empresas que promovem a sustentabilidade e são contempladas com a política extrafiscal recebem um selo verde em seus produtos, levando aos consumidores a identificação de que tais produtos são sustentáveis. Interessante seria a aplicação de medidas extrafiscais, voltadas ao meio ambiente, por todos os entes da Federação, a exemplo do estado do Ceará, de modo a tornar o exercício da sustentabilidade mais amplo. Desse modo:

No caso das externalidades positivas, a tributação ambiental recompensaria seu gerador, mediante, por exemplo, creditamentos fiscais relativos a insumos ambientalmente adequados, assim como, por exemplo, a máquinas e equipamentos que minimizem o impacto ambiental ou reduzam a emissão de poluentes. (RICCI, 2015, p. 67).

Há de ser observado que as políticas extrafiscais devem ser eficazes e produzir os efeitos esperados. Para tanto, a aplicação de tais políticas deverá ser acompanhada de estudos técnicos e condicionada à verdadeira promoção da sustentabilidade pelas empresas que desejam a respectiva



exoneração fiscal. Ademais, para o resultado positivo das mencionadas políticas, faz-se necessário que haja fiscalização imparcial por parte do Estado, de modo a garantir que a exoneração fiscal esteja sendo adequada, perante a real promoção da sustentabilidade pelas empresas. Nesse sentido:

[...] fica clara a necessidade de estrito controle dos benefícios concedidos, seja pelo controle sobre os próprios beneficiados, seja porque, afinal, terceiros afetados não necessariamente exerceram qualquer escolha, antes de serem colocados em situação desvantajosa. (SCHOUERI, 2005, p. 51).

Eis que, por meio de políticas extrafiscais, aplicadas de forma eficaz, oriundas de elementos inspirados nas reflexões do *Law and Economics*, há de se esperar e vislumbrar que os obstáculos analisados sejam superados. Isto para que a sustentabilidade seja amplamente promovida no meio social, de modo que o meio ambiente seja cada vez mais saudável e equilibrado, para o bem estar e a viabilidade de presentes e futuras gerações.

### **Conclusões**

A prosperidade passou por diferentes concepções ao longo da história, em especial os contextos revolucionários. Atualmente sabe-se que a prosperidade não deve mais ser confundida com crescimento econômico, devendo ser atendido o desenvolvimento sustentável. Direitos de terceira geração evidenciam que o cuidado com o meio ambiente se faz salutar para se ter bem estar e também viabilidade de recursos essenciais à vida, para as presentes e futuras gerações.

Vislumbrou-se que o Brasil, por meio da Carta Magna de 1988, estabelece o meio ambiente saudável e equilibrado como sendo um direito e dever, não somente do Poder Público, mas também de toda a sociedade.

Nesse sentido, considerou-se que ações devam ser tomadas para que a sustentabilidade seja promovida de forma ampla nas atividades econômicas e sociais, devendo ser analisados, refletidos e superados os obstáculos para tal promoção.

No artigo foram analisadas a função extrafiscal da tributação, bem como a AED, ambos sendo elementos interessantes e pertinentes para servirem como instrumento e base para a promoção da sustentabilidade.

A função extrafiscal da tributação, que utiliza a onerosidade e a compulsoriedade, ambos atributos da atividade tributante, não como finalidade arrecadatória, mas como objetivo de influenciar comportamentos, sendo este um instrumento eficiente para tanto. Já o *Law and Economics* como sendo um sistema que serve de diretriz para se construir políticas e decisões que considerem os custos de transação e o comportamento racional do ser humano perante o meio econômico, que é o de buscar produtos com maior custo benefício.

Viu-se que produtos sustentáveis demandam maiores gastos às empresas, se comparados à produção convencional, o que, por decorrência, acaba elevando o seu preço final, provocando redução de interesse tanto por quem consome, como por quem produz.

Nesse sentido, para a pergunta provocadora, como que a função extrafiscal da tributação poderá contribuir para que medidas sustentáveis sejam amplamente empregadas no meio social e econômico, defende-se justamente que a incidência tributária recaia sobre produtos sustentáveis de modo a torná-los economicamente competitivos.

Para tanto indica-se que sejam aplicados incentivos fiscais, a exemplo do estado do Ceará, que emprega tais medidas sobre as empresas que promovem a sustentabilidade. Deve-se atentar, ademais, para que os incentivos fiscais estabeleçam condicionantes aos interessados, qual seja a promoção da sustentabilidade. Ainda, deve-se haver fiscalização para que

de fato a política extrafiscal esteja gerando efeitos, recaindo sobre aqueles que realmente estejam realizando ações de promoção ao meio ambiente.

Eis que as contribuições do *Law and Economics*, que dão diretriz sobre os mecanismos e comportamentos racionais perante a economia, aplicados às possibilidades instrumentais da extrafiscalidade, podem resultar em políticas que gerem resultados para a ampliação de medidas sustentáveis, tão necessárias para o bem estar e sustento de presentes e futuras gerações.

## Referências

BRASIL. [Código Tributário Nacional]. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 30 jan. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 30 jan. 2021.

CALVETE, Cássio da Silva. A Redução da Jornada de Trabalho como Solução do Desemprego. O Mito de Sísifo ou Prometeu?. **Civitas – Revista de Ciências Sociais**. v. 3, n. 2, jul./ dez. 2003. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/742/74230210.pdf> Acesso em: 30 jan. 2021.

CEARÁ. **Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996**. Dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS -, e dá outras providências. [2015]. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/orcamento-financas-e-tributacao/item/6176-lei-n-12-670-de-30-12-96-d-o-de-30-12-96> Acesso em: 30 jan. 2021.

DIAS, Thiago dos Santos. A Conferência de Estocolmo – 1972 para o Direito Ambiental do Brasil. 2020. **Âmbito Jurídico**. Disponível em: [https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-internacional/a-conferencia-de-estocolmo-1972-para-o-direito-ambiental-do-brasil/#\\_ftn1](https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-internacional/a-conferencia-de-estocolmo-1972-para-o-direito-ambiental-do-brasil/#_ftn1) Acesso em: 30 jan. 2021.

FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. A Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal. **Scientia Iuris**. v. 14, nov. 2010, Londrina, p. 235-253. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659/6753> Acesso em: 05 abr. 2021.

GARCIA, Marcos Leite. As Origens da Teoria do Poder Constituinte: O Abade Sieyès e a Revolução Francesa. **Revista Brasileira de História do Direito**. v. 2, n. 2, jul./ dez. 2016, p. 1-18, Curitiba. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/historiadireito/article/view/1625/pdf> Acesso em: 27 jan. 2021.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, Incentivos Fiscais e a Redução das Desigualdades Regionais. **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília, v. 20, n. 121, jun./ set. 2018. p. 381-407. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1536/1248> Acesso em: 30 jan. 2021.

KALSING, Rejane Margarete Schaefer. O Ser Humano Enquanto Fim, Tanto para Si Mesmo Como para os Demais: O Princípio Supremo da Doutrina da Virtude de Kant. **Revista Signos**. v. 33, n. 2, 2012, DOI: <http://dx.doi.org/10.22410/issn.1983-0378>. Disponível em: <http://www.univates.br/revistas/index.php/signos/article/view/736/726> Acesso em: 30 jan. 2021.

LIMA, Elaine Carvalho de; NETO, Calisto Rocha de Oliveira. Revolução Industrial: Considerações Sobre o Pioneirismo Industrial Inglês. **Revista Espaço Acadêmico**. n. 194, jul. 2017, p. 102-113. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/32912/19746> Acesso em: 30 jan. 2021.

MAZZOCHI, Fernanda. A Tributação Passiva Ambiental como Política Pública Fomentadora do Desenvolvimento Sustentável. **Revista FESDT**. Porto Alegre, n. 6, jul./dez. 2010,

p. 79-94. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/6/artigos/5.pdf>  
Acesso em: 30 jan. 2021.

MENDONÇA, Helena Karoline. Direitos de Primeira Geração e Revolução Liberal: O Iluminismo como Fonte de Direitos Fundamentais. **ETIC - Encontro de Iniciação Científica**. v. 5, n. 5, 2009. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/2026/2124> Acesso em: 30 jan. 2021.

MENDONÇA, Jane Corrêa Alves; VASCONCELOS, Priscila Elise Alves; NOBRE, Luan Batista Oliveira; CASAROTTO, Eduardo Luis. Logística Reversa no Brasil: Um Estudo Sobre o Mecanismo Ambiental, a Responsabilidade Social Corporativa e as Legislações Pertinentes. **Revista Capital Científico - Eletrônica (RCCe)**. v. 15, n. 2, abril/ junho 2017. Disponível em: <https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/4531/3386> Acesso em: 30 jan. 2021.

MIGUEL, Luciano Costa. **Direito Tributário Ambiental: O Papel dos Tributos no Desenvolvimento Científico e Sustentável**. 1 ed. Belo Horizonte: Editora Dialética. 2020.

MURÇA, Giovana. Conheça as principais conferências ambientais do mundo. **QueroBolsa**. 2020. Disponível em: <https://querobolsa.com.br/revista/conheca-as-principais-conferencias-ambientais-do-mundo> Acesso em: 30 jan. 2021.

PETHECHUST, Eloi Rodrigues Barreto; CASIMIRO, Ligia Maria Silva Melo de. O Direito à Cidade: Eficiência da Política Nacional de Resíduos Sólidos à Luz da Análise Econômica do Direito. **Revista de Direito da Cidade**. v. 8, n. 1, 2016, p. 294-307. DOI: 10.12957/rdc.2016.19807. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/19807/15658> Acesso em: 30 jan. 2021.

RICCI, Henrique Cavalheiro. *Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal*. ISBN: 978-85-362-5051-9. Curitiba: Juruá, 2015.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **Do Contrato Social**. São Paulo: Martin Claret. 2001.

SARTORI, Marcelo Vanzella. As Falhas de Mercado Diante da Análise Econômica do Direito Ambiental e do Patrimônio Cultural como Bens Coletivos. **Revista Universitas**. a. 2, n. 2, jan./ jun. 2009. p. 81-94. Disponível em: <https://revistauniversitas.inf.br/index.php/UNIVERSITAS/article/view/96/78> Acesso em: 30 jan. 2021.

SILVA, Virgílio Afonso da. A Evolução dos Direitos Fundamentais. **Revista Latino Americana de Estudos Constitucionais**. 2005, p. 541-558. Disponível em: <https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf> Acesso em: 30 jan. 2021.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuições e Limites. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 3, p. 185-205, jan./ jun. 2009. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/11.pdf> Acesso em: 30 jan. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, p. 401, 2005.

TANNOUS, Simone; GARCIA, Anice. Histórico e Evolução da Educação Ambiental, Através dos Tratados Internacionais Sobre o Meio Ambiente. **Nucleus**. v.5, n.2, p. 183-196, out. 2008. Disponível em: <http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/131/169> Acesso em: 05 abr. 2021.

## **REIDI-energia elétrica à luz da análise econômica do direito**

*Pamela Varaschin Prates*<sup>1</sup>

### **Introdução**

O desenvolvimento de um país tem relação direta com a sua infraestrutura, por condicionar a produtividade e a competitividade, além de melhorar o bem-estar social. Ocorre que obras de infraestruturas necessitam de alto investimento para sua realização. Nesse contexto, em 2007 foi editada a Medida Provisória n.º 351 que criou o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI). O objetivo da Medida foi o de conceder benefícios tributários para aquelas empresas que fossem realizar obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. O REIDI foi convertido na Lei n.º 11.488 e está em vigor por prazo indeterminado.

O setor de energia elétrica é o que mais conta com projetos aprovados no REIDI. No ano de 2019, de acordo com dados da Receita Federal do Brasil (RFB), o gasto tributário apenas no setor de energia elétrica do REIDI foi de R\$ 1.743.840.167, montante correspondente a 62% dos gastos tributários totais com o REIDI.

No entanto, frente a escassez de recursos e severa restrição orçamentária brasileira, aliada as grandes necessidades sociais da população, é fundamental que a atuação do Estado seja eficiente. Nesse

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito Econômico e Desenvolvimento na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (bolsista PROEX), membro do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento (PPGD/PUCPR/CNPq) e do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Lattes: <<http://lattes.cnpq.br/6905873143147943>>. Email: [pamela@pprates.adv.br](mailto:pamela@pprates.adv.br)

contexto, ganha relevo uma análise do REIDI-energia elétrica, com base na Análise Econômica do Direito (AED). A AED confere metodologia que permite ao jurista, em sua vertente positiva, analisar se a norma está alcançando os efeitos pretendidos. Com base nisso, o objetivo desta pesquisa consiste na análise do potencial de eficiência do REIDI-energia elétrica, com base na AED. Para tanto, adotou-se o método hipotético dedutivo, tendo em vista que se parte de uma hipótese, qual seja a de que o REIDI-energia elétrica tem potencial para ser eficiente, pela grande quantidade de projetos na infraestrutura no setor de energia elétrica.

O estudo se divide em três partes. Na primeira parte, é investigado no que consiste a Análise Econômica do Direito. Primeiramente, é demonstrado a importância do diálogo entre o Direito e a Economia e ausência de incompatibilidades das disciplinas. Após, adentra-se nos principais postulados para aplicação da AED. Esclarecido isso, o artigo parte para o estudo do REIDI, suas principais características e requisitos. No terceiro ponto, o estudo se dirige para a investigação dos custos de transação envolvidos no REIDI energia elétrica e os benefícios identificados. Ao final, pretende-se verificar se o eventual potencial de eficiência do REIDI-energia elétrica.

### **1. Breves considerações sobre a Análise Econômica do Direito (AED)**

A Análise Econômica do Direito (AED), também conhecida como *Law and Economics*, é um movimento que busca utilizar teorias e métodos da economia para analisar as normas e instituições jurídicas (POSNER, 1975, p. 759). Em outras palavras, busca-se uma “releitura do direito” a partir da compreensão do ser humano e de suas interações, por meio do uso de ferramentas econômicas (MACKAAY; ROUSSEAU, 2015, p. 7).

O diálogo entre Direito e Economia não é recente. Segundo Rachel Sztajn, Adam Smith e Jeremy Bentham já se preocupavam, em seus



estudos, com os efeitos econômicos das normas jurídicas (SZTAJN, 2005, p. 74). Mas foi a partir da década de 60, especialmente com os trabalhos de Ronald Coase, que o movimento da AED começou a ganhar maior reconhecimento. No entanto, esse movimento não passou despercebido a críticas. As objeções ao diálogo das duas disciplinas, de um modo geral, partiram em razão das diferentes metodologias que há entre elas (POSNER, 1975, p. 759). Defendia-se, pois, que as diferenças metodológicas seriam insuperáveis entre as duas áreas, o que tornaria impossível a relação entre as duas disciplinas.

De fato, há diferenças metodológicas entre o Direito e a Economia, afinal, o método econômico é, em regra, baseado em uma análise quantitativa e empírica, e o método jurídico é verbal e hermenêutico. Todavia, um método não destrói o outro (SALAMA, 2007, p. 4). O Direito é um sistema aberto que influencia, bem como é influenciado pelas instituições. Armando Castela Pinheiro e Jairo Saddi relatam que uma função importante do Direito é a indução de condutas, e, por isso, a interação com a Economia, ciência que estuda os fenômenos econômicos, possibilitaria um melhor entendimento da conduta humana para promoção da justiça e equidade do sistema (2005, p. 16-17).

Deste modo, tem-se que na relação entre Direito e Economia, não há uma redução do Direito à Economia ou da Economia ao Direito. Não há incompatibilidade material para os diálogos das disciplinas. Ao contrário, a interação entre Direito e Economia pode trazer contribuições importantes ao Direito, eis que possibilitaria um estudo interdisciplinar e uma compreensão mais apurada da realidade (SZTAJN, 2005, p. 82).

### **1.1. Postulados para a aplicação da AED**

Existem várias correntes de AED com bases metodológicas diferentes. Neste artigo, optou-se pelo estudo da AED pelas premissas da

Nova Economia Institucional (NEI). A razão para essa escolha reside no fato de que a NEI rejeita as premissas neoclássicas de racionalidade plena, adotando a noção de racionalidade limitada desenvolvida por Herbert Simon. Além disso, os estudos NEI, em especial os trabalhos de Oliver Williamson<sup>2</sup> e de Douglass North<sup>3</sup>, demonstram a importância da operacionalização dos custos de transação e a influência das instituições formais e informais no processo de tomada de decisão.

Esclarecido isso, parte-se para os postulados de aplicação da AED. O primeiro deles, é a escassez de recursos. Sobre a escassez, Fernando Araújo relata que “praticamente não há nenhum economista que não concorde que o problema económico fundamental é o da escassez” e, então, o autor defende que o principal objetivo da economia é, justamente, “o de encontrar soluções – sistemas, instituições – que permitam a minimização (e o equilíbrio) dessa escassez” (2005, p. 19-20). Os recursos disponíveis são finitos, logo não é possível atender a todos os desejos e necessidades de uma sociedade. Com isso, impõe-se que sejam feitas escolhas – e toda escolha tem um custo. Ivo Gico Jr se refere a isso como o “custo de oportunidade”, no sentido de que “se você opta por ler este livro, deixa de realizar outras atividades como estar com seus amigos, passear com seu namorado ou assistir televisão.”. Com isso, o autor explica que “a utilidade que cada um gozaria com uma dessas atividades é o seu custo de oportunidade, i. e., o preço implícito ou explícito que se paga por ler este livro” (2011, p. 22.). Ao realizar uma escolha os agentes fazem uma ponderação dos custos e dos benefícios e optarão por aquela que maximize

---

2 Apenas para citar alguns: WILLIAMSON, Oliver. Transaction Cost Economics: An Introduction. **Economics Discussion Paper**, n. 2007-3, 2007, mar. 2007. Disponível em: <<http://www.economics-ejournal.org/economics/discussionpapers/2007-3>>. Acesso em 31 jul. 2020. WILLIAMSON, Oliver E. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting**. The Free Press, New York, 1985.

3 Apenas para citar alguns: NORTH, Douglass. Institutions. **The Journal of Economic Perspectives**, v. 5, n. 1, p 97-112, 1991. NORTH, Douglas. Economic Performance Through Time. **The American Economic Review**, v. 84, n. 3, p. 359-368, jun. 1994. NORTH, Douglas. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

o seu bem-estar. Parte-se da premissa, portanto, de maximização racional dos agentes, para fins instrumentais (COOTER; ULEN, 2016, p. 28). É dizer, serve como premissa para a elaboração hipóteses e teorias preditivas do comportamento dos agentes.

No entanto, cabe destacar que nem sempre os indivíduos são hábeis a processar de forma ótima as informações disponíveis. Há diversos fatores, como a assimetria das informações e a própria limitação cognitiva de processar e utilizar informações, que podem fazer com que não se opte pela melhor decisão. Por isso, diz-se que os agentes têm “racionalidade limitada”, por buscarem serem racionais, mas apenas conseguirem isso de uma forma limitada (SIMON, 1955, p. 99-118; RIBEIRO, 2011, p. 63-68).

Esclarecido isso, cabe destacar que a AED tem duas vertentes ou níveis epistemológicos: a positiva e a normativa (POSNER, 1979, p. 281-306). A vertente positiva teria como finalidade a compreensão de uma norma jurídica e as consequências de sua aplicação no comportamento dos agentes. Já a vertente normativa teria como objetivo modificar as normas jurídicas, com o fito de torná-las mais eficientes (GICO JR., 2010, p. 19-21).

Na AED, a eficiência é comumente descrita como a maximização do bem-estar social<sup>4</sup>, sendo os critérios mais utilizados: o de Pareto e o Kaldor-Hicks. Segundo o critério de Pareto, em uma situação de circulação de riquezas, os bens seriam passados por aqueles que os valorizam menos para aqueles que lhes atribuem um valor maior. A partir disso, uma mudança seria eficiente quando é melhorada a situação de alguém, pela transferência de bens, sem que uma outra pessoa fique em uma situação pior (COOTER; ULEN, 2016, p. 14). E para critério Kaldor-Hicks uma mudança seria eficiente quando em uma alocação de recursos houver certas pessoas que forem prejudicadas, mas, em um modelo de

---

4 POSNER, Richard. *Economic analysis of law*. 7 ed. New York: Aspen Publishers, 2007.

compensação teórica, houver um ganho de utilidade para compensar o prejuízo (COOTER; ULEN, 2016, p. 42).

Com base nesses postulados, a AED compreende o Direito como um conjunto de incentivos. Os agentes, ao tomarem uma decisão, farão uma análise dos custos e dos benefícios envolvidos. Assim, a forma com que o Direito estrutura os incentivos, sejam por sanções ou por prêmios, poderá determinar se o agente tomará ou não aquela conduta (GICO JR, 2011, p. 22-25). A AED permite ao operador do Direito avaliar como estão estruturados os incentivos, quais efeitos estão sendo gerados para que se possa analisar a sua eficiência. De acordo com Rachel Sztajn, a eficiência, compreendida como o melhor resultado com o mínimo de perdas, deveria ser a meta de qualquer sistema jurídica. Para Sztajn “a perda de recursos/esforços representa custo social, indesejável sob qualquer perspectiva que se empregue para avaliar os efeitos” (2005, p. 81.)

E é exatamente com base nessa perspectiva que esse trabalho se propõe a analisar o REIDI-energia elétrica. Para tanto, é necessário, primeiramente, compreender no que consiste o REIDI-energia elétrica.

## **2. Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI) e o setor de energia elétrica**

Em 22 de janeiro de 2007, foi instituído o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI), por meio da Medida Provisória n.º 351 de 2007. A referida Medida Provisória foi convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007. Para as empresas que desejarem realizar obras de infraestrutura, o REIDI prevê certos benefícios tributários como a suspensão da exigibilidade dos seguintes tributos:

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente:

- a) da venda de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime, para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado;
  - b) da venda de materiais de construção, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime, para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado;
  - c) da prestação de serviços, por pessoa jurídica estabelecida no País, à pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado; e
  - d) da locação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, quando contratados por pessoa jurídica habilitada ao regime, para utilização em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado (Lei nº 11.488, de 2007, art. 4º, § 2º, incluído pela Lei nº 11.727, de 2008, art. 4º); e
- II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre:
- a) a importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando importados diretamente por pessoa jurídica habilitada ao regime para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado;
  - b) a importação de materiais de construção, quando importados diretamente por pessoa jurídica habilitada ao regime para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado; e
  - c) o pagamento de serviços importados diretamente por pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado. (BRASIL, 2007).

As suspensões tributárias são convertidas em alíquota zero, após a utilização ou incorporação dos serviços ou dos bens na respectiva obra de infraestrutura (BRASIL, 2007). O mesmo se aplica no caso de vendas ou importação de serviços. Por isso, Misabel Derzi compreende que a alíquota zero é isenção em sentido técnico, visto que nesses “os fatos relativamente aos quais a norma de isenção nulificou o dever, atuando por meio da consequência, são automaticamente ceifados, retirados, aliados da hipótese.” (2013, p. 1.354). Mas, se a empresa não utilizar ou não

incorporar o bem ou material de construção na obra de infraestrutura a suspensão é encerrada. Conseqüentemente, a empresa deverá recolher os tributos não pagos, em decorrência da suspensão, com acréscimo de juros e multa, a contar da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação (BRASIL, 2007).

Ademais, há a possibilidade de as empresas, que estão sob o regime não-cumulativo de PIS e COFINS, optarem por um desconto dos créditos de PIS e COFINS, pelo prazo de 24 meses, nos casos de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (BRASIL, 2007). E aquelas empresas optantes do regime não-cumulativo que vendem bens e/ou serviços para empresas habilitadas no REIDI, também podem de manter e utilizar os créditos de PIS e COFINS.

Para aderir ao REIDI, é necessário que a empresa tenha projeto aprovado de realização de obras de infraestrutura nas seguintes áreas: (i) transportes, abrangendo apenas rodovias, hidrovias, portos, instalações portuárias, trens urbanos e ferrovias, sistemas aeroportuários, sistemas de proteção ao voo; (ii) energia, alcançando geração, cogeração, transmissão e distribuição de energia elétrica e produção e processamento de gás natural; (iii) saneamento básico; (iv) irrigação e (v) dutovias (BRASIL, 2007).

Na exposição de motivos, constantes na Medida Provisória, verifica-se que o objetivo do REIDI é o de atrair investimentos privados na infraestrutura, devido a falta de recursos do Estado para realizá-los. Também foi destacado que obras de infraestrutura guardam relação com o crescimento econômico do país:

2.1. Para a instituição desse regime foi considerado que um maior crescimento da economia demandará elevados investimentos em obras de infra-estrutura. Porém, na atual conjuntura, o Estado não possui todos os recursos necessários

para esses investimentos, logo, é imprescindível que a iniciativa privada também participe desses empreendimentos. 2.2. Assim, a proposta de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre esses empreendimentos visa reduzir o seu custo inicial e atrair investimentos privados, de forma que a carência de infra-estrutura não se torne um entrave ao crescimento econômico. (BRASIL, 2007)

Além disso, foi analisado o potencial prejuízo arrecadatário que tal regime traria. Foi exposto que o REIDI traria um prejuízo transitório de R\$ 1.150 milhões em 2007 e R\$ 2.300 milhões em 2008 e 2009. Mas, na oportunidade, defendeu-se que o referido prejuízo seria compensado pelo crescimento, ao longo prazo, da economia brasileira (BRASIL, 2007).

Em especial, sobre os gastos tributários com o REIDI, nos últimos cinco anos, elaborou-se a seguinte tabela:

SETOR	2015	2016	2017	2018	2019
Agricultura	0	29.204	30.287	31.426	323.369.163
Energia	2.401.758.234	2.332.047.956	2.418.518.264	2.509.441.524	1.743.840.167
Saneamento Básico	0	0	0	0	22.240.309
Transporte	294.042.248	351.468.746	364.500.901	378.204.172	730.414.539
<b>TOTAL</b>	<b>2.695.800.482</b>	<b>2.683.545.906</b>	<b>2.783.049.452</b>	<b>2.887.677.122</b>	<b>2.819.864.178</b>

Fonte: Demonstrativos dos gastos tributários - RFB

Elaboração própria.

Com base na tabela acima, constata-se que os gastos tributários do REIDI se concentraram mais no setor de energia elétrica. No ano de 2019, aproximadamente, 62% dos gastos tributários totais com o REIDI foram oriundos de projetos no setor de energia elétrica. Por isso, este trabalho limitou a sua análise ao REIDI-Energia Elétrica, já que é o setor mais representativo, em termos numéricos.

### **3. REIDI-energia elétrica, custos de transação e eficiência**

Dando continuidade na análise do REIDI-Energia Elétrica, com base na AED, o ponto de partida para analisar o seu potencial de eficiência é a investigação dos custos de transação.

#### **3.1. Tributação e custos de transação**

Os custos de transação podem ser entendidos como todos os custos para se transacionar (KLEIN, 2011, p. 71-72). Em toda transação haverá custos positivos e negativos que influenciarão significativamente a alocação dos direitos de propriedade (COASE, 1991). Com base nisso, para Ronald Coase, os custos que seriam pertinentes para uma transação seriam os custos de informação, custos de decisão e custos de controle e execução (1937, p. 390-391). Assim, para resolver o conflito de forma eficiente, faz-se preciso analisar não só as decisões individuais, mas todo o arranjo social que está nesse contexto. Também deve ser considerado os custos de operar tais arranjos sociais e os seus respectivos efeitos (COASE, 1960, p. 44).

Partindo-se dos postulados de Coase, Paulo Caliendo defende que a tributação, por si só, é um custo de transação já que é um custo para celebrar um negócio jurídico (2009, p. 22). Por isso, os tributos influenciam os agentes na escolha dos arranjos contratuais.

No mesmo sentido, Oksandro Osdival Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro relataram que os tributos, bem como as normas tributárias, impactam nos custos de transação por influenciarem na tomada de decisão dos agentes (2013, p. 84). Os tributos, sua imposição ou desoneração, alteram as condições naturais do mercado, e por isso, há a possibilidade de mudança dos valores de preços dos bens e de assimetria concorrencial. De acordo com Marco Aurelio Greco, os tributos podem causar tais



distorções quando as próprias leis gerarem desequilíbrios em um mesmo setor ou quando a aplicação das leis for feita de modo com que sua potencialidade não seja efetivada (2004, p. 39).

Deste modo, o Estado, ao estabelecer uma política pública, pela via da tributação, deve se atentar aos efeitos econômicos que tal decisão terá sobre a sociedade e sobre o processo de decisão dos agentes econômicos sobre o sistema de preços. Caliendo explica que uma violação a isso importaria uma “ineficiência geral do sistema econômico” (2009, p. 300).

As leis e demais normas jurídicas são, na visão de Douglass North, instituições formais, as quais, junto com as instituições informais, condicionam o comportamento humano (2018, p. 50-51). Paulo Caliendo compreende que o Direito, em especial o direito tributário, pode ser usado como instrumento de promoção de eficiência nas transações, e, também, como meio de fortalecimento de instituições que promovam o desenvolvimento (2009, p. 59). Dentre as formas em que se pode usar o Direito como tal mecanismo, Caliendo ressaltou: (i) a correção de falhas de mercado; (ii) a garantia de previsibilidade e segurança de cumprimento de acordos; (iii) regulação de externalidades. A tributação deve ser inserida nesse contexto, como a “peça chave na realização geral de eficiência do sistema e como mecanismo promoção de instituições que promovam o desenvolvimento” (CALIENDO, 2009, p. 59).

No caso do REIDI, o seu objetivo, conforme visto, é o de induzir empresas a realizarem obras de infraestrutura, para que não haja um obstáculo ao crescimento econômico brasileiro. De fato, a infraestrutura de uma região tem relação direta com o seu desenvolvimento econômico, seja pelo incentivo ao empreendedorismo, pelo aumento de número de empregos ou pela melhora na qualidade de vida dos moradores da região (ARAÚJO, 2019, p. 201-202). Igualmente, Suzana Soares Melo, em sua tese

de doutorado, constatou que incentivos tributários na infraestrutura podem servir como mecanismos ao desenvolvimento (2014, p. 301-313).

O REIDI consiste em uma intervenção estatal, no domínio econômico, por indução, via incentivos tributários. Como os tributos são custos de transação, a sua isenção poderá determinar se um contribuinte instalará ou levará adiante um determinado empreendimento (FOLLONI; SIMM, 2016, p. 65). Consequente, o REIDI tem, ao menos em uma primeira análise, potencial para induzir o comportamento pretendido pelos agentes, pela redução inicial dos custos de transação oriundos da isenção em sentido técnico da PIS e da COFINS e da PIS-importação e COFINS-importação sobre determinados produtos.

### **3.2. Os entraves na habilitação e coabilitação de empresas no REIDI-energia elétrica**

No entanto, a operacionalização do REIDI é complexa, e o processo de aprovação de projeto e habilitação e coabilitação da empresa beneficiária é longo e burocrático. O primeiro passo consiste na aprovação do projeto pelo Ministério responsável.

O Ministério de Minas e Energia (MME) define em Portarias os procedimentos e critérios para aprovação de projetos no setor de energia no REIDI. Atualmente, a Portaria MME n.º 318, de 1º de agosto de 2018, determinou que, para alguns projetos de energia elétrica, a empresa interessada deve requerer o enquadramento do seu projeto à Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), juntamente com o “Formulário de Informações” gerado no Sistema do REIDI – SREIDI.

A ANEEL faz uma análise do projeto, da conformidade dos documentos, bem como da “razoabilidade das estimativas dos investimentos” (BRASIL, 2018). Na Portaria do MME não consta qual seria o critério para avaliar a “razoabilidade” do investimento, apenas é mencionado que pode ser adotado “como base valores regulatórios

equivalentes, e do valor de suspensão dos impostos e contribuições decorrente do REIDI” e a ANEEL pode “ouvir a Empresa de Pesquisa Energética - EPE quanto à razoabilidade”. Destaca-se que no Relatório Anual de Auditoria da ANEEL do ano de 2017 somente foi destacado que os critérios de aprovação de projetos eram os de razoabilidade de custo (BRASIL, 2018).

Se o projeto for considerado adequado pela ANEEL, ele é encaminhado à Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético do Ministério de Minas e Energia. O MME fará nova análise do projeto e do seu “enquadramento” e, se aprovado, o MME publicará uma Portaria. Após a publicação da respectiva Portaria, a empresa, ainda, deve proceder a sua habilitação na Receita Federal do Brasil (RFB). A habilitação será feita em nome da empresa titular do projeto de infraestrutura. Titular do projeto é aquele que executará, de fato, o projeto, de modo a incorporar a obra de infraestrutura ao seu ativo imobilizado (BRASIL, 2019). Já a empresa que for contratada pela empresa habilitada pelo REIDI, que for auferir receitas decorrentes da execução por empreitada de obras de construção civil, poderá requerer a coabilitação ao REIDI.

Tanto a habilitação quanto a coabilitação ao REIDI necessitam de requerimentos por meio de formulários, os quais deverão ser apresentados na unidade da RFB de jurisdição do estabelecimento matriz da pessoa jurídica, juntamente com outros documentos comprobatórios exigidos pela Lei n.º 11.488/07. A formalização da habilitação ou da coabilitação é realizada por meio de um ADE emitido pelo Delegado da unidade da RFB, o qual constará o número do CNPJ da pessoa jurídica matriz e aplicar-se-á a todos estabelecimentos da empresa requerente (BRASIL, 2007). E o prazo para fruição do regime é de 5 anos, a contar da data de habilitação.

Deste modo, tem-se, resumidamente que uma empresa, para gozar dos benefícios do REIDI-energia elétrica precisa, necessariamente, passar por três setores: ANEEL, MME e RFB. O trâmite desse processo é extremamente lento e burocrático. Ademais, em cada um dos setores há uma insegurança quanto aos critérios que serão levados em conta para aprovação e habilitação.

Em especial sobre a coabilitação ao REIDI, a empresa interessada deve seguir, ainda, as regras estabelecidas na Instrução Normativa n.º 1911 da RFB:

§ 2º A pessoa jurídica que aufera receitas decorrentes da execução por empreitada de obras de construção civil, contratada pela pessoa jurídica habilitada ao Reidi, poderá requerer coabilitação ao regime (Lei nº 11.488, de 2007, art. 1º, parágrafo único; e Decreto nº 6.144, de 2007, art. 5º, § 2º, com redação dada pelo Decreto nº 7.367, de 2010).

§ 3º Observado o disposto no § 4º, a pessoa jurídica a ser coabilitada deverá (Lei nº 11.488, de 2007, art. 1º, parágrafo único; e Decreto nº 6.144, de 2007, art. 5º, § 3º):

- I - comprovar o atendimento de todos os requisitos necessários para a habilitação ao Reidi; e
- II - cumprir as demais exigências estabelecidas para a fruição do regime.(BRASIL, 2019)

Assim, somente a empresa que for realizar obras de construção civil, por contrato de empreitada, para empresa beneficiária do REIDI, que poderá se coabilitar ao regime. No entanto, a RFB vem adotando interpretação extremamente restritiva sobre a coabilitação de empresa no REIDI, inclusive determinado exigências que não constam na Lei ou na Instrução Normativa. É o que se verifica na Solução de Consulta Interna n.º 6 – COSIT de 13 de junho de 2018, da Coordenação Geral de Tributação da RFB, com a seguinte conclusão:

- a) o objeto do contrato a ser apresentado pela pessoa jurídica que pretende coabiliar-se ao Reidi – em atenção ao requisito previsto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 6.144, de 2007, e no art. 7º, parágrafo único, da IN RFB nº 758, de 2007 – deve versar exclusivamente sobre a execução, por empreitada, de obra de construção civil vinculada a projeto de infraestrutura, aprovado segundo as normas que disciplinam esse regime;
- b) tal requisito pode ser atendido: (a) na hipótese em que seja contratado somente o fornecimento, pela empreiteira, de mão de obra a ser aplicada em obra incentivada pelo Reidi; ou (b) na hipótese em que o fornecimento dessa mão de obra seja contratado juntamente com o fornecimento de materiais para utilização ou incorporação em obra incentivada pelo Reidi e/ou com o fornecimento de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, para incorporação na referida obra;
- c) para que esse mesmo requisito seja atendido, é necessário, ainda, que a prestação de serviço de obra de construção civil, a cargo da empreiteira (pretendente à coabitação) revele preponderância econômica em relação ao preço dos bens cujo fornecimento esteja eventualmente incluído no objeto do contrato celebrado entre essa empreiteira e a pessoa jurídica habilitada ao Reidi. (BRASIL, 2019) (grifo nosso)

A interpretação feita pela RFB na consulta acima colacionada não se mostra adequada, em especial porque vai além dos requisitos estabelecidos pela Lei 11.488/2008 e pelo Decreto 6.144/2007 ao determinar a exigência de que a “preponderância econômica em relação ao preço dos bens cujo fornecimento esteja incluído no objeto do contrato”. A imprevisibilidade de entendimento da RFB acarreta uma insegurança jurídica ao contribuinte, que fica a mercê da interpretação do Fisco.

### **3.3. Impacto do REIDI REIDI-Energia Elétrica e análise do potencial de eficiência**

Na perspectiva do Estado, apenas foi constatado, na exposição de motivos da Medida Provisória, que o REIDI acarretaria um prejuízo tributário, nos anos de 2008 e 2009, de R\$ 1.150 milhões em 2007 e R\$

2.300 milhões em 2008 e 2009. Naquela oportunidade, alegou-se que o custo seria compensado, a longo prazo, pelas obras de infraestrutura. O REIDI, ao ser convertido em Lei, em 2007, está em vigor por prazo indeterminado.

Com base nas informações disponíveis nos demonstrativos de gastos tributários elaborados pela Receita Federal do Brasil, analisou-se que, nos últimos cinco anos, houve um aumento de gastos tributários com o REIDI energia elétrica, com exceção do ano de 2019, em que houve uma pequena diminuição. Atualmente, a projeção de gastos tributários com o do REIDI-Energia elétrica é de, quase, dois bilhões de reais.

Não há um sistema de controle, monitoramento e gestão de riscos do REIDI pelo Governo Federal (BRASIL, 2018, p. 77-79). A política tem caráter difuso e não coordenado, o que dificulta análise dos seus resultados. E também não é possível constatar se o REIDI cumpriu as suas metas, haja vista a ausência de definição de indicadores prévios.

No setor de energia elétrica, foi realizado, até o presente momento, somente um estudo econométrico sobre o impacto do REIDI, feito pelos pesquisadores do Ipea. No referido estudo, foi investigado o potencial impacto de 703 projetos de geração de energia elétrica aprovados junto ao REIDI, em 298 municípios, no período de 2007 a 2015 (LIMA; SACHSIDA; DE LIMA, 2018, p. 306). Os autores, ao analisar os dados do referido período constataram que: (i) a maioria dos projetos de energia está relacionado com energia eólica; (ii) a maioria dos projetos se encontra na região Nordeste, sendo a Bahia o estado com maior número de projetos (122 projetos de energia eólica e 16 de termoelétrica); (iii) Bahia e Minas Gerais foram os únicos estados com projetos de energia fotovoltaica; (iv) houve apenas um projeto no setor de energia nuclear, o qual ocorreu no estado do Rio de Janeiro; (v) Santa Catarina foi o estado com maior

projetos de energia hidrelétrica (LIMA; SACHSIDA; DE LIMA, 2018, p. 306-308)

Em especial sobre a análise de impacto do REIDI-energia elétrica, os pesquisadores do Ipea fizeram uso do método “diferenças em diferenças com múltiplos períodos” com todos os municípios que tiveram projetos vinculado ao REIDI e as variáveis dependentes foram o logaritmo natural da quantidade de empregos e do PIB. Como resultado, foi constatado que em todos os modelos houve impacto estatisticamente significativo (LIMA; SACHSIDA; DE LIMA, 2018, p. 309). O impacto positivo médio foi de 5% no aumento no número de empregos e do PIB dos municípios que tiveram projetos de obras de infraestrutura, no setor elétrico, vinculado ao REIDI. Não obstante isso, os autores observaram que, especificamente nos projetos do REIDI vinculados ao setor de energia eólica e fotovoltaica, o impacto positivo médio foi ainda maior: de, aproximadamente 8% de aumento no número de empregos e PIB (LIMA; SACHSIDA; DE LIMA, 2018, p. 309-310)

Além disso, o Guia de Avaliação de Políticas Públicas, elaborado pela Casa Civil em conjunto com outros Ministérios e o Ipea, relatou que o REIDI tem potencial para melhorar a infraestrutura em diversos setores e que isso, de fato, traria um “transbordamento e/ou vazamento positivo” (BRASIL, 2018, p. 77-79)

Deste modo, o REIDI-energia elétrica, economicamente, tem um impacto positivo e significativo. Também é importante ser considerado que os custos do Estado, com a renúncia na arrecadação dos tributos vinculados ao benefício são, em regra, de cinco anos, mas, em contrapartida, a infraestrutura realizada pelas empresas terá impacto de longa duração naquela região.

Assim, adotando-se o critério Kaldor-Hicks, há potencial de eficiência do REIDI-energia elétrica tem o potencial de eficiência, em especial em

projetos de energia eólica e fotovoltaica, já que o resultado econômico, a longo prazo, seria maior do que os custos da renúncia tributária e geraria uma maximização do bem-estar social.

### **Conclusões**

O REIDI-energia elétrica é um benefício tributário que foi criado com o objetivo de induzir empresas a realizarem obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação. Nos últimos cinco anos, o setor de energia elétrica representa a maioria dos projetos vinculados ao REIDI. Nesta pesquisa, optou-se por avaliar o REIDI-energia elétrica, de acordo nos principais postulados da Análise Econômica do Direito (AED).

Com base nos estudos realizados nesta pesquisa, constatou-se que o REIDI-energia elétrica por conferir à empresa-beneficiária isenção em sentido técnico de certos tributos, diminui os custos iniciais para realizar a obra de infraestrutura, e, por isso, reduz custos de transação. Contudo, a operacionalização do REIDI é um processo extremamente burocrática e vagaroso, sendo necessária a aprovação do enquadramento do projeto pela ANEEL, pelo MME, além da habilitação na RFB. Os critérios de aprovação dos projetos não são claros, o que gera uma insegurança jurídica. No caso da coabitação de empresas ao REIDI, há o problema na interpretação que vem sendo feita pela RFB. A RFB, baseando-se na Solução de Consulta Interna n.º 6 – COSIT de 13 de junho de 2018, tem indeferindo a coabitação de empresas ao estabelecer critérios para além daqueles constantes na Lei 11.488/2008 e no Decreto 6.144/2007.

Em uma análise do impacto do REIDI-energia elétrica, verificou-se que o respectivo benefício tributário gerou impacto positivo nos municípios que tiveram projetos. O impacto médio foi de 5% no número de empregos e no PIB dos municípios, com exceção dos projetos de energia



termoelétrica e nuclear. No caso dos projetos de energia eólica e fotovoltaica, o impacto foi de 8% no aumento de emprego e de PIB.

Com base no exposto, o REIDI-Energia elétrica tem grande potencial de eficiência, com base no critério Kaldor-Hicks, já que haveria uma maximização do bem-estar social, com o mínimo de gastos de recursos públicos: a empresa é responsável em realizar as obras de infraestrutura, o Estado gasta no controle, na fiscalização, e na renúncia dos tributos (PIS/COFINS e PIS-importação COFINS-importação). Todavia, a eficiência pode ser comprometida diante dos custos de transação identificados, especialmente, ante: (i) o tempo de demora na aprovação de projeto e na habilitação; (ii) a insegurança quanto aos critérios que serão considerados para avaliar a “razoabilidade” dos projetos pela ANEEL; (iii) a interpretação restritiva da Receita Federal sobre a coabilitação de empresas ao REIDI;

Por fim, cabe ressaltar que esse artigo não pretende esgotar o tema quanto aos diversos efeitos possíveis, custos e benefícios, envolvidos no REIDI-energia elétrica. Busca-se, ao oferecer uma visão interdisciplinar por meio das ferramentas da AED, demonstrar o potencial de eficiência do REIDI-energia elétrica e, também, alertar para o fato de que há custos de transação significativos que foram identificados, os quais podem obstar a sua eficiência.

## **Referências**

ARAÚJO, Fernando. *Introdução à Economia*. 3 ed. Coimbra: Almedina, 2005.

ARAÚJO, Thiago C. Infraestrutura e sua regulação. In: PINHEIRO, Armando Castela; PORTO, Antonio J. Maristrello; SAMPAIO, Patrícia Regina (Coord.). *Direito e economia: diálogos*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2019.

BRASIL. Agência Nacional de Energia Brasileira. *Relatório Anual de Auditoria Interna da ANEEL 2017*. Disponível em: <<https://www.aneel.gov.br/documents/653889/14880968/RAINT+2017/c3ee6d63-058d-d24a-8a47-6d3552071334>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. *Avaliação de políticas públicas : guia prático de análise ex post*, v. 2. Casa Civil da Presidência da República ... [et al.]. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34504](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504)> Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. *Lei n.º 11.488 de 15 de junho de 2007*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm)>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa da RFB nº 1911*, de 11 de outubro de 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. *Medida Provisória n.º 351 de 2007*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm)>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Ministério de Minas e Energia. *Portaria MME n.º 318/GM, de 1 de agosto de 2018*. Disponível em: <<http://www.mme.gov.br/documents/36104/1044429/Portaria+GM+318+2018+REIDI+Legisla%C3%A7%C3%A3o/804130e0-864b-9560-c094-868224fb20b5>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil. *Solução de Consulta Interna n.º 6 – COSIT*, de 13 de junho de 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92916&visao=anotado>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2019*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2018*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2017*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2016*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2015*. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015>>. Acesso em 13 jan. 2021.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

COASE, Ronald. The nature of the firm. *Economica*, New Series, v 4, n. 16, p. 386-405, nov. 1937.

\_\_\_\_\_. The problem of social cost. *Journal of law and economics*, vol. 3, out. 1960, p. 1-44.

\_\_\_\_\_. The Institutional Structure of Production. Nobel Prize Lecture. The Nobel Foundation, 1991. Disponível em: <<https://www.nobelprize.org/prizes/economic-sciences/1991/coase/facts/>>. Acesso em 31 jul. 2020.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics*. 6 ed. Boston: Pearson Education, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1354.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM*, v. 11, n. 1, p. 49-70, 2016.

GICO JR., Ivo T. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. *Economic Analysis of Law Review*, n. 1, p. 7-33, jan./jun. 2010

\_\_\_\_\_. Introdução à análise econômica do Direito. In: RIBEIRO, Marcia Carla; KLEIN, Vinicius (Org.). *O que é análise econômica do direito: uma introdução*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, v. 4, n.º 1, p. 79-102, jan./jun. 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004

KLEIN, Vinicius. Teorema de Coase. In: RIBEIRO, Marcia Carla Perieira; KLEIN, Vinicius (Coord.). *O que é análise econômica do direito: uma introdução*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

LIMA, Alex Felipe Rodrigues; SACHSIDA, Adolfo; DE LIMA, George Barbosa. Uma análise econométrica do Regime Especial de Incentivos para Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI) In: SACHSIDA, Adolfo (Org). *Políticas públicas: avaliando mais de meio trilhão de reais em gastos públicos*. Brasília: Ipea, 2018. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=34343&Itemid=433](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34343&Itemid=433)>. Acesso em 13 jan. 2021.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do Direito*. Tradução Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2015.

MELO, Suzana Soares. *Tributação nos serviços de infraestrutura: uma análise estrutural-funcionalista da utilização de mecanismos tributários como instrumentos para o desenvolvimento*. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

NORTH, Douglass. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

\_\_\_\_\_. Institutions. *The Journal of Economic Perspectives*, v. 5, n. 1, p. 97-112, 1991.

\_\_\_\_\_. Economic Performance Through Time. *The American Economic Review*, v. 84, n. 3, p. 359-368, jun. 1994.

\_\_\_\_\_. *Instituições, mudança institucional e desempenho econômico*. São Paulo: Três Estrelas, 2018.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Direito, economia e mercados*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

POSNER, Richard. The Economic Approach To Law. *Texas Law Review*, v. 53, n. 4, 1975. Disponível em: <[https://chicagounbound.uchicago.edu/journal\\_articles/1882/](https://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles/1882/)>. Acesso em 13 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. Some uses and abuses of economics in law. *The University of Chicago Review*, Chicago, v. 46, n. 2, p. 281-306, 1979. Disponível em: <[http://chicagounbound.uchicago.edu/journal\\_articles](http://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles) >. Acesso em 31 jul. 2020.

\_\_\_\_\_. *Economic analysis of law*. 7 ed. New York: Aspen Publishers, 2007.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Racionalidade limitada. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (Coord.). *O que é análise econômica do direito: uma introdução*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é “direito e economia”? Uma introdução à epistemologia da disciplina para o estudante, o profissional e o pesquisador em direito. *Artigo Direito GV (Working Paper)*, v. 3, p. 1-43, nov. 2007.

SANTIAGO, Priscila Braga. *Infraestrutura: experiência na América Latina*. Brasília: CEPAL-IPEA, 2011. Disponível em: <<http://www.cepal.org/brasil>>. Acesso em 13 jan. 2021.

SIMON, Herbert A. A Behavioral Model of Rational Choice. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 69, n. 1, p. 99-118, fev. 1955. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/1884852>>. Acesso em 13 jan. 2021.

SZTAJN, Rachel. Law and economics. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Direito & Economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

WILLIAMSON, Oliver. *The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting*. The Free Press, New York, 1985.

\_\_\_\_\_. Transaction Cost Economics: An Introduction. *Economics Discussion Paper*, n. 2007-3, 2007, mar. 2007. Disponível em: <<http://www.economics-ejournal.org/economics/discussionpapers/2007-3>>. Acesso em 13 jan. 2021.

## Neutralidade tributária, política fiscal e alcance no direito constitucional tributário brasileiro <sup>1</sup>

*Marcelo Reviglio Bertoncini*<sup>2</sup>  
*Guilherme Martelli Moreira*<sup>3</sup>

### 1. Introdução

A interação entre o Direito e demais ciências têm sido de grande relevância para a construção de uma Ciência do Direito que cada vez mais busca a solução dos problemas surgidos nas relações sociais, ao buscar uma possível completude para a solução a ser apresentada.

Uma destas relações é entre Direito e Economia, surgido com a necessidade de participação do Estado na atividade econômica seja como agente econômico propriamente dito, ou como regulador da atividade econômica para fins de se preservar a higidez do mercado.

Os frutos dessa interação são a emergência do Direito Econômico e de seus métodos, tal qual a análise econômica do Direito, visando o cotejo entre as soluções e fórmulas jurídicas e econômicas.

No que tange ao Direito Tributário, parcela do ordenamento jurídico preocupada com a arrecadação de recursos para o custeio da atividade

---

<sup>1</sup> O presente artigo foi originalmente publicado na Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo, em língua inglesa, pelo autor Marcelo Reviglio Bertoncini.

<sup>2</sup> Mestrando em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR). Bacharel em Direito pela mesma Universidade. Especialista pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e pela Fundação Escola do Ministério Público do Paraná (FEMPAR). Membro do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento (PPGD/PUCPR/CNPq). Advogado. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4140609255875385>. E-mail: [bertoncinimcarcelo@gmail.com](mailto:bertoncinimcarcelo@gmail.com).

<sup>3</sup> Mestrando em Direito Econômico e Desenvolvimento na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), membro do Grupo de Pesquisas Tributação, Complexidade e Desenvolvimento (PPGD/PUCPR/CNPq) e do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Pós-graduado em Direito Tributário e Processo Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1820888758307120>. E-mail: [gmartelli.moreira@gmail.com](mailto:gmartelli.moreira@gmail.com).

estatal, a interface entre Direito e Economia fez surgir a discussão sobre a aplicação do princípio da neutralidade na tributação, de natureza econômica, e seu alcance.

A neutralidade tributária tem consistido na implicação de que a tributação não deve intervir na escolha do agente econômico quando da interação no mercado. Com o desenvolvimento da doutrina econômica e jurídica sobre o referido princípio, concluiu-se que, não existe nem mercado e nem neutralidade tributária neutros, levando a conclusão de que esta, então, impõe o dever de que a tributação deve intervir, o mínimo possível, na escolha dos agentes econômicos.

Contudo, surgem pontos de tensão com institutos jurídicos. Exemplo disto é a extrafiscalidade tributária, que prega o manuseio da tributação para fins de conduzir, intencionalmente, a escolha positiva, ou negativa, do agente dentro de uma determinada parcela de mercado. Isto implica na necessidade de se compreender o alcance do princípio da neutralidade tributária no Direito brasileiro, tomando como base os direitos fundamentais e os objetivos da República, encartados na Constituição do Brasil, em especial.

Para tanto, o presente artigo inicia com a análise da interação entre Direito e Economia, e como a teoria econômica, especificamente a das instituições, tem relação simbiótica com o Direito, visando preservar a moldura jurídico-institucional com a promoção do desenvolvimento econômico, inclusive por meio da necessidade de mudanças.

No segundo capítulo, faz-se a análise da neutralidade tributária no Direito, indicando formas de realizar referida análise, bem como estabelecendo premissas sobre o princípio em análise, e como este traduz-se no Direito. Encerra-se o capítulo indicando a existência, no ordenamento jurídico pátrio, da previsão do indigitado princípio.



No capítulo final elabora-se análise que indica o caráter político da escolha do Governo para fins de aplicação da neutralidade tributária ao sistema tributário nacional, ou não. Versando, ainda, buscando a solução, a necessidade de compreender a coexistência entre teorias da justiça que permitem, dentro do quadro institucional erigido, a escolha do direcionamento de determinado tributo a um fim específico.

A pesquisa se deu por meio do método dedutivo, com estudo de material bibliográfico, pretendendo responder seu problema: qual o alcance da neutralidade tributária no Direito brasileiro? Tendo por objetivo alcançar a compreensão de que a coexistência de escolhas políticas diversas tem o condão de determinar a política fiscal vigente e seus parâmetros, inclusive para fins de neutralidade fiscal.

## **2. Direito e Economia**

A função do Direito, enquanto regulador da interação social, tem natureza argumentativa e hermenêutica, de busca pelo justo (SALAMA, 2007, p. 2). Assim, tanto o aplicador do Direito e o cientista do Direito se ocupam com o estudo deste sob aquelas identidades.

Entretanto, a evolução na análise e aplicação do Direito foi forçada em direção à realidade social, dissociando-se da pesquisa somente dogmática-jurídica, vez que insuficiente para regular as velozes alterações sociais, culturais e econômicas da sociedade moderna (COMPARATO, 1978, p. 454).

Dentre as interações indicadas, a de interesse desse artigo é a interface entre Direito e Economia, que se tornou relevante inclusive para o estudo da atividade econômica assegurada, induzida ou promovida pelo Estado (GRAU, 2017, p. 141), o que ocorreu por diversas razões históricas, inclusive a guerra (COMPARATO, 1978, p. 455).

Para isso, é necessário compreender que a Economia é empírica, matemática e científica. Ou seja, pretende analisar seu objeto de pesquisa tomando elementos concretos e objetivos (SALAMA, 2007, p. 2).

Surge como instrumento de estudo dessa interação o Direito Econômico, disciplina autônoma cujo objeto são as regras prescritas que regulamentam a atuação estatal no domínio econômico (COMPARATO, 1978, p. 471), e a Análise Econômica do Direito, que propõe como metodologia a utilização de teorias econômicas e métodos econométrico para o exame do direito (CALIENDO, 2009, p. 13), podendo-se considerar esta metodologia daquele primeiro.

Observe-se que essa evolução do Direito levou à interdisciplinaridade, na qual o Direito permanentemente encontra-se com questões atinentes a outras áreas do conhecimento, em diversos níveis, almejando alcançar a completude das emergências que uma solução jurídica pode ter, evitando o reducionismo, fazendo-se compreender o Direito enquanto objeto de uma ciência do Direito complexa, tentando explicar os fenômenos sociais a que é submetido (FOLLONI; SIMM, 2016, p. 57-58).

Assim, a análise do Direito pela Economia resultou em compreensões de relevância para criação, estudo e aplicação do Direito, pretendendo que o Direito também funcionasse como instrumento para o desenvolvimento econômico promovendo direitos fundamentais (GICO JR., 2009, p. 11).

Um desses olhares é o promovido pela teoria de Douglass C. North acerca das escolhas dos agentes do mercado como moldes para a moldura institucional em que se inserem aqueles no tempo (NORTH, 2005, p. 24). Para este autor, as instituições são a regra do jogo, ou “as balizas

concebidas pelas pessoas que moldam a interação humana”<sup>4</sup>. E, tem por função primordial reduzir incertezas ao estabelecer uma estrutura estável (não necessariamente eficiente) reguladora das interações humanas, mas que sempre se encontra em mutação (NORTH, 1990, p. 6)<sup>5</sup>.

As mutações institucionais mencionadas por North são causadas pela infinidade de interações sociais e culturais que moldam a Economia que, como acima reconhecido, interfere nas relações reguladas pelo Direito, que por sua vez tem papel importante na definição e estabelecimento de instituições formais, regras reconhecidas pelo ordenamento de uma sociedade que, por sua vez, fixa-se pelo Direito, bem como pela força de instituições informais que determinam o rumo político da sociedade em que se insere. Ambas as modalidades interferem na construção dessa estrutura institucional que North estuda, servindo como andaime para sua construção (NORTH, 2005, p. 25-28).

Vale pontuar, ainda, que para North, o Estado teria grande importância nesta relação entre Direito e Economia, já que será ele o responsável por definir, aplicar e executar o conjunto de leis numa determinada sociedade. “Ao definir a estrutura de propriedade sobre o que é produzido, condiciona desde o início a *performance* das economias. A própria definição de Estado para North está umbilicalmente ligada à ideia de direitos sobre propriedade e regra de produção” (GALA, 2003, p. 96).

Nessa perspectiva econômica, as instituições têm o papel de buscar o desenvolvimento econômico, já que o Estado almeja maximizar suas receitas ao instituir as regras definidoras de propriedade e da produção dos agentes deste modelo. Estes, ao seu turno, cedem parcela de sua

---

4 Tradução do Autor. Original em inglês: “Institutions are the rules of the game in a society or, more formally, are the humanly devised constraints that shape human interaction”. NORTH, Douglass C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990. p. 3.

5 Interpretação do Autor. Original em inglês: “The major role of institutions in a society is to reduce uncertainty by establishing a stable (but not necessarily efficient) structure to human interaction. But the stability of institutions in no way gainsays the fact that they are changing.”.

liberdade em troca de segurança, tendo como limite de submissão o custo de oportunidade enfrentado deles em se manter sob a proteção do Estado (GALA, 2003, p. 96). Ao acaso de um outro Estado oferecer um melhor arranjo de serviços e custos, como por exemplo tributos, haveria uma tendência em dissolver o Estado originário (GALA, 2003, p. 96).

Essa dinâmica poderia ser observada tanto do ponto de vista da teoria econômica que se analisa (NORTH, 2005, p. 25-28) quanto do Direito (MOREIRA, 2013, p. 106), especialmente o Brasileiro que tem como um dos objetivos fundamentais o desenvolvimento, aqui compreendido na sua perspectiva complexa, ideológica, jurídica e política (FOLLONI, 2014, p. 88).

Neste contexto, perspectiva complexa deve ser compreendida como a proposta de combate ao pensamento mutilante do conhecimento e de sua aplicação. Convém apontar que:

Pensar na complexidade é pensar sobre a complexidade do mundo real, com as dinâmicas presentes no mundo real. Pensar na complexidade depende, por isso, de se superar o pensamento meramente linear em direção a um pensamento em rede ou em teia. Complexidade não é apenas o resultado do entrelaçamento, mas sim o processo desse entrelaçamento, que conduz a efeitos inesperados e não-lineares (FOLLONI; SIMM, 2016, p. 57-58).

Com efeito, estes sistemas complexos comportam uma multiplicidade de agentes, adaptáveis conforme o nível de “aprendizado e da experiência, através de suas interações com os demais agentes, e mantêm a estrutura e a funcionalidade básica do sistema através de uma propriedade chamada resiliência (DIB; LIMA, 2018, p. 561)

Ao seu turno, ainda que ideologia seja uma palavra vaga e ambígua, pode ser compreendida como “uma formulação mental e ideal, que acaba por deixar velada a realidade sobre a qual aquela formulação se constrói.

Desta maneira, enquanto dificulta o acesso à realidade, apresenta-se como verdadeira, lógica, correta, sensata e indiscutível explicação do real” (FOLLONI, 2014, p. 88).

Portanto, a indigitada interação com a Economia viabilizou instrumentalizar o cientista do Direito, nesta pesquisa do Direito Tributário, com teorias e institutos econômicos acolhedores da ideia de eficiência e preservação dos direitos de propriedade e liberdade de iniciativa, sendo um deles, o princípio da neutralidade tributária, descrita por André Mendes Moreira no sentido econômico ao qual se propõe, como: “para se ter neutralidade, a geração de receitas fiscais deveria ocasionar a mínima interferência possível na vida dos indivíduos” (MOREIRA, 2019, p. 36).

### **3. Neutralidade e Direito Tributário Brasileiro**

Como mencionado o princípio da neutralidade tributária advém da Economia, e tem por ideia geral de que a tributação não deve afetar a escolha dos agentes econômicos. Assim, a neutralidade impõe ao Estado um dever negativo: a tributação não pode desencorajar a atuação daqueles (SHU-CHIEN, 2018, p. 36). Ainda, a base para identificar a neutralidade de um sistema tributário é comparar a situação em concreto como se a atividade tivesse sido exercida sem tributo cobrado (SHU-CHIEN, 2018, p. 36).

Adam Smith apontava que igualdade, certeza, conveniência e eficiência seriam os quatro atributos fundamentais para um sistema tributário adequado (SMITH, 1981, p. 420-421). Com efeito, “igualdade” seria entendida do exemplo de como ocorreria o custeamento de despesas de dois coproprietários: “à medida dos frutos que cada um percebe do bem, ou seja, proporcionalmente aos benefícios que obtêm” (MOREIRA, 2019, p. 35). “Certeza” seria a definição clara e objetiva de quando, como

e onde pagar um tributo, a fim de evitar arbitrariedades. “Conveniência” representaria a ideia da cobrança de tributos da maneira que menos onere o contribuinte. Em outras palavras, seria o recolhimento após a prática de um fato tributável. Por fim, a “eficiência” para Smith seria a cobrança de montantes do sujeito passivo próximos às despesas estatais (MOREIRA, 2019, p. 35-37).

Ainda, poder-se-ia diferenciar a neutralidade horizontal da vertical, posto que aquela veda diferenciações desmotivadas, de maneira tal a respeitar ao preceito da capacidade contributiva. Esta, por sua vez, abarcaria a criação de mecanismos que impedem a tributação em cascata, sobretudo com a utilização de créditos após a circulação de mercadorias, por exemplo (MOREIRA, 2019, p. 37).

Mas, outras são as avaliações possíveis quanto à neutralidade tributária, especialmente quanto a que ela se direciona e da importância que exerce na classificação da intervenção do Estado na Economia nesse caso, tendo como premissa básica que é impossível, como afirmam André Mendes Moreira (MOREIRA, 2019, p. 38), citando Thomas Malthus, e Jennifer Chen Shu-Chien (SHU-CHIEN, 2018, p. 36), citando Rothbard, haver neutralidade plena, um tributo puramente neutro.

Ora, enquanto para Malthus a instauração de tributos fatalmente implica em impactos às Economias Públicas e Privadas, para Rothbard, um tributo jamais será neutro pois qualquer intervenção estatal na vida em sociedade deve ser repelida. Em harmonia com Malthus, ele afirma que qualquer tributo causará uma perturbação na Economia.

No Direito, a conceituação de neutralidade não equivale, necessariamente, àquele apresentado pela Economia, ainda que estas duas áreas do conhecimento possuam diversos pontos de contato. Assim, a neutralidade pode ser compreendida juridicamente como instrumento para induzir comportamentos e gerar interferências positivas no mercado,

numa busca pela igualdade positiva, tendo em vista os princípios e regras informados da Constituição de 1988 (MOREIRA, 2019, p. 45).

O estudo da neutralidade tributária pode ser conduzido de forma específica, com a sua aplicação sobre uma exação em particular dentro de um sistema tributário, ou de forma ampla, como um dos princípios regentes de um ordenamento tributário específico, seja nacional ou internacional.

A pesquisa pontual leva a um juízo específico para o tributo perquirido, com o intuito de afirmar a contemplação do princípio em questão na aplicação daquele. Exemplos de pesquisas de tal escopo são as apresentadas pelas obras acima mencionadas de Moreira e Shu-Chien.

O professor mineiro estuda com grande verticalização a neutralidade incidente sobre os tributos de valor acrescido, especialmente sobre o consumo, afirmando que não existem somente dois modelos de imposto sobre valor acrescido (IVA), o tradicional (europeu) – com alíquotas maiores e variáveis, mas possibilitando isenções – e o moderno (neozelandês) – alíquota única e de percentual menor, mas sem a possibilidade de isenções –, mas, sim, diversos “*impostos plurifásicos não cumulativos sobre o consumo instituídos por 168 países – que se assemelham aos modelos acadêmicos do imposto em maior ou menor grau.*” (MOREIRA, 2019, p. 24).

Da citação acima, destaca-se a principal nota de neutralidade tributária que o mencionado autor compreende como núcleo central seria a não cumulatividade. Dessa observação, denota-se que a tributação neutra e não cumulativa faz com que o número de vezes da circulação dos bens não intervenha sobre o valor devido. Portanto, não implicando sobre a formação de preços e garantindo a livre circulação de bens, mirando a inexistência de influência do consumidor final na escolha do bem a adquirir (MOREIRA, 2019, p. 26).

Ainda, no foco deste artigo, importante comentar das duas espécies de neutralidade que o dito autor elenca em sua obra: neutralidade vertical e neutralidade horizontal. A primeira é exclusiva dos IVA's e diz respeito à possibilidade de compensar o imposto pago recolhido na etapa anterior, para que a *“alíquota efetiva da exação seja sempre equivalente àquela nominalmente fixada em lei.”* (MOREIRA, 2019, p. 27-28). Já a neutralidade horizontal predica a isonomia, impondo o dever de se tributar com alíquotas iguais bens idênticos ou similares (MOREIRA, 2019, p. 29).

Shu-Chien, por sua vez emprega pesquisa sobre a proposta do *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, tributo que incidiria sobre as empresas domiciliadas em países integrantes do mercado comum europeu.

Como sua análise se dá sobre um sistema legal comum entre países, mas que se relaciona com legislações de cada um daqueles, fala-se em importação de capital e exportação de capital como elementos avaliativos da neutralidade fiscal, que devem ser comparados ao final para verificação do cumprimento do princípio estudado (SHU-CHIEN, 2018, p. 36).

Já que tais elementos são excludentes entre si, não é possível sua ocorrência simultânea. Isto, juntamente com outros elementos de neutralidade, como neutralidade do mercado e neutralidade incidente sobre os detentores de riqueza, são diferentes meios de se direcionar a política escolhida por um país, por uma sociedade, em específico (SHU-CHIEN, 2018, p. 37).

Referida lição tem importância ímpar para o que se desenvolverá adiante, e pode ser assim resumida, nas palavras da citada autora chinesa:

O princípio da neutralidade na literatura econômica requer que também se combine com uma “base de neutralidade”, tais como importação de capital, exportação de capital, posse do capital, competição de mercado, etc. Portanto é interessante demonstrar que esses elementos de neutralidade não são por si



só “neutros”, porque cada um tem uma direção política específica. (SHU-CHIEN, 2018, p. 38).<sup>6</sup>

Portanto, a adoção de política fiscal deve levar em consideração o ordenamento jurídico vigente tentando eliminar distorções que a tributação como naquele momento emoldurada é prescrita, querendo que as externalidades sobre a atividade de mercado influam o mínimo possível. Isso com força na eficiência do mercado e na busca pela justiça fiscal – esta última com forte carga do estudo do Direito, como acima descrito – contemplando-se “as quatro características ideais de um sistema tributário (igualdade, certeza, conveniência e eficiência)” (MOREIRA, 2019, p. 37).

Daqui a importância da análise ampla, que se utilizará adiante.

Estabelecidos os marcos teóricos quanto à neutralidade, passa-se à compreensão da neutralidade no Direito Tributário brasileiro, que, conforme alude Ricardo Diefenthaler, ganhou *status* de norma positivada no texto constitucional com a edição do art. 146-A<sup>7</sup>, inserido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, prescrevendo o estabelecimento especial de critérios para evitar que a tributação provoque desequilíbrios na concorrência (DIEFENTHAELER, 2012, p. 187).

Logo, é possível afirmar que a neutralidade, ainda que anteriormente pregada pela doutrina, passou a integrar a ciência do Direito Tributário pátrio de forma definitiva, tornando-se mais uma baliza ao poder de tributar, com o fim de proteger o mercado brasileiro e os direitos dos contribuintes em desfavor de tributação que interfira excessivamente na escolha dos agentes econômicos.

---

6 Tradução do Autor. Original em inglês: “The neutrality principle in the economic literature also has to be combined with a ‘neutrality ground’, such as capital import, capital export, capital ownership market competition, etc. Therefore it is quite interesting to show that, these neutrality principles are not ‘neutral’ themselves, because each of them has a distinct policy direction”.

7 Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Entretanto, ressalte-se que questões de política fiscal devem levar em consideração o projeto de cada sociedade. No Brasil, a Constituição determinou programas que visem o desenvolvimento nacional, erradicando a miséria e diminuindo desigualdades sociais e regionais, por isso, para compreender o alcance da neutralidade fiscal no Brasil, para além de eventuais limites dogmático-normativos do Direito Tributário e sua ciência, convém estudar o programa político social estabelecido na Constituição do Brasil.

#### **4. Neutralidade e política fiscal brasileira**

Pontuando que a neutralidade tributária pode ser analisada na perspectiva de um tributo em específico ou em sentido amplo, atuando sobre um sistema tributário em geral. A intenção do presente artigo é verificar qual o alcance geral da neutralidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

Inicialmente, é importante destacar que a Ordem Econômica prevista na Constituição do Brasil propõe princípios gerais<sup>8</sup> que norteiam a atividade econômica e sua regulação no ordenamento jurídico brasileiro.

Como o sistema tributário nacional está formalmente institucionalizado na Constituição do Brasil, é o diploma Magno que estabelecerá a moldura na qual o princípio da neutralidade tributária será inserido, inclusive nas modalidades interventivas que os artigos 173 e 174 da Constituição do Brasil prescreve, competências essas “múltiplas, simultâneas e dúcteis” (MOREIRA, 2013, p. 107).

---

8 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Em seu clássico, Eros Roberto Grau classifica as modalidades de intervenção (“*atuação estatal no campo da atividade econômica em sentido estrito (‘domínio econômico’)*”), especial parcela de regras que interessam ao Direito Econômico, como sendo “*intervenção por absorção ou participação (a), intervenção por direção (b) e intervenção por indução (c)*” (GRAU, 2017, p. 141).

No primeiro tipo o Estado intervém atuando diretamente no mercado, exercendo atividade econômica em sentido estrito, é agente econômico. Porém, difere-se quando o faz por absorção – assume integralmente os meios de produção; regime de monopólio – ou participação – detém parcela dos meios de produção; atua em concorrência com o particular do mesmo setor (GRAU, 2017, p. 141).

Do outro lado, o Estado atua como agente regulador da atividade econômica, fazendo-o por direção, impondo comportamentos (compulsoriedade) aos sujeitos atores da atividade econômica em sentido estrito. Mas, também o faz por indução manipulando “*os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.*” (GRAU, 2017, p. 141).

Os tributos, quando manejados para obtenção de determinada finalidade, visando o cumprimento de políticas fiscais, por exemplo, apresentam hipótese de intervenção do Estado na atividade econômica em sentido estrito por indução, como anotam Oksandro Osdival Gonçalves e Alan Luiz Bonat (GONÇALVES; BONAT, 2018, p. 395), fazendo um referenciamento ao final:

Nessa classificação, a tributação e as políticas fiscais podem ser utilizadas como espécie de intervenção por indução. Visando atingir determinados fins, o Poder Público pode manejar tributos (aumentá-los ou desonerá-los), buscando estimular determinado comportamento pelos destinatários das

normas (indução positiva) ou com o objetivo de desestimular certas condutas (indução negativa) (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 87).

Sendo a manipulação da tributação uma maneira de indução da atividade econômica; lendo-se por indução a propositura de pretender obter um resultado através da escolha do agente econômico, é no que deve atuar o princípio da neutralidade tributária.

Como dantes visto, a neutralidade tributária pura é impossível, tendo e vista que a escolha de sua aplicação é, em si, uma escolha de política econômica e que pretende determinado resultado, diminuir, ao máximo, a intervenção estatal na escolha das pessoas sobre suas interações no mercado.

Outrossim, a Constituição do Brasil apresenta diversos objetivos, princípios e direitos fundamentais que devem ser interpretados harmônica e conjuntamente (TAVARES, 2018, p. 190), sopesando a aplicação de uma norma ou não a determinadas situações.

Logo, a aplicação do princípio da neutralidade tributária se dará nos limites de direitos fundamentais (que se vinculam, em se tratando de poder de tributar, especialmente com igualdade, certeza e eficiência)<sup>9</sup> (MOREIRA, 2019, p. 37), dos princípios da ordem econômica e dos objetivos da República<sup>10</sup>, que impõe a atividade Estatal, bem como à sociedade brasileira, responsabilidades visando o crescimento nacional.

Esse é o limite que Gonçalves e Bonat explanam:

---

9 No que diz respeito à eficiência, é importante destacar o sentido que adquire ao se conjugar com o princípio da legalidade, na busca por instrumentos solidários de desenvolvimento econômico. Esse conceito é dado pela doutrina como sendo o sentido de legitimação da legalidade. In: MOREIRA, Egon Bockmann; CAGGIANO, Heloisa Conrado. O poder normativo das agências reguladoras na jurisprudência do STF: mutação constitucional do princípio da legalidade?. *Revista de Direito Público da Economia - RDPE*, Belo Horizonte, ano 11, n. 43, p. 35-57, jul./set. 2013. p. 44.

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

A compatibilização entre tais preceitos ocorre pela consideração da neutralidade como limite à utilização de políticas fiscais fundamentadas na extrafiscalidade. Mas não como um limite absoluto, admitindo-se a restrição ao princípio da neutralidade se a extrafiscalidade for utilizada para a implementação de uma política pública pautada em interesses coletivos superiores (GONÇALVES; BONAT, 2018, p. 397).

É relevante o destaque do ponto de vista de que a neutralidade tributária implica em uma escolha política, inclusive sua gradação, pois disso, pode-se optar por diversas correntes econômicas ou filosóficas que pretendam, por exemplo, encontrar a fórmula para a justiça da tributação, utilizando como fundamento a aplicação do princípio em questão, ou optando pela tributação extrafiscal.

Para a escolha da atuação extrafiscal, anota André Folloni que:

“Para esse propósito, em um primeiro momento é possível justificar a validade da tributação extrafiscal pelo exame da proporcionalidade, demonstrando-se a sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Então, ao utilizar a tributação extrafiscal, o Poder Público deve evidenciar que: (i) ela é adequada para atingir o fim estabelecido; (ii) não existem outros meios que limitem menos os direitos envolvidos; e (iii) a restrição a um ou alguns direitos pode ser justificada pelo objetivo a ser alcançado (FOLLONI, 2014, p. 2013).

Por ser escolha política, caberá ao governo a escolha por aquilo que compreende como política justa para a tributação.

A análise de Amartya Sen, neste ponto, é de suma relevância, vez que delinea, ao dar o exemplo da disputa de três crianças (Ana, Bernardo e Carla) por uma flauta como análise de permitir-se a coexistência de diversas teorias da justiça. O caso da disputa pela flauta (SEN, 2011, p. 43) é trazido por Sen como uma ilustração para defesa que ele faz da ideia de *pluralidade da não rejeitabilidade* que compreende a coexistência de ideias

de justiça que apresentam argumentos sólidos para a tomada de decisões diversas (SEN, 2011, p. 235).

Na competição pela flauta, as três crianças apresentam argumentos sólidos e fundamentados para ter para si o brinquedo. Para Ana, a matriz filosófica que permeia seu argumento é de justiça utilitarista, pois poderia maximizar o seu prazer, por ser a única a saber tocar o instrumento. Para a sua defesa, Bernardo argui que por ser muito pobre e não poder comprar brinquedos deveria ficar com ele; razão de matriz igualitária econômica, visando a equiparação das diferenças que tem para as outras duas crianças. Por fim, Carla se apoia em argumento libertário de que deveria ser ela a ficar com a flauta tendo em vista que esta é produto do seu trabalho manual (SEN, 2011, p. 44).

Sen destaca duas questões fundamentais que esta situação impõe: 1) que os argumentos são fortes e que seria muito difícil optar por um sem ser arbitrário; e, 2) que cada argumento não diz respeito ao que constitui cada vantagem individual, mas, sim, sobre os princípios que devem governar a alocação de recursos em geral. Ou seja: “suas divergências são sobre como os arranjos sociais devem ser estabelecidos e quais instituições sociais devem ser escolhidas e, através disso, sobre quais realizações sociais devem vir a acontecer” (SEN, 2011, p. 45).

O mesmo ocorre para a escolha de manipulação do Sistema Tributário Brasileiro, a partir dos limites prescritos pela Constituição do Brasil e levando em consideração a escolha do agente político por determinado raciocínio do que haveria de ser justo em termos de tributação, tem-se a coexistência entre neutralidade tributária e intervenção estatal no domínio econômico por indução.

Assim, o alcance do princípio da neutralidade tributária no Direito Tributário Brasileiro será tão maior, ou menor, quanto a necessidade do Estado de impor comportamentos aos agentes econômicos, ou não. Mas,

sempre dentro dos limites dados pelos direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente aqueles previstos na limitação ao poder de tributar, devendo ser analisado na perspectiva de cada tributo afinal, na tributação sobre o consumo, por exemplo, sua “*função precípua (...) é garantir que o tributo (...) não influa no processo decisório empresarial, assegurando a isonomia no âmbito do mercado.*” (MOREIRA, 2019, p. 206).

## **5. Conclusões**

Neste artigo, buscou-se demonstrar que da interação entre Direito e Economia resultam análises interdisciplinares e complexas. Elas, ao seu turno, auxiliam na resolução de problemas e conflitos decorrentes da interação social de uma maneira mais completa, ao buscar se evadir de uma visão reducionista e preocupada apenas com análise das normas ou com índices econômicos. Afinal, o contexto fático o qual se insere estas duas é caótico e em constante mudança.

Numa tentativa de proceder com estudos tendo como norte esta característica, o artigo almejou avaliar a relação entre Direito e Economia, identificando na neutralidade tributária um dos frutos dessa interface.

O conceito, nascido da ciência econômica, mas logo incorporado no Direito Tributário, representa a mínima intervenção possível do tributo na escolha a ser tomada pelo agente econômico. Com efeito, Adam Smith identificava que se alcançar uma neutralidade, quatro qualidades deveriam ser observadas, quais sejam, a igualdade, a certeza, a conveniência e a eficiência.

Entretanto, o alcance e a implementação da neutralidade são ditados por escolhas políticas do Governo, que determina, dentro da moldura institucional formal prescrita pela Constituição do Brasil, como se alcançarão os objetivos da República e como melhor se promoverá os

Direitos Fundamentais. Estes parâmetros deverão ser observados pelos agentes econômicos, observado o custo de oportunidade de se manter sob a égide do Estado. Em troca, a relação é completada pela busca do Estado em maximizar seus lucros a fim de atuar em prol de mandamentos constitucionais. Caso inexistir um equilíbrio entre estas duas relações, North alertava para o risco do Governo regulador ser dissolvido, dado a procura dos agentes por outros países e/ou situações favoráveis aos seus interesses.

Evidenciada a relação entre Direito e Economia, assim como a limitação conforme as instituições formais, é necessário pontuar que a neutralidade fiscal também se relaciona com a política fiscal, isto é, com escolhas políticas governamentais, as quais devem ter como baliza os limites constitucionais e legais do Estado brasileiro.

## 6. Referências

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica.

Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de Direito Empresarial**. Rio de

Janeiro: Forense, 1978.

DIB, Natália Brasil; LIMA, Sérgio Fernando Ferreira de. Aspectos da resiliência do Sistema

Tributário Brasileiro. *Revista Quaestio Iuris*, [S.L.], v. 11, n. 1, p. 559-575, 11 jan. 2018.

Universidade de Estado do Rio de Janeiro. <http://dx.doi.org/10.12957/rqi.2018.26918>.

Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/26918>. Acesso em: 18 dez. 2020.

DIEFENTHAELER, Ricardo. As pautas fiscais o regime de substituição progressiva do ICMS

e a neutralidade tributária. **Revista da AJURIS**, v. 39, n. 125, p.159 - 194. 2012.

Disponível em: <<http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/800>>. Acesso em: 29 jun. 2020.



FOLLONI, André Parmo. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Mestrado em Direito** (UNIFIEO. Impresso), v. 41, p. 63-91, 2014. p. 88.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 10, p. 201-220, jan./jun. 2014.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 11, n.1, 2016, p. 49-70. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726>>. Acesso em: 14 jul. 2020.

GALA, Paulo. A Teoria Institucional de Douglass North. *Revista de Economia Política*, [s. l], v. 23, n. 2, p. 89-105, jun. 2003. Disponível em: <http://www.rep.org.br/PDF/90-6.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2021.

GICO JR, Ivo Teixeira. **Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito**. Universidade Católica de Brasília. 2009.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. In: **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília, v. 20, n. 121, jun/set 2018, pp. 381-407.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MOREIRA, Egon Bockmann. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia - RDPE**. Belo Horizonte, ano 11, n44, p. 87-118, out./dez., 2013.

MOREIRA, Egon Bockmann; CAGGIANO, Heloisa Conrado. O poder normativo das agências reguladoras na jurisprudência do STF: mutação constitucional do princípio

- da legalidade?. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 11, n. 43, p. 35-57, jul./set. 2013.
- NORTH, Douglass C. Institutions and the performance of economies over time. In: **Handbook of New Institutional Economics**, p. 21-30. Netherlands: Springer, 2005.
- NORTH, Douglass C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.
- SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é “Direito e Economia”? : uma introdução à epistemologia da disciplina para o estudante, o profissional e o pesquisador em Direito. In: **Artigos Direito GV**, São Paulo, v. 3, p. 1 - 43, nov. 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/themes/Mirage2/pages/pdfjs/web/viewer.html?file=http://bibliotecadigital.fgv.br:80/dspace/bitstream/handle/10438/2773/WP3.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 14 jul. 2020.
- SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia da Letras, 2011.
- SHU-CHIEN, Jennifer Chen. Neutrality as tax justice: the case of common consolidated corporate tax base under the EU law. **European Studies**, v. 5, p. 33-66, 2018. Disponível em: <<https://repub.eur.nl/pub/118576/Neutrality-as-Tax-Justice.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2020.
- SMITH, Adam. **Uma investigação sobre a Natureza e a Causa da Riqueza das Nações**. 2.ed. Trad. Norberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981.
- TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

## **Direito Processual Tributário**



## Consensualidade tributária como ferramenta de redução de litigiosidade

*Fabrizio Bon Vecchio*<sup>1</sup>  
*Débora Manke Vieira*<sup>2</sup>

### Introdução

A temática do estudo possui relevância empírica, devido ao baixo grau de sucesso das execuções fiscais promovidas pela União, além de apresentar pertinência teórica em virtude da análise da concretização dos

---

<sup>1</sup> Advogado. Gestor Financeiro. Jornalista. Mestrando em Direito da Empresa e dos Negócios pela UNISINOS. Especialização em Direito Tributário pela Escola Superior da Magistratura Federal (ESMAFE - BR)/ Universidade de Caxias do Sul (UCS- BR). Pós-graduação em Direito Tributário Internacional pela Universidade de Maastricht - Campus Bruxelas (UM - NL). Especialização em União Bancária e Regulação Financeira em Portugal e na União Europeia pela Associação de Estudos Europeus de Coimbra da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (AEUC/UC - PT)/ Instituto de Direito Bancário da Bolsa e dos Seguros - (BBS - PT). Especialização em Compliance e Direito Penal pelo Instituto de Direito Penal Econômico Europeu da Universidade de Coimbra (IDPEE/UC - PT) e Aperfeiçoamento em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito da Universidade NOVA de Lisboa (UNL - PT). É Presidente do Instituto Ibero-americano de Compliance - IACC. Vice-presidente da Comissão de Direito Tributário Associação Brasileira de Advogados - ABA/SUL. É professor convidado do LLM em Direito dos Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), da Universidade da Madeira (UMA- PT) e da COMEX ESCOLA DE NEGÓCIOS. É Membro da Comissão Nacional de Compliance da Associação Brasileira de Advogados - ABA. Membro da Comissão de Defesa, Assistência e Prerrogativas dos Advogados - CDAP - da OAB/RS. Membro da Comissão Especial de Compliance - CECOM - da OAB/RS. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/RS (subseção Canoas). Membro convidado da Comissão Especial de Proteção de Dados e privacidade da OAB/RS. Membro Acadêmico Associado da Academia Brasileira de Direito Civil - ABDC. Membro do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul - IARGS. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Empresarial - IBRADEMP. Membro da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT. Associado ao Instituto Nacional de Pesquisa e Promoção de Direitos Humanos- (INPPDH - BR). Membro do Conselho Científico e Revisor do Periódico científico Jornal Jurídico- J2 (PT) e Membro do Conselho Editorial da Revista de Economia, Empresas e Empreendedores na CPLP - E3 (PT). Coordenador do grupo de estudos "O compliance e as atuais práticas de gestão de riscos, mitigação e prevenção de crises" do Instituto Ibero-americano de Compliance (IIAC). Titular da Vecchio Sociedade de Advocacia, atuando principalmente nas áreas Tributária, Societária, Contratual, LGPD, Governança, Compliance, Prevenção à Lavagem de Capitais e Anticorrupção. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0455247637904790>. E-mail: [fvecchio@hotmail.com](mailto:fvecchio@hotmail.com)

<sup>2</sup> Pesquisadora. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul / Instituto de Estudos Tributários. Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (UNIRITTER). Membro-Associada Fundadora do Instituto Ibero-americano de Compliance. Membro do Comitê Público da Associação Nacional dos Profissionais de Proteção de Dados. Integrante do grupo de estudos "O compliance e as atuais práticas de gestão de riscos, mitigação e prevenção de crises" do Instituto Ibero-americano de Compliance. É Revisora do Periódico científico Jornal Jurídico- J2 (Portugal). Tem experiência na área do Direito com ênfase em Direito Tributário, Compliance, Teoria da Empresa, Proteção de Dados e Direito Digital. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8540592194786024>. E-mail: [deboramanke@gmail.com](mailto:deboramanke@gmail.com)

novos paradigmas na interpretação dos dispositivos tributários. A problemática a ser enfrentada diz respeito à reconstrução da confiança na relação Fisco-contribuinte para celebração de instrumentos consensuais, sobretudo após a entrada em vigor da Lei 13.998/2020, que permitiu a transação do crédito tributário.

A postura estatal impositiva vem sendo substituída por uma atuação democrática e horizontal, vetor de meios consensuais para prevenção e resolução de litígios fiscais. É latente a tendência de não litigiosidade, a qual busca atingir principalmente devedores contumazes, os quais se encontram presos a diversas dívidas fiscais, fruto de escolhas macroeconômicas equivocadas e de uma judicialização excessiva.

Nesse contexto, a Medida Provisória 899/19 – popularmente chamada de “MP do Contribuinte Legal” – convertida na Lei 13.998/2020, estabelece condições para que a administração tributária possa transacionar (previsão no artigo 171 do Código Tributário Nacional), com devedores ou partes adversas, para resolução de conflitos relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública, trazendo um cenário disruptivo muito similar ao instituto americano “*Offer in Compromise*”, praticado pelo *Internal Revenue Service* (IRS).

O estudo orientou-se pelo método hipotético-dedutivo, mediante pesquisa bibliográfica e exame das normas jurídicas vigentes. O objetivo geral deste ensaio é analisar a aplicação do procedimento transacional aos dissídios que envolvem o crédito tributário e, especificamente, as ferramentas alternativas para a solução de litígios fiscais. Pretende-se, assim, oferecer uma contribuição às investigações, que, partindo do ordenamento tributário brasileiro, necessitam levar em consideração não apenas a evolução desse sistema – que reclama por empregar ferramentas de solução de controvérsias em sintonia com a contemporânea realidade de uma sociedade pluralista – e, ainda, buscar sua reinterpretação, no

sentido de equilibrar, de um lado, as garantias conferidas ao contribuinte e, do outro, o papel da Administração como executora da legislação tributária, no cumprimento dos princípios materiais da justiça fiscal.

### **1 Procedimento transacional dos dissídios que envolvem crédito tributário: as garantias do contribuinte**

O conflito de interesses, observadas as obrigações geradas entre contribuinte e Fisco, são, em sua grande maioria, incompatíveis. Isso porque o objetivo de resolução de conflitos somente será viável se o número de litígios for compatível com a capacidade de resposta para solução – exatamente, neste ponto, é que devemos chamar atenção de que o sistema de justiça ideal é aquele que possui grande eficácia para o desincentivo de litígios.

A dependência exclusiva de soluções produzidas pelo Poder Judiciário vem provocando uma situação de entrave junto ao Fisco, vez que o crédito tributário é “meio de fornecimento para o Estado de receitas necessárias para cumprimento das necessidades públicas básicas” (MENDONÇA, 2014, p. 37), e a recuperação do passivo mediante o ajuizamento de execuções fiscais é ínfimo, demandando elevados custos. Isso pode ser explicado, pois

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação. (CNJ, 2019).

A eficiência fiscal está intimamente ligada à contenção do desperdício de recursos públicos – concretizada através da melhor alocação dos bens. Dessa forma, a existência de um sistema pluriprocessual é capaz de reduzir em até 50% o valor da multa de lançamento de ofício, para aquele contribuinte que realizar o pagamento dentro do prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Diferentemente do que ocorre nos processos judiciais, as concessões geram um maior sentimento de justiça, uma, pois não resulta de imposição, duas, porquanto culmina em estreitamento das relações entre fisco e contribuinte. Em verdade, o ideal de acesso à justiça encontra-se intimamente relacionado ao conceito de eficiência. Nessa perspectiva, um sistema jurídico efetivo busca assegurar ao máximo de pessoas a concretização de seus direitos, de forma que – em razão dos fundamentos expostos ao longo do trabalho, sendo meio menos custoso, tanto do ponto de vista econômico, como temporal – a transação demonstra-se mais eficaz, em alguns tipos de conflitos do que o meio tradicional de cobrança.

A própria burocratização do processo atrapalha a pacificação entre as partes, como afirmou a doutrinadora citada, assim, se existe um método mais eficiente que pode atingir o resultado finalizado pelo processo judicial, quando mais adequado deve ser incentivado pela administração pública.

Além disso, o tempo gera aumento de custos, tendo em conta os juros, por exemplo, o que também prejudica a boa relação entre os sujeitos da relação. Portanto, tendo em conta que os meios extrajudiciais também participam do sistema jurídico-tributário e garantem o acesso à justiça, necessita-se de maior investimento dessa técnica pelo Poder Judiciário, bem como de outros métodos adequados, a fim de minorar os processos na esfera judicial e aumentar a segurança jurídica das relações entre a Fazenda e os cidadãos. (SOUSA, 2019, p. 100).

Os conflitos de natureza fiscal que contribuem com a alta litigiosidade se estabelecem sempre que o Fisco manifesta pretensão resistida ao



contribuinte<sup>3</sup>, seja nos fatos ou mesmo nas diferentes interpretações dadas a determinado dispositivo legal. A ideia é superar a monopolização judicial e desenvolver novos métodos, cujos “resultados representam verdadeiros êxitos, não apenas remédios para problemas do Judiciário, que poderiam ter outras soluções (CAPELLETTI; GARTH, 2002, p. 86-87).

Ainda mais nas sociedades contemporâneas, caracterizadas pelas incertezas, o lançamento tributário, como ato-norma de declaração da incidência tributária ao fato jurídico, não é uma simples tarefa possível com uma simples subsunção do fato constatado à norma de incidência. A interpretação sempre foi uma atividade de criação das normas individuais para aplicação ao fato jurídico. Não é de hoje que o “dizer o direito” está suplantado pelo ato de vontade, de decisão (HASSEMER, 2002, p. 283), em outras palavras:

(...) os planos de ação governamental não são concebidos, como outrora, para atender aos desígnios das autoridades estatais. Estas devem colher os reclamos legítimos da sociedade e atendê-los. Daí a visceral importância de elos permanentes e hábeis de comunicação entre a sociedade e o estado, de sorte a que este absorva os comandos daquela e os implemente no que consensuais. O estado democrático de direito é o garante da efetivação dos direitos consagrados na Constituição, sejam os individuais, os econômicos, os políticos ou os sociais. Ser-lhe fiel é o dever jurídico indeclinável do estado.

Essa fidelidade há de estar presente em todos os níveis do planejamento. Cada plano de ação governamental deve ser uma resposta à efetivação dos direitos fundamentais e do respeito à dignidade humana que os inspira. Se assim não for, não haverá estado democrático de direito, nem a administração

---

3 “A igualdade na repartição de cargas entre os sujeitos é um dos fins do sistema tributário, imposto pelo princípio da igualdade na tributação e operacionalizado pelo critério da capacidade contributiva, que, idealmente, atribui o peso da tributação na medida da extensão da riqueza manifesta pelo sujeito. Ou seja, no regime da fiscalidade, impera a capacidade contributiva com o objetivo de promover a igualdade, já na extrafiscalidade, os objetivos escolhidos são externos ao sistema tributário, razão pela qual o critério da capacidade contributiva (igualdade de cargas) se torna secundário em nome de objetivos outros.” (RIBAS; PINHEIRO, 2018, p. 234).

responsiva e de resultados que lhe deve corresponder. (PEREIRA JUNIOR; MARÇAL, 2016, p 14).

Boa parte da doutrina observa que houve significativa incorporação de elementos jusprivatistas nos compromissos submetidos ao regime de direito público, como a bilateralidade, a consensualidade e, no caso dos compromissos de cessação, a revisão por onerosidade excessiva. Será o interesse público que norteará o juízo de conveniência e oportunidade a ser exercido pela Administração para decidir se se deverá transacionar (CUEVA, 2007, p. 292).

O procedimento fiscal não se desenvolve dentro de uma relação bipolarizada entre acusação e defesa, própria dos processos de apuração e responsabilização nos casos de ilícitos. O lançamento declara a individualização do crédito tributário pela interpretação e aplicação da norma de incidência (NOGUEIRA, 1965, p. 33). Tributo não tem natureza de sanção por uma conduta ilícita e, portanto, o contribuinte não pode ser visto como um suspeito, infrator ou acusado na atividade de constituição preliminar do crédito tributário. Essa ideia de que o procedimento fiscal de lançamento teria natureza inquisitiva limitando a participação do contribuinte a apresentação de documentos e informações para a apuração do crédito alimenta ainda mais a discussão cerrada e a falta de sinergia entre os órgãos da administração tributária e contribuinte:

Tal decisão racional e adequada sobre o *desenho da solução da disputa* (notadamente nos casos da Administração Pública caracterizados pela *litigância repetitiva*) só pode ser feita com sucesso e responsabilidade com base em sérias e metódicas pesquisas quantitativas e qualitativas, valendo-se da estatística, da jurimetria, e de outros dados com aceitável precisão que revelem os resultados que se quer obter com a política de solução de conflitos adotada.

Atente-se que estas pesquisas são necessárias não apenas para justificar o uso dos meios consensuais de solução de conflitos, mas também o não uso destes meios. Ou seja, não é válida a decisão que opta por não usá-los simplesmente para reproduzir o método que tradicionalmente tem sido usado: é imprescindível demonstrar que este método continua se mostrando o mais adequado e eficiente. (MEGNA, 2015, p. 13).

A administração tributária ganhou novo papel na atualidade, assumindo uma função vigilante e passiva, deixando, ainda que momentaneamente, de enfrentar apenas os esforços contra as fraudes e evasões fiscais. Passou a levar em consideração a dimensão da expansão fiscal dos países industrializados, onde vem se institucionalizando a economia concertada e se desenvolvendo uma relação de colaboração entre a administração fiscal e os contribuintes, sendo nesse espaço crescente que a consensualidade surge como meio adequado para solução de disputas, ressaltando a ideia do sistema multiportas (CUNHA, 2017, n.p.).

A tributação nunca foi justa: o cidadão contribui ao Estado para que lhe preste serviços públicos. A má prestação pode trazer o sentimento de repulsa e injustiça<sup>4</sup>, porém, a norma tributária nunca deve ser vista como uma “sustentação de privilégios” dos detentores do poder governamental. É nesta toada que

É incontestável que quem tem o poder de tributar, nem sempre tributa bem, e muitas vezes sem qualquer respeito aos direitos individuais, o que exacerba a litigiosidade entre o contribuinte e a Administração Fazendária. Por esta

---

4 “(...) a lógica do Estado Fiscal não é somente arrecadar, mas promover a satisfação dos direitos e valores constitucionalmente assegurados a partir do princípio da solidariedade social. Embora, seja evidente que o Estado Fiscal, sozinho, mostra-se insuficiente para suprir todas as necessidades populacionais, prova disso são as condições miseráveis em que sobrevivem muitos indivíduos, sem contar sequer com o mínimo existencial. Contudo, apesar da violência estrutural e, conseqüentemente, do tratamento dispensado a grandes parcelas da cidadania, por meio do Estado Fiscal, é possível oferecer aos mais pobres - mesmo que de forma precária - os direitos sociais e individuais que jamais conseguiriam exercer pelos seus próprios recursos ou através de um Estado Tributário” (SILVA; COSTA, 2011, p. 155).

razão, pareceu bem, aos legisladores constituintes (ou melhor, à assessoria destes, formada pelos maiores tributaristas brasileiros de então), colocar alguns dos direitos do contribuinte entre as cláusulas pétreas da Constituição. Tais direitos, embora violentados, o mais das vezes pelas autoridades, que buscam arrecadação a qualquer custo para enfrentar os crônicos déficits das más administrações públicas, representam conquistas que devem ser preservadas.

Outro importante fator de atritos entre o Fisco e os contribuintes é que, na maioria das vezes, por questões práticas, confia-se a elaboração de anteprojetos de normas relacionadas à tributação, a equipes formadas pelos próprios agentes do Fisco, que embora peritos nas funções de fiscalização e arrecadação, como não é requerido o bacharelado em Ciências Jurídicas para o exercício da função, ou, mesmo bacharéis em direito, têm uma visão pouco sistêmica do Direito, faltando-lhes ainda o domínio de conceitos de teoria geral do direito e de hermenêutica jurídica. Nem todos têm conhecimento suficiente da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro, Tributário e Fiscal, e por isso, diante de missão de tamanho alcance, nem sempre se conduzem com a necessária imparcialidade, bem como discernimento e, conseqüentemente, não hesitam em retirar direitos já garantidos ao contribuinte, à guisa de aumentar o poder confiscatório do Estado (LIMA, 2011, p. 37).

A reestruturação dos novos modelos de gestão fiscal beneficiou os contribuintes, ao verificar que a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária não está limitada à atividade complexa, mas que deve redesenhar a função jurisdicional de estímulo à discussão e à pacificação em juízo:

A maior participação dos interessados na constituição do crédito tributário, desde a fase inicial de liquidação através do lançamento e ao longo da construção de sua certeza, pelo que se denominou de processo administrativo fiscal, alinha-se ao exercício da ampla defesa e do contraditório. Todos estão na mesma esteira, são formas de participação contra a ilegalidade do ato administrativo de lançamento tributário, apenas se diferenciam pelo momento em que exercido: a participação é preventiva e concomitante à

formação do ato administrativo; enquanto o controle provocado pela ampla defesa e contraditório, e exercido a posteriori. Acredito que a primeira tende a ser mais eficiente e confiável. (GOMES, 2015, p. 3)

Inclusive, como perpetuado por TORRES (2003, p. 112), somente é possível falar em uma reforma tributária quando atacamos os problemas estruturais envolvidos, modificando a forma de cobrança e de fiscalização do crédito tributário, “é fundamental, rever, com urgência, o modelo formal de solução de conflitos em matéria tributária”, sem contudo, abrir mão de critérios constitucionais para satisfação dos custos arrecadatórios estatais, porém “é exíguo o desenvolvimento doutrinário do tema das garantias dos contribuintes. Talvez a juventude desta disciplina justifique a menor atenção dada a certas matérias pelos tratadistas de direito fiscal” (BALEEIRO, 2004, p. 18).

É caminho obrigatório pensar na efetivação da justiça fiscal desburocratizando o sistema de julgamento das lides fiscais se queremos uma reforma tributária, que ao entrar em vigor, já não se encontre obsoleta diante dos anseios globais (do Estado, como o Fisco, e do contribuinte, sujeito que vem traçando um longo caminho para a busca de suas garantias).

## **2 As modernas ferramentas alternativas de solução de litígios fiscais**

Após o início da vigência do Código de Processo Civil de 2015, muito se discutiu a respeito da paridade de armas de outros sujeitos jurídicos envolvidos em litígios puramente fiscais. Essa evolução foi recepcionada pelos tributaristas como um verdadeiro dever de alcance da tributação eficiente. Em outras palavras, o Código de Processo Civil de 2015 alertou a administração tributária que o caminho para a busca do crédito não é aquele onde o contribuinte, em uma delicada resistência (essa resistência pode ser acometida pelas dificuldades financeiras ou discordância do

nascimento da obrigação, mas esse tema discutiremos logo adiante), protela, parcela e discute sem parar a execução fiscal, mas que, de forma igualitária, discute meios alternativos para resolução do entrave.

A reinterpretação do litígio nunca esteve tão evidente desde a *vacatio legis* do novel código civilista, isso porque, a participação consensual reforça os preceitos da democracia<sup>5</sup>, garantem que abusos sejam tomados na via administrativa e, sabiamente, designam responsabilidades de governabilidade ao Fisco e contribuinte; tudo em nome da solução de formas alternativas de composição de litígios. Explicando a principiologia jurídica da consensualidade, podemos dizer que “o princípio da consensualidade leva ao exercício de uma administração pública tanto pela via da subordinação, quanto pela da coordenação.” (MACHADO, 2012, p. 13).

Nada impede que a administração tributária abandone o preceito da supremacia do interesse público, reconhecendo que o interesse coletivo deve prevalecer sobre tudo, ao conferir margem excessiva de manobra ao administrador. Dessa forma,

“(…) há plena possibilidade jurídica de a Administração Pública praticar atos consensuais, ante o fato de que, para atingir o interesse público, ela é dotada do poder-dever de contratar, dentro dos parâmetros legais. Acrescente-se a isso o fato de que também são princípios do regime jurídico administrativo a *autoexecutoriedade* (a Administração não depende de pronunciamento judicial para agir) e a *autotutela* (a Administração deve reconhecer seus atos ilícitos de ofício), e se verá que não se sustentam argumentos que pretendam vedar *a priori* a possibilidade jurídica de a Administração participar de autocomposição em seus conflitos.” (MEGNA, 2015, p. 10).

---

<sup>5</sup>“(…) o consenso tem íntima relação com a democracia, não integrando o princípio próprio dos regimes autocráticos. O Estado, como fenômeno político, e a Administração, como parte desse fenômeno, no contexto de um regime democrático, devem, pois, dedicar-se permanentemente à construção do consenso da comunidade.” (ALMEIDA, 2008, p. 337).

Fernando Dias Menezes de Almeida, defendendo a substituição da unilateralidade dos atos administrativos, sustenta ser a via consensual o meio mais convincente a atingir a finalidade do ato: “o acordo entre os sujeitos envolvidos na ação administrativa, tanto os governantes, como os governados, sobre as bases da ordem a que estarão submetidos” (ALMEIDA, 2008, p. 337).

O Direito Tributário, acompanhando essa evolução<sup>6</sup>, passou a se utilizar de dogmas administrativos, a fim de repensar o sistema jurídico combativo – nessa atuação o ônus para a sociedade fiscal é sempre agressivo, afinal, a perquirição do crédito move a máquina pública e nem sempre a obtém<sup>7</sup> –, passando a debater formas de redução dos índices de conflitualidade; elevando a legitimidade consensual e prestigiando a “democracia construída”. Essa visão de que o Estado deve prevalecer sobre o interesse público é figura do passado, isto é, “os riscos fiscais só podem ser prevenidos e coactados através do processo civil equitativo fundado em novos princípios de legitimação (...)” (TORRES, 2008, p. 96).

A Portaria 742/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ampliou a aplicação dos negócios jurídicos processuais (acrescido pelo Código de Processo Civil de 2015, o artigo 190 que permite assegurar o melhor procedimento de acordo com as especificidades da causa) e as execuções fiscais, aumentando a flexibilidade de, por exemplo, negociar os débitos inscritos em dívida ativa e liberação de garantias, desde que não reduza o montante dos créditos inscritos. Isso demonstra que, a regulamentação pela própria Procuradoria:

---

6 “Não faz parte das medidas da reforma uma reestruturação do modelo brasileiro da relação entre o Fisco e o cidadão que recolhe tributos, à luz de percepções de dignidade da pessoa humana e de uma concepção de administração consensual. O assunto é tabu. Argumenta-se com a tese da indução negativa, no sentido de que uma melhoria das relações entre a administração fiscal e os administrados reduziria o recolhimento espontâneo de tributos” (GODOY, 2010, p. 23).

7 “(...) é improvável que a União consiga recuperar valor igual ou superior ao custo do processamento judicial” (CUNHA, 2011, p. 17).

“aparece como um avanço para resolução de conflitos no âmbito tributário, observando melhorias inclusive nas próprias portarias, se comparando o conteúdo do último ato normativo em relação aos anteriores. Mas, é necessária a realização de diversas mudanças para efetivamente permitir a existência da transação como uma figura de concessões mútuas, e não de mera adesão do contribuinte. Assim, as portarias da PGFN surgem como um passo inicial para a realização de outros acordos entre a Fazenda Nacional e os contribuintes, como é o caso da transação. A transação constitui uma espécie de negócio jurídico, mas para ser utilizada pelos procuradores da fazenda nacional é necessária a regulamentação por lei autorizadora em âmbito federal.” (SOUSA, 2019, p. 85).

Embora o instituto da transação tributária tenha se originado com a Lei nº. 1.341/1951, diversas mudanças paradigmáticas reduziram a indisponibilidade das receitas públicas e otimizaram a arrecadação até a previsão do artigo 156 do Código Tributário Nacional. Durante o processo de constituição do crédito tributário, o contribuinte não exerce o contraditório, é atividade puramente unilateral do Fisco – não é essa postura que entendemos ser a correta, o contribuinte não deve estar submetido à condição de expectador na cobrança do tributo. Ainda:

Não há qualquer necessidade que justifique esse tratamento arbitrário: os tributos não se confundem com penalidades, a complexidade de nossa sociedade contemporânea torna improvável qualquer certeza sobre a ocorrência dos fatos geradores, a aplicação do sistema inquisitivo é incompatível com o Estado democrático de direito e a administração tributária depende da colaboração do administrado-contribuinte para a eficiência do sistema, sem o qual fica prejudicada a liquidez e certeza do crédito tributário. (GOMES, 2015, p. 5)

A exigência da lei como um elemento da transação tributária é cedida pela redação do artigo 171 do Código Tributário Nacional, que prevê



expressamente que a lei indicará a autoridade tributária com o poder de transacionar em cada caso, “como também do fato de que as atividades da Administração Pública sempre estão vinculadas à lei e, sem ela, não poderiam dispor sobre formas alternativas de solução de conflitos ou litígios envolvendo tributação, porquanto sem o respaldo legal” (PARISI, 2016, p. 135).

Alguns doutrinadores entendem que a transação fiscal conflita com a indisponibilidade do crédito tributário, ou seja, o Código Tributário Nacional somente poderá dispor de uma transação terminativa do litígio – afinal, não estamos falando de pagamento, mas de possibilitar o método preparatório deste. SCHOURI (2017, p. 685), entende que:

Admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é, antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo. ... Não é a tal possibilidade que se refere o Código Tributário Nacional, no artigo 171. A transação, em matéria tributária, deve ser autorizada por lei. Esta deve especificar qual a matéria litigiosa à qual se aplicará a transação e suas condições. Não abre espaço à discricionariedade da Administração. A transação tributária é, antes, um convite, feito pelo próprio legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos para que se extinga sua obrigação.

Interessante opinião sobre a transação tributária é que ela propicia uma maior flexibilidade, a partir da discricionariedade conferida à administração tributária para a solução dos conflitos:

(...) para que seja possível a transação no Direito Tributário impõe-se tenha sido instaurado o litígio, mas não há de se exigir que este se caracterize pela propositura de ação judicial. Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. É necessário pelo menos que se tenha estabelecido uma pendência, dando

lugar a instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente. (MACHADO, 2011, p. 60).

Se a obrigação tributária não pode ser cumprida espontaneamente, significa que o contribuinte não possui recursos financeiros ou não concorda com os termos exigidos. Isso, porque a transação se manifesta como concessões recíprocas juridicamente relacionadas, “com vistas a elidir impasse sobre um determinado direito/dever de uma para com a outra. Neste sentido, reveste a natureza de verdadeira modalidade de solução de conflitos pelas próprias partes envolvidas” (PARISI, 2016, p. 111).

Não pode, da mesma forma, o Estado se manter inerte frente a decisões viciadas e beirando a ilegalidade na esperança de que uma solução consensual anule esses atos. Esse juízo de conformidade confronta as condições ofertadas aos contribuintes inadimplentes e impõe exigências para a adesão a outros programas de parcelamento – que apenas aumentam o numerário e nada soluciona. Devemos ter em mente que:

A submissão da atividade administrativa, e conseqüentemente do processo administrativo tributário, aos princípios da legalidade e da oficialidade, comumente deságua na tipificação utilizada por alguns de não ser a administração parte no processo administrativo tributário, visto a necessidade de pautar-se pela imparcialidade no exame das questões a ela submetida. Tal conceituação, apesar de partir de premissa lógica e certa, encontra dificuldades frente à inequívoca presença da Administração Fazendária na relação jurídico-tributária, sendo aquela titular inafastável da pretensão impositiva. É certo que o Fisco, enquanto credor de tributos, é parte na relação jurídica subjacente ao procedimento, em que figura como titular da pretensão tributária; certo ainda que no referido procedimento exerce uma vasta gama de poderes, direitos e faculdades que lhe atribuem, indiscutivelmente a posição de sujeito processual. Mas não é menos exato que, estando ele rigorosamente subordinado a um princípio de legalidade, não pode legitimamente pretender

uma prestação tributária diversa da prevista na lei. (GOMES; ANTONELLI, 2010, n.p.).

Os programas de transação tributária podem representar uma ofensa potencial ao princípio da isonomia, afinal propõem uma discriminação entre dois grupos: (i) aqueles que cumpriram suas obrigações tributárias no prazo e (ii) os devedores contumazes. Em regra, um tratamento mais benéfico aos inadimplentes que deixaram de cumprir as obrigações sem considerar que, nas mesmas condições adversas, os demais se esforçaram para cumpri-las. Nesse sentido, BALTHAZAR, PINHEIRO e BASSO (2020, p. 299-300) argumentam que:

No campo das condições oferecidas pelo fisco, a inadequação dessas exigências poderia causar a frustração de seus objetivos iniciais pela não adesão dos contribuintes aos programas de transação tributária. Isso, porque, caso não entendam vantajoso, os contribuintes podem simplesmente permanecer na mesma condição de inadimplentes. Nesse caso, restaria, pois, frustrada a intensão indutora do legislador.

Já no terreno das exigências impostas aos contribuintes, exigir sacrifícios que não estejam diretamente relacionados aos fins colimados – como a renúncia ao direito de discutir em juízo a legalidade do crédito tributário – se mostra, do mesmo modo, desproporcional e inadequado. Nesse caso, aliás, para além de uma ofensa ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, tal exigência revelar-se-ia inadequada ao atendimento do fim precípua da transação tributária, que é, justamente, o de viabilizar a recondução do contribuinte a uma situação de regularidade fiscal.

No campo da necessidade, o juízo sobre a pertinência dos programas de transação tributária deriva diretamente do cálculo entre o déficit de igualdade que se provocará entre os contribuintes adimplentes e os inadimplentes. O exemplo do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei n. 13.496/2017 (BRASIL, 2017), nesse aspecto, é profícuo, pois invoca duas considerações diversas sobre o mesmo juízo da necessidade da medida, especialmente quando permite a utilização de prejuízos fiscais acumulados para a quitação de débitos tributários em atraso (BRASIL, 2017, art. 2º, I e

quando estabelece regras acerca de anistia e de remissão dos juros de mora e das multas de mora, de ofício ou isoladas (BRASIL, 2017, art. 2º, III).

Para a correta análise dos prejuízos, impõe-se a necessidade de um planejamento transparente, com vistas a identificar o real custo da medida, seja por eventuais renúncias fiscais envolvidas, seja pelos objetivos específicos que se almeja alcançar:

O déficit de igualdade provocado pelo afastamento do critério da capacidade contributiva – que equilibrava a repartição das cargas conforme a extensão da riqueza manifestada pelos sujeitos – somente se justifica nos objetivos (externos ao sistema tributário - extrafiscais) que se pretende atingir com o programa. Uma vez que os objetivos a serem implementados justificam o tratamento tributário desigual entre os sujeitos, sendo indispensável, para o estabelecimento de uma perspectiva de controle, que estes objetivos estejam explicitados a priori pela via do planejamento (RIBAS; PINHEIRO, 2018, p. 238).

Em que pese estejamos avançando para uma tributação mais justa, o Poder Judiciário é, em qualquer caso, quem detém a atribuição constitucional de pronunciar a última palavra no que tange à interpretação da legislação tributária, desvinculando qualquer avanço garantido até o momento. Para essa deslegitimação das garantias dos contribuintes é imperioso compreender que “não se pode perder de vista que a interpretação da norma, (...) por mais equilibrada e imparcial que seja, é apenas uma decisão administrativa desprovida do caráter jurisdicional, pelo que será sempre passível de impugnação antes os órgãos jurisdicionais.” (LIMA, 2011, p. 49).

## Conclusões

Embora possa parecer um paradoxo, a abertura do diálogo com o contribuinte conduz a um resultado mais eficiente em termos de arrecadação, proporcionando maior segurança jurídica e, sobretudo, a médio prazo, um impacto positivo na economia com a redução da evasão tributária.

Não se pode deixar de considerar que a segurança jurídica se insere na perspectiva de algo que é mutável. Não apenas as relações sociais são regidas pela sua disciplina de criação, mas a adaptação às novas realidades também alcança os ritos processuais e, ao exigir novas condutas, impõe o alcance de novos resultados. Nessa cooperação mútua entre Fisco e contribuinte, os interesses em busca da solução estão presentes em ambos os polos. A arrecadação tributária ganha com a celeridade da transação e com a diminuição dos gastos com a movimentação da máquina pública para cobrança do crédito, que às vezes viria a se exaurir ao longo do tempo. Por outro lado ganha o contribuinte, que poderá se livrar das penhoras e restrições de crédito, aquecendo o mercado financeiro, especialmente porque conseguirá - se pessoa jurídica - competir à nível internacional com empresas do mesmo ramo. Também podemos deixar de reafirmar que as ferramentas de consensualidade podem aliviar essa tensão e alcançar a efetividade jurisdicional.

Ultimamente vem ocorrendo a introdução na legislação acerca da possibilidade de acordos prévios sobre fatos tributáveis, passando a relação jurídica a ter como fonte um contrato firmado entre Estado e contribuinte, e não mais diretamente a lei - tendo como exemplo os acordos prévios sobre preços de transferência, nos quais já é possível integrar o procedimento amigável previsto no Modelo de Convenção Tributária da OCDE ao quadro jurídico. Claramente os novos procedimentos ainda não avançaram uniformemente em território pátrio

ao ponto de trazeremos a este ensaio números e estatísticas que possam suportar resultados positivos no sentido da redução da litigiosidade e no aumento da arrecadação por parte da Fazenda Nacional. O que em última análise resta claro e a necessidade premente da fazenda pública e dos contribuintes em estabelecer um diálogo através da moderna ferramenta da consensualidade Tributária como uma nova e poderosa arma que pode acima de tudo ser positiva aos contribuintes que sofrem historicamente com o peso da carga tributaria nacional.

## Referências

- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Mecanismos de consenso. In *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. ARAGÃO, Alexandre; MARQUES, Floriano de Azevedo (Coord.). Belo Horizonte, Fórum, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 16ª ed., Editora Forense: RJ, 2004.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. Transação Tributária e Extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. *Sequência*, Florianópolis, n. 85, p. 287-308, ago. 2020.
- CAPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryan. *Acesso à justiça*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.
- CNJ. *Justiça em Números 2019*. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2020.
- CUEVA, Ricardo Villas Boas. Termo de compromisso no processo administrativo sancionador do Banco Central: possibilidades e limites. In: OSÓRIO, Fábio Medina (coord.). *Direito sancionador: sistema financeiro nacional*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

- CUNHA, Alexandre dos Santos. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – Nota Técnica*. Brasília: IPEA, nov. 2011.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 14<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: paradoxos e possibilidades. *Tributação em Revista*, ano 16, n. 56, jan-jun 2010.
- GOMES, Julio César Vieira. Tributação e consensualidade: um novo paradigma para a constituição do crédito tributário. *Revista de Finanças Públicas: Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015.
- GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. vol. 3. 2. edição especial. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- HASSEMER, Winfried. Sistema jurídico e codificação: a vinculação do juiz à lei. In: KAUFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried (Org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- LIMA, Lauro da Costa. *Análise comparativa dos direitos e garantias do contribuinte nos ordenamentos jurídicos português e brasileiro*. Dissertação, Instituto Universitário de Lisboa, 2011. Disponível em: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/2555> . Acesso em 01 fev. 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. A transação no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, v. 75, p. 60, dez. 2001.
- MACHADO, Ieda Maria. *A transação tributária no Direito Brasileiro: estudo comparado com o Direito Espanhol*. Dissertação, Universidade Católica de Brasília, 2012. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/123456789/273/1/Ieda%20Maria%20Machado.pdf>. Acesso em 31 jan. 2020.

MEGNA, Bruno Lopes. A Administração Pública e os meios consensuais de solução de conflitos ou “enfrentando o Leviatã nos novos mares da consensualidade”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 82, p. 1-29, jul./dez. 2015. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/PGE-SP\\_n.82.pdf#page=11](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/PGE-SP_n.82.pdf#page=11) . Acesso em 31 jan. 2021.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Boros, 1971. Tomo 14.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965. p. 33.

PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres; MARÇAL, Thaís Boia. Orçamento público, ajuste fiscal e administração consensual. *Revista de Direito da Administração Pública*, a. 1, v. 2, n. 1, jan/jun 2016.

RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 38.2, jul/dez 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.



SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do estado fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. *Revista de Estudos Jurídicos*, v. 15, n. 22, p. 147- 171. 2011.

SOUSA, Rayanne Gomes Colaço. *Transação em matéria tributária como método adequado de resolução de conflitos no âmbito da Fazenda Nacional à luz do ordenamento jurídico brasileiro*. Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade Federal da Paraíba, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/16368/1/RGCS04102019.pdf> Acesso em 31 jan. 2021.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, Arbitragem e Conciliação Judicial como Medidas Alternativas para Resolução de Conflitos entre Administração e Contribuintes – Simplificação e Eficiência Administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário*, ano 1, n. 2, mar./abr. São Paulo: Dialética, 2003.

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



## **Direito tributário e extrafiscalidade**



## **Incentivos fiscais à energia fotovoltaica: um estudo comparado entre Brasil e Alemanha**

*Victoria Ferreira da Silva Maltchik*

### **1 Introdução**

Sabe-se que o setor elétrico é responsável por parte considerável da emissão de gases e de outros poluentes que interferem na qualidade do ar, sendo ainda um problema crescente ao polo energético brasileiro (KRUSE, 2017). Como consequência da diminuição de água nos reservatórios das hidrelétricas, a produção de energia através da queima de combustíveis aumentou significativamente desde 2017 - sendo de 5,9 mil a 12,6 mil gigawatts/hora em 8 meses, portanto, tendo acumulado 67,5 mil Gwh durante o período (KRUSE, 2017).

Analisando um fenômeno que agrava as preocupações referentes à energia e ao meio- ambiente, o relatório *World Population Prospects* (UNITED NATIONS, 2019) demonstrou que a população mundial de 7,7 bilhões de pessoas, possivelmente, alcance o quantitativo populacional de cerca de 11 bilhões até 2100. O princípio da equidade intergeracional objetiva a preservação dos recursos naturais, tanto para as gerações contemporâneas quanto para as próximas (SARLET; FENSTEREIFER, 2014). Tendo em vista que a emissão de gases já interfere na qualidade do ar e que a emissão deles voltou a crescer no setor elétrico de nosso país, como será possível garantir um meio ambiente saudável para as futuras gerações? Como será possível reverter a atual situação, a fim de garantir um meio ambiente sadio para quase 11 bilhões de pessoas até 2100?

Ao se considerar que a energia solar pertence a um grupo de fontes de energia renováveis não agressoras ao meio ambiente e considerando a relativa facilidade na adoção desse meio de obtenção de energia, percebe-se a grande importância em realizar um estudo sobre a temática. Ao contrário de outras fontes de energia renováveis que precisam de mais espaço, planejamento e custo - como por exemplo, a energia eólica, que envolve uma cadeia de implementação normalmente financiada pelo Estado -, a energia solar permite que cada pessoa opte por fazer a instalação de placas fotovoltaicas em sua casa ou empresa. A mudança na matriz energética mundial, optando por uma fonte energética de menor custo e de mais fácil acesso e instalação, tem capacidade de mudar o rumo da situação ambiental para as futuras gerações, inclusive gerando empregos no setor elétrico e permitindo o desenvolvimento sustentável pelos países.

A energia solar fotovoltaica pode ser definida, de maneira simplificada, como a energia gerada por meio da conversão direta da radiação solar em eletricidade. De acordo com Nakabayashi (2014, p. 14), “o custo da energia solar fotovoltaica depende basicamente dos seguintes fatores: irradiação solar disponível, desempenho e custo dos sistemas fotovoltaicos”.

O Brasil possui um grande potencial para gerar energia a partir do sol, contudo, não aproveita este recurso como poderia. Diferentemente, a Alemanha, embora receba menor radiação solar que o Brasil, é um país relevante nos avanços do setor de energia solar no mundo e está mais desenvolvida do que os brasileiros no uso dessa fonte (CABRAL; TORRES; SENNA, 2013).

Durante muito tempo, não se adotou o investimento na energia solar fotovoltaica em virtude de seus elevados custos. Todavia, nota-se uma mudança nesse quadro pelo fato de a energia solar fotovoltaica ter

ganhado competitividade econômica em comparação a outras fontes (NAKABAYASHI, 2014). Paralelamente, mesmo tendo sofrido diminuição em 2013 e direcionadas pela MP 579 de 2012 (Lei n.º 12.783/2013), as tarifas de energia elétrica apresentam propensão ao aumento. Dessa forma, em pouco tempo, os valores estarão em níveis superiores aos verificados no período que antecedeu o marco legal (NAKABAYASHI, 2014).

Na Conferência Internacional sobre Energias Renováveis (Renewables) realizada na Alemanha, o Brasil e o país sede da Conferência firmaram um acordo de cooperação na área de energia eólica, solar, geotérmica, etc. Além das informações que seriam compartilhadas a partir do acordo, seriam realizados eventos, como seminários e encontros anuais sobre estas fontes de energia (BRASIL, 2004). Essa iniciativa é de suma importância e permite que os países se potencializem no desenvolvimento de fontes de energias renováveis.

Desse modo, o presente artigo trata sobre como os incentivos fiscais podem influenciar na escolha dos consumidores, apresentando os cenários do Brasil e da Alemanha na participação de geração de energia fotovoltaica no mercado mundial. Ainda, analisando-se as isenções e condições de financiamentos cedidas a cada país. Para tanto, utilizou-se como método a pesquisa bibliográfica, bem como estudos de gráficos.

## **2 Matriz tributária brasileira: incentivos fiscais à energia fotovoltaica**

O Brasil possui um rico patrimônio natural que corrobora para a grande potencialidade energética do país. Apesar da principal fonte de geração de energia brasileira ser proveniente de hidroelétricas, considerada como fonte renovável, “há notórias questões ambientais envolvendo a implantação de hidroelétricas.” (ANDRADE; FREITAS, 2017, p. 307). Isso porque o curso dos rios pode ser alterado, a população

ribeirinha pode ser deslocada e, através da decomposição orgânica nos reservatórios de água criados, pode haver a emissão de gases de efeito estufa (ANDRADE; FREITAS, 2017).

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é considerado um direito fundamental, previsto no art. 225 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), tendo como objeto a tutela de direitos difusos, coletivos e/ou individuais homogêneos. Ou seja, destinam-se a proteger uma pluralidade de sujeitos envolvidos, e não apenas um indivíduo. Sarlet (2006) sustenta que:

Para além disso, sempre haverá como sustentar a dignidade da própria vida de um modo geral, ainda mais numa época em que o reconhecimento da proteção do meio ambiente como valor fundamental indicia que não mais está em causa apenas a vida humana, mas a preservação de todos os recursos naturais, incluindo todas as formas de vida existentes no planeta, ainda que se possa argumentar que tal proteção da vida em geral constitua, em última análise, exigência da vida humana e de uma vida com dignidade. (SARLET, 2006, pp. 34-35).

No mesmo compasso, Weber (2013, pp. 206-207) afirma que os direitos fundamentais, principalmente os sociais, “são, nesse caso, a expressão do conteúdo da dignidade humana e a sua realização efetiva nas instituições sociais”. Ainda, Bobbio (1992), ao mencionar os problemas dos direitos humanos de terceira geração, afirmou que o mais importante deles é o reivindicado pelos movimentos ecológicos: o direito de viver em um ambiente não poluído.

Por outro lado, o meio ambiente também se trata de dever fundamental. Nabais (1998) caracteriza que:

[...] todos os deveres fundamentais são, em certo sentido, deveres para com a comunidade (e, portanto, deveres dos membros desta ou dos cidadãos), isto é,



diretamente ao serviço da realização de valores assumidos pela coletividade organizada em estado como valores seus. (NABAIS, 1998, p. 101)

Medeiros (2004, p. 93) disserta que: “abordar questões como a existência e a necessidade de um regime de deveres fundamentais não se afirma como uma posição muito simpática”. Contudo, os direitos fundamentais têm um custo para sua efetivação, precisando ser adimplido mediante o cumprimento de deveres fundamentais impostos a cada indivíduo. Em suma, além de terem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, os sujeitos de direitos enfrentam um compromisso com a proteção e defesa da natureza, ou seja, possuem deveres fundamentais para com a manutenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Da mesma forma, o direito tributário, para se manter e ter a sua aplicação garantida, precisa impor aos contribuintes determinadas obrigações. Diante disso, os sujeitos de direito precisam cumprir com seus deveres para com o Estado, de modo a adimplir o custo de seus direitos. Por outro lado, os incentivos fiscais atribuídos a determinadas atividades e produtos influenciam na escolha dos consumidores, quando devem optar entre utilizar um produto mais ou menos poluidor.

A necessária intervenção do Estado deve surgir para assegurar a subsistência do bem-estar humano. Para isso, segundo Andrade e Freitas (2017), é fundamental:

[...] manter um meio ambiente equilibrado; mas, diante das relações sociais contemporâneas que tendem a uma visão de mundo anticomunitária e individualizante, a concepção globalizada de preservação dos recursos naturais para a promoção dos interesses transindividuais coletivos acaba ficando prejudicada, e, nesse contexto, faz-se necessário a intervenção do Poder Público, por meio de Políticas próprias e bem estruturadas que venham

a promover a intervenção estatal nas relações privadas, com vistas a garantir a preservação desses interesses globais. (ANDRADE; FREITAS, 2017, p. 309).

Bobbio (2007) assegura que através de dois tipos diferentes de expedientes a função promocional do direito pode ser exercida:

Entendo por “incentivos” medidas que servem para facilitar o exercício de uma determinada atividade econômica; por “prêmios”, ao contrário, medidas que visam a oferecer uma satisfação àquelas que já tenham realizado uma determinada atividade. O incentivo acompanha a atividade em sua formação; o prêmio a segue, ou seja, é atribuído quando a atividade já foi realizada. (BOBBIO, 2007, pp. 71-72, grifos do autor).

Por essa lógica, Nabais (1998) caracteriza a extrafiscalidade como grupo de normas que, mesmo pertencendo ao Direito Fiscal, não objetivam a obtenção de receitas para o Estado, mas buscam realizar determinada finalidade econômica ou social. Percebe-se, então, que a definição

de tributos transcende apenas a definição de prestação pecuniária.

Enquanto isso, Bomfim (2014) definiu que:

O ponto de partida para a definição do termo pode ser sua análise etimológica, tomando-se o prefixo “extra” como transmissor da ideia de exclusão de tudo aquilo que não seja vinculado à “fiscalidade”, *i.e.*, que não esteja vinculado à atividade de arrecadação, de transferência de recursos dos particulares ao Estado mediante tributos. O prefixo “extra”, portanto, é utilizado para indicar outras funções que podem ser exercidas pela tributação e que não vinculam diretamente à função arrecadatória, o que é absolutamente diferente de considerá-lo como excludente do próprio campo tributário. No contexto em que a expressão é empregada, o vocabulário “fiscalidade” não pode ser tomado como sinônimo de tributação, mas como sinônimo de arrecadação. (BOMFIM, 2014, p. 25, grifos do autor).

Para Kalil (2016), a extrafiscalidade pode manifestar-se de muitas formas, tais como:

[...] imunidades tributárias; instituição de isenções; reduções de alíquotas (inclusive a zero); reduções da base de cálculo; concessões de créditos presumidos; postergação do prazo de recolhimento de tributos; concessões de anistia ou moratória, dentre outras formas. (KALIL, 2016, p. 267).

Acertadamente, Kalil (2016) utiliza a ideia de que a tributação extrafiscal pode ser um instrumento por meio do qual se pode preordenar condutas, com o fito de provocar resultados econômico-sociais buscados pelo Estado.

Neste sentido, Gonçalves (2016) também dispõe que o Estado pode se valer de normas tributárias para incentivar determinadas atividades ou para desestimular comportamentos indesejáveis. Conforme o especialista expõe, exemplo disso é quando o Estado “majora a imposição tributária de produtos nocivos, como o álcool e o cigarro, objetivando torná-los mais caros para dissuadir os indivíduos de consumi-los, em prol da proteção da saúde humana.” (CALIENDO, 2016, p. 83).

Processo semelhante ocorre com as condutas que o Estado pretende que sejam adotadas e repetidas. Para esses casos, estar-se-á diante de uma extrafiscalidade que incentiva determinados comportamentos e escolhas por parte dos contribuintes. Contudo, Bomfim (2014) defende que:

Rigorosamente, portanto, as funções das normas tributárias têm de ser apreendidas primariamente no contexto de regência do comportamento humano. Apenas por uma questão de simplificação, é admissível dizer que a função fiscal da norma é a arrecadação de fundos. Em verdade, a função da norma, neste caso, é prescrever comportamentos humanos que gerem a arrecadação de fundos. Do mesmo modo, exercerá a função extrafiscal a norma tributária que “regule” comportamentos humanos com finalidades não arrecadatórias. Aqui, cabe uma ressalva, tendo em vista que a norma tributária

não pode gerar, propriamente, regulações comportamentais, razão pela qual é mais preciso dizer que esta apenas atua no âmbito da indução comportamental. A conduta comportamental que se pretende estimular ou desestimular não pode se tornar obrigatória ou proibida pela norma tributária. (BOMFIM, 2014, p. 27-28, grifo do autor).

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), em seu artigo 170, VI, indica a defesa do meio ambiente como sendo um dos princípios gerais da ordem econômica:

Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003). (BRASIL, 1988).

Isto posto, cabe ao Estado, motivar o desenvolvimento econômico sustentável, tendo como principal objetivo para a implementação desse desenvolvimento a proteção e defesa do meio ambiente (GONÇALVES, 2016). Para Lucena (*apud* CALIENDO; MASSIGNAN; LAKS, 2016), o planeta foi posto em risco no momento em que o sistema buscou, mundialmente e a qualquer custo, o crescimento econômico. No estudo de Caliendo, Massignan e Laks (2016), observa-se que:

O entendimento mais viável na atualidade demandaria a necessidade de se iniciar ou de se estabelecer uma tributação verde. Contudo, considerando-se a elevada carga tributária suportada por muitos países, a exemplo de Brasil e Portugal, a constatação evidente é de que não seriam possíveis aumentos de tributação que visem ao financiamento de atividades ambientalmente desejáveis, demandando, assim, a adoção de mecanismos relacionados aos benefícios fiscais e incentivos fiscais em matéria ambiental. Sob essa

perspectiva, a autora destaca os problemas de poluição gerados por matrizes energéticas derivadas do petróleo, ou os riscos potenciais da energia nuclear, ressaltando a importância da produção de fontes alternativas de energia ou energias limpas, pois além de enquadrar-se no contexto do necessário desenvolvimento sustentável, atento aos direitos humanos das presentes e futuras gerações, representa também um novo e promissor nicho de negócios. (CALIENDO; MASSIGNAN; LAKS, 2016, p. 232).

Por isso, o Direito Tributário tem grande influência na efetivação de normas ambientais. Atualmente, uma modalidade de geração e compensação de energia solar fotovoltaica é a microgeração. A Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), em abril de 2012, publicou a Resolução Normativa (RN) n.º 482. O artigo I dispõe sobre “as condições gerais para o acesso de microgeração e minigeração distribuídas aos sistemas de distribuição de energia elétrica e o sistema de compensação de energia elétrica” (ANEEL, 2012). Portanto, a microgeração corresponde à instalação de uma central geradora de energia elétrica pequena (inferior ou igual a 100 kW) nas casas ou pequenas empresas. Esse sistema é ligado à rede da distribuidora responsável pelo local de instalação para que a compensação possa ser feita.

Dado o exposto, o consumidor que gerar a sua própria energia elétrica poderá fornecer o excedente de seu consumo para a rede de distribuição local. Por consequência, determinou-se um sistema de compensação, permitindo “que a energia injetada no sistema de distribuição pela unidade consumidora seja cedida a título de empréstimo gratuito para a distribuidora, passando a unidade consumidora a ter um crédito em quantidade de energia ativa a ser consumida” dentro do prazo estipulado (KALIL, 2016, p. 263). Não bastasse isso, o crédito obtido poderá abater não somente o consumo da unidade consumidora que gerou o crédito, como também outras unidades consumidoras, desde que sejam

de mesma titularidade e que façam parte da mesma região de concessão (KALIL, 2016).

Então, através da Resolução Normativa n.º 482, foi estabelecida a modalidade “*net metering*”. Essa categoria permitiu que os interessados: (i) instalassem pequenas usinas (solar, eólica, biomassa, etc.), suscitando que a energia gerada fosse injetada na rede da distribuidora;

(ii) cedesse a energia como uma forma de empréstimo gratuito à concessionária; e (iii) abatesse o emprestado com o consumo próprio de energia elétrica gerada (SILVA, 2015).

A adesão à energia fotovoltaica, fonte de energia limpa e renovável, está crescendo. No entanto, conforme já exposto, o potencial energético brasileiro, a partir da energia solar, poderia ser mais acolhido. Isso porque o Brasil, mesmo tendo potencial solar para liderar o espaço de produção de energia fotovoltaica no mercado mundial, não tem tanto expressão como a Alemanha.

Uma possível explicação para o atraso na escolha da energia solar fotovoltaica como matriz energética brasileira é o elevado custo de instalação dos painéis fotovoltaicos. Os dados do Portal Solar indicam que o custo de um sistema de energia solar fotovoltaico pode apresentar variações, conforme o tamanho e a complexidade da instalação, podendo variar de “R\$15.000,00 para uma casa de duas pessoas até R\$ 85.000,00 para residências com mais de cinco pessoas. No caso de comércios e indústrias, o custo pode variar entre R\$650.000,00 até 6,5 milhões de reais.” (KALIL, 2016, p. 264).

Neste sentido, Rodrigo Lopes Sauaia, co-fundador e presidente executivo da Associação Brasileira de Energia Solar Fotovoltaica - ABSOLAR, manifesta-se dizendo que uma família de 4 pessoas precisaria investir entre 15 e 25 mil reais em equipamentos para geração solar fotovoltaica (ABSOLAR, 2015). Além disso, o intervalo de tempo necessário

para pagar os custos obtidos é, de acordo com o presidente, entre 5 e 10 anos, e a vida útil desses equipamentos é 25 anos.

Contudo, se a reforma tributária realmente ocorrer no Brasil, conforme as mudanças almejadas pelo Projeto de Emenda Constitucional n.º 45/2019 e 110/2019, poderia haver um regresso no desenvolvimento da energia solar fotovoltaica, visto que, com a criação do Imposto sobre Operação com Bens e Serviços (IBS), de competência estadual, apenas casos extraordinários e previamente aprovados por lei poderão ter isenção ou redução fiscal (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Considerando a possível diminuição ou até mesmo a extinção dos incentivos fiscais, uma alternativa para a manutenção do crescimento da utilização da energia fotovoltaica é a participação dos entes privados. Em 2019, a *startup* gaúcha ClubeWatt recebeu uma premiação voltada para o meio ambiente e energia renovável pela ONU. Visando facilitar o acesso à energia solar pelos consumidores, a *startup* possibilita expandir a energia renovável por meio de um processo digital. Desse modo, a instalação de equipamento na propriedade do interessado não é requisitada para a geração de energia limpa, sendo o procedimento realizado digitalmente e a energia gerada introduzida na rede da distribuidora local (BRASIL SOLAR, 2019).

No entanto, vislumbra-se que, desde a Resolução Normativa 482/2012 da ANEEL, que permitiu a compensação da energia consumida com a gerada, houve grande crescimento na instalação e adoção da energia fotovoltaica. Outrossim, a extrafiscalidade demonstrou ser essencial ao incentivo de políticas públicas, tais como a promoção ao meio ambiente sadio através da utilização de fontes de energia limpa. Por outro lado, há recente discussão sobre taxar os consumidores que geram sua própria energia.

### 3 Matriz tributária alemã: incentivos fiscais à energia solar fotovoltaica

Pela primeira vez, em junho de 2019, as demais fontes de energia, tais como linhito e eólica, foram superadas pela energia solar fotovoltaica, representando a maior expressão na rede alemã (KAISER, 2019, tradução nossa)<sup>1</sup>. Logo, cabe se demonstrar como a extrafiscalidade corroborou para a adoção desta fonte de energia renovável.

Analisando a Figura 1, nota-se que, até 2012, a Alemanha foi o país em que ocorreu o maior número de instalações de painéis de energia fotovoltaica. Em seguida, aparecem a Itália, a China e os Estados Unidos. Em suma, nesse período, os alemães foram os principais produtores de energia elétrica por meio de fonte solar (BRASIL, 2004). Em seguida, a Figura 2 demonstra a crescente capacidade instalada dos sistemas fotovoltaicos no país, sendo 2018 o período de maior ascensão. Assim, é possível identificar a tendência ao crescimento da capacidade instalada alemã.

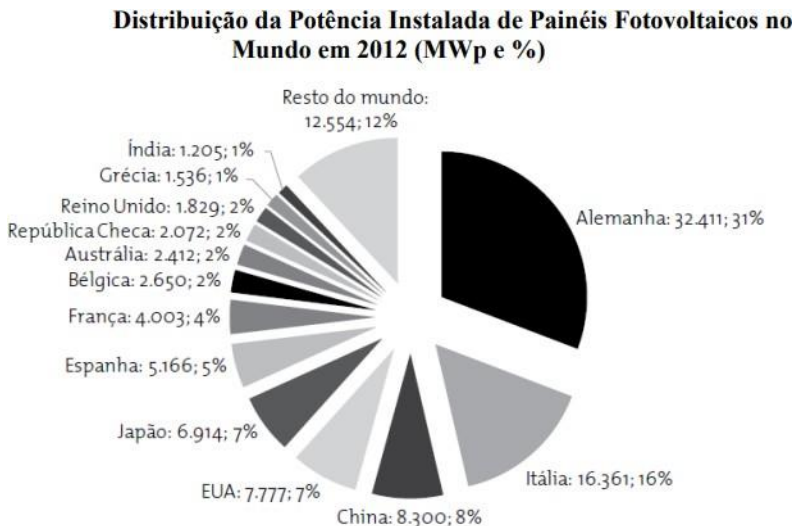


Figura 1 - Distribuição da potência instalada de painéis fotovoltaicos no mundo em 2012

Fonte: Esposito e Fuchs (2013).





Figura 2 - Capacidade instalada (cumulativa) de sistemas fotovoltaicos na Alemanha nos anos de 2000 a 2018

Como exposto, isso não aconteceu em função da posição geográfica do país, uma vez que nele não é onde mais se encontra incidência solar. Um dos motivos para a liderança no mercado mundial de produção de energia solar fotovoltaica são os incentivos fiscais encontrados na Alemanha. Criado pela Ministra do Meio Ambiente Svenja Schulze, o pacote de medidas para combater as mudanças climáticas é um exemplo recente dos incentivos alemães. Especificamente na área de energia, as medidas visam à adesão maior às energias renováveis, a fim de eliminar gradualmente as usinas nucleares e de carvão. A consequência é justamente a redução das emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) (DEUTSCHE WELLE, 2019).

A nova Lei de Proteção Ambiental já foi aprovada pela Chanceler Federal Angela Merkel, em 09 de outubro de 2019. A próxima etapa prevê

o encaminhamento da Lei para apreciação e discussão no Bundesrat (Câmara Alta do Parlamento alemão) e para o Bundestaf (Câmara Baixa). Embora a Lei de Proteção ao Clima ainda possa ser considerada branda, o país é o primeiro a pensar em uma “estratégia oficial para chegar à neutralidade nas emissões de gases causadores do efeito estufa até 2050.” (DEUTSCHE WELLE, 2019, s/p).

Outrossim, a Alemanha também possui intervenção do Estado, por meio da tributação, para alcançar resultados desejados. Para Matias e Mattei (2019, p. 207), “dentre as diversas áreas da proteção ambiental em que a tributação poderia encontrar resultados eficientes, o setor de energia é campo frutífero para a introdução de tributos ambientais”.

Nesta perspectiva, criou-se o *Ökosteuern*, que são os impostos sobre energia e eletricidade, sendo o seu fato gerador a geração de energia elétrica. Enquanto isso, o contribuinte é o fornecedor ou o autoprodutor de eletricidade, ainda que o ônus possa ser transferido ao consumidor final. Ao contrário, se a “eletricidade gerada de forma exclusivamente renovável (eco-eletricidade *Ökostrom*)” será isenta de imposto (MATTEI; MATIAS, 2019, p. 210). Nota-se, portanto, a tentativa de proteção ambiental através do conceito de extrafiscalidade já estudado.

A preocupação alemã com o desenvolvimento do setor de energias renováveis já é antiga. No ano de 1990, foi desenvolvido o *Electricity Feed-in Law*, plano que firmou as bases do modelo de *Feed-in Tariffs* (FITs), utilizado para estimular a implantação de tecnologias de energia renovável. Isso porque o próprio conceito de *Feed-in Tariffs* traz a ideia de uma tarifa prêmio, fazendo com que toda energia produzida e injetada na rede de alguma distribuidora fosse remunerada por um período de 20 anos. Ocorre que, mesmo com o incentivo, a geração de energia solar não foi tão alta quanto a eólica em virtude do alto custo da implantação do sistema solar fotovoltaico (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019). De acordo

com Schmitz (2019), atualmente, o preço do sistema solar fotovoltaico para uma casa unifamiliar é, em média, 1,300 euros por kWp.

Por isso, em 2000, a lei de 1990 foi substituída pela *Renewable Energy Sources Act*, que determinou tarifas particulares para cada fonte, levando em consideração o custo de cada uma delas. A energia solar fotovoltaica tornou-se tão interessante no país que chegou a se tornar líder mundial na geração de energia solar. Ademais, os alemães passaram a produzir células e módulos fotovoltaicos, impactando numa redução significativa de custo na instalação dos painéis (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Pela análise dos aspectos verificados, vislumbra-se que os incentivos fiscais proporcionados pelo Estado alemão é uma explicação do fenômeno de crescimento da adoção dos usuários pela energia solar fotovoltaica. Por conseguinte, a proteção ambiental do país também teve melhorias: as emissões de gás carbônico foram reduzidas a 3%, de 1999 a 2010 (BLANCHET; OLIVEIRA, 2014).

Dessa maneira, quando se decidiu investir no setor energético, promovendo incentivos fiscais aos usuários de fontes de energias renováveis, como aos que geram sua própria energia solar fotovoltaica, houve um avanço na diminuição de emissão de gases prejudiciais ao meio ambiente. Consequentemente, a extrafiscalidade também foi fundamental para que o governo alemão pudesse incentivar condutas desejáveis ou banir outras que não fossem esperadas.

#### **4 Incentivos fiscais à energia renovável: comparação entre Brasil e Alemanha**

Após verificado o comportamento de cada país em relação à energia solar fotovoltaica, estudar-se-á a comparação entre a matriz energética brasileira e a alemã. Ainda, será analisado como a extrafiscalidade encorajou a opção pela energia solar em cada situação.

É inquestionável que a adoção de fontes de energias renováveis é significativa em nosso país. Não obstante, a energia elétrica gerada através de hidroelétricas ainda é predominante, representando cerca de 60% da matriz energética brasileira, como evidenciado na Figura 3. Enquanto isso, a energia solar fotovoltaica não é expressiva, compondo apenas 0,1% da geração de energia elétrica pelos brasileiros.

#### DE ONDE VEM A ENERGIA ELÉTRICA GERADA NO BRASIL

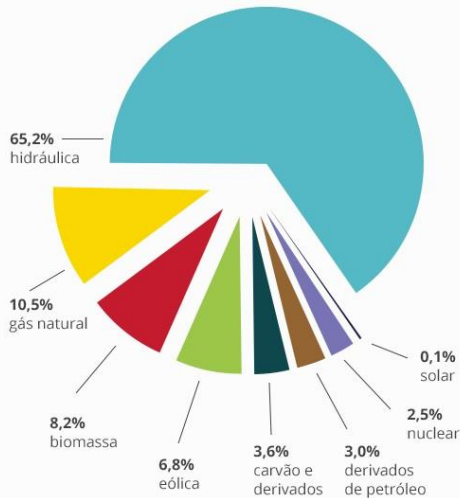


Figura 3 - Matriz energética brasileira em 2017

Fonte: Balanço Energético Nacional - ano base 2017 (2018).

Diferentemente, as fontes renováveis apresentam 40,4% da matriz energética alemã, conforme mostra a Figura 4. Apesar da principal fonte de energia ser gerada através de linhito (24,1%), a energia solar está em ascensão na Alemanha. Isso porque, mesmo representando 8,4% da matriz em 2018, há a previsão do índice sofrer uma variação em torno de 16% em relação ao ano anterior. Isto é, existe um cenário de crescimento da energia solar, que já representa, junto às demais fontes de energias renováveis, uma porcentagem relevante na produção de energia dentro do país.

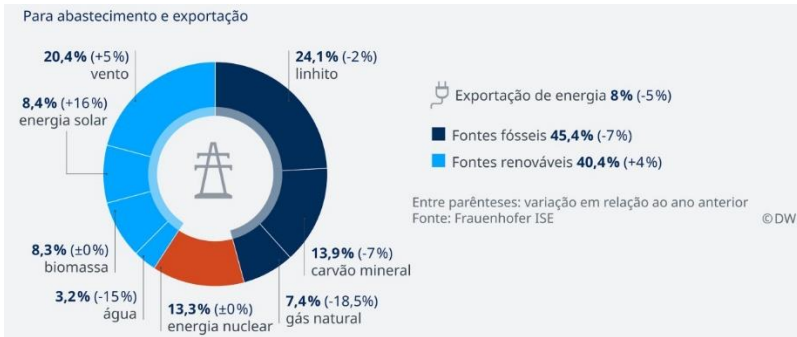


Figura 4 - Matriz energética alem em 2018

Do mesmo modo, a Figura 5 demonstra que a Alemanha se tornou líder na instalao de energia solar fotovoltaica, além de j possuir uma expressiva capacidade instalada. Nesta oportunidade, lembra-se que países como a China lideram o mercado de energia solar fotovoltaica, no somente pelo fato de poder haver incentivos no país, mas também pela expressiva populao chinesa.



## O Mercado Fotovoltaico no Mundo

- Brasil ingressou no ranking mundial de potência instalada solar fotovoltaica adicionada em 2017!

TABLE 1: TOP 10 COUNTRIES FOR INSTALLATIONS AND TOTAL INSTALLED CAPACITY IN 2017

TOP 10 COUNTRIES IN 2017			TOP 10 COUNTRIES IN 2017		
1		China 53 GW	1		China 131 GW
2		USA 10,6 GW	2		USA 51 GW
3		India 9,1 GW	3		Japan 49 GW
4		Japan 7 GW	4		Germany 42 GW
5		Turkey 2,6 GW	5		Italy 19,7 GW
6		Germany 1,8 GW	6		India 18,3 GW
7		Australia 1,25 GW	7		UK 12,7 GW
8		Korea 1,2 GW	8		France 8 GW
9		UK 0,9 GW	9		Australia 7,2 GW
10		Brazil 0,9 GW	10		Spain 5,6 GW

↓  
A capacidade instalada total no Brasil foi de 1.1 GW em 2017

Figura 5 - Ranking de energia solar fotovoltaica no mundo em 2017

Fonte: Snapshot of Global PV Markets, IEA PVPS (2018).

Uma possível resposta para a Alemanha ser destaque internacionalmente na capacidade e na instalação de energia solar fotovoltaica são os incentivos fiscais que o país mantém, como o exemplo da isenção de impostos para aqueles que geram a sua própria energia. O Brasil, por sua vez:

[...] ainda negligencia os recursos naturais, favorecendo produtos e comportamentos não ecológicos. E apesar do Brasil ter um dos maiores potenciais de energia renovável do mundo, a geração de energia advinda de fontes não renováveis ainda domina. (MATTEI; MATIAS, 2019, p. 207).

Ademais, outro fator que contribui para os resultados dos índices vistos é o Brasil não autorizar a venda da energia gerada. Isso porque, ao contrário dos alemães, somente é permitida a sua compensação (CALIENDO, 2016).

A necessidade do presente estudo é legitimada quando se pensa no meio ambiente e nos impactos ambientais já existentes. A mudança na escolha da matriz energética de cada país, começando pelos seus indivíduos, possibilita não apenas a equidade intergeracional, como também o desenvolvimento sustentável. Através de incentivos fiscais, os consumidores podem ser encorajados a adotar comportamentos desejáveis pelo Estado, como a instalação de painéis de energia solar fotovoltaicas em suas casas. Essa atitude garante a produção de energia menos poluente e possibilita a criação de novos empregos.

O setor de energias renováveis foi o responsável por empregar 9,8 milhões de pessoas em 2016. De acordo com os dados da Figura 6, a energia solar fotovoltaica empregou 3,095 milhões de pessoas, estando muito acima da segunda fonte de energia que empregou 1,724 milhões de pessoas. Assim, a energia solar fotovoltaica foi a fonte de energia que mais gerou empregos em 2016.

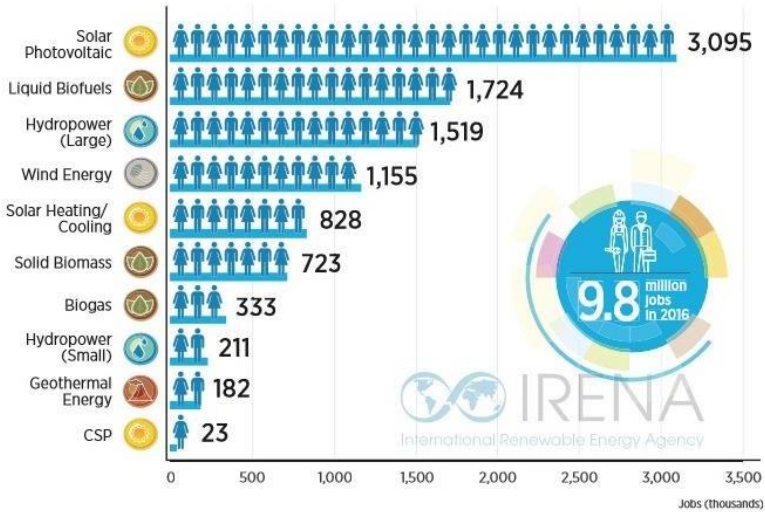


Figura 6 - Geração de empregos através de energias renováveis

Fonte: IRENA jobs database, (2016).

Segundo Blanchet e Oliveira (2014), a Alemanha também é referência na criação de novos empregos a partir das energias renováveis: em 1999, com a economia ecológica, o país criou 250.000 novos empregos. Diante do exposto, resta demonstrado que os investimentos dos alemães no setor fotovoltaico fazem com que haja uma maior adesão à energia solar. Com isso, ao mesmo tempo em que há uma diminuição na emissão de gases poluentes, há a promoção de condutas que incentivam o desenvolvimento sustentável, inclusive gerando novos empregos.

Diferentemente, o Brasil ainda precisa adotar mais políticas públicas que encorajem os consumidores a adotar o sistema solar fotovoltaico como fonte energética. Nesse sentido, a extrafiscalidade mostra-se como sendo uma aliada no momento de permitir ao consumidor melhores condições de preços dos painéis fotovoltaicos. Portanto, a elevada tributação brasileira nas ferramentas de instalação de microgeração deveria ser

revista, a fim de atingir condutas desejáveis, como a promoção de um meio ambiente equilibrado e saudável.

### **Considerações finais**

O Brasil possui grande potencial para ter a energia solar fotovoltaica como a sua principal matriz energética: a incidência solar no território brasileiro é maior do que em outros países que lideram o cenário internacional na geração de energia através do sol. Todavia, a energia elétrica brasileira, advinda da energia solar, apresenta apenas 0,1% da matriz.

Por outro lado, a Alemanha demonstra ser um país relevante na produção de energia solar fotovoltaica. Desde 1990, o país mostrava-se preocupado com o desenvolvimento no setor de energias renováveis, criando programas de premiação para aqueles que gerassem sua própria energia. Acontece que, mesmo com os incentivos, a geração de energia solar não foi tão alta quanto o desejado; inclusive, a geração de energia eólica foi maior do que a fotovoltaica devido ao alto custo na instalação dos painéis. Em virtude disso, criou-se o *Renewable Energy Sources Act*, determinando tarifas particulares para cada fonte de energia e levando em consideração o custo de implantação de cada uma delas.

Através do presente estudo, notou-se que os incentivos fiscais disponibilizados pelo Estado alemão proporcionaram aumento no número de usuários de energia solar fotovoltaica no país. Ademais, a extrafiscalidade, tendo ocasionado esse crescimento no uso de energias renováveis, também fez com que houvesse melhorias na situação ambiental dos alemães: houve a redução de 3% das emissões de gás carbônico de 1999 a 2010.

Um dos grandes problemas enfrentado pelos brasileiros é referente ao custo dos painéis solares. Como analisado, uma família composta por 4



peças precisa investir entre 15 e 25 mil reais em equipamentos para gerar sua própria energia. Não obstante, a Resolução Normativa n.º 482 permitiu que houvesse o sistema de compensação de energia elétrica. Assim, o consumidor que gerar sua própria energia pode fornecer o excedente de seu consumo para a rede de distribuição local. Neste momento, a energia é injetada no sistema de distribuição pela unidade consumidora, a qual passa a ter um crédito em quantidade de energia ativa a ser consumida.

A extrafiscalidade demonstrou ser fundamental para encorajar as pessoas a adotar determinadas condutas. Sob essa perspectiva, os incentivos fiscais podem fazer com que a matriz energética de determinado país mude para atender melhor às demandas locais. O presente trabalho trouxe a possibilidade de discutir o uso de uma fonte de energia que, ao ser mais utilizada em decorrência de incentivos extrafiscais, pode trazer melhorias ao meio ambiente, visto que a instalação e o processo de conversão de energia solar para elétrica são menos agressivos que outras fontes, como a hidroelétrica, que é a principal matriz energética brasileira.

A energia solar fotovoltaica não depende de muito espaço para ser implantada, tal como a eólica. Dessa maneira, cada indivíduo tem a faculdade de adotar a fonte solar em sua casa, gerando a sua própria energia. Caso os painéis de instalação de energia fotovoltaica fossem ainda mais baratos, mais pessoas poderiam tornar-se usuários do sistema de microgeração. Diante desse cenário, seria possível criar novos empregos, visando ao desenvolvimento sustentável, garantindo-se a proteção de princípios ambientais, como a equidade geracional.

## **Referências**

ANDRADE, L.; FREITAS, M. Políticas Públicas Ambientais e equilíbrio financeiro-orçamentário: um diálogo necessário na promoção de incentivos fiscais para geração de energia solar. *In*: CALIENDO, P.; CAVALCANTE, D. L. (Org.). **Políticas públicas, tributação e energia solar**. Curitiba: CRV, 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ENERGIA SOLAR FOTOVOLTAICA. **Desafios e oportunidades para a energia solar fotovoltaica no Brasil**: recomendações para políticas públicas. Brasília: WWF-Brasil - Fundo Mundial para a Natureza, 2015.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Resolução Normativa REN-482**. 2012. Disponível em: <<http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Resolu%C3%A7%C3%A3oNormativa%20482,%20de%202012%20-%20bip-junho-2012.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2019.

BLANCHET, L. A.; OLIVEIRA, E. L. Tributação da energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental. **Sequência**, Florianópolis, n. 68, p.159- 187, 2014.

BOBBIO, N. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

\_\_\_\_\_. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Barueri: Manole, 2007.

BOMFIM, D. M. C. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Ministério do Meio Ambiente. **Brasil e Alemanha fecham acordo sobre energias renováveis**. 2004. Disponível em: <<https://www.mma.gov.br/informma/item/1921-brasil-e-alemanha-fecham-acordo-sobre-energias-renovaveis>>. Acesso em: 08 out. 2019.

BRASIL SOLAR - Portal Brasileiro de Energia Solar. **Startup brasileira voltada para a geração de energia solar é premiada pela ONU**. 2019. Disponível em:

<<http://www.portalenergiasolar.com.br/energia-solar/resultadonoticias.asp?id=1598>>. Acesso em: 08 out. 2019.

CALIENDO, P. Extrafiscalidade ambiental e o incentivo às energias renováveis. *In*: CALIENDO, P.; CAVALCANTE, D. L. (Org.). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Fi, 2016.

CALIENDO, P.; MASSIGNAN, F.; LAKS, L. A tributação ambiental e o estímulo à energia solar. *In*: CALIENDO, P.; CAVALCANTE, D. L. (Org.). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Fi, 2016.

CABRAL, I. S.; TORRES, A. C.; SENNA, P. R. Energia solar - análise comparativa entre Brasil e Alemanha. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO AMBIENTAL, 4., 2013, Salvador. **Anais...** Salvador: IBEAS, 2013.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Reforma Tributária**: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 09 out. 2019.

DEUTSCHE WELLE. **Governo alemão aprova controverso pacote de proteção ao clima**. 2019. Disponível em: <<https://www.dw.com/pt-br/governo-alem%C3%A3o-aprova-controverso-pacote-de-prote%C3%A7%C3%A3o-ao-clima/a-50761182>>. Acesso em: 07 out. 2019.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. **Balanco Energético Nacional 2018**. 2018. Disponível em: <<http://epe.gov.br/pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/balanco-energetico-nacional-2018>>. Acesso em: 10 out. 2019.

ESPOSITO, A. S.; FUCHS, P. G. Desenvolvimento tecnológico e inserção da energia solar no Brasil. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, n. 40, p. 85-113, dez. 2013.

GONÇALVES, O. O. A extrafiscalidade como instrumento para incentivar a produção de energia renovável. In: CALIENDO, P.; CAVALCANTE, D. L. (Org.). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Fi, 2016.

INTERNATIONAL ENERGY AGENCY. **Photovoltaic power system programme**. 2018. Disponível em: <[http://www.iea-pvps.org/fileadmin/dam/public/Press\\_Releases/Press\\_Release\\_T1\\_15042019\\_-\\_Snapshot.pdf](http://www.iea-pvps.org/fileadmin/dam/public/Press_Releases/Press_Release_T1_15042019_-_Snapshot.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2019.

KAISER, A. **Heißer juni - sonnenkraft erstmals deutsche stromquelle nr. 1**. 2019. Disponível em: <<https://www.manager-magazin.de/unternehmen/energie/photovoltaik-solarstrom-im-juni-2019-erstmals-deutsche-nr-1-a-1275788.html>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

KALIL, G. A. A. O sol é para todos: a extrafiscalidade como fator de estímulo à geração distribuída de energia solar. In: CALIENDO, P.; CAVALCANTE, D. L. (Org.). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Fi, 2016.

KRUSE, T. **Produção de energia elétrica no Brasil polui cada vez mais**. 2017. Disponível em: <<https://sustentabilidade.estadao.com.br/noticias/geral,producao-de-energia-eletrica-no-brasil-polui-cada-vez-mais,70002021234>>. Acesso em: 05 out. 2019.

MATTEI, J.; MATIAS, J. L. N. A reforma tributária ecológica alemã como paradigma para o Brasil. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 205-233, jan./abr. 2019.

MEDEIROS, F. L. F. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NAKABAYASHI, R. K. **Microgeração fotovoltaica no Brasil: condições atuais e perspectivas futuras**. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

SARLET, I. W. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

\_\_\_\_\_; FENSTEREIFER, T. **Princípios do direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHMITZ, J. **So viel kostet 2019 eine photovoltaikanlage**. 2019. Disponível em:  
<<https://www.solaranlagen-portal.de/photovoltaik/preis-solar-kosten.html>>.  
Acesso em: 07 out. 2019.

SILVA, R. M. **Energia solar no Brasil: dos incentivos aos desafios**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, 2015. Disponível em:  
<<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td166>>. Acesso em: 07 out. 2019.

UNITED NATIONS. **World population prospects 2019: highlights**. New York: UN Press, 2019.

WEBER, T. **Ética e Filosofia do Direito**. Petrópolis: Vozes, 2013.

## **A desoneração fiscal dos jogos eletrônicos e consoles da PEC nº 51/2017 como medida de cidadania fiscal: uma análise sob o prisma econômico, orçamentário e “tributação social”**

*Pedro Cravo Guimarães Freire*

### **1. Introdução**

Com a premente necessidade Governamental em aprovar a Reforma Tributária para iniciar a vigência no ano de 2021 surgiu a necessidade e oportunidade de tratar acerca da tramitação do Projeto de Emenda à Constituição de n.º 51 de 2017, que se encontra desde o dia 08 de agosto de 2019 pronto para a deliberação do Plenário.

Ocorre que, ao se aprovar a reforma de um Sistema Tributário Nacional novo, seria interessante que a atual redação já constasse a modificação do texto constitucional por uma PEC para que se evitem mais emendas e reformas do texto ora aprovado, o que implicará na facilidade posterior de regulamentação das naturezas de obrigação principal e acessórias dos tributos abarcados pela emenda.

O trabalho ora apresentado, tem como objetivo a demonstração de que não há a perda de receita proveniente de tributos, sequer renúncia fiscal em relação ao ICMS e IPI sobre os jogos eletrônicos e consoles produzidos no Brasil. Para isso, utiliza-se o método de pesquisa econômica com demonstração de resultados por parte de institutos como o IBPT, além da utilização de pesquisa legislativa por se tratar da análise do texto de uma Proposta de Emenda à Constituição.

Para isso ser possível, há a demonstração do número crescente de pessoas que trabalham com jogos eletrônicos no país, e o quanto o mercado de trabalho pode ser ampliado com essa nova perspectiva, além da atração de indústrias para o território brasileiro e investidores de nível internacional, gerando empregos nas indústrias e linhas de produção.

Além do mais, ocorre que numericamente o mercado de games tem importado na arrecadação anual e participado do PIB brasileiro em escala maior e mais significativa do que a indústria de CD's e DVD's com músicas nacionais, além de mais outros setores que ficaram para trás tais como filmes, e cinemas muitas vezes, o que será comprovado com os dados abaixo consignados.

O mercado de Games e Jogos eletrônicos é inexplorado pelo público brasileiro de um modo geral, porém é o que tem chamado a atenção do mundo inteiro pelo seu astronômico potencial de geração de renda, emprego, e conseqüentemente receita aos cofres públicos. O brasileiro gosta muito de games, mas sofre e se preocupa muito com o tipo de conduta e postura adotada pelos jogadores/players, não aceitam ainda a ideia de existirem jogadores e “atletas” profissionais em jogos eletrônicos que são vistos com maus olhos.

Ainda na atual conjuntura existe o preconceito em relação à carreira “gamer” de jogos eletrônicos, o chamado atleta digital, já que há um entendimento arraigado como sendo uma profissão de desocupado, trabalhar se divertindo é impossível para os que possuem a mente mais fechada, e mais conservadora aos antigos padrões de vida pré modernidade.

E sob esta égide que surgiu a necessidade de produção do presente trabalho onde abaixo seguem dados e pesquisa científica para ampliação do conhecimento por parte de todos os que vierem a ler e consumir a obra.

## 2. O mercado de games, e-sports, e consumo de jogos eletrônicos no Brasil

O grande amigo de diversas crianças, adolescentes e, em menor número adultos e idosos, o videogame, console e jogos eletrônicos que tiveram diversas vezes associados à anormalidade de condutas, ou como impulsionador de atitudes agressivas por parte dos jogadores, quem diria, ser um dos maiores fatores de arrecadação no Brasil?

Bom, só no ano de 2019, foram registrados os dígitos equivalentes à US\$ 134(cento e trinta e quatro) bilhões de dólares nos Estados Unidos da América, onde 74% (setenta e quatro por cento) desse valor está ligado aos jogos de modalidade “mobile”, alguns deles, além de serem jogados em consoles, podem também ser jogados em celulares e smartphones.

A cada ano que passa a tendência mundial, e também brasileira, é no sentido de aumentar o consumo de jogos e eletrônicos, consoles, cada vez mais, como pode ser extraído da notícia abaixo, “*in verbis*”:

O mercado de games no Brasil deve crescer em torno de 5,3% até 2022, conforme resultado apresentado pela 19ª Pesquisa Global de Entretenimento e Mídia, da Price waterhouse Coopers (PwC). No ano passado, o faturamento do setor no país atingiu US\$ 1,5 bilhão, mantendo a posição de líder latino-americano e 13º na classificação global.” (Disponível em: <[https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/08/03/internas\\_economia,775342/mercado-de-games-no-brasil-deve-crescer-5-3-ate-2022-diz-estudo.shtml](https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/08/03/internas_economia,775342/mercado-de-games-no-brasil-deve-crescer-5-3-ate-2022-diz-estudo.shtml)>)

Os números apresentados pela Associação Brasileira das Empresas Desenvolvedoras de Jogos Digitais (ABRAGAMES), o Brasil aparece em posições inferiores apenas se comparado aos de líderes de mercado à nível mundial, ou seja, quando comparado com Estados Unidos, Japão, Canadá, França e Inglaterra.

Ainda assim, há de ressaltar o potencial brasileiro é para despontar nas primeiras posições do ranking mundial, já que entre as indústrias dos



chamados países/nações Emergentes, aquela é a que têm maior potencial, fazendo com que seja a maior da América Latina.

A economia brasileira, apesar de estar apresentando baixos índices no momento, situação agravada com a pandemia, a indústria de jogos eletrônicos está indo em um sentido totalmente distinto, vivendo uma crescente histórica, algo jamais visto e imaginado até pelos mais esperançosos do ramo.

Em comento, a indústria e consumo de jogos eletrônicos provou o seu potencial, até em momento de crise mundial, cresce inversamente proporcional à queda de mercado e arrecadação de receitas, fatores econômicos importantes para a demonstração do PIB de um país, por exemplo.

Os Dados da Pesquisa de Inovação Tecnológica (Pintec) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mostraram que o número de desenvolvedoras de programas de computador, somente no território nacional registrou um crescimento em média, 9,07%(nove vírgula zero sete por cento) ao ano, no interstício de 2007 a 2014.

Números estes que fizeram com que o expoente de empresas brasileiras desenvolvedoras de jogos digitais nos últimos quatro anos foi cerca de 4,5(quatro vírgula cinco) vezes acima da média de crescimento das desenvolvedoras de software, por exemplo.

Outro demonstrativo do crescimento acima mencionado é o número de jogos produzidos nos anos 2016/2017. Ainda na pesquisa mencionada, a da ABRAGAMES, foram realizadas 754 (setecentos e cinquenta e quatro) produções em 2016 contra 946 (novecentos e quarenta e seis) em 2017 – um crescimento de 28% (vinte e oito por cento), apenas de um ano para o outro. Caso leve-se em consideração apenas os jogos eletrônicos finalísticos de entretenimento, afastando do cálculo os jogos “sérios” e “educativos”, o crescimento salta para um total de 50% (cinquenta

porcento) de um ano para o outro, considerando dados no mesmo biênio 2016/2017.

Em outra perspectiva, é importante destacar que o setor eletrônico e de games está crescendo cada vez mais, e têm atraído olhares e investimentos de importantes empresas do cenário mundial, tais como: SONY, Microsoft, Ubisoft, entre outras, para a chamada Zona de incentivo fiscal do mercado brasileiro, representada pela Zona Franca de Manaus (ZFM).

Ademais, sob o prisma de análise voltado à perspectiva estudantil, o mercado de games tem tanta interferência na vida de jovens, que ao chegarem na fase vestibular/ escolha profissional, o curso de desenvolvimento de games ganha mais espaço cada dia mais nas universidades e têm sido um dos cursos mais atrativos para o público jovem que sempre amou os games e pensaram alguma vez na vida em realizar o sonho de criar algo para que os outros humanos joguem e se divirtam com a sua arte.

Aproveitando o bom momento do mercado de games, o Brasil fundou a primeira escola que é também estúdio para o desenvolvimento de jogos digitais situado na América Latina. A sede da referida escola funciona na Tijuca, bairro localizado na zona norte do Rio de Janeiro. Conforme acima mencionado, a unidade da Tijuca, é responsável pelo ensino sobre o desenvolvimento de games, contando também estúdio profissional, uma espécie de laboratório, onde os alunos criam põem em prática as teorias lecionadas em sala de aula, além de projetos profissionalmente almejado por eles, para o mercado tanto na área dos jogos, modelagem 3D, tanto como na área de projetos gráficos.

Foi realizada uma entrevista com o coordenador do departamento de Games da referida escola, da rede ZION, Rogério Félix explica que, com essa metodologia implantada, os alunos já conseguem obter retorno

financeiro laborando com a área que estão estudando. Segundo Félix, ainda na entrevista citada, os alunos conseguem monetizar o que aprendem em sala, dizendo ainda que a escola-estúdio possui um viés bem voltado ao empreendedorismo. Isso se dá pelo fato de que ela trabalha como se fosse uma “startup” (empresa que está surgindo), já que os alunos aprendem e, ao mesmo tempo, também têm como empreender, porque são treinados profissionalmente no dia a dia durante as aulas no estúdio.

Até o mês de agosto do ano de 2019 a escola contava com 600(seiscentos) alunos matriculados, sendo a capacidade normal para ocupação beira as 2.000 (duas mil) pessoas. Os estudantes são divididos em turmas com o numeral máximo de 30(trinta) pessoas, as aulas acontecem todos os dias das 8(oito) horas da manhã às 22(vinte e duas) horas.

Rogério Félix (Diretor) esclareceu que os cursos ocorrem com aulas duas vezes por semana, e nessa primeira unidade, os alunos aprendem a criação de diversas modalidades de games, desde um simples jogo de tabuleiro até a complexa feitura de jogos para novas tecnologias, como realidade virtual e realidade ampliada.

Nesta senda, matéria publicada na Revista e blog denominado “Valor Econômico” elenca o Brasil, ao final do ano de 2019 como o 13º (décimo terceiro) colocado no ranking mundial de games, e o 1º (primeiro) da América Latina.

A pesquisa mostrou outros números, e constatou que existem aproximadamente 75,7(setenta e cinco vírgula sete) milhões de jogadores (ou "players") no Brasil. Desse total, aproximadamente 83%(oitenta e três por cento) compraram algum acessório virtual nos games, pontos que podem ser trocados por melhoras nos personagens, jogabilidade melhorada, habilidades novas, poder de compra de melhoria de

jogabilidade, “avatars”, esses dados fornecidos meses anteriores ao da realização do levantamento pela revista.

Os números tornam-se mais atrativos ainda no que tange ao mercado de trabalho, e daí a importância da desoneração fiscal dos games no Brasil, já que a tributação incentivará o desenvolvimento social, geração de empregos, ampliação da população economicamente ativa, além de ser um enorme atrativo para investimento por parte de grandes empresas do ramo, conforme será melhor explorado em tópico próprio.

Conforme os dados extraídos do 2º Censo da Indústria Brasileira de Jogos Digitais (IBJD), o número de desenvolvedoras de jogos cresceu 164% (cento e sessenta e quatro por cento) de 2014 -quando foi feito o primeiro censo- até o ano de 2018, partindo inicialmente de 142 (cento e quarenta e duas) para 375 (trezentos e setenta e cinco) empresas. Essas companhias empregavam 2,7 (dois vírgula sete) mil pessoas, uma alta de 144% (cento e quarenta e quatro por cento) em relação a 2014.

Importar estava ficando muito caro, e as fábricas avaliaram que era mais barato produzir no Brasil, ainda segundo a entrevista dada pelo pesquisador Alexandre Einstein da PWC, abaixo segue, “*ipsis litteris*”:

Os custos para o consumidor ficaram mais baratos. O Playstation entrou no Brasil custando R\$ 4 mil. Hoje, você acha por R\$ 1.300 – observa Alexandre Eisenstein, sócio da consultoria PWC.

Para especialistas, o boom do mercado de games também alavancou outros setores, como publicações de livros e revistas especializadas, eventos e competições esportivas, venda de produtos como camisas e objetos de decoração, criação de canais de Youtube. São os chamados mercados satélites dos jogos online, alimentados por grandes empresas – que investem cada dia mais no setor – e até microempresas.

– Essa gente pequena movimenta o maior fluxo de dinheiro na área – diz Victor Azevedo, professor de Marketing Digital do Ibmec e do curso de Jogos Digitais da Universidade Veiga de Almeida. Disponível em

<<https://oglobo.globo.com/economia/jogos-on-line-movimentam-49-bilhoes-brasil-lidera-setor-na-america-latina-21014736>>

Conclusivamente pode-se inferir do que fora ventilado acima, é que o mercado de Games é altamente lucrativo para o Brasil, apesar de pouco explorado, sendo um dos maiores setores que desenvolvem a economia do país, conseguindo faturar e arrecadar mais do que o mercado cinematográfico, fonográfico e videofonográfico, que recebem imunidade tributária para fomento da economia nacional e incentivo à cultura, e por que os games e jogos eletrônicos não podem receber tal incentivo?

### **3. Desoneração fiscal dos games, jogos eletrônicos e consoles: renúncia fiscal, ou atração de investimento, uma análise ao texto da PEC n.º 51 de 2017**

A PEC n.º 51/2017 traz em seu bojo o acréscimo do inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal passa a vigorar com adição da seguinte alínea “F”:

**Art. 150.** .....

.....

VI.....

(...)

f) consoles e jogos para videogames produzidos no Brasil.

(...)

Conforme pode-se depreender da leitura do artigo acima mencionado, é notório que foi incluída a alínea f, ao inciso IV do art. 150, da CRFB, o que significa que foi criada uma nova modalidade de isenção constitucionalmente qualificada, imunidade para jogos de videogame e consoles produzidos no Brasil.

Tal alínea traz em seu bojo fundamental a materialidade jurídica semelhante à que concede imunidade aos CD's, DVD's, produzidos por

artistas nacionais em território nacional, qual seja, fomento à cultura, e acesso à informação, educação, etc.

Essa medida que confere aos jogos para videogames e consoles produzidos no Brasil, trata-se de uma imunidade tributária, ou seja, o contribuinte ao perfazer a conduta inserida na norma matriz de incidência do IPI, por exemplo, fará surgir o dever de pagar tributo por meio da constituição da obrigação tributária, que por sua vez não poderá ser passível de lançamento, já que os produtores anteriormente citados, gozam de imunidade e não devem ter constituídos contra si qualquer débito tributário.

Em termos distintos, os produtores de jogos e consoles, que sejam feitos no Brasil, serão imunes à tributação que tanto onera os seus produtos, e fará com que estes mesmos se tornem mais competitivos no mercado internacional e ao mesmo tempo estimulam o crescimento da indústria nacional brasileira ante à premente necessidade da população em consumir tecnologia de jogos eletrônicos e o crescimento notório do mercado em nível de arrecadações que superam, inclusive, o mercado cinematográfico, também o de CD's e DVD's, que gozam de imunidade por serem tratados como patrimônio cultural, já amplamente demonstrado no capítulo anterior.

Já existem dois pareceres favoráveis pela aprovação do Projeto de Emenda à Constituição de n.º 51/2017, um que fora exarado pela Comissão de Constituição e Justiça e, o outro pela Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa, no sentido de que a tributação que vem sendo aplicada aos empresários do ramo, e aos produtores do setor, assim como o sistema tributário nacional como um todo, causa desestímulo ao investimento por conta da tributação escorchante, “*in verbis*”:

“(...) Muito embora, à primeira vista, na forma em que aparece no portal, a proposta não seja de implementação simples, ela suscita o importante questionamento sobre os fatores que impedem o desenvolvimento econômico nacional. Um dos que mais preocupa é exatamente a elevada carga tributária incidente sobre mercadorias e produtos, o que nos leva a questionar também o sistema tributário vigente e a sua estrutura.

Sobre os efeitos da carga tributária e o sistema tributário nacional, é consenso que a alta tributação sobre o consumo e a produção desestimula e compromete a competitividade da indústria nacional. Tributos como o imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) têm, hoje, papel destacado em termos de arrecadação” (...)

Ainda, como reforço de fundamentação, válida se faz a ressalva quanto à tributação que incide sobre os jogos eletrônicos e consoles no Brasil, beirando o confisco, caótica, confusa, à exemplo do que aconteceu com o modelo PlayStation 4, penúltimo modelo da geração Sony, vejamos os preços comparativamente praticados no Brasil e nos EUA:

No mercado americano, o aparelho custava, no lançamento, U\$399,00 (hoje já existem pacotes mais econômicos ou com outros benefícios), aproximadamente R\$880,00 (no câmbio projetado para 2014, de 2.2 reais por dólar). O mesmo modelo no Brasil, sem qualquer benefício adicional, custa, ainda hoje, R\$3.999,00, no mercado oficial (um modelo original, mas descaminhado, pode ser encontrado por R\$2.000,00 nos camelos). (SCHMIDT, 2014).

Em termos concretos, a diferença de mercado que está nítida entre os mencionados países, representa um percentual de 450% (quatrocentos e cinquenta) por cento, ou seja, o famoso “PS 4” produzido no Brasil e vendido aos Brasileiros é o mais caro dos consoles já vendidos e produzidos em território Nacional, onde praticamente 63% (sessenta e

três) por cento do preço do console corresponderia à tributação sofrida pelo aparelho.

Contudo, existem as correntes divergentes, as que criticam a iniciativa de desoneração fiscal sobre os jogos eletrônicos e consoles que sejam produzidos no Brasil, que poderiam gerar desemprego, etc, como retirado do trecho da entrevista abaixo, veja:

Propostas de benefícios fiscais a jogos de videogames produzidos no Brasil vão eliminar 500 empregos diretos e indiretos e produção de 70 mil unidades por ano na Zona Franca de Manaus (ZFM), se forem aprovadas no Congresso Nacional ou no governo por edição de decreto presidencial. A avaliação é do consultor Saleh Hamdeh, da Federação das Indústrias do Estado do Amazonas (Fieam) e do Centro da Indústria do Estado do Amazonas (Cieam), a respeito da expectativa de redução dos tributos nesse segmento. “Caso essas medidas avancem, restará mais um segmento desindustrializado e conseqüente fechamento de postos de trabalhos conseguidos a duras penas”, afirma. Disponível em <<http://www.telesintese.com.br/beneficios-fiscais-a-videogames-vaio-eliminar-500-empregos-e-70-mil-produtos-na-zfm/>>

A divergência sempre vai existir quando se trata de arrecadação e principalmente quando se tratar de cofre público, a Procuradoria Geral da República emite parecer contrário ao projeto, mencionando em suas razões que o mesmo trata-se de uma renúncia fiscal.

A equipe econômica estima deixar de arrecadar 24 (vinte e quatro) milhões de reais em um período de 12(doze) meses com a medida, conforme minuta de Decreto. Se entrar em vigor, até dezembro de 2019, o setor de videogames deixaria de pagar R\$ 1,9 milhão em impostos, podendo perder até cinquenta milhões de reais em tributos até 2021.

Ocorre que a divergência parte de um propósito arrecadatório que ainda está arraigado nos moldes antigos de tributação de coisas, meios físicos, tais como os mencionados CD's e DVD's. Porém, com o avanço



tecnológico e ampliação de mercado de trabalho, e consequente exploração de novos meios de obtenção de renda de maneira autônoma pelo brasileiro em meio à crise, ainda tem sido um ramo que traz números interessantes em arrecadação anual para o Brasil, como já citado acima.

Em mesma senda, alguns autores que se posicionaram contra o projeto, alguns Senadores em minoria, alegaram que além de “renúncia fiscal”, acarretaria numa espécie de privilégio à classe dos jogos eletrônicos. Ou seja, a imunidade seria específica para determinado grupo, o que seria vedado pela constituição. Porém, veja o que consta no bojo do projeto, nas justificações, mais especificamente, em tramitação no Senado Federal, “*ipsis litteris*”:

**“(…) Muito embora a proposta de emenda à Constituição possa parecer privilégio ao segmento, não temos dúvida de que a desoneração de impostos, uma vez promovida, aumentará a arrecadação tributária como um todo, em relação aos jogos eletrônicos, com o incremento do emprego, dos lucros e das contribuições sobre a receita bruta, que continuarão a incidir normalmente sobre o setor. Isso tudo sem falar nos efeitos da medida sobre a pirataria, que tenderia a deixar de representar vantagem para o consumidor.**

Com base em tudo isso, estamos seguros de que a imunidade, embora tenha impacto sobre a arrecadação específica dos impostos dispensados, no contexto geral, vai promover um incremento de arrecadação de tal monta que o saldo será positivo para os entes federativos, o que evitaria óbices sob o aspecto da responsabilidade fiscal e da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).” (grifo do autor)

Em pesquisa recentemente realizada, devidamente referenciada no presente trabalho, o Coordenador dos cursos de jogos Digitais e Ddesign de Animação da Universidade FEEVALE, o senhor Eduardo Müller, aponta a redução do IPI como de suma importância para o fomento do mercado

de games no Brasil, pois afeta os preços de consoles e de jogos, dizendo que:

“Esse IPI também decorre de produtos estrangeiros que vêm para o Brasil. O Playstation e o Xbox, por exemplo, são produtos montados no Brasil, então eles terão uma carga de IPI. O Nintendo Switch, que não tem representação no Brasil, e vem de fora, tem o IPI mais caro, então, se tu fores ver no ponto de venda ele é sempre muito mais caro”. Disponível em <[https://www.jornalnh.com.br/\\_conteudo/\\_conteudo/noticias/regiao/2019/08/2467665-desoneracao-para-os-videogames-em-debate-no-congresso-nacional.html](https://www.jornalnh.com.br/_conteudo/_conteudo/noticias/regiao/2019/08/2467665-desoneracao-para-os-videogames-em-debate-no-congresso-nacional.html)>

Ainda segundo o Sr. Eduardo Müller, a diminuição de impostos é sempre positiva, para a indústria que produz os jogos, e o público brasileiro consome muitos jogos, o que implicaria em investimento mais amplo ainda no país. E diz que, antigamente o país consumia muita pirataria, e com a possível desoneração tributária incidente tanto sobre os consoles como nos jogos, facilita o acesso do público e também estimula o consumo, atrai empresas estrangeiras para investirem e terem base no Brasil, o que gera muitos empregos e amplia o potencial de compra da população, que segundo ele essa medida já vinha sendo discutida no mercado de games desde 2010.

Prosseguindo em mesma linha argumentativa, as palavras do coordenador do curso de Jogos Digitais da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Mauricio Gehling, soam em mesmo sentido do que disse Eduardo Müller anteriormente, ao analisar da seguinte forma a desoneração dos jogos e consoles produzidos em território nacional, abaixo:

“Acho que a arrecadação geral aumentaria se o consumo aumentar. Potencial temos, pois o brasileiro adora jogos, o mercado consumidor aqui é grande, com muitos canais de jogadores no Youtube, jogadores profissionais com destaque no cenário competitivo nacional.” Disponível em

<[https://www.jornalnh.com.br/\\_conteudo/\\_conteudo/noticias/regiao/2019/08/2467665-desoneracao-para-os-videogames-em-debate-no-congresso-nacional.html](https://www.jornalnh.com.br/_conteudo/_conteudo/noticias/regiao/2019/08/2467665-desoneracao-para-os-videogames-em-debate-no-congresso-nacional.html)>

Ademais, acrescenta o Gehling que, aumentando o consumo nacional aumentaria provavelmente o público interessado em trabalhar nessa área também, já que o incentivo a esse tipo de indústria ainda não é o forte do mercado brasileiro, apesar de ser uma fonte enorme de arrecadação.

Continua o professor dizendo, que seria melhor diminuir os impostos abusivos de maneira geral para que estimule o consumo e, por tabela, estimular a indústria nacional, mas também, criar formas de estimular a produtividade e produção local como muitos dos tigres asiáticos, por exemplo, fizeram, com editais ou qualquer outra medida.

Acrescentando-se mais mérito aos estudos, mas em caráter conclusivo do presente capítulo, têm-se em pesquisa realizada e publicada na página oficial do Senado Federal, que a indústria de games é positiva para o Brasil, e figura hoje, como a maior indústria de entretenimento nacional, veja:

**A PEC também foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), em agosto de 2019. Na ocasião, Telmário destacou que a indústria de jogos eletrônicos não pára de crescer em todo o mundo, e por isso seria interessante estimular a produção local. Segundo dados da New Zoo, maior empresa de consultoria mundial do segmento, o mercado de videogames já movimenta globalmente mais de US\$ 150 bilhões por ano. É mais do que as indústrias do cinema e da música somadas.** (grifo do autor)

— Embora a PEC 51/2017 possa parecer um privilégio a esse setor, não temos dúvida que a desoneração aumentará a arrecadação tributária como um todo nesse segmento. Haverá incremento dos empregos e das contribuições sobre a receita bruta, que continuarão a incidir normalmente. A imunidade, embora cause um impacto específico nos impostos dispensados, no contexto geral

promoverá um incremento de tal monta, que o saldo será positivo – defendeu Telmário na CCJ.

Na ocasião, o senador Cid Gomes (PDT-CE) preferiu apresentar uma visão crítica. Para ele, o estímulo à indústria nacional de games deve vir na forma de créditos para pesquisas, combate direto à pirataria e uma maior tributação sobre produtos importados.

– O Brasil ainda sofre com deficits primários elevadíssimos, e falta dinheiro no Orçamento para tudo. Não é hora de aprovar uma PEC como essa. Fica parecendo um contrassenso diante de um cenário de escassez fiscal – ponderou.

Em agosto, decreto assinado pelo presidente Jair Bolsonaro (Decreto 9971, de 2019) reduziu o Imposto de Produtos Industrializados (IPI) que incide sobre videogames e consoles. As alíquotas, que até então variavam entre 20% a 50%, foram reduzidas para uma faixa entre 16 a 40%. Fonte: Agência Senado. Disponível em < <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/20/isencao-de-impostos-sobre-videogames-pode-ser-votada-apos-recesso> >

Portanto, mais do que comprovada a necessidade de aprovação da PEC n.º 51/2017, haja vista que será um fator impulsionador de investimentos, instrumento de combate à pirataria e gerador de empregos para o povo brasileiro, além de ampliar o consumo de jogos e consoles com um preço mais justo e num numerário menor, já que está sendo feita a justiça fiscal desonerando tributos incidentes sobre o consumo.

#### **4. Orçamento e tributação: a extrafiscalidade democrática**

Inicialmente, o presente tópico tratará acerca da definição do que é orçamento público e a sua origem no Estado Democrático de Direito, definida como sendo uma necessidade estatal:

“O orçamento público encontra suas origens na necessidade de autorizar e controlar a aplicação do dinheiro público, estando relacionado ao desenvolvimento da democracia, como forma de oposição ao antigo Estado arbitrário, onde o soberano considerava-se o detentor do patrimônio

originário da coletividade”. OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de. FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **O Orçamento Público no Estado Constitucional Democrático e a Deficiência Crônica da Gestão das Finanças Públicas no Brasil**. 2017; Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p183>>

Em explicação mais aprofundada o orçamento público representa uma espécie de delegação de receita do povo para que os seus representantes possam, em seu nome, realizarem os dispêndios públicos para a regular atividade estatal. Além dessas atividades essenciais, é papel primordial do Estado a promoção dos direitos e garantias fundamentais aos cidadãos, suprimindo as suas carências básicas e primordiais à uma condição de vida digna a todos, já que nenhuma atividade financeira pública é capaz de se efetivar, nenhuma política pública funciona sem orçamento disponível para tal execução.

O que se discute é que o orçamento público foi, por muito tempo e talvez ainda seja visto sob uma ótica meramente contábil, onde, o orçamento seria o resultado de uma subtração simples entre receitas e despesas orçamentárias.

A progressão desse entendimento apenas veio a ocorrer e o mesmo passou a ser considerado como peça fundamental e programática dos governos, como bem cita (ASSONI FILHO, 2009, p.80), veja: “De fato, é orçamento a personificação do plano ou programa de atuação governamental, expondo a forma de intervenção do poder político no substrato socioeconômico.”

Assim sendo, é imperioso demonstrar que o orçamento público está intimamente vinculado à ideia de garantia dos direitos fundamentais, como disciplina (TORRES, 2008, p. 499):

“Os direitos fundamentais têm uma relação profunda e essencial com as finanças públicas. Dependem, para a sua integridade e defesa, da saúde e do equilíbrio da atividade financeira do Estado, ao mesmo tempo em que lhe fornecem o fundamento de legalidade e legitimidade. [...] Assim, é que o tributo, categoria básica da receita do Estado de Direito, é o preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantidos os seus direitos e para se distanciar do Leviatã [...]”

E por assim dizer, o dinheiro que emana do povo como forma de receita, é ou pelo menos deve ser aplicado pelos seus representantes das castas políticas vertido em serviços públicos prestados de forma plena e eficaz, além do mais, retorno em investimentos sociais com fins nas tutelas dos direitos fundamentais aos seres humanos, que gozam do status constitucional de cláusula pétrea, de forma a vincular o poder público às diretrizes neles contidas.

Em apertada e precisa síntese, vale dizer que: O orçamento existe para que o Estado consiga prover os Direitos e Garantias Fundamentais à todos, indistintamente, já que é a forma com a qual o poderio estatal pode arrecadar verbas e reverter à população pela prestação de serviço público em um nível que supra as necessidades dos cidadãos, promova a dignidade social, e nunca o contrário.

FERREIRA, 2017, reitera ainda que:

“[...] orçamento público como ferramenta constitucional fundamental do Estado na concretização dos direitos fundamentais e na garantia do princípio democrático, visão esta que, não raro, permanece pouco difundida na comunidade jurídica e ainda não posta plenamente em prática.”

Dessa forma é possível dizer que os direitos fundamentais e o ideal de democracia são as bases nas quais devem estar pautadas as atividades financeiras e orçamentárias dos Estados, já que a sua atividade como

organismo público regente das relações humanas, amparados sob a ordem constitucional a qual estão submetidos e vinculados, exercendo influência decisiva na gestão financeira do Estado. Essa disciplina financeira do Estado é necessária para que não haja também, gastos acima do que comportam as receitas públicas locais.

Aqui, oportuna se torna a citação de muita valia realizada pelo autor SARMENTO (2006, p.97), *in verbis*:

“Embora na visão contemporânea de Estado Democrático de Direito, democracia e constitucionalismo sejam vistos como valores complementares, interdependentes e até sinérgicos, a correta dosagem dos ingredientes desta fórmula é essencial para o seu sucesso. Por um lado, o constitucionalismo e limitações ao poder em demasia podem sufocar a vontade popular e frustrar a autonomia política do cidadão, como co-autor do seu destino coletivo. Por outro lado, uma ‘democracia’ sem limites tenderia a pôs em sério risco os direitos fundamentais das minorias, bem como outros valores essenciais, que são condições para a manutenção ao longo do tempo da própria empreitada democrática.” (SARMENTO, 2006, p.97)

Após o debate realizado acerca do surgimento do orçamento e a sua nítida vinculação aos direitos fundamentais, passa-se à análise acerca da materialidade da norma de orçamento público. Vale aqui a ressalva a ser feita que há três classificações acerca da coercitividade da norma orçamentária, que serão tratadas a seguir.

Ao se debruçar sobre o estudo da norma orçamentária, é possível visualizar que a sua natureza jurídica é de vinculação do poder público através do orçamento, já que esta cria expectativas quanto à investimentos e limites de flexibilização orçamentária, ou apenas serve como mecanismo que direciona a aplicação de recursos nos serviços públicos.

A primeira corrente doutrinária que tenta classificar a norma orçamentária, é a que considera a lei formal, e assim dispõe: [...] “o

orçamento é lei não apenas formal, mas também material, na medida em que se origina de um órgão legiferante, não havendo porque indagar sobre a sua substância [...]"

No que tange à segunda concepção da Lei orçamentária como sendo apenas um veículo normativo que apesar de possuir “as vestes” de um ato normativo primário, lei em sentido estrito, mas é tão somente uma lei na sua concepção formal. Ou seja, não possui as características necessárias para que seja considerada lei em sentido estrito. Como cita o texto base, entende que: “[...] o orçamento apresenta extrinsecamente a forma de uma lei, mas o seu conteúdo não contém regra jurídica, tratando-se de um plano de gestão [...]"

Há ainda uma terceira vertente, que é bastante comum no Ordenamento Jurídico quando não sabem classificar determinado instituto o denominam de ‘*Sui Generis*’, que nada mais é do que a soma das correntes anteriormente citadas, e a lei orçamentária ganha o status de Lei Especial para essa vertente.

Léon Duguit, expoente principal da teoria ‘*sui generis*’ da lei orçamentária diz que: “[...] o orçamento, em relação às despesas, com natureza administrativa ou de ato-condição, sendo em relação à receita tributária lei em sentido estrito/material, notadamente quando autoriza a cobrança de tributos [...]"

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou acerca da natureza jurídica da Lei Orçamentária e assim a definiu já de forma pacificada, tratou-a como uma Lei formal de efeitos concretos, sob o seguinte argumento:

“[...] sob o fundamento de que as leis orçamentárias revelam-se como atos normativos de efeitos meramente concretos, sendo apenas lei apenas em sentido formal, entendia-se serem incabíveis as ações de controle concentrado que impugnavam este tipo de lei. Entendia-se, nesse primeiro momento, que



a impugnação de lei orçamentária não representaria, a rigor, o ataque a um ato normativo, mas a um ato político-administrativo concreto de destinação de recursos, que apenas formalmente se reveste como lei. Seria descabido o controle de constitucionalidade, portanto, por não se tratar de ato normativo. Foi o que restou assentado, verbia grattia, no julgamento da ADI 1.640, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 03.04.1998” (FUX, 2016, p. 27-28)

A Suprema Corte alterou o seu entendimento ora citado acima, e já passou a admitir, em plenas possibilidades a submissão das normas orçamentárias aos meios de impugnação da constitucionalidade das normas jurídicas, seja ele realizado por meio difuso ou concreto.

Sobre a alteração do posicionamento é importante enfatizar o voto no Ministro Ayres Brito que fora exarado nos autos da ADI n.º 4.049-MC, que versou no seguinte sentido:

[...] Em se tratando de lei orçamentária, avulta um traço peculiar: abaixo da Constituição não há lei mais importante para a Administração Pública, porque o orçamento anual é o diploma legal que mais influencia no destino de toda a coletividade administrada, na medida em que fixa todas as despesas e prevê todas as receitas públicas para um determinado exercício financeiro. Donde se chamar a lei orçamentária de lei de meios. Deixá-la de fora do controle de constitucionalidade em processos objetivos parece um dar às costas ao reconhecimento de uma relevância que é tão intrínseca quanto superlativa. Lei orçamentária que, formalmente, é de natureza ordinária, não se nega. Materialmente, porém, é a lei que mais se aproxima da Constituição na decisiva influência que projeta sobre toda a máquina estatal administrativa e, por isso mesmo, na qualidade de vida de toda a sociedade civil. (ADI 4.049-MC, Rel Min Ayres Brito, DJE 08.05.2009)

Ademais, em reforço de fundamentação, é imperioso expressar que o Estado não pode eximir-se da função de promotor dos direitos fundamentais aos sujeitos da sociedade, sob pena de fulminar de maneira integral a ordem constitucional e democrática que prega a Magna Carta de

1988. Nem sequer invocará em seu favor, e de forma arbitrária, a cláusula de reserva do possível para, de forma injustificada, reduzir os investimentos na ampliação de melhores condições de vida para os contribuintes, e da função de tutor dos direitos sociais fundamentais

Conforme dados divulgados pela da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil ostenta a maior carga tributária registrada na América Latina, encontrando-se num patamar compatível com a tributação que é praticada nos países ditos desenvolvidos. Para melhor demonstrar o afirmado, estudos divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), informam que Carga Tributária nos **Países da América Latina e Caribe, em média**, é de **21,6%**; sendo que no **Brasil é 33%,4**; na Venezuela, 14%; na Argentina 30%. A menor carga ficou por conta da Guatemala que arrecada cerca de 12,6% do PIB dos contribuintes.

Ainda como reforço numérico, segue-se com as pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o trabalhador brasileiro, dos 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias do ano de 2015, trabalhou efetivamente 149(cento e quarenta e nove) dias, única e exclusivamente para pagar tributos. Ou seja, dos 12(doze) meses do ano, 5(cinco) foram trabalhados apenas com o fito de sustentar o “peso” do Estado brasileiro.

O sítio eletrônico denominado “impostômetro” tem registrado constantemente o crescimento na arrecadação tributária anual. Em 2015, por exemplo, os brasileiros pagaram algo em torno R\$ 1(um) trilhão e 700(setecentos) bilhões de reais em tributos. No ano seguinte (2016), a cifra chegou à R\$ 2,04 trilhões de reais. Em 2017, a estimativa que foi feita até meados do mês de novembro pelo “Impostômetro” registrou a arrecadação de R\$ 1(um) trilhão e 900(novecentos) bilhões em tributos pagos pelo brasileiro, segundo o autor OLENIKE, 2016.

O aumento da carga tributária demonstra que arrecadar muito não significa a eficácia de arrecadar de forma justa, muito menos representa a adequada aplicação dos recursos públicos e reversão deles em favor da população, o chamado IRBES. Fica evidente, que, no Brasil, a aplicação do montante arrecadado em tributos em benefício da sociedade que financia o Estado, encontra-se em um patamar absolutamente vergonhoso e reprimido, mantendo a nação por seis anos consecutivos com o pior índice de retorno ao bem-estar social (IRBES).

Cita-se aqui o autor Thomas Piketty (2017) que trata sobre tributação e concentração de renda e esclarece no seguinte sentido em que a concentração progressiva de riquezas no século XXI poderá levar a humanidade a uma crise generalizada a ponto de prejudicar todo o avanço nos últimos 300 anos. Nesse sentido, o autor acima referenciado aponta que o caminho da tributação sobre a renda e o capital é tido como o meio mais correto para redistribuir a riqueza de tal forma que haja o efetivo retorno do investimento no capital “especulado” não ultrapassasse a taxa de crescimento da produção ao passo que não apenas iniba a concentração de renda, mas promova a sua redistribuição, evitando assim, que venha o povo brasileiro a passar por um período de guerras, digressões, e conflitos para que a riqueza possa ser redistribuída no contexto de uma concepção humanitária das relações econômicas, sociais e tributárias.

No contexto contemporâneo, a compreensão da cidadania vai muito além do mero exercício dos direitos políticos e de nacionalidade, alcançando a ideia de efetivo exercício dos direitos e deveres civis, sociais e humanos. De que vale, por exemplo, votar e poder ser votado democraticamente se o cidadão brasileiro está sujeito a morrer indignamente em uma fila de hospital, porque os recursos públicos da saúde foram desviados pela corrupção, apesar daquele mesmo cidadão ter suportado o alto peso da carga tributária?

Dalmo de Abreu Dallari nos ensina que: “A cidadania expressa um conjunto de direitos que conferem à pessoa a possibilidade de participar ativamente da vida e do governo de seu povo” (DALLARI, 2016).

Logo, a tributação é o instrumento pelo qual é possível proporcionar o acesso aos direitos fundamentais básicos, no sentido de concretizar dar efetividade à dignidade humana constitucionalmente prevista como fundamento de todo o Estado. Portanto, em última análise, o fundamento ético-constitucional da tributação no Brasil, é o Princípio da Dignidade Humana, em sua dimensão social.

Pode-se inferir pelo entendimento praticado pela Receita Federal do Brasil é o de elevar mais ainda a tributação incidente sobre os jogos ou até pela não permissão do uso e gozo de incentivos fiscais, isenções ou imunidades, e com absoluta certeza não se encontra alinhada com os ditames rezados pela Carta Magna exposto no art. 3º, inciso II da CRFB, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

II - garantir o desenvolvimento nacional;

A Solução de Consulta n.º 472 da RFB no ano de 2009, sob o seguinte entendimento:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

VALOR ADUANEIRO. JOGOS PARA VIDEOGAME

As disposições do art. 81 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, Regulamento Aduaneiro em vigor, não se aplicam para determinação do valor aduaneiro de CDs, DVDs ou outros dispositivos (suportes), contendo jogos para videogame.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.759, de 2009, art. 81; Decisão 4.1 do Comitê da Valoração Aduaneira, divulgada pela IN SRF nº 318, de 2003.

Estamos entre as dez nações mais ricas do mundo, segundo o índice da ONU. Tributamos de forma equiparada às nações mais desenvolvidas, no entanto, a desigualdade social e a concentração de renda em castas isoladas da pequena fatia dos abastados no Brasil, coloca-os em condições semelhantes à dos países Africanos.

Com a adoção de tal postura a Receita Federal veda, de maneira peremptória, o tratamento tributário dos jogos de videogame como Softwares, indo de encontro às tentativas de homogeneização tratamento e classificação de tal produto. Os fundamentos aplicados nesta resolução, segundo ROQUE, 2014, são ainda mais prejudiciais, pois se baseariam na falsa premissa que os jogos eletrônicos teriam o fito somente de diversão e entretenimento, não devendo, por esse fato, receber qualquer incentivo.

Conclui-se, portanto, que, a tributação no Brasil, ao impor uma maior carga à população mais pobre através da tributação do consumo, por exemplo, não somente viola o mais elementar senso de justiça fiscal assim como toda a principiologia constitucional, mas também revela total desvio de finalidade tributária por parte do Estado, ao transferir recursos da população mais pobre em benefício daqueles poucos que realmente tem acesso livre aos “favores” do Estado.

Segundo a Autora LENICE ao citar NEVES(1996, p.110):

“Assim, pode-se considerar que na sociedade brasileira há duas espécies de pessoas: o “sobreintegrado” ou “sobrecidadão”, que dispõe do sistema, mas a ele não se subordina, e o “subintegrado” ou “subcidadão”, que depende do sistema, mas a ele não tem acesso (NEVES, 1996, p. 110).

Ainda sobre o enquadramento categórico de “sobrecidadão” poderia incluir nesta, como bom exemplo, a classe dos políticos e homens públicos, as autoridades incumbidas dos poderes da República, pois com seus privilégios e mordomias que beiram a imoralidade, são todos sustentados,

em última análise, pela classe de brasileiros que ostentam o maior índice de pobreza.

Nesse contexto, é revoltante constatar que o “maior peso” do custo de um parlamentar, aproximadamente 2 milhões por ano, recai sobre a classe mais pobre da população brasileira, exatamente porque a tributação no Brasil é predominantemente regressiva e visa a tributação do consumo por meio dos tributos indiretos, tais como IPI e ICMS.

Na base da pirâmide social brasileira, carregando nas costas os “sobrecidadãos” e a sua classe acima citada, é de fácil identificação a classe a qual se encaixam os “subcidadãos” ou “subintegrado”: Este, por sua vez está, por exemplo, nas filas dos hospitais públicos, aguardando por um leito vago “[...] com a boca escancarada cheia de dentes esperando a morte chegar” [...]

A fonte de maior arrecadação do Brasil é o excluído do sistema, embora seja quem mais contribua, comparada à sua diminuída renda para o financiamento do país desigual e injusto com ele, cidadão cumpridor dos seus deveres, inclusive o de pagar tributos, e o Estado, em contrapartida vilipêndia, em todos os aspectos, o texto constitucional e a própria razão de existir do Estado Democrático de Direito, pode-se colocar assim, como o promotor de políticas públicas capaz de realizar o bem comum, e através de políticas públicas concretizar a dignidade humana nas dimensões individual, coletiva e social.

## **5. Conclusão**

Em caráter conclusivo, há de se afirmar que, o Estado Democrático de Direito que fora implementado com a publicação da Carta Magna de 1988 preza e institui o poder de tributar dos entes públicos a partir do seu artigo 145, que é a principal fonte de sustento e fomento da nação pela

arrecadação de tributos em forma de arrecadação de receitas nominadas como secundária/derivada.

Com isso, o que objetiva lecionar o presente trabalho é que a tributação deve representar um poder do Estado, mas que é a principal fonte de financiamento dos Direitos Sociais e Fundamentais dos cidadãos, que merecem ter políticas públicas de incentivo efetivadas pelo Poder Público voltadas ao bem comum.

Assim sendo, o Brasil deve desonerar a tributação incidente sobre os jogos eletrônicos e consoles que serão produzidos no país, aja vista o crescente mercado e aumento de arrecadação tributária com o ramo de atividade. Além do mais, mais jogadores profissionais irão surgir no esporte eletrônico e começarão a fazer vídeos ao vivo em plataformas de “Streaming”, o Estado arrecada por tributar os serviços de “streaming”, além do atrativo de investimento para determinadas áreas pouco exploradas no Brasil.

Em mesmo sentido, há de se falar da geração de empregos nas indústrias, qualidade de vida da região, aumento do nível de poder de compra e consequente aumento da População economicamente ativa (PEA), que irá interferir diretamente no PIB brasileiro, e no IDH por arrastamento, além disso, é um grande incentivo e impulsionamento para a indústria nacional avançar em setores que foram esquecidos e jamais explorados.

No texto da proposta apresentada pelo Senador Telmário Mota - PROS/PR- exarado no Parecer(SF) n.º 95 de 2019 na CCJ, consta que:

Sobre isso, é consenso que a alta tributação sobre o consumo e a produção desestimula e compromete a competitividade da indústria nacional. Infelizmente, sem reforma no sistema, os tributos incidentes sobre o consumo, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) preponderam em termos arrecadatários.

Com o objetivo de amenizar a regressividade desses tributos, a CF estabelece que sejam informados pelo princípio da seletividade, em função de sua essencialidade, a fim de reduzir os efeitos da tributação sobre as camadas mais pobres da população na compra de produtos essenciais. Com isso, na teoria, os produtos de primeira necessidade teriam tributação menos gravosa, enquanto os considerados supérfluos seriam mais pesadamente tributados.

Como alerta a justificativa à proposta, sob esse prisma, a redução de IPI e ICMS para jogos eletrônicos não teria qualquer sentido ou respaldo, impedindo tentativas de redução da carga incidente sobre a promissora indústria de jogos e consoles eletrônicos, e afastando a possibilidade de concessão de qualquer benefício tributário para o segmento. Entretanto, quando nos aprofundamos na análise, percebemos que, ainda que o benefício ficasse restrito a tributos federais incidentes sobre os referidos produtos, a carga tributária incidente sobre o setor continuaria muito distante do suportado pela concorrência internacional.

Logo, em consonância com o parecer exarado pela CCJ, o autor concorda com a desoneração fiscal dos jogos eletrônicos e consoles produzidos em território brasileiro por hermenêutica extensiva e comparativa à imunidade concedida aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

## Referências

AGÊNCIA SENADO (Brasília). Senado Federal. **Isenção de impostos sobre videogames pode ser votada após recesso** Fonte: Agência Senado. [S. L.]: Senado Federal - Notícias, 20 jan. 2020. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/20/isencao-de-impostos-sobre-videogames-pode-ser-votada->



apos-recesso. Acesso em: 8 maio 2020. **BRASIL tem maior carga tributária da América Latina, diz OCDE**. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasiltem-maior-carga-tributaria-da-america-latina--diz-ocde,10000021608>. Acesso em: 18 nov. 2017.

ALVES, Joana; FIGUEIRÊDO, Emmanuel; FERREIRA, Alexandre. A Legalidade da Tributação dos serviços de Streaming. *In: PACHECO, Paula. A Legalidade da Tributação dos serviços de Streaming*. [S. l.]: JusBrasil, 20 jul. 2018. Disponível em: <https://joanaalve.jusbrasil.com.br/artigos/637009505/a-legalidade-da-tributacao-dos-servicos-de-streaming>. Acesso em: 16 dez. 2020.

BELARMINO, Ana Paula. A Função Social dos Tributos. *In: A função social dos tributos*. Joinville- SC: JusBrasil, 21 jan. 2020. Disponível em: <https://anabelarmino.jusbrasil.com.br/artigos/690812205/a-funcao-social-dos-tributos>. Acesso em: 3 jun. 2020.

BRASIL é o 13º maior mercado de games do mundo e o maior da América Latina: País promove campeonatos milionários e movimenta R\$ 5,6 bilhões por ano. São Paulo-SP: Valor Investe, 30 jul. 2019. Disponível em: PEC 51/17 está pr <https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/07/30/brasil-e-o-13o-maior-mercado-de-games-do-mundo-e-o-maior-da-america-latina.ghtml>lonta para deliberação no plenário do Senado Federal. Acesso em: 11 fev. 2020.

CONGRESSO EM FOCO. **Deputados custam 1 bilhão por ano**. Publicado em: 01 mar. 2016. Disponível em: <http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/>

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. Saraiva: São Paulo, 2016.[lista-todos-os-salarios-e-beneficios-de-um-deputado/](#). Acesso em: 30 nov.2017

GONDIM, Abnor. **BENEFÍCIOS FISCAIS A VIDEOGAMES VÃO ELIMINAR 500 EMPREGOS E 70 MIL PRODUTOS NA ZFM**: Estímulos exclusivos para a Zona Franca de Manaus atraíram a Sony para fabricar o Playstation e a Flextronics, que produz o Xbox da Microsoft.. *In: PACHECO, Paula. BENEFÍCIOS FISCAIS A VIDEOGAMES VÃO ELIMINAR 500 EMPREGOS E 70 MIL PRODUTOS NA ZFM*: Estímulos exclusivos

para a Zona Franca de Manaus atraíram a Sony para fabricar o Playstation e a Flextronics, que produz o Xbox da Microsoft.. [S. l.]: JusBrasil, 9 ago. 2019. Disponível em: <http://www.telesintese.com.br/beneficios-fiscais-a-videogames-va-eliminar-500-empregos-e-70-mil-produtos-na-zfm/>. Acesso em: 6 maio 2020.

INDÚSTRIA dos videogames bate recordes e fatura US\$ 134 bilhões: Mercado mobile mostra sua força com adesão de 74% dos donos de smarthphones. *In*: ABBADE, João. **Indústria dos videogames bate recordes e fatura US\$ 134 bilhões**: Mercado mobile mostra sua força com adesão de 74% dos donos de smarthphones. [S. l.]: Jovem Nerd, 24 jan. 2019. Disponível em: <https://jovemnerd.com.br/nerdbunker/industria-dos-videogames-bate-recordes-nos-eua-e-fatura-us-43-bilhoes/>. Acesso em: 18 jun. 2020.

JOGOS on-line movimentam 4,9 bilhoes Brasil lidera setor na america latina: Na conta, está faturamento com publicidade, venda dos jogos e microtransações. [S. l.]: O Globo, 5 mar. 2017. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/jogos-online-movimentam-49-bilhoes-brasil-lidera-setor-na-america-latina-21014736>. Acesso em: 10 mar. 2020.

MATTANA, Bruna. Desoneração para os videogames em debate no Congresso Nacional: Projeto busca estimular indústria nacional, por meio de imunidade tributária para consoles e jogos para videogames produzidos no Brasil. *In*: MATTANA, Bruna. **Desoneração para os videogames em debate no Congresso Nacional**: Projeto busca estimular indústria nacional, por meio de imunidade tributária para consoles e jogos para videogames produzidos no Brasil. [S. l.]: Jornal NH, 9 ago. 2019. Disponível em: [https://www.jornalnh.com.br/\\_conteudo/\\_conteudo/noticias/regiao/2019/08/2467665-desoneracao-para-os-videogames-em-debate-no-congresso-nacional.html](https://www.jornalnh.com.br/_conteudo/_conteudo/noticias/regiao/2019/08/2467665-desoneracao-para-os-videogames-em-debate-no-congresso-nacional.html). Acesso em: 26 jun. 2020.

MERCADO de games no Brasil deve crescer 5,3% até 2022, diz estudo: País mantém posição de líder latino-americano. *In*: **Mercado de games no Brasil deve crescer 5,3% até 2022, diz estudo**: País mantém posição de líder latino-americano. 21 jan. 2020. Disponível em: [https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/08/03/internas\\_economia,775342/mercado-de-games-no-brasil-deve-crescer-5-3-ate-2022-diz-estudo.shtml](https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/08/03/internas_economia,775342/mercado-de-games-no-brasil-deve-crescer-5-3-ate-2022-diz-estudo.shtml). Acesso em: 3 jun. 2020.

MOURA, Lenice Silveira Moreira de. **Sobre a dignidade humana**: prelúdio para uma abertura das ciências jurídicas. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Orientadora, Profa. Dra. Maria da Conceição Xavier de Almeida. 2008.

OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de. FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **O Orçamento Público no Estado Constitucional Democrático e a Deficiência Crônica da Gestão das Finanças Públicas no Brasil**. 2017; Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p183>>

PACHECO, Paula. Mercado de games no Brasil cresce, apesar da crise: Mercado nacional de games não sente a crise e deve movimentar mais de US\$ 1,5 bilhão em 2018, segundo os últimos dados da Newzoo. País conta com 75,7 milhões de jogadores. *In*: PACHECO, Paula. **Mercado de games no Brasil cresce, apesar da crise**: Mercado nacional de games não sente a crise e deve movimentar mais de US\$ 1,5 bilhão em 2018, segundo os últimos dados da Newzoo. País conta com 75,7 milhões de jogadores. [S. L.]: Senado Federal Consulta Pública, 24 jul. 2018. Disponível em: [https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2018/07/24/internas\\_economia,975277/mercado-de-games-no-brasil-cresce-apesar-da-crise.shtml](https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2018/07/24/internas_economia,975277/mercado-de-games-no-brasil-cresce-apesar-da-crise.shtml). Acesso em: 11 nov. 2020.

PAÍS pode perder R\$ 50 milhões com proposta de Bolsonaro de cortar impostos de videogames: Documento do Ministério da Economia aponta prejuízos com queda de alíquotas para jogos eletrônicos e consoles. [S. L.]: O Globo, 15 ago. 2019. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/pais-pode-perder-50-milhoes-com-proposta-de-bolsonaro-de-cortar-impostos-de-videogames-23850573>. Acesso em: 15 jun. 2020.

PEC prevê imunidade tributária a jogos e consoles para videogames produzidos no Brasil: PEC 51/17 está pronta para deliberação no plenário do Senado Federal. [S. L.], 21 jan. 2020. Disponível em: PEC 51/17 está pronta para deliberação no plenário do Senado Federal. Acesso em: 18 mar. 2020

PEC prevê imunidade tributária a jogos e consoles para videogames produzidos no Brasil:

PEC 51/17 está pronta para deliberação no plenário do Senado Federal. *In*: **PEC prevê imunidade tributária a jogos e consoles para videogames produzidos no Brasil**: PEC 51/17 está pronta para deliberação no plenário do Senado Federal. [S. l.]: Portal Migalhas, 21 jan. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI318817,81042-PEC+preve+imunidade+tributaria+a+jogos+e+consoles+para+videogames>. Acesso em: 7 jul. 2020.

PICKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO nº 51 de 2017. [S. l.]: Senado Federal Consulta Pública, 31 jul. 2021. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/cidadania/visualizacaomateria?id=132049&utm\\_source=Twitter&utm\\_medium=MidiasSociaisSenado](https://www12.senado.leg.br/cidadania/visualizacaomateria?id=132049&utm_source=Twitter&utm_medium=MidiasSociaisSenado). Acesso em: 31 jul. 2021.

ROQUE, Eduardo B.M. Tributação de videogames na importação. **Jornal Valor Econômico**. Disponível em: <<http://4mail.com.br/artigo/viewfenacon/010173000000000>>. Acesso em: 3 jun. 2014.

SARMENTO, Daniel. Ubiquidade constitucional: os dois lados da moeda. **Revista de Direito do Estado**, [S.l.], n. 2, p. 83-118, 2006.

SCHMIDT, A. F.; GONCALVES, O. O.. *Fomentando a legalidade e a estabilidade do mercado de videogames no Brasil: em busca da nomenclatura correta, da igualdade e tributária e do preço justo*. *Revista Opinião Jurídica, Fortaleza*, v. 12, n. 16, p. 35-57, jan./dez. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: orçamento na Constituição**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, v.5.

**Direito tributário e direitos fundamentais  
dos contribuintes**



## **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação: direitos fundamentais e o problema das participações societárias**

*Carlos Bender Konrad <sup>1</sup>*

### **Introdução**

O contribuinte é detentor de um conjunto de direitos fundamentais que limitam a competência tributária do Estado, sendo um dos maiores exemplos de direito fundamental de primeira dimensão e eficácia vertical dos direitos fundamentais.

O direito fundamental à propriedade é classicamente considerado um direito fundamental de primeira dimensão, porque exercido pelo particular contra o Estado, gozando de proteção constitucional e legal. Assim, a Constituição Federal garante não só o direito de propriedade, mas também um aspecto desse direito, qual seja, o direito à herança, enquanto garantia e enquanto direito subjetivo (CF, artigo 5º, XXX).

Assim como não existem direitos absolutos, os direitos fundamentais devem ser ponderados e compatibilizados com outros direitos. O direito a propriedade deve ser compatibilizado com o mandamento constitucional de pagar impostos e, no caso da propriedade transferida por herança, incide o dever de pagar o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação.

Não só a herança, mas também a celebração de contratos de doação ficam sujeitas ao pagamento do imposto de competência estadual e distrital, com a roupagem imposta pela Constituição Federal de 1988.

---

<sup>1</sup> Mestrando e Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Certificado em *Private Equity e Venture Capital* pelo INSPER. Advogado. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4247945930947483>. E-mail: carlosbkonrad@hotmail.com.

Enquanto direito fundamental, o contribuinte pode exigir do Estado respeito à sua propriedade, o que abrange, também, a proteção e promoção da eficácia vertical de tal direito intimamente relacionado à dignidade da pessoa humana.

Justifica-se, pois, a presente pesquisa, a fim de que se compreenda que algumas unidades da federação brasileira têm adotado critérios para a apuração da base de cálculo que desrespeitam os direitos fundamentais do contribuinte. Além disso, é reduzida a produção acadêmica acerca do imposto, da sua importância para o Estado, enquanto tributo eminentemente fiscal, e da necessidade de esclarecer como ocorre a identificação da base de cálculo na transmissão ou doação de participações societárias.

Nesse contexto, tanto a sucessão quanto a doação ficam sujeitas ao Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), nos termos do artigo 155, inciso I, da Constituição Federal e artigo 35 do Código Tributário Nacional.

O problema de pesquisa é o seguinte: qual é o critério mais consentâneo com os direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal para a apuração da base de cálculo do imposto de transmissão causa mortis e doação incidente sobre quotas de sociedade limitada ou ação de companhia fechada?

A resposta à questão passa pela distinção entre propriedade e patrimônio e é de relevância ímpar no contexto da tributação (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007, p. 415).

Objetiva-se, com o presente trabalho, analisar criticamente a legislação de alguns estados brasileiros, a fim de demonstrar que os critérios escolhidos pelo Estado são incompatíveis com a Constituição Federal e violam os direitos fundamentais dos contribuintes.



O método de abordagem empregado consistirá no sistemático, com procedimento monográfico.

## **1. Direito fundamental de propriedade e herança**

A propriedade é um direito humano consagrado na Declaração Universal dos Direitos do Homem e um direito fundamental expressamente estabelecido no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

A sistemática dos Direitos Fundamentais classifica o direito de propriedade enquanto Direito de primeira dimensão, isto é, direitos oponíveis pelos particulares ao Estado. Ingo Sarlet (2007, p. 78) menciona que a relevância atribuída aos direitos fundamentais, o reforço do seu regime jurídico e até mesmo a configuração do seu conteúdo são frutos da reação do Poder Constituinte, e das forças sociais e políticas nele representadas, ao regime de restrição e até mesmo de aniquilação das liberdades fundamentais.

Nesse contexto, observa-se a relevância da compatibilização da tributação sobre eventos causa mortis e doação, pela necessidade de proteção e promoção das liberdades fundamentais, especialmente o exercício da liberdade perante o Estado.

John Locke destaca a importância de tal direito nos seguintes termos: “cada homem tem uma propriedade em sua própria pessoa, a esta ninguém tem qualquer direito senão ele mesmo” (1963, p. 20).

O direito de propriedade abrange, também, a proteção da herança. O caráter normativo do âmbito de proteção da herança confere ao legislador, como de resto no contexto do direito de propriedade em geral, ampla liberdade na disciplina do direito de herança (PIEROTH; SCHLINK, 2006, p. 19).

A proteção constitucional do direito de propriedade e do direito de sucessão não teria, assim, qualquer sentido sem as normas legais relativas

ao direito de propriedade e ao direito de sucessão (PIEROTH; SCHLINK, 2006, p. 53).

O conceito de propriedade sofreu profundas alterações nos últimos séculos, sendo relevante, porém, o conceito clássico de elemento fundamental destinado a assegurar a subsistência individual e o poder de autodeterminação (HESSE, 1988, p. 172).

Com grande controvérsia acerca de seu conteúdo no Brasil, na Alemanha, desde a Constituição de Weimar entende-se que a garantia do direito de propriedade deveria abranger não só a propriedade sobre bens móveis ou imóveis, mas também os *valores patrimoniais*, incluídas aqui as diversas situações de índole patrimonial, decorrentes de relações de direito privado ou não (MIRANDA, 1987, p. 392).

Verifica-se, assim, que o conceito constitucional de proteção ao direito de propriedade transcende a concepção privatística estrita, abarcando outros valores de índole patrimonial, como as pretensões salariais e as *participações societárias* (HESSE, 1988, p. 173).

O Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfGE) já teve a oportunidade de definir que o conceito de propriedade alcança também ações e participações societárias (PIEROTH; SCHLINK, 2005; p. 232).

Esse entendimento era defendido por Pontes de Miranda sob a égide da Constituição de 1967 e, conforme Gilmar Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Branco (2007), deve ser mantido também na Constituição de 1988.

Com efeito, diante da frontal preocupação do Poder Constituinte com a proteção das liberdades individuais, justifica-se a interpretação mais consentânea de preservar o exercício de direitos fundamentais dos particulares diante do Estado, na chamada eficácia vertical dos direitos fundamentais.

Essa ampliação do conceito de propriedade, para fins de proteção constitucional, poderia ensejar a indagação acerca da confusão com a

noção de patrimônio, enquanto soma dos valores patrimoniais ou dinheiro reunido por uma pessoa, o que tem grande relevância no contexto da tributação (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007 p. 415).

## **2. Imposto de transmissão causa mortis e doação**

A máxima de que não existem direitos absolutos encontra no caso tratado neste trabalho um aspecto especialmente relevante, qual seja, a compatibilização do direito fundamental de propriedade e herança e a incidência de tributo eminentemente fiscal.

O Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação constitui-se em inovação da Constituição de 1988, a qual cindiu a hipótese da tributação sobre bens em causa mortis e doação, sujeito a competência estadual e distrital, e transferência de bens imóveis onerosamente (ITBI), de competência municipal.

Recai, portanto, sobre a transmissão gratuita de patrimônio, sem contraprestação.

Especialmente relevante para o presente trabalho é a compreensão de que a propriedade pode ser transferida a terceiros tanto por sucessão *causa mortis*, quanto por ocasião da realização de contrato de doação, em suas diversas formas (CALIENDO, 2020, p. 912), conforme artigo 538 do Código Civil.

O ITCMD, assim como o ITBI, é instituído com a finalidade de angariar recursos para o ente que exerce a competência tributária ativa, não se tratando de situação que busque regular determinado mercado, o que constitui tarefa dos tributos extrafiscais.

No que tange ao ITCMD, porém, diante da inovação constitucional e da escassez da regulação da matéria pela Lei Complementar (Código Tributário Nacional), conforme exige o artigo 150, incisos, da Constituição, entende-se que o ente tributante tem competência plena, na forma do

artigo 24 da Constituição de 1988, dando ensejo a diferentes contextos normativos em cada ente federativo.

Especialmente relevante para o presente trabalho e para a compreensão de como a base de cálculo deve ser apurada quando a ocorrência da transferência das quotas ou ações de companhia fechada no contexto da Constituição, escolheu-se o Estado do Rio Grande do Sul, que tem enfrentado a judicialização da matéria e por ser possível compreender claramente a matéria por meio do estudo de precedentes relevantes julgados pelo Tribunal de Justiça do RS.

### **3. Participações societárias: limitada e por ações**

O termo adotado para fins do presente trabalho “participações societárias” corresponde às ações ou quotas de sociedades que ficam sujeitas a doação ou sucessão causa mortis.

As quotas de sociedade limitada guardam grande semelhança com as ações de companhias fechadas, de modo que se justifica o tratamento conjunto dessas parcelas do capital social no presente trabalho.

Sergio Campinho destaca que o Código Civil de 2002 incorpora princípios típicos das sociedades personalíssimas (*intuitu personae*), como os seguintes: a) constituição por contrato; b) solidariedade entre os sócios (pela integralização do capital social); c) alteração do contrato social nas hipóteses de exclusão ou retirada de sócio; d) dissolução parcial da sociedade pela ruptura da *affectio societatis*; e) liquidação da quota do sócio falecido, salvo se o contrato dispuser diferentemente, ou se os remanescentes decidirem pela dissolução total da sociedade ou, ainda, por acordo com os sucessores, regular-se a substituição do sócio falecido; f) condicionamento da cessão de quotas, por parte do sócio a estranhos, à inexistência de oposição de titulares em determinado percentual, salvo previsão contratual que a regule de forma diversa (2020, p. 154).

Os acionistas de companhias fechadas, assim como os quotistas de sociedades limitadas ficam sujeitos a questões controvertidas por ocasião da sucessão ou doação, na medida em que correspondem a bens móveis com baixa liquidez e difícil mensuração pelo Estado por ocasião da necessidade de sua avaliação e tributação.

### **3.1. Sociedade limitada**

A necessidade de separação do patrimônio utilizado para a atividade empresarial do patrimônio pessoal dos sócios é aspecto relevante em todas as economias de mercado.

Assim, a legislação brasileira, importando aspectos relevantes do direito europeu, especialmente do direito societário alemão, incluiu, entre as possibilidades de constituição de sociedade com separação patrimonial e responsabilidade limitada, a sociedade limitada, instituída inicialmente pelo Decreto 3.708 de 1919 e incluído no Código Civil de 2002.

Alinhando-se ao direito continental europeu, a Lei 13.874/2019 promoveu nova alteração no Código Civil ao prever a figura da sociedade limitada unipessoal, com o que se possibilita a constituição de sociedade de uma só pessoa, detentora das quotas sociais.

Aspecto relevante para o presente estudo diz respeito ao capital social, requisito indispensável à constituição da sociedade limitada, bem assim de qualquer espécie e forma societária no Direito brasileiro. Não se podem arquivar atos constitutivos das sociedades que não designarem, além das cláusulas obrigatórias ao tipo, o respectivo capital, conforme estabelece a Lei n. 8.934/94.

O capital social representa o conjunto das contribuições que os sócios realizam ou se obrigam a realizar ao subscreverem suas participações. Traduz transferência de recursos próprios dos sócios para a sociedade que, assim, ficam vinculados ao seu objeto social.

Essa transmissão inicial, quando da formação da sociedade, visa a possibilitar que a pessoa jurídica de direito privado inicie a sua atividade econômica, capacitando-a para desenvolver o seu objeto. Posteriormente, a depender do resultado da atividade, poderão ocorrer aumentos ou reduções do capital social da sociedade.

O capital social, porém, não se confunde com o patrimônio social que reflete, com alguma realidade, o potencial econômico da pessoa jurídica que o titulariza, e que se expressa por uma relação entre ativo e passivo. A variabilidade é de sua essência, diferentemente do capital social, imutável em regra.

O Código Civil estabelece que o contrato social da sociedade fixe o capital social, bem como a forma e o prazo de sua integralização, o quinhão de cada sócio, a parte de cada sócio nos lucros e perdas, entre outros. Se o contrato, todavia, não estabelecer o *quantum* da participação dos sócios nos lucros e perdas da sociedade, presume-se que a distribuição far-se-á em proporção à cota de cada um, nos moldes do estatuído no art. 1.007 do Código Civil.

O capital social da sociedade limitada pluripessoal é fracionado em cotas, as quais podem ser de idêntico valor ou de valores distintos, cabendo uma ou diversas quotas a cada sócio (art. 1.055 do Código Civil). No caso da sociedade limitada unipessoal, a cota única ou as diversas quotas em que se divide o capital ficam sob a titularidade de um único sócio.

Havendo a previsão, a lei das sociedades anônimas será supletiva da lei da limitada. Supre a lacuna da lei. É supletiva da vontade do legislador e não apenas da vontade das partes. Funciona como fonte subsidiária não apenas do contrato, naquilo em que nele foi insuficientemente esboçado, mas também da própria lei, ante sua omissão total acerca do tema a ser disciplinado (CAMPINHO, 2020).

### **3.2. Sociedade por ações de capital fechado**

A sociedade por ações constitui forma societária gênero a que integram duas espécies: a sociedade anônima ou companhia e a sociedade em comandita por ações. Têm em comum o traço de que os direitos dos sócios encontram-se consubstanciados e organizados em conjuntos padronizados denominados ações, cujos números e eventuais classes são fixadas no estatuto social, sem identificação dos respectivos titulares (LAMY FILHO; BULHÕES PEDREIRA; 1997; p. 19).

A sociedade por ações revela-se como sociedade de responsabilidade limitada, na qual todos os sócios ou acionistas respondem ilimitadamente ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas (CAMPINHO, 2019).

O artigo 4º da Lei 6.404/1976 considera sociedade anônima aberta aquela cujos valores mobiliários encontram-se admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários, traduzido pelas bolsas de valores ou mercado de balcão; à fechada, por sua vez, se alcança por exclusão, isto é, são aquelas companhias cujos valores mobiliários não são passíveis de oferta pública nesse mercado (CAMPINHO, 2019).

As sociedades anônimas fechadas brasileiras normalmente decorrem de companhias familiares (BARRIONUEVO FILHO, 1986).

### **4. Base de cálculo de participações societárias**

A apuração do valor dos tributos é feita por meio de dois fatores: base de cálculo e alíquota. Apenas a base de cálculo será explorada no presente trabalho.

O ITCMD encontra grande dificuldade de mensuração por ocasião da identificação da base de cálculo do bem ou direito herdado, especialmente o valor da quota social ou ação de companhia fechada.

Enquanto garantia fundamental do contribuinte, a Constituição Federal estabelece expressamente a necessidade de definição da base de cálculo por lei (art. 146, inciso III), que esteja vigente antes da ocorrência do fato gerador e que o tributo só possa ser exigido a partir do primeiro ano imediatamente seguinte ao da publicação da lei que o instituiu, ou majorou a carga tributária (Constituição, art. 150, III).

O Código Tributário Nacional limita-se a definir a base de cálculo dos impostos sobre transmissão apenas de bens imóveis e direitos a ele relativos. Isto porque, até a promulgação da Constituição de 1988, o fato gerador dos impostos sobre transmissão *causa mortis* e *inter vivos* restringia-se às transmissões de bens imóveis e de direitos a eles relativos. A partir de 1988, foram criadas outras hipóteses de incidência, passando-se a tributar, além dos imóveis, a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I).

A combinação do artigo 35 do CTN com as disposições da Constituição permite concluir que, para cada transmissão não onerosa a título *causa mortis* ou *inter vivos*, nasce, para o sujeito passivo beneficiado com a transmissão, a obrigação de recolher o ITCMD *causa mortis* e ITCMD doação.

A base de cálculo do imposto corresponde ao valor integral dos bens e direitos transmitidos a este título. Este valor deve ser o venal, ou seja, o de venda, o de mercado, na data da abertura da sucessão ou do óbito (Princípio da Saisine).

Afirma-se que a base de cálculo do imposto corresponde ao valor do quinhão hereditário, apurado no final do processo de inventário, quando da definição da partilha.

A maioria das avaliações de empresas, especialmente de empresas privadas, é realizada por razões legais ou tributárias, como nos casos de morte de sócios (DAMODARAN, 2007, p. 15).



O Estado do Rio Grande do Sul, no exercício da competência tributária plena, decorrente do artigo 24 da Constituição, houve por bem estabelecer, supostamente em consonância com o artigo 155 da Constituição Federal e artigo 35 do Código Tributário Nacional, a Lei 8.821/1989, conhecida como Regulamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (RITCMD).

O referido Regulamento estabelece como deve ser apurada a base de cálculo de participação societária, sujeita ao ITCMD:

Art. 12. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS, obedecidos os critérios fixados em regulamento.

A previsão legal apresenta mais detalhadamente a previsão do Código Tributário Nacional para a quantificação do tributo devido ao Estado.

A previsão normativa, porém, ao remeter simplesmente ao valor venal dos bens, mediante avaliação administrativa ou judicial é incompleta, pois não abrange a complexidade de valores mobiliários e títulos.

O ente tributante, no exercício da competência regulamentar, especificou ainda mais a temática e passou a prever o seguinte no Decreto 33.156:

Art. 14 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores (...), observando-se as normas técnicas de avaliação.

§ 1º - Na transmissão de direitos, a base de cálculo é o valor venal dos respectivos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores apurados conforme "caput" deste artigo.

§ 5º - O valor dos títulos da dívida pública, o das ações das sociedades e o dos títulos de crédito negociáveis em bolsa de valores serão o da cotação oficial de abertura no dia da avaliação.

O decreto prevê expressamente como devem ser apurados os valores de títulos e ações de companhias abertas, isto é, aquelas negociadas em mercado secundário de ações, isto é, por meio do sistema de bolsa de valores.

As ações de companhias abertas são facilmente quantificadas em valores de mercado, sendo relevante a adoção da cotação oficial de abertura no dia da avaliação, porém, para ações de companhias fechadas e quotas de sociedades limitadas não encontramos tal facilidade de mensuração, diante da escassa liquidez desse tipo de participação societária.

Diante da complexidade do tema, o Estado do Rio Grande do Sul editou a Instrução Normativa 45/1998, que previa, como forma de apuração da ação ou quota o patrimônio líquido atualizado acrescido de 50% da Receita Líquida média, anual e atualizada (item 6.4., Capítulo II, Título II).

A adoção do patrimônio líquido acrescido de projeção de receitas foi considerado pelo Estado do Rio Grande do Sul um “fluxo de caixa descontado”, critério mundialmente aceito para avaliação de empresas (DAMODARAN, 2007).

Ocorre que a previsão da Instrução Normativa teria desbordado de uma previsão científica e teria aumentado a carga tributária sem a observância da previsão da Constituição de 1988.

É possível verificar, no âmbito da literatura jurídica e da jurisprudência de tribunais de justiça, especialmente do Tribunal do Rio Grande do Sul, a discussão em torno de três critérios preponderantes

sobre avaliação de ações e quotas: valor nominal, patrimônio líquido atualizado e fluxo de caixa descontado.

#### **4.1. Valor nominal das participações**

As ações com valor nominal eram obrigatórias sob a vigência da lei anterior de sociedades por ações, atualmente, porém, o artigo 11 da Lei 6.404/76 permite a coexistência de ações com e sem valor nominal, o que deve ser definido no Estatuto Social da companhia.

Constituindo a ação fração do capital social, o seu valor será igual ao da parcela por ela representada nesse capital, esteja ou não declarado no estatuto seu valor nominal. Consultando-se o estatuto, poder-se-á aferir o seu valor, resultado da simples operação aritmética de divisão do capital declarado pelo número de ações emitidas pela companhia (NEGRÃO, 2003, p. 403).

A hipótese de se aceitar o valor nominal das participações como corresponde a base de cálculo do imposto de transmissão causa mortis e doação corresponde a um caráter seguro para a apuração da base de cálculo do imposto, na medida em que se trata efetivamente do patrimônio transferido aos herdeiros.

Com efeito, o imposto incide sobre o valor venal dos bens transferidos, na forma do artigo 35 do Código Tributário Nacional, sendo o valor nominal efetivamente o transferido aos herdeiros ou donatários.

A crítica normalmente feita a esse critério para adoção como base de cálculo é de que se trata de medida excessivamente favorável ao contribuinte em detrimento do fisco, bem como que não abrange a expectativa dos lucros que a sociedade simples ou empresária poderia auferir nos próximos exercícios após a transmissão da quota ou ação.

A esse argumento é possível opor o fato de que as expectativas de lucros não são transferidas, caso contrário todos os bens transferidos na

herança ou doação seriam avaliados de outra forma, principalmente em se tratando de investimentos e propriedade intelectual.

Em geral não se aceita esse critério, excepcionalmente alguns estados aceitam o valor nominal das quotas ou ações de companhia fechada nos casos em que o último balanço patrimonial levantado foi negativo, tratando-se de medida que garante a arrecadação de parte dos recursos transferidos, compatibilizando-se o direito fundamental de propriedade com o dever fundamental de pagar impostos.

#### **4.2. Valor patrimonial**

O valor patrimonial da ação ou quota é aferido como resultado da divisão do patrimônio líquido da companhia pelo número de ações em que se divide o seu capital. Ao patrimônio líquido se chega com a dedução do ativo social ou patrimônio bruto da parcela correspondente ao seu passivo, representado pelo conjunto de obrigações da sociedade (CAMPINHO, 2019).

Embora se trate de uma medida muito utilizada no mercado financeiro para a avaliação de ativos, não se trata de uma medida normalmente aceita pela legislação do ITCMD, porque envolve a subtração de passivos dos ativos da sociedade.

A legislação do Estado do Rio Grande do Sul estabelecia, até a alteração de 2015 da Lei 8.821/1989, a impossibilidade de dedução de dívidas relativas aos bens transmitidos por sucessão ou doação.

Assim, até 2015, poder-se-ia arguir a inadmissibilidade da utilização do valor patrimonial, exatamente pela ocorrência de deduções.

A legislação de alguns estados, como a de São Paulo, impede o desconto de dívidas do ativo para apuração da base de cálculo, o que poderia ensejar o afastamento dessa modalidade de apuração da base de cálculo.

No caso da Lei 8.821, porém, foi reestabelecida a possibilidade de aplicar dedução da base de cálculo do imposto os valores de quaisquer dívidas que onerem o bem, título ou crédito transmitido.

Nesse contexto, abre-se a possibilidade adoção do critério do valor patrimonial da ação ou quota para a identificação da base de cálculo do imposto.

A Instrução Normativa 45/1998, do Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, prevê que para a identificação da base de cálculo de participações societárias, deve-se utilizar o patrimônio líquido atualizado, acrescido de uma projeção de receita.

O patrimônio líquido, portanto, é um critério aceito pelo fisco.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, por exemplo, já admitiu o patrimônio líquido, com a exclusão da projeção de receita, porque o acréscimo da receita foi feito sem a observância do princípio da legalidade (BRASIL, 2019).

### **4.3. Valor econômico ou fluxo de caixa descontado**

O valor econômico corresponde à perspectiva de rentabilidade da companhia, apurada a partir de seu fluxo de caixa descontado, projetando para os próximos anos. Estimam-se, por esse método de avaliação, os fluxos de caixa futuros, que são trazidos a valores presentes, aplicando-se-lhes uma taxa de desconto (CAMPINHO, 2019).

O fluxo de caixa descontado corresponde a uma métrica muito adotada para a avaliação de ativos, dos mais simples, como imóveis, até os mais complexos, como participações societárias e *bonds*.

A vantagem da adoção do *discounted cash flow* corresponde a incorporação da *expectativa* de retornos que um determinado ativo pode gerar no futuro em condições normais de mercado.

O método corresponde, basicamente, ao seguinte: o valor de um ativo é o valor presente dos fluxos de caixa previstos desse ativo, descontado a uma taxa que reflita o grau de risco desses fluxos de caixa (DAMORADAN, 2007, p. 6).

Assim, esta fórmula é considerada a mais adequada para a apuração de haveres em casos de dissolução parcial de sociedades, conforme julgado paradigmático do Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2015): prevalecerá, para a apuração dos haveres do sócio retirante, o critério previsto no contrato social, podendo-se utilizar conjuntamente a metodologia do *fluxo de caixa descontado* para se aferir, inclusive, o patrimônio intangível da sociedade. Afinal, não há como reembolsar de forma digna e justa o sócio dissidente sem incluir na apuração de haveres a mais valia da empresa no mercado.

Como pode ser visto, as variáveis que compõem a correta mensuração do ativo envolvem aspectos típicos do mercado financeiro, como *risco e taxa de desconto*.

Essas variáveis, porém, não correspondem a uma medida legítima a ser usada pelo Estado, na medida em que ele não assume o risco, na verdade o transfere no polo do contribuinte, o que é substancialmente diferente do caso de apuração de haveres de sócio.

Além disso, como o Estado aplicaria uma taxa de desconto sobre a expectativa de lucro de determinada atividade? Nem há previsão legal para aplicar esta dedução, nem há autorização *a priori* para a renúncia a receitas.

A par da questão eminentemente técnica relativa a apuração do desconto e do risco, por expressa previsão constitucional e legal, expectativas de lucro não correspondem a herança transmitida, tampouco a valor venal de um bem.

Considerando-se que o fluxo de caixa descontado implica a expectativa de lucros futuros e pode ser aplicado a qualquer ativo, o ente tributante poderia aplicar a referida fórmula de avaliação para todos os ativos transmitidos por herança ou doação, desde ativos típicos empresariais até imóveis e bens móveis tradicionais.

O critério adotado para a apuração do valor da quota social é uma medida mundialmente aceita e, em nenhuma hipótese corresponde ao valor patrimonial de uma ação ou quota “acrescido de valor médio, anual e atualizado de 50% da receita líquida”, como fez o Estado do Rio Grande do Sul.

Nessa situação, a vulneração dos direitos fundamentais do contribuinte decorreu do aumento da carga tributária sem lei anterior (mera edição da IN 45), da extrapolação do poder regulamentar pelo Estado em matéria tributária, pois acrescentou receitas futuras e distorceu conceitos importantes como valor venal e patrimônio líquido, o que implica violação ao artigo 155, I, da Constituição (BRASIL, 2017).

Além disso, o critério do patrimônio líquido acrescido de 50% da receita dos últimos anos não é científico e, assim, viola o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Por fim, mesmo a utilização do verdadeiro fluxo de caixa descontado, em vez do que foi criado pelo Estado do RS, para a apuração de tributos é medida incompatível com os direitos fundamentais, especialmente o de propriedade.

A medida é utilizada para quantificação de ativos, quando o fisco adota tais critérios, qual deve ser a taxa de desconto? Esse desconto é compatível com a previsão legislativa que prevê autoriza deduções?

Quando o particular adquire um ativo ele conta com riscos futuros decorrentes das receitas, esse risco não existe na transmissão das ações ou quotas de sociedades, na medida em que, com a morte, transfere-se aos

herdeiros tais participações. A sistemática de lucros futuros é incompatível com a tributação das heranças e doações.

### **Conclusão**

A Constituição Federal, ao consagrar o direito fundamental à propriedade, o fez também em relação à herança, seja do ponto de vista formal, seja do material.

O Código Tributário Nacional, em interpretação conforme a Constituição, estabelece a incidência do Imposto de Transmissão Causa Mortis sobre o valor venal do bem transferido por sucessão ou doação. O critério legal eleito do valor venal do bem transferido, em casos de transmissão ou doação de participações societárias de companhias fechadas ou sociedades limitadas este critério é incompleto.

A adoção de critérios para a apuração da base de cálculo do tributo é diversa, de acordo com a competência plena que a Constituição atribuiu aos Estados, sendo mais comuns o valor nominal, valor patrimonial e fluxo de caixa descontado.

O fluxo de caixa descontado é a melhor forma de precificação de um ativo no mercado financeiro, porém, a mesma lógica não pode ser transplantada para o Direito Tributário, na medida em que o fisco não assume o risco da aquisição de um ativo, tampouco pode impor uma taxa de desconto na expectativa de lucros futuros da participação societária. Além disso, a expectativa de lucros não corresponde a herança transmitida, conforme exige a literalidade da Constituição e do CTN.

Além disso, a adoção do fluxo de caixa descontado implica a adoção de critérios que confundem propriedade e patrimônio, na medida em que o patrimônio transferido com a sociedade é que é avaliado e descontado. A escolha de tal critério para a aferição da base de cálculo das participações



societárias implica violação do direito fundamental do contribuinte, na medida em que a exação incide apenas sobre a propriedade transferida.

Os critérios mais consentâneos com o direito fundamental de propriedade correspondem ao valor patrimonial e valor nominal das quotas e ações de companhias fechadas, na medida em que correspondem efetivamente ao patrimônio transferido aos herdeiros ou donatários.

A adoção de critérios diversos do valor nominal e patrimonial das participações societárias corresponde a medida inconstitucional e ilegal, seja pela vulneração do artigo 155 da CF, seja por violação ao artigo 110 do CTN (tributário não pode alterar classificações de direito privado).

Diante da pergunta formulada, é possível responder que a adoção de critérios que impliquem perspectivas de ganhos futuros para as ações de companhias fechadas ou quotas não deve ser considerado consentâneo com os direitos fundamentais do contribuinte.

A tributação da herança corresponde ao patrimônio transferido (CF, art. 155, I), conforme estabelece o princípio da legalidade, de modo que a expectativa de ganhos futuros, trazidos a valor presente viola a dignidade da pessoa humana.

Com efeito, por ocasião da doação ou sucessão, não devem ser considerados expectativas de ganhos futuros, caso contrário sempre haveria uma forma de incrementar a base de cálculo do tributo sem a correspondente alteração legislativa.

Da mesma forma, não se pode aceitar o critério do valor patrimonial, na medida em que este oscila e, como a maioria dos Estados não aceita a avaliação de quotas ou ações em valor equivalente a zero ou negativo, deve ser afastado, sob pena de vulneração da igualdade entre os contribuintes, os quais teriam seu patrimônio avaliado por critérios distintos, apesar de se encontrarem em situações semelhantes.

Assim, o único critério possível para servir como base de cálculo corresponde ao valor nominal das ações ou quotas, na medida em que independem do resultado positivo ou negativo da companhia, além de servir como meio seguro de apuração do patrimônio transferido por herança ou doação, conforme estabelece a legislação devidamente interpretada à luz da Constituição Federal (*verfassungskonforme Auslegung*).

### Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BARRIONUEVO FILHO, Arthur. *Propriedade acionária e controle administrativo no caso brasileiro: um estudo preliminar*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo. São Paulo, 1986.

BUFFON, Marciano. A sucessão e a progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD. In: BOECKEL, Fabrício Dani de; ROSA, Karin Regina R. (org.) *Direito sucessório em perspectiva interdisciplinar*. São Paulo: Elsevier, 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.335.619-SP (Rel. originária e voto vencedor Min. Nancy Andrighi, Rel. para acórdão Min. João Otávio de Noronha). Brasília. Julgado em 3/3/2015. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em 31 jan 2021).

\_\_\_\_\_, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação cível 70074894197. (relator Armínio Rosa). Porto Alegre. Julgado em 01/11/2017. Disponível em [www.tjrs.jus.br](http://www.tjrs.jus.br), acesso em 31 jan 2021.

\_\_\_\_\_, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação cível 70080831910 (relator Sergio Beck). Porto Alegre. Julgado em 27/06/2019. Disponível em [www.tjrs.jus.br](http://www.tjrs.jus.br), acesso em 31 jan 2021.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMILO JÚNIOR, Rui Pereira. Contrato de cessão de quotas. In: AZEVEDO, Luiz André N. de Moura; e CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de (coord.). *Sociedade limitada contemporânea*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, pp. 217-257.

CAMPINHO, Sergio. *Curso de direito comercial: sociedade anônima*. São Paulo: Saraiva, 2019.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. São Paulo: Saraiva, 2020.

CAMPOS, Carlos Alexandre de A; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

CARVALHOSA, Modesto (coord.). *Tratado de Direito Empresarial*, vol. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

DAMODARAN, Aswath. *Avaliação de empresas*. São Paulo: Pearson, 2007.

FINCATO, Denise Pires. *Pesquisa jurídica sem mistérios: do projeto de pesquisa à banca*. Porto Alegre: Editora Fi, 2018.

HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. 16. ed. Heidelberg, 1988.

LAMY FILHO, Alfredo; BULHÕES PEDREIRA, Jose L.. *A lei das S/A*. Rio de Janeiro: Renovar. 1997

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. São Paulo: IBRASA, 1963.

MENDES, Gilmar; COELHO Inocêncio M.; BRANCO, Paulo Gustavo G. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. v. 1, 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2003

PAULSEN, Leandro; MELO, José E. Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte – Staatsrecht II*. Heidelberg: C.F. Müller, 2005.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Renovar, 1986

ROSA, Karin Regina R. (org.) *Direito sucessório em perspectiva interdisciplinar*. São Paulo: Elsevier, 2010.

SARLET, Ingo. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: livraria do advogado, 2007.

## O princípio da não-cumulatividade aplicado ao IPI como ferramenta do *controller*

Felipe Rosa Müller<sup>1</sup>

### Introdução

O presente estudo tem como cerne a aproximação da conceituação atual de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade justaposto à contabilidade gerencial como ferramenta para gestores administrativos, fornecendo ainda informações sobre a função de *controller*. No decorrer abordam-se os conceitos de cada um dos temas, ressaltando a importância do conhecimento integrado dos mesmos para facilitar a gestão.

A contabilidade vem a cada dia ganhando mais espaço no mundo empresarial. No mundo globalizado e na velocidade como as coisas acontecem na sociedade, esta ciência colabora como instrumento fundamental no processo de mensuração e de informações para tomada de decisões gerenciais. Com a carga tributária cada vez mais elevada, a contabilidade gerencial é a ferramenta necessária para todos os profissionais ligados a gestão empresarial, sejam: contadores, economistas, administradores de empresas, advogados, entre outros. Este artigo pretende ser um estudo dogmático-jurídico acerca do princípio

---

<sup>1</sup> Advogado. Mestrando em Direito pela Universidade La Salle, bolsista CAPES. Contando com período como aluno especial do PPGD da Universidade Federal de Santa Catarina. Especialista em *Master Business Administration* em Gestão Empresarial pela Universidade La Salle. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pelo Centro Universitário Ritter dos Reis. Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Membro do Grupo de Pesquisa CNPQ Efetividade dos Direitos e Poder Judiciário. Membro da Comissão Especial de Diversidade Sexual e Gênero da OAB/RS. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4201-3614>. Endereço Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0825145713257448>. E-mail: [adv.felipemuller@gmail.com](mailto:adv.felipemuller@gmail.com).

Imposto sobre Produtos Industrializados e a sua não-cumulatividade no âmbito do Direito Tributário Nacional, qual pauta a reforma tributária. Busca-se analisar o real alcance das disposições, conjuntamente com aspectos doutrinários.

O estudo do princípio da não-cumulatividade se reveste de grande importância para os administradores, por ser objeto de inúmeras demandas judiciais, considerando o efeito que a adoção ou não do mesmo acarreta valor da arrecadação do ente tributante. A relevância do tema também advém da complexidade do mesmo, uma vez que exige a investigação não só do aspecto jurídico do mesmo, mas também dos âmbitos financeiro e econômico. Em face do impacto do da aplicação do princípio no montante arrecadado. Também se destaca o impacto contábil, eis que a apuração do valor do tributo não-cumulativo se dá através de uma operação contábil, realizada através da escrituração da contabilidade do contribuinte.

Por fim, saliente-se que, não existe o intuito de exaurir o tema, qual é dotado de demasiada complexidade. O objetivo é analisar algumas questões corriqueiras e elucidar conceitos aproximando administradores, advogados e profissionais ligados a gestão empresarial, da contabilidade gerencial como ferramenta do *controller*, em paralelo com o princípio da não-cumulatividade no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Com a elevação tributária, a inquietação que move a pesquisa é aproximar o Direito da gestão, eis que cada vez mais será preciso desenvolver ferramentas capazes de atingir o sucesso empresarial. Nesse passo, problematiza-se, seria o princípio da não-cumulatividade uma ferramenta do *controller* para alcançar o sucesso empresarial? Objetiva-se apresentar a estrutura dos conceitos tributários e gerenciais de forma a propiciar ao leitor respaldo para utilizar as informações de maneira conjunta, fornecendo ferramentas eficazes, capazes de auxiliar no

planejamento tributário empresarial. Para isso, a metodologia consistirá em uma pesquisa qualitativa de natureza aplicada. Possuindo objetivo exploratório, método dedutivo e uso da técnica documental indireta de pesquisa bibliográfica. Far-se-á uso de plataformas virtuais para alcance da comunicação e reflexão.

### **1 Abalizando o imposto sobre produtos industrializados**

A obrigação tributária de acordo com Febretti (2009, p. 90) é um vínculo jurídico que se estabelece entre um sujeito ativo – credor, o Estado – e um sujeito passivo, que é sempre um particular, pessoa física ou jurídica. Esse sujeito passivo, o contribuinte, tem ligação pessoal e direta com o fato gerador, sendo o responsável escolhido pela lei para responder pelo tributo. A obrigação tributária tem como objeto o valor do tributo e como causa a lei que o instituiu, assim ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

A competência para instituição do IPI, consta no artigo 153, inciso IV da Constituição Federal de 1988, outorgando assim competência à União. A Carta Magna no §3º do mesmo artigo, com acréscimo determinado pela Emenda Constitucional 42/03, estabelece os critérios a serem observados na instituição do imposto e a Lei 4.502/64, com suas alterações, em seus 127 artigos, o instituiu. Combinando-se tal dispositivo com o §2º, inciso I do mesmo artigo, depreende-se que pode ser tributada a “operação” com “produtos industrializados” (PAULSEN, 2015, p. 303).

Para Barreto (1990, p. 152), operação na linguagem do direito é um negócio jurídico. O termo operações pressupõe uma visão dinâmica das relações sociais e não uma posição estática, pois, realizar operações pressupõe a existência de alguém em relação oposta (MOSQUERA, 1999, p. 106). Afirma Paulsen (2014, p. 303) que produto é qualquer bem produzido pela natureza ou pelo homem. O conceito de produto

diferencia-se, assim do conceito de mercadoria que é o bem destinado ao comércio; sendo o produto um bem destinado tanto ao comércio como ao consumo ou para qualquer outra utilização.

A palavra “industrializado” designa o que se industrializou, ou seja, o que foi objeto da indústria. O parágrafo único do artigo 46 do CTN, dispõe no sentido de que se considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo. O artigo 3º, §único da Lei 4.502/64, refere que se considera industrialização qualquer operação de que se resulte alteração da natureza, fracionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto.

O Decreto 7.212/10 traz o Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados (RIPI), regulamenta a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Os Decretos 6.006/06 e 6.890/09, com suas alterações, inclusive as decorrentes do Decreto 7.543/2011, cuidam da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), estabelecendo as alíquotas aplicáveis a cada produto. O Regulamento do IPI (Decreto 7.212/2010) considera industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, ainda que incompleta, parcial ou intermediária, e exemplificativa com a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou recondicionamento, e a renovação ou recondicionamento. Assim, cada diploma legislativo parece alargar mais o conceito de industrialização (MACHADO, 2003, p. 468).

Desse modo pode ser instituído relativamente a negócio jurídico, a operação que tenha por objeto bem ou mercadoria, submetidos por um dos contratantes a processo de industrialização, pressupondo a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial.



Conforme ensina Botallo (2009, p. 21) o Imposto sobre Produtos Industrializados deve ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar o produto e levá-lo para além do estabelecimento, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade. Corroborando com o tema, o acórdão n.º 5002923-29.2010.04.7205, julgado em fevereiro de 2013, na Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob relatoria da Desembargadora Federal Dra. Vânia Hack de Almeida.

Determina o §3º, II do art. 153 da Constituição federal que o IPI seja não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores seguindo uma tradição que vem desde a Emenda Constitucional n.º 18/65. Segundo Oliveira (2011, p. 88) por produto industrializado entende-se que é aquele obtido através de qualquer processo ou operação<sup>2</sup> que transforme, beneficie, monte, acondicione, ou renove o produto a ponto de modificar sua natureza ou finalidade ou que o aperfeiçoe para consumo. Nesse sentido é o entendimento do precedente do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 435575/SP, julgado na 2ª Turma, em outubro de 2004, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon.

O Imposto sobre Produtos Industrializados incide sobre produtos nacionais e estrangeiros, industrializados ou importados é de competência da União e tem suas disposições regulamentadas atualmente pelo Decreto n.º 7.210/10 (RIPI/10). Não está sujeito ao princípio constitucional da anterioridade, razão pela qual suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro. Com a Emenda Constitucional n.º 42 de 2003 o Imposto sobre Produtos Industrializados ficou sujeito a anterioridade

---

<sup>2</sup> Mesmo de forma incompleta, parcial ou intermediária.

nonagesimal, exige o intervalo de noventa dias entre a publicação da lei e a aplicação de aumento nas alíquotas.

O campo de incidência desse imposto abrange todos os produtos com alíquotas individualizadas e relacionadas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), ainda que o produto possua alíquota zero, observado as disposições contidas nas respectivas notas complementares excluídos aqueles a que corresponde à notação “NT” (não tributado). Entre os princípios que regem o IPI, destacam-se: o da não-comutatividade, conforme o art. §3º, inciso II do artigo 153 da Constituição Federal, qual será abordado em sessão própria; e o da seletividade, conforme o artigo 153, §3º, inciso I da Constituição Federal.

Embora utilizado como instrumento de função extrafiscal, por força de dispositivo constitucional, o IPI é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto, devendo atender ao princípio da seletividade, em outras palavras, significa taxar o produto proporcionalmente a sua essencialidade (OLIVEIRA, 2011, p. 89). Assim os chamados produtos supérfluos, tais como perfumes, bebidas finas, entre outros, ou até produtos nocivos à saúde, como cigarros, devem receber elevada taxaço pelo IPI. Enquanto os produtos essenciais ou populares recebem taxaço mais baixa. Carros e barcos de alta potência, de luxo, sofisticados são taxados por altas alíquotas, enquanto carros populares, veículos e barcos de transportes coletivos, entre outros, são taxados por alíquotas menores.

A taxaço varia também de acordo com a política governamental, com o apoio e subsídios a determinados setores. Por exemplo, o governo pode reduzir as alíquotas de IPI para a produção de máquinas agrícolas, visando subsidiar a agricultura, buscando com isso o barateamento dos alimentos para a produção de bens de capital para fortalecer determinado setor industrial.

Conforme o RIPI 2010 como fato gerador tem-se o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira ou saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, conforme estabelecido em legislação. O que o artigo 51 do Código Tributário Nacional – CTN, define como contribuinte o importador, o industrial ou quem a lei equiparar, além dos arrematantes de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão (OLIVEIRA, 2011, p. 90).

A competência para instituir e cobrar o IPI constitui significativa parcela de poder político que se encontra em mãos do Governo Federal, não obstante, considerável parcela de sua arrecadação seja destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do artigo 159, incisos I e II da Constituição Federal de 1988. Sendo o imposto com papel de maior relevância no orçamento da União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios (MACHADO, 2014, p. 335). Até pouco tempo, o IPI foi o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição esta que vem sendo ocupada atualmente pelo Imposto de Renda, provavelmente em razão de substanciais reduções operadas nas alíquotas do IPI, muitas das quais foram reduzidas a zero.

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função proibitiva jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou de fumar, porque a bebida, ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto.

O conceito de produto industrializado independe de lei, é um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim, o Código Tributário Nacional estabeleceu que para efeitos deste imposto, considera-

se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamentos para o consumo.

## **2 O princípio da não-cumulatividade**

Determina o §3º, inciso II, do artigo 153 da Constituição Federal, que o Imposto sobre Produtos Industrializados seja não cumulativo, compensando o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, seguindo uma tradição que vem desde a Emenda Constitucional 18/65. Cuida-se de norma eficácia plena e autoaplicável. A não-cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado. Possui ônus decorrente da múltipla tributação de mesma base econômica, ora como insumo, ora como produto intermediário ou material de embalagem, integrando todos o produto final (PAULSEN, 2014, p. 305).

Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere em cascata a produção. Isso ocorreria caso o IPI pudesse ser cobrado sobre o valor total das operações, sem qualquer compensação, nas diversas saídas de produtos industrializados, ocorridas numa cadeia de industrializações. De forma em que fosse autorizada a compensação dos valores já suportados a tal título nas operações anteriores.

Leciona Carvalho (1998, p. 207) que a operacionalização da não-cumulatividade dá-se mediante o sistema de creditações. Quando da aquisição de insumo tributado pelo IPI, o industrial se credita do respectivo montante, deduzindo-o posteriormente do que vier a dever quando da saída dos seus próprios produtos industrializados. A creditação independe do efetivo pagamento do montante devido na operação anterior, o industrial adquirente credita-se do valor do IPI destacado na nota. No caso, cabe referir

nos moldes do artigo 227 do regulamento do IPI, Decreto 7.212/2010, que o crédito de imposto nas aquisições originadas de atacadistas não contribuintes, destinados a industriais e equiparados poderá ser creditado pelo adquirente. De acordo com a legislação, o valor a ser creditado corresponderá à aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento (50%) do seu valor, constante da respectiva nota fiscal.

A utilização dos créditos não está vinculada à saída da mercadoria em que incorporado o insumo, não se estabelece relação entre a entrada do insumo e a saída especificamente do produto final que o incorporou no processo de industrialização. Tal identidade é irrelevante. Trabalha-se, sim, por períodos em que se faz a creditação do IPI relativo a todos os insumos, produtos intermediários e embalagens entrados no estabelecimento, procedendo-se à compensação com o IPI devido pela saída de produtos finais no mesmo período, conforme dispõe o artigo 49 do Código Tributário Nacional.

Em uma cadeia de produção, pode ocorrer a saída de um produto industrializado de uma indústria para outra, para ser usado como matéria-prima na fabricação de produto intermediário, dando ensejo, adiante, a saída do produto final para o estabelecimento comercial que o oferecerá aos consumidores (PAULSEN, 2015, p. 105-107). Em todas as saídas promovidas pelas diversas indústrias envolvidas em tal cadeia, há incidência de IPI. Daí a necessidade de mecanismo que permita deduzir dos valores devidos, os já suportados nas operações anteriores, entretanto, a não-cumulatividade não chega a ter o *status* de cláusula pétrea.

De qualquer modo, em face da previsão constitucional expressa do artigo 153, § 3º, II<sup>3</sup>, determinando a observância da não-cumulatividade relativamente ao IPI. Constituindo um imperativo para o legislador, que

---

<sup>3</sup> CTN. Art. 153. §3º: “II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

não poderá olvidá-la. A norma constitucional que estabelece a não-cumulatividade assegura o contribuinte independentemente de qualquer regulamentação. O dispositivo constitucional é suficiente em si na mesma medida em que proclama a não-cumulatividade e dispõe sobre o modo como se dará. Sendo por isso, autoaplicável.

De fato, o próprio texto constitucional, artigo 153, § 3º, II, deixa claro no que consiste a técnica da não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. O texto constitucional se refere à não-cumulatividade, portanto, como instrumento que enseja a compensação entre o montante devido a título de IPI e o montante já suportado quando da incidência do IPI nas operações anteriores, mediante o sistema de creditações<sup>4</sup>.

Para o fim de definir a não-cumulatividade tem-se a metodologia do crédito financeiro e a do crédito físico. Pela primeira, todo e qualquer bem adquirido pela empresa que tenha sido tributado pelo imposto enseja o crédito correspondente (Machado, 2014, p. 340). Não importa qual seja a sua utilização. Pela segunda, só enseja crédito do imposto a entrada de bens destinados a integrar fisicamente o produto industrializado. Adota a legislação brasileira a metodologia do crédito físico.

Durante muito tempo a questão de saber se este ou aquele insumo ensejava direito ao crédito do IPI correspondente constituiu ponto de frequentes atritos entre o Fisco e os contribuintes desse imposto. De acordo com Oliveira (2011, p. 95), as condições essenciais para o aproveitamento do crédito do valor pago correspondente ao IPI nas entradas de mercadorias são: que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no processo industrial, tais como: matérias-primas, materiais de embalagem, entre outros; e que as saídas dos produtos fabricados sejam

---

<sup>4</sup> Independe do efetivo pagamento do montante devido na operação anterior.

tributadas pelo IPI. Existem determinadas exceções para essa regra, visto que, mesmo certas saídas isentas do IPI, podem gerar créditos para contribuintes que fazem parte de etapas posteriores da cadeia produtiva.

Outra questão importante decorrente do princípio da não-cumulatividade é a de saber se o contribuinte industrial tem direito ao crédito do imposto relativamente à entrada de insumos em duas situações, a saber: quando (a) a saída de seus produtos é isenta, ou não tributada e (b) os próprios insumos não foram tributados na operação anterior, vale dizer, são produtos isentos, com alíquota zero ou não tributados (MACHADO, 2014, p. 341). Ensina Paulsen (2015, p. 100) que a utilização dos créditos não está vinculada à saída da própria mercadoria em que incorporado o insumo, não se estabelecendo relação entre a entrada do insumo e a saída do próprio produto final que o incorporou no processo de industrialização.

Tendo em conta que a não-cumulatividade, por força do disposto no artigo 153, § 3º, II, da CF, implica a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, mostra-se imprescindível a incidência do imposto gerando ônus tributário. Do contrário, não há que se falar em cumulatividade, portanto, em direito a crédito para evitá-la. Visando superar dificuldades de interpretação, o Regulamento do IPI estabeleceu que entre as matérias-primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto estão aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Ficando assim afastado o rigor do sistema de crédito físico.

O direito ao crédito já não depende da integração física do insumo ao produto. Basta que a matéria-prima, ou produto intermediário, tenha sido consumido no processo de industrialização, e não se exige que o tenha sido

imediate e integralmente, como ocorria em face de legislação anterior. A ressalva, agora, diz respeito à classificação do bem adquirido no ativo permanente da empresa. A questão do saber se o bem deve ser classificado, ou não, no ativo permanente há de ser resolvida em face da legislação pertinente ao imposto de renda, que possui dispositivo estabelecendo que deve ser classificado no ativo permanente o bem cuja vida útil seja superior a um ano.

O princípio da não-cumulatividade existe para impedir que o ônus do imposto se vá acumulando em cada operação. Se já incidiu sobre o insumo, não se deve reproduzir esse ônus no produto final. Por isto existe o crédito, com o qual se impede a acumulação das duas incidências do imposto. Pode ocorrer que um produto seja não tributado, ou submetido a alíquota zero, por ser essencial. Esse produto presta-se como insumo para fabricação de produtos diversos. Muitos deles de grande essencialidade – como remédios, por exemplo. Outros menos essenciais, ou até supérfluos – como perfumes.

As aquisições de insumos não tributáveis ou com alíquota zero não devem ensejar os créditos, porque esses viriam amesquinhar o princípio da seletividade. O direito de crédito quando se trata de aquisição de produto isento somente se justifica, então para a preservação da eficácia da norma jurídica que concede a isenção. A única forma de preservar o princípio da seletividade, fazendo com que o ônus do IPI sobre cada produto seja o efetivamente resultante da aplicação da alíquota respectiva é restringir os créditos do imposto às entradas efetivamente oneradas (MACHADO, 2014, p. 342).

Assim, as aquisições de insumos não tributados ou com alíquota zero não devem ensejar os créditos, porque estes viriam amesquinhar o princípio da seletividade. O direito ao crédito quanto se trata de aquisição



de produto isento somente se justifica, então, para a preservação da eficácia da norma jurídica que concedeu a isenção.

### **3 Contabilidade gerencial justaposta ao princípio da não-cumulatividade como ferramenta do *controller***

A contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros, perfeitamente registradas. O papel da contabilidade torna-se ainda mais importante nas complexas economias modernas. Para Crepaldi (2011, p. 06), uma vez que os recursos são escassos, se deve escolher entre as melhores alternativas, e para identificá-las são necessários dados contábeis. Assim, em sentido amplo, a contabilidade trata de coleta, apresentação e interpretação de fatos econômicos. É uma das ciências mais antigas do mundo. Tal ciência preocupa-se com registros, demonstrações, revisões, apurações de resultados, de custos, entre outros. Assim, compromete-se com a informação, com a adequação de evidências numéricas e de fatos patrimoniais. Uma definição para ajudar a estabelecer os limites, objeto e natureza do estudo da ciência contábil, pode ser conceituada conforme a visão de Sá (1999, p. 42): “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais”. Nesse sentido, aduz Marion (2011, p. 02), que a contabilidade é uma ciência que tem por objeto o controle do patrimônio das organizações.

Usa-se o termo contabilidade gerencial para descrever essa atividade de coleta, apresentação e interpretação de dados dentro de uma organização. Em equivalência a contabilidade gerencial possibilita o controle da movimentação do patrimônio, com o objetivo de fornecer por relatórios, informações acerca da gestão patrimonial. Marion (2011, p. 03), conceitua a contabilidade gerencial como sistema de informação que tem

por objetivo suprir a entidade com informações não só de natureza econômica, financeira, patrimonial, fiscal e de produtividade, como também de natureza operacional, para que se possa auxiliar os administradores nas suas tomadas de decisões.

A contabilidade gerencial trabalha com o planejamento de operações futuras utilizando-se de números reais e estimados na busca da otimização dos resultados. Poderá contemplar funções distintas de acordo com as decisões que objetiva orientar, conforme sua importância ou estágio em que essas funções ocupam na gestão empresarial, possuindo ao menos três segregações de função, sendo elas: operacional, gerencial e estratégica (CORONADO, 2006, p. 25). A Contabilidade Gerencial tem por finalidade orientar os agentes responsáveis pelo gerenciamento do patrimônio da organização nas suas tomadas de decisões. Dependendo da área de atuação desses agentes ou da própria natureza das decisões que eles precisam tomar, as orientações derivadas da contabilidade gerencial poderão assumir características diferentes.

O objeto da contabilidade é sempre o patrimônio de uma entidade, definido este como conjunto de bens, de direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, independentemente de sua finalidade, que pode, ou não, incluir lucro (SILVA, 2012, p. 27). O conhecimento que a contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorrem nas demais ciências, inclusive na do direito, em relação aos seus respectivos objetos. Por essa razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio, cuja apreensão ou avaliação, se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

Assim, a contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. Sendo voltada para a melhor

utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial. A contabilidade gerencial na visão de Coronado (2006, p. 23), é uma das áreas da organização com funções específicas de gestão, decisão, mensuração e informação. Coordenando a otimização do desempenho econômico visando ao crescimento da riqueza da empresa. Disponibiliza sistemas de informações econômicas como suporte de gestão da empresa, atendendo às normas e legislações vigentes (societária e/ou tributária) e determina os conceitos de mensuração econômica da empresa.

Conhecendo a finalidade da Contabilidade Gerencial, fica mais fácil entender porque as informações geradas auxiliam os administradores nas suas tomadas de decisões. Dessa forma, qualquer decisão a ser tomada, qualquer que seja a área da atuação do responsável por ela. O gestor encontrará na informação contábil gerencial o fundamento necessário para que a opção encontrada seja a mais benéfica possível para o desenvolvimento da organização (MARION, 2011, p. 03). As informações contábeis gerenciais, portanto, evidenciam a qualidade dos materiais, produtos e serviços; a mensuração dos períodos de maturação em que os produtos permanecem no processo de fabricação; a capacidade, eficiência e desempenho dos empregados, a avaliação da satisfação dos clientes, entre outros.

O processo da contabilidade gerencial deverá ser obtido através do processamento de coleta de dados e informações que serão armazenadas e processadas no sistema de informações da empresa. Com a integração das informações obtidas nos vários departamentos. A Contabilidade Gerencial proporciona aos seus administradores, informações que permitem avaliar o desempenho de atividades, de projetos e de produtos da empresa, bem como a sua situação econômico-financeira através da apresentação de informações claras e objetivas de acordo com a

necessidade de cada usuário (CREPALDI, 2011, p. 02). Os gestores necessitam de informações de custos e lucratividade de suas linhas de produtos, segmentos do mercado e de cada produto e cliente. Necessitam de um sistema de controle operacional que acentue a melhoria de custos, de qualidade e de redução de tempo de processamento das atividades desenvolvidas por seus funcionários.

Dois fatores determinam a importância e a necessidade de um planejamento tributário na empresa: o primeiro é o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios; o segundo é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente (BORGES, 2002, p. 64).

O papel do *controller* e do contador gerencial, segundo Coronaro (2006, p. 26-28), está refletido no envolvimento em inovações em gestão de custos e análise dos demonstrativos contábeis, visando dar suporte às decisões gerenciais. Cabe a eles a função de combinar ferramentas tecnológicas e criativas de modo a agregar e aperfeiçoar valores as suas organizações ao reduzir custos. A avaliação do papel organizacional dos contadores gerenciais, em grande parte das empresas, está disposta em departamentos ou unidades similares, que são responsáveis por atividades ou funções específicas. Na maioria das organizações, considera-se que o contador gerencial é semelhante ao *controller*. Corroborando Warren (2001, p. 02) leciona que a equipe do *controller* é formada de vários contadores gerenciais. Cada controlador é responsável por uma função contábil especializada, como sistemas e métodos, contabilidade financeira, orçamentos e análises orçamentárias, relatórios e análises especiais, impostos e contabilidade de custos.

O *controller* faz parte da cúpula administrativa, participando nos processos de planejamento e controle empresarial, capacitando os gerentes e os administradores a planejarem, executarem e controlarem

adequadamente as atividades da empresa. Utilizando com eficiência e eficácia os recursos que são colocados à disposição da missão e do objetivo da empresa, conduzindo-a ao sucesso, sendo um executivo de normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática. Sua função principal é obter, gerar e interpretar as informações que possam ser usadas na formulação da política empresarial e principalmente na execução dessa política (CREPALDI, 2011, p. 28).

O *controller* envolve-se em planejamento, tomada de decisão, desenho de sistemas de informações e de sistemas de incentivos e em várias outras tarefas, além de ajudar gerentes em decisões operacionais (CHAVES, 2010, p. 03). A Contabilidade registra fatos e geradores de tributos na pessoa jurídica, como também fatos econômicos que não geram tributos e outros que tem reflexos indiretos na carga tributária da empresa.

Diante da complexidade da legislação tributária e fiscal, é importante que a Contabilidade Gerencial seja utilizada como uma ferramenta na elucidação de algumas questões tributárias, entre essas a aplicação correta e efetiva da não-cumulatividade, surgindo a necessidade de que os profissionais que atuam no ramo do Direito Tributário tenham alguns conhecimentos contábeis básicos. Nesse sentido, a controladoria proporciona ao profissional atuar na área econômica e financeira através do desenvolvimento de um sistema de informações gerenciais que proporcione essa visão ampla, como base de dados da contabilidade, que facilite o posicionamento dos executivos numa empresa, desde o aspecto operacional até o estratégico.

## **Conclusões**

O princípio da não-cumulatividade, previsto na Constituição Federal de 1988, serve como garantia ao contribuinte para que se evite a cobrança

de imposto sobre imposto, sempre que o fato gerador estiver inserido dentro de uma cadeia produtiva. Não obstante, ser uma técnica para apuração do tributo devido, não se pode olvidar que o mesmo também possui natureza de princípio constitucional, não sendo dado ao legislador ordinário estabelecer qualquer disposição que afete o seu núcleo essencial, que é a prerrogativa outorgada ao contribuinte de amortizar, do valor a ser recolhido, o montante já recolhido em fases pretéritas da cadeia de produção.

Em micro e pequenas empresas, o gestor deve tomar para si a responsabilidade de *controller*. Pode-se dizer que o prestador de serviços contábeis, o contador também tem de tomar partido como coadjuvante nas decisões gerenciais. A atividade de *controller* consiste num comportamento técnico funcional, adotado no dia-a-dia administrativo fiscal das empresas, que visa proceder também a uma avaliação sistemática dos resultados obtidos em decorrência do desempenho das atribuições específicas do departamento de impostos e taxas.

É através da Contabilidade Gerencial que a gestão realiza, diretamente e mediante emprego de instrumentos adequados, processos de verificação e comparação dos dados e elementos indicativos nos documentos, livros e guias fiscais, respectivamente emitidos, escriturados e preenchidos pelos diversos estabelecimentos da empresa, em cumprimento de suas obrigações e encargos tributários como ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados, com procedimentos que foram planejados, coordenados e consolidados, visando assim, identificar as divergências existentes e suas correspondentes causas, para, em seguida, eliminá-las. Tratando-se de uma vigilância permanente do cumprimento das obrigações e encargos tributários, no sentido de mantê-lo sempre fidedigno.

Uma vez demonstrada a importância do princípio da não cumulatividade como ferramenta do *controller*, esse artigo acredita ter munido o leitor de elementos para reflexão e compreensão dos principais conceitos desenvolvidos. Refletindo assim no correto entendimento, corroborando para a manutenção do princípio na legislação e no cenário jurídico contemporâneo onde a reforma tributária e constantes elevações tributárias são pauta de debate e de ameaça ao êxito empresarial.

## Referências

- BARRETO, Aires Fernandino. *Natureza jurídica do imposto criado pela Medida Provisória 160/90*. São Paulo: IOB, 1990.
- BORGES, Humberto Bonavides. *Gerencia de impostos: IPI, ICMS e ISS*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.
- BRASIL. *Decreto n.º 6.006, de 2006*. Revogado. Aprovava a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D6006.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D6006.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.
- BRASIL. *Decreto n.º 6.890, de 2009*. Revogado. Alterava Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6890.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6890.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.
- BRASIL. *Decreto n.º 7.212, de 2010 (RIPI)*. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.

BRASIL. *Decreto n.º 7.543, de 2011*. Revogado. Alterava o Anexo I ao Decreto nº 6.890, de 29 de junho de 2009, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7543.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7543.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.

BRASIL. *Emenda Constitucional n.º 18, de 1965*. Trata da reforma do sistema tributário. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.

BRASIL. *Emenda Constitucional n.º 42, de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.

BRASIL *Lei n.º 4.502, de 1964*. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.

BRASIL *Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em: 26 jun. 2020.

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça*. Recurso Especial 435575/SP. Relatora Ministra Eliana Calmon. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=460371&num\\_registro=200200619362&data=20050404&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=460371&num_registro=200200619362&data=20050404&formato=PDF). Acesso em: 26 jun. 2020.

BRASIL *Tribunal Regional Federal da 4ª Região*. EINF n.º 5002923-29.2010.04.7205. Relatora Desembargadora Federal Dra. Vânia Hack de Almeida. Disponível em: [https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=4136031793567539102000000006&evento=490&key=2995b2fed593](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=4136031793567539102000000006&evento=490&key=2995b2fed593)



06bb1a4bfo015729013ec9fb9641d89229b7fdb16437171d87e5&hash=4c6cad66e4b7005fbb81382319e8ee22. Acesso em: 26 jun. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções tributárias do IPI em face do princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RDDT, 1998.

CHAVES, Francisco Coutinho; MUNIZ, Érika Gadêlha. *Contabilidade tributária na prática*. São Paulo: Atlas, 2010.

CORONADO, Osmar. *Contabilidade gerencial básica*. São Paulo: Saraiva 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: atlas, 2011.

FEBRETTI, Lúaudio Camargo. *Contabilidade tributária e societária para advogados*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol I. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos, OSNI, Moura Ribeiro. *Introdução à contabilidade gerencial*. São Paulo: Saraiva. 2011.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. *Manual de contabilidade tributária*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Lendro; MELO, José Eduardo Soares de; *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. *Teoria da contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Lorivaldo Lopes da. *Contabilidade geral e tributária*. 7. ed. São Paulo: IOB, 2012.

WARREN, Carls; REEVE, James M.; FESS, Philp E. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira/ Thomson Learning, 2001.

## Tributação dos tokens-não-fungíveis

*Maria Inês Caetani*<sup>1</sup>

*Paulo Caliendo*<sup>2</sup>

### 1. Introdução

A tributação dos rendimentos é uma atividade fiscal bastante complexa que levanta uma série de questionamentos. Dentre eles, o conceito de renda é importante vista ser um dos pressupostos para uma adequada legislação. Muito já foi discutido em relação ao tema. Este estudo não pretende retomar tal discussão, mas apresentar análises teóricas às práticas atuais adotadas na economia digital, especificamente relacionadas aos tokens não fungíveis.

Características desses ativos aliadas a elementos operacionais, jurídicos e regulatórios podem balizar o estudo relacionado à cobrança do imposto sobre ativos digitais. Este mercado cresce exponencialmente e vale milhões, mas traz grandes desafios para o sistema tributário e para as autoridades monetárias e fiscais, visto que não existe lei específica para regulamentar o setor dos *criptoativos* no país.

---

<sup>1</sup> Maria Inês Caetani, Economista, Bacharela em Direito (PUCRS), Mestre em Desenvolvimento Económico (PUCRS), Especialista em Finanças (UFRGS), Pesquisadora Visitante em *NewCastle University (United Kingdom)*.

<sup>2</sup> Paulo A. Caliendo V. da Silveira, Professor Titular de Direito da Pontifícia Universidade Católica (PUC/RS), membro do corpo docente permanente do PPGD/PUCRS (conceito 6 da CAPES). Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Mestre em Direito pela UFRGS, Doutor em Direito Tributário (PUC/SP). Doutor em Filosofia (PUCRS). Pesquisador visitante na *Ludwig-Maximilians Universität no Center for Researcher on European and International Tax Law*. Autor de Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2020. Árbitro Brasileiro de lista do Tribunal Arbitral *Ad Hoc* do Mercosul, conforme previsto no Protocolo de Olivos.

## 2. *Tokens-não-fungíveis* (NFTs): aspectos operacionais, jurídicos e regulatórios

Os NFTs são espécies do gênero *criptoativos*. Segundo Dayana de Carvalho Uhdre, inexistente uma definição única para os ativos virtuais<sup>3</sup>. Às vezes os criptos são tomados como moedas, outras como ativos.

A operacionalidade ocorre na plataforma *blockchain* (a mais conhecida) que é uma estrutura ordenada de blocos que registra todas as transações realizadas no modo criptografado e descentralizado. Para Isac Costa, os Tokens são títulos registrados em uma rede *Blockchain*<sup>4</sup>.

*Blockchain* é uma disposição de registro em rede descentralizada chamada de *Tributed Ledger Technology* (DLT). O que caracteriza esta plataforma é a compilação dos dados em blocos de informações encadeados. Existem outras plataformas que também fazem uso do sistema DLT como a *hashgraf* ou *tangle* que utilizam outros tipos de algoritmos. Com a criação do protocolo *Bitcoin*, convencionou-se o termo *blockchain* como referência a toda e qualquer tipo de plataforma. Neste estudo, o termo *blockchain* é utilizado no sentido geral.

Isso quer dizer que a sistemática não conta com uma instituição como bancos ou cartórios, por exemplo, para armazenar e validar as transações e documentos, mas fornece o máximo de segurança ao usuário, devido ao alto potencial de imutabilidade dos dados que é garantido pelo arranjo da tecnologia *blockchain*.

O sistema inclui uma rede ponto a ponto (*peer-to-peer*), assim chamada porque interliga vários computadores espalhados pelo mundo. Após percorrer todo o processo e com a validação da transação, é

---

<sup>3</sup> UHDRE Dayana de Carvalho. **Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica**. 2021, Kindle, p. 30-60.

<sup>4</sup> COSTA, Isac. "O Futuro é Infungível: Tokenização, Non-Fungible Tokens (NFTs) e Novos Desafios Na Aplicação Do Conceito De Valor Mobiliário." RSDVM, 2021, p. 09. Disponível em [https://www.academia.edu/58805993/O\\_futuro\\_é\\_infungível%3%ADvel\\_tokenização\\_non\\_fungible\\_tokens\\_NFTs\\_e\\_novos\\_desafios\\_na\\_aplicação\\_do\\_conceito\\_de\\_valor\\_mobiliário?email\\_work\\_card=view-paper](https://www.academia.edu/58805993/O_futuro_é_infungível%3%ADvel_tokenização_non_fungible_tokens_NFTs_e_novos_desafios_na_aplicação_do_conceito_de_valor_mobiliário?email_work_card=view-paper). Acesso 16.01.2022.

transmitida ao usuário uma chave privada, relativamente ao negócio transacionado. Trata-se de uma senha para que o usuário possa realizar outros negócios e transferir suas moedas para outras pessoas.

A validação dos negócios envolve computadores de grande complexidade e a atuação de experts em computação e em cálculos, os chamados mineradores. Existe uma grande<sup>5</sup> concorrência entre esses profissionais no sentido de validar os registros, pois há uma recompensa em bitcoins para o minerador que conseguir acabar o serviço<sup>6</sup>, adicionando, registrando e confirmando com segurança as transações realizadas com moeda virtual ao *blockchain*.

Considerando a generalidade dos *criptoativos*, Tatiana Falcão<sup>7</sup> assevera que todos os criptos que utilizam a estrutura *blockchain* podem funcionar como meio de troca, também ser transferidos, armazenados, negociados, mas que são distintos de qualquer dinheiro eletrônico. Todavia, a rápida evolução tecnológica dos ativos virtuais está trazendo também a possibilidade do pagamento computacional<sup>8</sup> para aquisição de produtos e serviços da vida real.

Para a Receita Federal do Brasil – RFB, os *criptoativos* não são considerados moedas de curso legal ou ativos mobiliários, uma vez que não há um órgão responsável pelo controle da emissão nem uma regra legal para converter qualquer valor com o fim de tributação. Não existe, portanto, condições para que *criptoativos* sejam cotados oficialmente<sup>9</sup>. Entende, todavia, os bens virtuais como ativos financeiros. A Comissão de

---

<sup>5</sup> LYRA, João Guilherme. **Blockchain e organizações descentralizadas**: conheça a tecnologia por trás da bitcoin. 1ª ed. [S. l.]. BRASPORT, 2019.

<sup>6</sup> UHDRE Dayana de Carvalho. **Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica**. 2021, Kindle, p. 30-60.

<sup>7</sup> FALCÃO, Tatiana. **Coining terms and creating rules for taxing cryptocurrencies**. 2018. p. 290

<sup>8</sup> UHDRE Dayana de Carvalho. **Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica**. 2021, Kindle, p. 30-60.

<sup>9</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Secretária da Receita Federal do Brasil. Imposto sobre a renda: Perguntas e respostas. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijutzconsulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>. Acesso em: 01 jun. 2021.

Valores Mobiliários – CVM também não considera os criptos como moeda pela mesma razão e, além disso, reporta que, por se tratar de um ativo de alta volatilidade de preços, não é possível a assunção das funções de unidade de conta e nem de reserva de valor.

Por outro lado, a autarquia, considera a oferta inicial pública (ICO) de *coin* e *tokens* como valores mobiliários a depender da natureza dos *criptoativos* emitidos. Caso o ICO se qualifique como um dos tipos descritos no artigo 2º da lei nº 6.385 de 1976, então será considerado um ativo mobiliário. Se por exemplo, a oferta dos *criptoativos* se enquadrar como cotas de fundos de investimentos conforme o inciso V desta lei, então deverá sujeitar-se ao regime desta Lei sob pena de ser considerado negócio irregular.

Diante deste cenário, percebe-se a necessidade de uma regulamentação para o mercado dos ativos digitais. Embora, ainda de forma tímida, algumas mudanças importantes já ocorreram. Um exemplo é a criação, em 2020 pelo Instituto de Geografia e Estatísticas, do código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE60 (6619-3/99) para serviços de corretagem e custódia dos *criptoativos*. Os códigos de referência permitem a identificação do regime tributário adotado pelas empresas. O tipo escolhido indica os impostos a serem recolhidos<sup>10</sup>.

Outro importante progresso em termos de regulação tributária do mercado dos ativos digitais é a criação do Ofício Circular SEI nº 4801/202062 do Ministério da Economia<sup>11</sup>. Consulta que determina a possibilidade de integralização de capital social de sociedades com *criptoativos* como meio de pagamento, nos termos da legislação vigente –

---

<sup>10</sup> BRASIL. Instituto Brasileiro de Economia e Estatísticas. Acesso em 03/06/2021. Disponível em <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-nae.html?view=subclasse&tipo=cnae&versao=10&subclasse=6619399>. Acesso em 03 jun.2021.

<sup>11</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital. Ofício Circular SEI nº 4081/2020/ME. Acesso em: 05/06/2021. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/drei/legislacao/arquivos/OficioCircular4081criptomoedas.pdf>

em especial, o art. 997, inciso III do Código Civil e o art. 7º da Lei das Sociedades Anônimas.

Todavia, a evolução ainda é tímida, no âmbito da RFB. A Instrução Normativa (IN) 1888 (IN) publicada em 2019, alterada pela IN 1889 em 03 de maio de 2019<sup>12</sup> foi o maior avanço até agora. A Instrução “Institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos[...]”, abrangendo todas as espécies<sup>12</sup>. Essa IN traz apenas a obrigação de informar ao fisco as operações realizadas com os ativos virtuais.

No quadro perguntas e respostas relativamente ao ano de 2021, ainda o fisco declara que considera os *criptoativos* como ativos financeiros e isso traz sérias implicações na seara tributária<sup>13</sup>. O documento dispõe que o contribuinte deve recolher quando houver ganho de capital proveniente de compra e venda, doação, transferência de *criptoativos* para a Exchange, cessão temporária (aluguel), dação em pagamento como emissão e qualquer outra operação que implique transferência de ativo.

Disso importa dizer que todas as transações que envolverem os *criptoativos* e que apresentarem acréscimo patrimonial estarão sujeitas à tributação. Contudo o emprego de analogia não pode resultar em incidência de tributo, conforme mandamento do artigo 108, § 1º do CTN do Direito Tributário. Tributar com base em um quadro de perguntas e repostas, sem lei específica viola o princípio da legalidade. No âmbito tributário, no entanto, o maior progresso foi a publicação da Instrução Normativa 1889 e nesse descompasso, as riquezas virtuais continuam

---

<sup>12</sup> BRASIL. Secretária da Receita Federal do Brasil - **Instrução Normativa RFB nº 1.888/2019**. Acesso em: 01/06/2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>Acesso em: 10 maio 2021.

<sup>13</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Secretária da Receita Federal do Brasil. Imposto sobre a renda. Perguntas e respostas. 2021. Pergunta n. 445. informativo de perguntas e respostas de 2021. Pergunta n. 445 fornece as informações como declarar os *criptoativos*.

crescendo exponencialmente e neste aspecto, os *Tokens* ocupam lugar de grande destaque

## 2.1. Características e natureza jurídica

Token, conforme a ISO 22739:2020 é “um ativo digital que representa um conjunto de direitos”<sup>14</sup>. Esta definição, todavia, é bastante ampla, pois à medida que a tecnologia avança, criam-se muitas variedades de tokens com diferentes funções. Os tokens de acesso, por exemplo, também, chamados *Utility tokens*, são direitos conferidos aos proprietários em forma de uma licença. Podem ser utilizados para acessar créditos de bens ou serviços ou serviços propriamente ditos como a plataforma de um curso. Já os tokens de pagamento (*payment token*) funcionam como moedas fiduciárias, ou seja, um ativo, servindo para a aquisição de bens e serviços<sup>15</sup>.

As categorias não são excludentes cruzando-se em algumas ocasiões, ou seja, um único token pode apresentar mais de uma funcionalidade. Muitas vezes até transmudam ao longo do tempo. Os *Security tokens* ou *token* de valor mobiliário se classificam nesta categoria. Esses *criptos* “asseguram ações ou valores mobiliários, como investimentos numa empresa”<sup>16</sup> que, conferem, por exemplo, direito a voto em assembleias ou à remuneração pré-fixada sobre o capital investido. Por outro lado, esses *tokens* representam um ativo se forem negociados em oferta inicial de tokens e vendidos com lucro em “bolsas de comercialização de *tokens*”<sup>17</sup>.

Quanto a fungibilidade o Código Civil prevê que “São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade

---

<sup>14</sup> ONG ISO 22739:2020. Disponível em: <https://www.iso.org/standard/73771.html>. Acesso em: 05 jun. 2021

<sup>15</sup> UHDRE Dayana de Carvalho. Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica. 2021, Kindle, p. 1189.

<sup>16</sup> Ibid. p.1189.

<sup>17</sup> Ibid. p.73.



e quantidade”<sup>18</sup>. Deste modo, é possível transacionar o *token* fungível em fração como uma unidade de conta tal qual uma moeda. Esse tipo pode servir, por isso, como um meio de pagamento, ou, ainda representar valores imobiliários ou um direito de acesso. A não fungibilidade, de outro turno, não possui previsão na Lei, todavia, pressupõe-se o oposto de que coisas infungíveis não podem ser substituídas por outras, como por exemplo, obras de arte e produtos raros.

Neste sentido, os tokens não fungíveis (Non-Fungible-Token), conhecidos como NFTs são direitos ou ativos em meio virtual que não podem ser substituídos por qualquer outro. Eles foram introduzidos no standard *ERC-721*, em 2017, que se distingue significativamente do *ERC-20*<sup>19</sup>. A principal diferença é que existem funções que são baseadas em características não fungíveis e singulares.

Eles representar “a participação numa empresa, a capa de um disco, o direito de usar um serviço, a propriedade de uma obra de arte ou de uma música, um ingresso de um show”<sup>20</sup> e tudo e qualquer coisa, até mesmo uma mensagem de *Twitter*.

O projeto expandiu-se no conceito de NFT que é na verdade uma foto que o proprietário do bem físico registra digitalmente. O registro digitalizado serve como uma espécie de certificado digital que pode ser vendido, trocado ou até mesmo alugado. Todavia, a propriedade no mundo virtual não afeta a do mundo real. Isto levou muitas pessoas a

---

<sup>18</sup> BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm). Acesso em: 7/06/2021.

<sup>19</sup> REGNER, Ferdinand; SCHWEIZER, André et URBACH, Nils. NFTs in Practice - Non-Fungible Tokens as Core Component of a Blockchain-Based Event Ticketing Application Completed Research Paper, 2019. <>. <https://www.fim-rc.de/Paperbibliothek/Veroeffentlich/1045/wi-1045.pdf>. Acesso dia 09.01.2022.

<sup>20</sup> REVOREDO, Tatiana. NFT e sua sofisticação nos Blockchains. Revista Exame. 2021. Disponível em: <https://exame.com/blog/tatiana-revoredonfts-e-sua-sofisticacao-nos-blockchains/>. Acesso em: 17 jun. 2021.

questionar a utilidade dos NFTs. Mas as suas propriedades técnicas se revelaram amplamente úteis no campo das artes<sup>21</sup>.

O processo de criação do registro não permite a replicação do bem. É como se fosse um registro de nascimento ou a matrícula de um imóvel no cartório. Uma vez protocolado o documento, não existe a possibilidade de alterá-lo nem mesmo substituir por outro. Cada token que é criado torna-se essencialmente único, possibilitando atestar a veracidade de uma obra. Neste sentido, os NFTs constituem natureza jurídica de uma versão autêntica, original. Podem representar a autenticidade e a confiabilidade e como tal servir de prova da propriedade do bem.

Os NFTs já existiam antes, mas a tecnologia *blockchain* garantiu novas características fundamentais, tais como a imutabilidade, a escassez comprovável, interoperabilidade, negociabilidade em mercados abertos, liquidez e o mais importante de todos a *programabilidade*. É possível programar contratos inteligentes para remunerar os produtores de conteúdo. Cada vez que um NFT for transacionado, diretamente, instantaneamente e sem intermediários o criador receberá o pagamento pela negociação de seu ativo digital<sup>22</sup>.

Se determinado conteúdo (música, arte, nome de domínio, registro fotográfico de um gol do Pelé) for transacionado centenas de vezes, o criador do conteúdo receberá um percentual do preço de cada transação.

A tecnologia *blockchain* é o que garante tais atributos. A produção é realizada na plataforma da *blockchain Ethereum* que é parecida com a do protocolo Bitcoin, com o mesmo sistema de organização de dados em blocos e de validação de códigos das criptomoedas. Após o registro das informações, o usuário recebe uma chave de acesso, processo esse

---

<sup>21</sup> MORRISON, Frost. *NFT Investing for 2021 beginners* P. 5.

<sup>22</sup> REVOREDO, Tatiana. O Papel Do Blockchain Nos NFTs. MIT Sloan Review Brasil, 2021. Disponível em <https://mitsloanreview.com.br/post/como-o-blockchain-escalonou-o-atual-boom-dos-nfts>. Acesso dia 09.01.2021.

chamado de *tokenização*, passando a ser proprietário do certificado digital e criptografado.

É uma nova geração de *blockchains* que utiliza códigos de programação com objetivo de proporcionar maiores vantagens aos usuários e de alcançar uma gama mais ampla de aplicação da *blockchain* para transacionar outros ativos. Além de toda a evolução técnica, uma característica importante é que, como bem aponta Dayana de Carvalho Uhdre, os tokens são “como títulos digitais ao portador”. Quem tem a chave de acesso pode negociá-lo, facilitando as transações, em especial as realizadas pelos *traders* (especuladores).

Nesse aspecto é importante uma das características dos NFTs, a escassez que gera disputa nas negociações, o que repercute nos preços dos ativos mais desejados. Todavia, na verdade, o que agrega valor aos tokens é a sua utilidade, seja em vista de um consumo hedônico, de um símbolo de status ou pelas funcionalidades a ele (ao bem) inerentes. Neste sentido, os NFTs têm revelado seu grande potencial não só no campo das artes, mas também dos jogos e das músicas. Ainda é possível *tokenizar* ativos do mundo real com destaque para o plano da moda.

Os *tokens* também podem possibilitar acesso a experiências e oportunidades, tal como NFTs de associação (*membership*), ingressos para eventos, participação e engajamento em ações, filantrópicas ou lucrativas.<sup>23</sup>

A esfera imobiliária também não ficou de fora. SAM, Alyze; AZIN, Koosha; ALONZI, Adam relatam o caso de empresa que *tokeniza* imóveis, vendendo partes da construção e aceitando pagamento em um tipo de moeda chamada *Stablecoin*. As *Stablecoins* são um tipo de moeda virtual criada para reverter os riscos da alta instabilidade dos preços dos

---

<sup>23</sup> KACZYNSKI, Kominers Steve et, SCOTT, Duke. How NFTs Create Value. *Harvard Business Review*. November 10, 2021. Disponível em <https://hbr.org/2021/11/how-nfts-create-value>, acesso em 08.01.2022.

*criptoativos*<sup>24</sup>. Os derivativos, por exemplo, que, de acordo com Philippe Jorion<sup>25</sup> são instrumentos cujo objetivo consiste em gerenciar o risco financeiro de um ativo, é uma espécie de *Stablecoin*.

### 3 Tributação dos ganhos com ativos digitais

Toda a riqueza gerada no mundo virtual está sendo observada pela Receita Federal. Mas tributar os ganhos auferidos em um processo de tamanha complexidade e com uma regulamentação pouco consistente é mesmo um grande desafio. Diante da falta de uma lei específica para tributar o rendimento advindos dos *criptoativos*, por enquanto, a obrigatoriedade de prestar informações à Fazenda é a forma que possibilita ao Fisco obter um certo conhecimento dos rendimentos auferidos nas operações dos ativos virtuais.

Dos arquivos da RFB foi possível extrair os dados que estão demonstrados no quadro abaixo. Foi possível separar as duas espécies (moedas e tokens), tendo em vista as classificações disponibilizadas pela Fazenda no quadro “perguntas e respostas 2021”, pergunta 445. Os valores em destaque referem-se aos *tokens* e representam o total de todas as espécies desse tipo de ativo.

Depois de um confronto entre os dados selecionados no material da RFB e padrões técnicos característicos de cada tipo de *token*, não foi possível identificar a existência de algum tipo de NFT. Isso implica dizer que talvez os dados não estejam chegando de forma adequada à Fazenda ou não estão sendo declarados.

QUADRO 1- Criptomoedas e Tokens

CRIPTO	2019	2020	2021	Varição
	R\$	R\$	R\$	2021/2020

<sup>24</sup> SAM, Alyze; AZIN, Koosha; ALONZI, Adam. **Stablecoin Economy: ultimate guide secure digital finance**. 2020.

<sup>25</sup> JORION, Philippe, **Value at risk**. 2003. P. 10.

TOKENS	5.880.746,56	397.133.577,01	3.066.574.557,38	6,7
BTC	23.005.649.236,07	38.113.468.978,30	22.395.718.429,71	-0,4
XRP	3.923.770.962,42	22.857.574.798,74	1.722.156.127,57	-0,9
USDC	854.628,00	1.870.893.728,76	1.376.791.280,27	-0,3
ETHER	115.518.927,42	1.567.806.467,13	4.173.773.011,00	1,7
OUTRAS	515.229.315,67	3.774.949.178,19	4.680.245.376,51	0,2

Fonte: Elaborado pelos autores (2021) com base na Receita Federal do Brasil.

As referências seguintes representam as criptomoedas *bitcoin*, *Ripple*, uma *stablecoin* e *Ether*, nesta ordem. A classificação “OUTRAS” representa a soma de um conjunto de todas as outras *criptos*. O quadro demonstra que enquanto as moedas obtiveram uma evolução negativa, com exceção da moeda *Ether*, os valores referentes aos *tokens* elevaram-se quase sete vezes mais no período de janeiro a abril em relação ao ano anterior.

Sabe-se que todo acréscimo patrimonial, disponível econômica ou juridicamente, está sujeito a imposto de renda. No plano virtual, identificar tais acréscimos não é o grande problema. Basta operar uma soma entre dois períodos para chegar a um resultado. A questão é que essa equação pode não representar uma situação real. Alguém pode ter um saldo positivo na sua carteira no momento de declarar ao fisco e no outro dia ver seu dinheiro virar pó.

Em várias situações da geração de riqueza virtual é presumível existir renda desde a remuneração do minerador até o *trader* que negocia diariamente suas compras e vendas. Todavia, presumir renda onde não existe pode prejudicar o contribuinte. A IN18888 é sem dúvida um grande avanço para a regulamentação do mercado, todavia, apenas as informações que são prestadas, sejam pelas Exchanges ou pelo próprio contribuinte, não presumem renda, em especial em vista de uma moeda que não tem curso legal e, ainda, pela elevada volatilidade desse mercado virtual.

### 3.1 Tributação da renda dos ganhos de capital em operações com ativos digitais

O princípio da realização da renda é o fundamento que traduz o momento em que a renda pode ser identificada para o fim de ser tributada. Este preceito não está previsto na Constituição ou na lei. Muitos autores como Elidie Palma Bifano<sup>26</sup> extraíram o cânone do artigo 43 do CTN pela correspondência à disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial.

Para esta autora, a renda é realizada quando o contribuinte tem a sua disposição o rendimento para empregar em qualquer uso ou fruição.

Neste diapasão, Hernon Charneski<sup>27</sup> faz referência à linha temporal construída por Victor Polizelli que atribuiu critérios de realização da renda sob a ótica da produção e do consumo conforme uma sucessão de eventos econômicos, os quais Polizelli chamou de eventos críticos que percorrem desde a produção de uma mercadoria até o bem-estar decorrente do seu consumo<sup>28</sup>. Infere-se da composição, que na valorização e na troca, fenômenos esses incluídos no modelo, mesmo sem o ingresso financeiro efetivo, é possível nestes momentos, a identificação de renda.

Polizelli ressalva que relaciona tais ocorrências ao princípio de forma genérica e que critérios específicos de realização podem ser eleitos pelo legislador, conforme escolhas baseadas nos fatos econômicos e sociais, para “figurar como evento crítico, terminativo da atividade econômica geradora de renda”. Tal construção demonstra que configurar a hipótese de incidência a partir de um modelo tipológico poderia tornar mais prática

---

<sup>26</sup>BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IFRS. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 264-265.

<sup>27</sup>CHARNESKI, Heron. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 188-189.

<sup>28</sup>POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e sua aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação de mestrado em Direito. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2009. p. 25.

a identificação do momento de concretude da renda relativa às transações dos ativos virtuais. Diante disso, a exposição com relação à troca de bens se faz necessária.

### **3.2 Da incidência do imposto sobre a renda na permuta de ativos digitais**

Tartuce ensina que a permuta é um negócio jurídico no qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra em uma compensação recíproca. Não existe nesta troca a prestação pecuniária o que diferencia este instituto de um contrato de compra e venda. Contudo, segundo o autor, o negócio ocorre como se operasse ao mesmo tempo duas vendas<sup>29</sup> o que remete à ideia de que se trata de uma alienação. Regulada pelo direito privado, a permuta está prevista no artigo 533 do Código Civil, dispondo que “Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda [...]”.

Contudo, embora haja muitas similaridades, transação de compra e venda e negócios de permuta não se confundem. Neste sentido, cite-se o voto de Caio Cesar Nader Quintella, Conselheiro do CARF, no processo 11080.001020/2005-9436, com o entendimento de De Plácido e Silva, da seguinte forma:

*[...] Na venda há um preço. Na permuta, a troca de valores é firmada na sua equivalência, pelo que dela se exclui qualquer obrigação que resulte na entrega de soma em dinheiro. Bem claro está, pois, o conceito, em virtude do qual se verifica que uma coisa é permutar e outra é comprar e vender.*

Preterir tal consideração é causa de distorções para efeito de hipótese de incidência do imposto. Ocorre que a troca não é influenciada pelo valor monetário, mas pelo seu caráter hedonístico, A mensurabilidade neste momento para efeito de tributação seria um risco para o contribuinte.

---

<sup>29</sup>TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015. p. 743.

Marcos Vinicius Neder e Telírio Pinto Saraiva<sup>30</sup> afirmam que para alcançar uma medida poderia ser utilizada a técnica tradicional a preços de mercado ou por método contábil. Contudo não seriam parâmetros eficientes para a configuração da hipótese tributária, pois estariam embasados em expectativas de uma venda futura na qual poderia não ser verificado um suposto ganho.

Em não havendo perspectiva atual ou futura de recebimento dos recursos financeiros, os bens permutados convergem-se em ativos ilíquidos. Trata-se, assim, de um ganho meramente virtual que não provoca acréscimo do patrimônio, apenas torna ambas as coisas trocadas juridicamente equivalentes. Mas, quando a permuta deixa de exprimir neutralidade, para compensar as diferenças entre si, fala-se em torna que se revela, então, como acréscimo de patrimônio e como critério de realização de renda. Neste sentido, Caio Cesar Nader Quintella ainda expõe:

*É certo que permuta exprime neutralidade entre valores transacionados. Exatamente por isso que se fala em permuta com torna, destacando-se daquele conceito neutro a parcela que representa efetivo desencontro de valoração e, conseqüentemente, o acréscimo econômico na transação, que exprime receita e renda.*

Flávio Tartuce explica que as partes devem se preocupar com o equilíbrio do contrato, não sendo admitida qualquer situação de onerosidade excessiva<sup>31</sup>. O que na verdade é preciso entender, de acordo com Polizelli, é que o objeto predominante na permuta é a coisa trocada e

---

<sup>30</sup>NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telírio Pinto. 2019. **Permuta de bens e direitos: renda não realizada** In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 290.

<sup>31</sup> TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015, p. 744



não o dinheiro. Todavia para o fisco, o objeto de tributação é a torna porque somente esta parte representa efetivamente renda.

Neste sentido, a Fazenda que sempre está atenta a toda e a qualquer forma de geração de riquezas enfrenta grande dificuldade para fiscalizar, especialmente quando se trata de ativos intangíveis. No ambiente virtual, em muitos casos é praticamente impossível detectar os acréscimos nos patrimônios, principalmente tratando-se de uma tecnologia criada justamente para driblar o controle das autoridades financeiras.

O mercado dos *criptoativos* destaca-se cada vez mais pelos elevados valores e pelas várias utilidades com que esses ativos se revestem. Alguns passos foram dados rumo a uma fiscalização. Contudo, ainda há um longo caminho a percorrer. Existem muitas formas de negociar esses ativos e a cada dia parecem ficar mais atrativos. É um mercado que cresce e se valoriza exponencialmente. Trata-se de uma forma *high tech* de geração de riqueza que desenha novos moldes para a capacidade do contribuinte arcar com um ônus tributário produzido a partir de um mercado volátil, complexo e de difíceis mensurações.

WANG assevera que os governos tendem tornar as operações com NFTs tributáveis, especialmente os casos de ganho de capital envolvendo NFT-for-NFT, NFT-for-IP e Eth-for-NFT (ou vice-versa)<sup>32</sup>.

## Conclusão

O objetivo deste estudo foi analisar se os ativos digitais não fungíveis geram disponibilidade de renda. Observou-se que em vários momentos os NFTs são passíveis de criar riquezas. Desde o instante em que o criador do token recebe o código do seu projeto, alguém já está auferindo ganhos. O cunhador que valida cada token recebe um

---

<sup>32</sup>WANG, Qin et al, **Non-Fungible Token (NFT): Overview, Evaluation, Opportunities and Challenges**. Tech Report, 2021, pp. 15. Disponível em <https://arxiv.org/pdf/2105.07447.pdf>. Acesso 09.01.2021.

pagamento em tokens ou criptomoedas. O dono do projeto, por sua vez, auferirá renda com a venda do ativo no mercado primário e sempre que o token de sua autoria seja negociado.

O mercado secundário é o mais dinâmico. Nele os investidores *day-trades* fazem suas ofertas e demandam o produto, gerando lucros ou perdas, a depender do negócio realizado. É possível visualizar as movimentações a partir dos sites específicos em compra e venda de NFTs, como por exemplo, *Opensae*. Não existe a intermediação de corretoras ou *exchanges* para este tipo de negócio, economizando, portanto, em custos de transação. As grandes corporações como a Nike e a Indústria *Pumpili* também têm se beneficiado com tais contratos.

Acréscimo patrimonial ocorre, sem sombra de dúvidas, e com importâncias bastante vultosas. Trata-se, contudo, de um mercado muito volátil, tornando as operações bastante arriscadas e, também com grandes chances de perdas. Além da volatilidade, ainda é um mercado com muitas especificidades e, com um vocabulário complexo que aliado à rápida evolução tecnológica dificultam as políticas tributárias.

## Bibliografia

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm). Acesso em: 7/06/2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretária da Receita Federal do Brasil. **Imposto sobre a renda: Perguntas e respostas**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2018. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=10059>Acesso em: 01 jun. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital**. Ofício Circular SEI nº 4081/2020/ME. Acesso em: 05/06/2021.

Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/drei/legislacao/arquivos/OfcioCircular4081criptomoedas.pdf>

BRASIL. Ministério da Economia. Secretária da Receita Federal do Brasil. **Imposto sobre a renda. Perguntas e respostas**. 2021. Pergunta n. 445. informativo de perguntas e respostas de 2021. Pergunta n. 445 fornece as informações como declarar os *criptoativos*.

BRASIL. Secretária da Receita Federal do Brasil - **Instrução Normativa RFB nº 1.888/2019**. Acesso em: 01/06/2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>Acesso em: 10 maio 2021.

BRASIL. **ONG ISO 22739**:2020. Disponível em: <https://www.iso.org/standard/73771.html>. Acesso em: 05 jun. 2021

BIFANO, Elidie Palma. **Renda realizada e IFRS**. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). *Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 264-265.

CHARNESKI, Heron. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). **Direito Tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda. São Paulo: IBDT, 2019. p. 188-189.

COSTA, Isac. "O Futuro é Infungível: Tokenização, Non-Fungible Tokens (NFTs) e Novos Desafios Na Aplicação Do Conceito De Valor Mobiliário." RSDVM, 2021. Disponível em [https://www.academia.edu/58805993/O\\_futuro\\_é\\_infung%C3%ADvel\\_tokeniza%C3%A7%C3%A3o\\_non\\_fungible\\_tokens\\_NFTs\\_e\\_novos\\_desafios\\_na\\_aplica%C3%A7%C3%A3o\\_do\\_conceito\\_de\\_valor\\_mobili%C3%A1rio?email\\_work\\_card=view-paper](https://www.academia.edu/58805993/O_futuro_é_infung%C3%ADvel_tokeniza%C3%A7%C3%A3o_non_fungible_tokens_NFTs_e_novos_desafios_na_aplica%C3%A7%C3%A3o_do_conceito_de_valor_mobili%C3%A1rio?email_work_card=view-paper), acesso em 16.01.2022.

FALCÃO, Tatiana. **Coining terms and creating rules for taxing cryptocurrencies**. 2018. p. 290

JORION, Philippe, *Value at risk*. 2003. p. 10.

KACZYNSKI, Kominers Steve et, SCOTT, Duke. **How NFTs Create Value**. **Harvard Business Review**. November 10, 2021. Disponível em <https://hbr.org/2021/11/how-nfts-create-value>, acesso em 08.01.2022.

LYRA, João Guilherme. **Blockchain e organizações descentralizadas**: conheça a tecnologia por trás da bitcoin. 1ª ed. [S. L.]. BRASPORT, 2019.

MORRISON, Frost. **NFT Investing for 2021 beginners** P. 5.

NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telório Pinto. 2019. **Permuta de bens e direitos: renda não realizada** In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 290.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e sua aplicação no Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas**. Dissertação de mestrado em Direito. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2009. p. 25.

REGNER, Ferdinand; SCHWEIZER, André et URBACH, Nils. **NFTs in Practice - Non-Fungible Tokens as Core Component of a Blockchain-Based Event Ticketing Application** Completed Research Paper, 2019. <>. <https://www.fim-rc.de/Paperbibliothek/Veroeffentlicht/1045/wi-1045.pdf>. Acesso dia 09.01.2022.

REVOREDO, Tatiana. **NFT e sua sofisticação nos Blockchains**. Revista Exame. 2021. Disponível em: <https://exame.com/blog/tatiana-revoredonfts-e-sua-sofisticacao-nos-blockchains/>. Acesso em: 17 jun. 2021.

REVOREDO, Tatiana. **O Papel Do Blockchain Nos NFTs**. **MIT Sloan Review Brasil**. 2021. Disponível em <https://mitsloanreview.com.br/post/como-o-blockchain-escalonou-o-atual-boom-dos-nfts>. Acesso dia 09.01.2021.

SAM, Alyze; AZIN, Koosha; ALONZI, Adam. **Stablecoin Economy: ultimate guide secure digital finance**. 2020.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015. p. 743.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015. p. 744

UHDRE Dayana de Carvalho. **Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica**. 2021, Kindle, p. 30-60

UHDRE Dayana de Carvalho. **Blockchain, tokens e criptomoedas: análise jurídica**. 2021, Kindle, p. 1189.

WANG, Qin et al, **Non-Fungible Token (NFT): Overview, Evaluation, Opportunities and Challenges**. Tech Report, 2021, pp. 15. Disponível em <https://arxiv.org/pdf/2105.07447.pdf>. Acesso 09.01.2021.

A Editora Fi é especializada na editoração, publicação e divulgação de pesquisa acadêmica/científica das humanidades, sob acesso aberto, produzida em parceria das mais diversas instituições de ensino superior no Brasil. Conheça nosso catálogo e siga as páginas oficiais nas principais redes sociais para acompanhar novos lançamentos e eventos.



**[www.editorafi.org](http://www.editorafi.org)**  
**[contato@editorafi.org](mailto:contato@editorafi.org)**