

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL E SOCIEDADE

GUSTAVO VETTORATO

**TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA, CUSTOS DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIOS E
EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA**

BRASÍLIA
2019

GUSTAVO VETTORATO

**TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA, CUSTOS DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIOS E
EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA**

Dissertação apresentada no Curso de Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional e Sociedade do Instituto Brasiliense de Direito Público, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre, sob a orientação dos Doutores José Roberto Rodrigues Afonso e coorientação de Luciano Felício Fuck.

BRASÍLIA
2019

GUSTAVO VETTORATO

**TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA, CUSTOS DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIOS E
EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA**

Dissertação apresentada no Curso de Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional e Sociedade do Instituto Brasiliense de Direito Público, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre.

Data de Aprovação: 13 de junho de 2019

BANCA EXAMINADORA

Prof. José Roberto Rodrigues Afonso – Orientador
Doutor em Economia
Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

Prof. Luciano Felício Fuck – Coorientador
Doutor em Direito
Universidade de São Paulo

Sérgio Antônio Ferreira Vítor
Doutor em Direito
Universidade Nove de Julho

Agradeço a minha mãe Elisabeth por sua fé inabalável nos projetos que escolho, a minha esposa Camila por ter-me tirado o medo da escolha, ambas suportaram o dia a dia, e ao meu pai Cloves cujo espírito sempre esteve pairando como suporte. Também agradeço aos meus orientadores, José Roberto Rodrigues Afonso e Luciano Felício Fuck, que aceitaram o projeto da pesquisa que não era tão palpável assim. Por final, aos meus amigos e colegas, os quais cada um ajudou a sua forma. Obrigado.

Dedico este trabalho ao Benjamin, nosso primeiro rebento, o impulso final foi ele quem deu.

RESUMO

A transparência tributária, vista como garantia do contribuinte em ter disponibilizado informações claras e precisas do Fisco, de forma menos complexa possível, associa-se diretamente com a relação jurídico-tributária. Considerando que a constituição do crédito tributário seria uma relação simbiótica entre contribuinte e Estado Fiscal, o contribuinte não é o simples pagador, mas o principal intérprete e aplicador da norma tributária, por isso o custo de arrecadação recai diretamente sobre ele. No ambiente institucional opaco haverá consequências nos custos de transação de mercado e custo de conformidade tributária do contribuinte, podendo gerar maiores custos de arrecadação. A *eficiência*, como valor jurídico instrumental, é afetada pelas preferências dos participantes da relação jurídico-tributária, que por sua vez é afetada pela transparência em razão da percepção dos agentes sobre o *estado das coisas* e possíveis consequências. A transparência tributária pode alterar a eficiência na arrecadação, modificando os custos de transação tributários. Realizou-se pesquisa empírica com Administrações Tributárias e sua relação com os contribuintes, com dados disponibilizados pela União e por quatro Estados. Foram analisados os comportamentos dos contribuintes e agentes fiscais no confronto entre os índices de transparência do contencioso administrativo tributário (NEF/FGV) e as quantidades de lançamentos de ofício em situações de erro/omissão/sonegação dos contribuintes lavrados pela União e pelos Estados-membros que forneceram dados. Ainda, os dados disponibilizados pela União quanto à análise do estoque de dívida ativa demonstraram um acréscimo de volume superior à capacidade de arrecadação, de 2014 a 2018, fato que pode ser combatido mediante alteração nos procedimentos e forma de relacionamento com o contribuinte, em especial pela implementação de um ambiente institucional de transparência tributária, apresentado na experiência internacional. Em análise de julgados do Supremo Tribunal Federal, apesar de raros, verifica-se a transparência tributária justamente como forma de revisão dos atos fazendários e fiscalização da Administração Pública em sua relação com os contribuintes, bem como que a opacidade pode ser gerada pela própria ausência de coerência jurisprudencial. Ainda, o judiciário estaria preparado para suplantar barreiras à transparência tributária.

Palavras-chave: Transparência tributária. Custos de transação. Eficiência arrecadatória. Comportamento do contribuinte. Comportamento do fisco.

ABSTRACT

The tax transparency seen as a guarantee of the taxpayer in having made clear, precise information available to the tax authorities, in a less complex way, is directly related to the legal-tax relationship. Considering that the constitution of the tax credit would be a symbiotic relationship between the taxpayer and the State, the taxpayer is not the simple payer, but the interpreter and applicator of the tax norm, so the cost of collection on it directly falls. In the opaque institutional environment there will be consequences on market transaction costs. Efficiency, as an instrumental legal value, it is affected by the preferences of the participants in the legal-tax relationship, which in turn is affected by transparency due to the agents' perception of the state of things and possible consequences. The tax transparency change efficiency in collection, modifying the costs of tax transactions. It was conducted empirical research with treasures and its relationship with taxpayers, the data were made available by the Union and were provided by four states. There was analyzed the behavior of taxpayers and tax agents in comparison between the indexes of transparency of the administrative tax litigation (NEF/FGV) and the amounts of tax assessment by the authority in situations of error/omission/evasion of taxpayers drafted by the Union and Member States. Also, the data made available by the Union regarding the analysis of the active debt stock, showed an increase in size higher than the collection capacity, from 2014 to 2018. This fact can be countered by altering procedures and forms of relationship with the taxpayer, in particular by implementing an institutional environment of tax transparency, presented in the international experience. In an analysis of Federal Supreme Court judgments, in spite of being rare, tax transparency is verified as a way of reviewing the fiscal acts and oversight of the Public Administration in its relationship with taxpayers, as well as that opacity can be generated by the absence of jurisprudential coherence. Moreover, the judiciary would be prepared to overcome barriers to tax transparency.

Keywords: Tax transparency. Transaction costs. Collective efficiency. Behavior of the taxpayer. Behavior of the Treasury.

LISTA DE ABREVIações E SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas
CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF/MF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda
CF – Constituição Federal
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CPC/2015 – Código Processo Civil de 2015
CPF – Cadastro de Pessoas Físicas
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DJ – Diário de Justiça
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal
IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
INSS – Instituto Nacional de Seguro Social
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LC – Lei Complementar
LCP – Lei Complementar
LINDB – Lei de Introdução do Direito Brasileiro
NAI – Notificação/Auto de Infração
NEF/FGV – Núcleo de Estudos Fiscais – Fundação Getúlio Vargas
NEI – Nova Economia Institucional
OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico
PERT – Programa Especial de Recuperação Tributária
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB – Produto Interno Bruto
PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
RE – Recurso Extraordinário
REFIS – Programa de Recuperação Fiscal
RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

RG – Registro Geral

RICMS/MT – Regulamento do ICMS de Mato Grosso

SEFAZ/MT – Secretaria de Estado de Fazenda do Mato Grosso

SIC – Sistema de Informação ao Cidadão

SINCOR – Sistema da Conta Corrente de Pessoas Jurídicas

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SRF – Secretaria da Receita Federal

SRFB- Secretaria da Receita Federal do Brasil

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

UPF/MT – Unidade de Padrão Fiscal do Mato Grosso

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1.6.3.a – Efeito dos custos de conformidade tributária na curva de demanda	86
Gráfico 2.1.1.a – Quantidade de Lançamentos Realizados pela SRFB – Lançamentos de Ofício em Geral.....	95
Gráfico 2.1.1.b – Quantidade de Lançamentos Quantidade de Lançamentos Realizados pela SRFB – Pessoas Físicas	96
Gráfico 2.1.1.c – Nível de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário da União (NEF/FGV)	96
Gráfico 2.1.1.d – Tabela Conjunta – Nível de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário X Lançamentos de Ofício da União	97
Gráfico/Tabela 2.1.2.a – Lançamentos de Ofício vs Índice de Transparência no Contencioso Administrativo Tributário PARANÁ	100
Gráfico/Tabela 2.1.2.b – Lançamentos de Ofício vs Índice de Transparência no Contencioso Administrativo Tributário PERNAMBUCO	100
Gráfico/Tabela 2.1.2.c – Lançamentos de Ofício vs Índice de Transparência no Contencioso Administrativo Tributário SANTA CATARINA.....	101
Gráfico/Tabela 2.1.2.d – Lançamentos de Ofício vs Índice de Transparência no Contencioso Administrativo Tributário SÃO PAULO	101
Gráfico/Tabela 2.1.2.e – Créditos Tributários Constituídos por Lançamento de Ofício vs Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário PARANÁ.....	102
Gráfico/Tabela 2.1.2.f – Créditos Tributários Constituídos por Lançamento de Ofício vs Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário PERNAMBUCO.....	103
Gráfico/Tabela 2.1.2.g – Créditos Tributários Constituídos por Lançamento de Ofício vs Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário SANTA CATARINA	103
Gráfico/Tabela 2.1.2.h – Créditos Tributários Constituídos por Lançamento de Ofício vs Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário SÃO PAULO	104

LISTA DE TABELAS

Tabela 1.4.2.a. – Tabela Comparativa Despesas Realizadas com Arrecadação Tributária e PIB em 2014-2016	64
Tabela 1.4.2.b. – Tabela Comparativa Despesas Realizadas com Arrecadação Tributária e PIB em 2003 (Bertolucci).....	64
Tabela 2.1.1.a. – Quantidade de Lançamentos de Ofício (Autuações) Realizados pela SRFB	95
Tabela 2.1.1.b. – Quantidade de Lançamentos de Ofício (Autuações) Realizados pela SRFB – Pessoas Físicas	95
Tabela 2.1.1.c. – Nível de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário da União	96
Tabela 2.2.a. – Análise de Arrecadação e Despesas da PGFN (2014-2018)	108

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
A revisão bibliográfica	14
A análise de dados qualitativos e quantitativos	22
A análise de casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal	24
1. TRANSPARÊNCIA, CUSTOS E EFICIÊNCIA.....	26
1.1. Necessidade de densificação de valores abstratos.....	26
1.2. Garantia constitucional à transparência tributária	29
1.2.1. Garantia à transparência tributária	29
1.2.2. Garantias opostas: transparência tributária e sigilo fiscal?.....	30
1.2.3. A localização da opacidade da administração tributária	35
1.2.3.1. A não disponibilização de acesso aos julgamentos administrativos	36
1.2.3.2. A vocação inicial da pesquisa: a opacidade do Fisco de Mato Grosso	37
1.2.3.3. Resistência do CARF ao art. 20 da LINDB.....	41
1.2.3.4. Os outros Fiscos.....	48
1.3. Relação simbiótica da constituição do crédito tributário	49
1.3.1. Construção do fato tributável.....	49
1.3.2. Constituição do crédito tributário como relação simbiótica.....	53
1.4. Custos de transação e o direito tributário	55
1.4.1. Custos tributários do contribuinte	57
1.4.2. Custos com arrecadação tributária do Fisco	62
1.5. A relação da transparência tributária e os custos de transação	65
1.5.1. Consequências da não efetividade da transparência tributária nos custos de transação.....	67
1.6. Eficiência e arrecadação	71
1.6.1. Concepções de eficiência.....	71
1.6.2. Preferências e a tomada de decisão de alocação de recursos	76
1.6.3. A relação entre eficiência arrecadatória e transparência tributária.....	82
2. INDÍCIOS EMPÍRICOS DA RELAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA E TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA	92
2.1. Índicio 1: comparação e relacionamento dos dados do contencioso administrativo e os níveis de transparência.....	92
2.1.1. Comparação de lançamentos de ofício da União e o índice de transparência do contencioso tributário	94

2.1.2. Comparações de lançamentos de ofício dos Estados (SP, SC, PE e PR) e o Índice de Transparência do Contencioso Tributário	98
2.1.3. Observações quanto às análises de dados de lançamentos de ofício e transparência tributária.....	104
2.2. Indício 2: A opacidade e complexidade como criadoras de estoques de dívida impossíveis de serem satisfeitos.....	107
2.3. Aplicações da Transparência como Relação Cooperativa e Redução dos Custos de Transação, como aumento de eficiência arrecadatória: Casos de <i>Smart Tax Administration</i>	111
3. ANÁLISE DE CASOS.....	117
3.1. Voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes no Recurso Extraordinário n. 574.706	117
3.2. Julgamento do Recurso Extraordinário n. 673.707	124
CONCLUSÕES	130
A garantia à transparência tributária e o problema da opacidade	130
A simbiose da relação entre Fisco e Contribuinte	131
Custos de transação e o Direito Tributário	131
A relação entre custos de transação e transparência tributária.....	133
Transparência tributária, decisões tributárias e a eficiência da arrecadação	134
Os indícios empíricos da existência da relação entre transparência tributária e eficiência arrecadatória	139
A análise de casos julgados do STF	142
Conclusão final.....	144
REFERÊNCIAS	147
ANEXO 1 – PEDIDO PADRÃO DE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES	157
ANEXO 2 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PARANÁ.....	159
ANEXO 3 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO	161
ANEXO 4 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA.....	164
ANEXO 5 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO	170
ANEXO 6 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ.....	178

ANEXO 7 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS	181
ANEXO 8 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL	183
ANEXO 9 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA	184
ANEXO 10 – ANDAMENTOS E DESPACHOS QUANTO À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FEITA À SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO MATO GROSSO.....	185
ANEXO 11 – RELAÇÃO DE DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO MATO GROSSO	192
ANEXO 12 – RELAÇÃO DE RESPOSTAS PESQUISADAS E DISPONÍVEIS DA UNIDADE DE SOLUÇÃO DE CONSULTAS TRIBUTÁRIAS DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO MATO GROSSO.....	196

INTRODUÇÃO

A pesquisa desenvolvida para esta dissertação focou no tema da aplicação da garantia da transparência da Administração Pública de seu entendimento da aplicação sobre a legislação tributária, relacionando-a com a eficiência arrecadatória.

Questiona-se a existência da relação fático-jurídica entre o dever de transparência e eficiência arrecadatória. Como se justifica a relação entre a arrecadação de tributos e a maior transparência do Fisco perante o contribuinte sobre o entendimento da legislação tributária?

Para chegar às respostas pretendidas, realizam-se questões intermediárias. O que pode ser entendido como o *dever de transparência da Administração Pública* no que tange a tributação? Como a transparência afetaria a constituição da relação jurídico-tributária e os custos de conformidade tributária do contribuinte? O contribuinte é ou deve ser considerado para o *custo de arrecadação*? O que seria o *dever de eficiência arrecadatória*? Haveria evidências de tal relação entre transparência e eficiência arrecadatória? Ainda, o dever de transparência poderia ser vinculado ao princípio da eficiência da Administração Pública?

O trabalho é dividido em três partes principais: revisão bibliográfica, análise de empírica e análise de casos.

O primeiro capítulo servirá de revisão bibliográfica, especificando os conceitos necessários para as partes posteriores, que envolvem *transparência tributária*, *relação simbiótica na constituição do crédito tributário*, *custos de transação tributários* e *eficiência da arrecadação tributária*. Nele serão analisados os temas perante o referencial teórico expostos especificamente desta introdução. A necessidade de abordar tais temas tem sua razão no enfoque atual da discussão, a qual tem sido parcialmente tratada quanto ao *compliance* empresarial e seus estímulos, contudo não aborda de forma profunda a relação de transparência entre o contribuinte e o Fisco, mas foca na transparência do contribuinte perante o Fisco¹, não o inverso. Observa-se que o efeito prático da *transparência tributária* nas

¹ Exemplo de tal fato é a coletânea de artigos, organizada por Paulo de Barros Carvalho: *Compliance no direito tributário* (BARROS DE CARVALHO, 2018).

relações jurídico-tributárias ainda ocupa pouco a bibliografia nacional. As principais fontes bibliográficas nacionais a respeito são oriundas das pesquisas do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Ainda nesse capítulo, verificam-se as ligações entre os temas, inclusive algumas conclusões quanto às questões feitas anteriormente e hipóteses de pesquisa.

No capítulo dedicado à análise empírica, por dados qualitativos e quantitativos, é possível analisar os indícios da relação da eficiência arrecadatória e transparência tributária, vistas em uma relação tributária como não cooperativa. Como base foi analisado o comportamento do contribuinte e dos agentes fiscais pelo confronto de quantitativos dos lançamentos tributários (de ofício) realizados pelas Administrações Tributárias, índices de transparência do contencioso administrativo, análise de estoque de dívida da União e relatos sobre experiências de outros países, dados esses que complementaram a resposta das questões e das hipóteses apresentadas.

Por último, é apresentada a análise de dois casos julgados no Supremo Tribunal Federal, em que houve discussão quanto à obediência ao princípio de transparência tributária e a necessidade de observação da complexidade dos sistemas tributários e suas consequências.

Dessa forma, pretendeu-se verificar as hipóteses de que:

1. a aplicação da transparência tributária afeta a constituição do crédito tributário e os custos de conformidade do contribuinte (e de arrecadação);
2. há relação entre a transparência tributária e a eficiência arrecadatória;
3. o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal permite a interpretação de maior implemento do cumprimento da transparência tributária, indiferentemente de disposições legais expressas e específicas.

A revisão bibliográfica

No primeiro capítulo, é tratada a importância de densificação das normas tributárias de forma clara para o contribuinte, devido a sua importância como intérprete e aplicador do Direito Tributário. Especifica-se a garantia de *transparência* da Administração Tributária, a qual será estabelecida neste trabalho como

transparência tributária. Suas fontes constitucionais iniciais seriam oriundas das garantias de liberdade de acesso às informações e de publicidade dos seus atos aos cidadãos, com base nos arts. 5º, IV, XIV, XXXIII, XXXIV, *b*, e LX, e 37, §§ 1º e 3º, II, da Constituição Federal de 1988, o que garantiria, em todos os procedimentos administrativos tributários, tanto do contencioso quanto dos demais procedimentos interpretativos, o conhecimento geral de suas decisões e respostas às consultas dos contribuintes e seus setores internos, indiferentemente do destinatário original (SANTI, 2014, p. 174).

Entretanto, encontra resistência por parte do Fisco. Sob o genérico sigilo fiscal, a Fazenda Pública não disponibiliza de forma rápida e ampla os seus entendimentos sobre a aplicação da legislação tributária (SANTI, 2014, p. 152-153).

A transparência representa um valor positivado que teria seu contraponto em outro valor positivado: o sigilo das informações fiscais. O primeiro dilema seria quanto à aplicação de tais valores, obrigando o intérprete a enfrentar e especificar o âmbito de aplicação de cada um deles, inclusive sob uma visão consequencialista, para fins de resolvê-lo.

Com esse primeiro dilema, viu-se necessária a utilização de duas das principais correntes da filosofia moral aplicadas ao direito: Deontologia e Consequencialismo. Isoladamente, nenhuma das duas correntes permitiu a análise das hipóteses propostas. Por isso, não se adotou exclusivamente nenhuma delas, pois ambas podem dividir o mesmo espaço. O compartilhamento dessa opinião encontra-se no texto de Cristiano Carvalho em seu trabalho *Teoria Geral da Decisão Tributária*, do qual se transcrevem trechos que demonstram o motivo da escolha deste trabalho (CARVALHO, 2018, p. 88-97):

Sendo assim, como se deve agir o indivíduo em face de um dilema moral?
(...)

Tais dilemas levam às principais correntes de filosofia moral ou, como referimos acima, da Ética: Deontologia e Consequencialismo.

A Deontologia é a filosofia da razão prática pela qual uma ação é considerada moralmente correta se foi realizada tendo por base o cumprimento rígido de princípios e regras que refletem valores morais. Esta Ética é associada principalmente ao filósofo alemão Immanuel Kant e seu “imperativo categórico”, enunciado principalmente nas seguintes locuções: 1) “age segundo uma máxima tal que possas querer ao mesmo tempo que ela se torne uma lei universal; 2) “age como se a máxima da tua ação pudesse se tornar, segundo tua vontade, uma lei universal da natureza”; e

3) age de tal maneira que uses a humanidade, tanto na tua pessoa como na de qualquer outro, sempre e simultaneamente como um fim e nunca apenas como um meio”

(...)

O Consequencialismo, por sua vez, não obstante diversos de seus componentes compartilhem de ideais e valores substantivos como os acima referidos, difere quanto à concepção do que é agir moralmente. Para os consequencialistas, a ênfase deve ser dada aos possíveis resultados ou aos fins pretendidos pelo agente, ou seja, um ato não é moral ou imoral *a priori*, mas será um ou outro, a depender das consequências dele resultantes.

A filosofia específica mais célebre no contexto consequencialista é, certamente, o Utilitarismo. Fundado pelo filósofo e jurista inglês Jeremy Bentham, para quem um ato moralmente correto seria aquele que causasse “o maior bem para o maior número de pessoas”. O princípio da utilidade, fundado na dicotomia prazer-dor, é contribuição sua, constituindo um dos pilares da Economia moderna, assim como a análise custo-benefício e comparações cardinais de utilidade. (...)

O Utilitarismo não é idêntico a Consequencialismo, entretanto, mas apenas um capítulo menor dessa filosofia moral. Em rigor, enquanto esse último preocupa-se em analisar consequências, sem definir substantivamente quais devam ser elas, o Utilitarismo tem de antemão quais os resultados são desejáveis: uma ação é moralmente correta se o seu resultado alcança a maior satisfação possível para o maior número de pessoas.

Atualmente, uma das vertentes do Consequencialismo é o que Richard Posner denomina de Pragmatismo. No entanto, Posner conecta uma versão de filosofia prática, de cunho consequencialista, com linhas filosóficas surgidas com Charles Sanders Peirce e William James, no final do século dezenove, cujo principal nome contemporâneo é o outro filósofo norte-americano Richard Roty. (...) Parece-me que a linha posneriana é mais afeita ao que poderia ser denominado de “practicalismo”, ou seja, uma razão prática que enfatiza a importância nas consequências, principalmente advindas de tomadas de decisões jurídicas.

Poderia haver uma Ética “correta”? (...)

Propostos evolucionistas explicam a moralidade como fruto da seleção entre espécies incluindo sentimentos como simpatia entre membros de um grupo social, atitudes como cooperação e altruísmo e mesmo concepções abstratas como religião, mitos e normas sociais. Mesmo posições deontológicas, por esse prisma, têm uma origem consequencialista, uma vez que princípios morais universais surgiram e se solidificaram como tal por permitirem e facilitarem a coesão social, necessária para preservação e propagação da espécie.

Destarte, regras morais imperativas como “não matar” ou “não roubar” têm fundamento evolucionário e se tornaram os imperativos que são por se mostrarem necessários como instrumentos de pacificação e convivência entre indivíduos. (...)

Considerando que a estrutura do sistema jurídico é composta por princípios e regras de essência deontológica, que informa que valores e condutas são corretos e justos *a priori*, não faz sentido utilizar como medida-padrão os cálculos consequencialistas na aplicação do direito. (...)

Ainda que isso possa indicar uma preferência pela moral deontológica, cabe a ressalva que tal estratégia tem natureza consequencialista. (...)

Do ponto de vista da sociedade, a aplicação reiterada de soluções previamente conhecidas por todos reduz assimetrias de informação, diminui custos de transação e promove estabilidade social, outra palavra para segurança jurídica. (...)

A minha hipótese central é que, no Direito, principalmente no contexto da decisão judicial, posições deontológicas não só devem ser adotadas primordialmente, como realmente funcionam a maior parte do tempo. As razões disso são, ironicamente consequencialistas. *Deve ser assim*

simplesmente porque funciona. Por outro lado, em determinadas circunstâncias críticas, as posições deontológicas não são suficientes, notadamente nos chamados “casos difíceis”. Nessas situações, as posições consequencialistas devem ser empregadas.

Ou seja, o valor de *transparência* seria fruto de repetição de atos que gerariam resultados proveitosos a toda sociedade, o seu emprego seria a utilização de consequências já experimentadas pela humanidade e entendidas como benéficas, gerando norma de conduta *pret´a porte*. Contudo, a aplicação de valores como normas acabam por enfrentar a alteração da realidade, para a qual aqueles não teriam resposta pronta em vários momentos. Logo, o estudo das consequências para a tomada de decisão torna-se um instrumento viável. Entende-se que os dilemas visitados por este trabalho merecem essa abordagem não exclusivista.

Dessa forma, se estabelece que a transparência, tanto como valor quanto ato que gera consequências, é fundamental para fins de controle e limitação contra os possíveis abusos ou equívocos da Administração Pública.

Nesse caminho, o dever *transparência tributária* será entendido como dever clareza e precisão da legislação e entendimentos tributários, necessária para a própria eficiência tributária. Isso, em razão de que a segurança jurídica, em uma realidade de riscos, exige a correta interpretação e aplicação da norma tributária, possível quando o aplicador do direito tiver cognição plena da legislação tributária e o entendimento do Estado sobre ela. A transparência seria a baliza da imparcialidade e da confiança do contribuinte perante o Fisco, com fins de proteção às expectativas legítimas dos envolvidos (SOUZA, 2012, p. 78, 81, 93-94).

Em retorno ao primeiro dilema apresentado, uma vez especificado o alcance de aplicação das garantias de transparência tributária e do sigilo fiscal, mediante a especificação dos seus conteúdos, pode-se separar quais seriam as informações ou dados a serem resguardados do conhecimento público. Com isso, é possível a verificação do que é a transparência e a sua contraparte, a *opacidade*, conceito cunhado por Carlos Maria Carcova (1998, p. 14):

Existe, pois, uma opacidade do jurídico. O direito, que atua como uma lógica da vida social, como um livreto, como uma partitura, paradoxalmente não é conhecido, ou não é compreendido, pelos atores em cena. Estes realizam certos rituais, imitam condutas, reproduzem certos gestos, com pouca ou nenhuma percepção de seus significados e alcances.

Assim, a não disponibilização geral dos entendimentos do Fisco sobre a norma tributária constitui-se em *opacidade jurídica*, causadora de alienação, litigiosidade, insegurança jurídica, assimetria de conhecimento, desigualdade no tratamento e ineficiência administrativa e arrecadatória.

Em todas as unidades federativas brasileiras, existem normas procedimentais avessas à transparência tributária, utilização de expedientes obscuros, por exemplo: a não disponibilização do conteúdo normativo de suas decisões administrativas ou a vedação de acesso dos contribuintes aos procedimentos administrativos. Esses fatos são contrários aos princípios democráticos e à pacificação de condutas a serem adotadas pelo contribuinte, oriundos não só do texto legal, mas também da interpretação corriqueira dos órgãos de julgamento e de consulta tributária (SANTI, 2014, p. 547).

O ambiente de opacidade jurídico-tributária não estimula a conformidade. Tanto a experiência brasileira quanto a internacional têm verificado essas situações. Sinais do desestímulo à conformidade encontram-se em fatos como o estoque de dívida ativa aproximar-se a um terço do Produto Interno Bruto, em progressão superior ao de sua realização. Estudos da OCDE apontam como causa desse tipo de problema a desconfiança do contribuinte perante o Fisco, baseando-se apenas em ações repressivas (mandato-controle), o que amplia a opacidade e conseqüente litigiosidade ineficiente do sistema tributário (ALMEIDA, 2018, p. 475).

No subcapítulo 1.3, haverá maior atenção ao entendido como transparência tributária e a sua importância para a constituição na norma tributária individual e concreta. A premissa da concretização da norma tributária se dá pela *constituição do crédito tributário*, tanto por *autoconstituição* (realizado pelo próprio contribuinte) como por lançamento fiscal² (que é ato de ofício indiferentemente de sua classificação – art. 142 c/c 149, do CTN), colocada como a inserção, no mundo jurídico, da obrigação tributária oriunda da incidência da hipótese impositiva prevista na lei em sentido estrito, por instrumento legalmente adequado (BARROS DE CARVALHO, 2000, p. 360-368). Na produção desse ato jurídico de concretização da

² Neste momento adotar-se-á que todo lançamento tributário é um ato de ofício, indiferentemente das classificações como lançamento por arbitramento, por declaração ou de ofício em sentido estrito. A acepção pretendida é que neste caso é o ato do agente fiscal competente, na forma do art. 142 do CTN.

norma tributária, pela constituição do crédito tributário ou no cumprimento de obrigações instrumentais, é que se vislumbra a relação e a importância do ato com a transparência.

O ato de constituição do crédito tributário é o ápice da conjunção de outros construtos normativos oriundos dos mais diversos personagens ou intérpretes. O número de intérpretes não seria *numerus clausus* (HÄBERLE, 1996, p. 13-14). A interpretação dos signos dos textos legais (*l.s.*) gerará uma norma geral e abstrata e outra norma individual e concreta interdependentes do intérprete, em consonância com a Constituição (BARROS DE CARVALHO, 2000, p. 366-372). A dinâmica de aplicação da norma tributária nada mais é do que uma relação simbiótica entre Contribuinte e Fisco, sendo que o ritmo e a fluidez da dinâmica dessas relações mútuas são tão proporcionais quanto as informações e instrumentos de interpretação disponibilizados ao contribuinte pelo Fisco e vice e versa. Isso porque o contribuinte efetivamente acaba por assumir as competências anteriormente privativas dos agentes fiscais (PIMENTEL, 2010). E a litigiosidade decorrente da relação jurídico-tributária seguirá a mesma proporção, mas sempre paradoxal, em um ambiente opaco, em que, sob a alegação de bem coletivo e sigilo, o Estado limita o nível de informações normativas do contribuinte.

A relevância da relação entre transparência e constituição do crédito tributário sobressai-se com o fenômeno de transferência de deveres, custos e riscos de constituição do crédito tributário do Fisco ao contribuinte, cabendo ao contribuinte a interpretação e a aplicação das normas tributárias (SANTI, 2014, p. 322-323).

Na sequência do primeiro capítulo, com a premissa da importância do contribuinte na constituição do crédito tributário, e que de forma geral a *eficiência* é uma relação de custo-benefício, busca-se a observação da relação de custo e transparência tributários, nos subcapítulos 1.4 e 1.5.

Conforme as premissas de análise econômica do direito, no *teorema de Coase*, as *instituições importam* e são criadas para reduzir a insegurança social ou dos agentes do mercado. Quaisquer fatores de insegurança ou de *desinformação* serão componentes dos custos de transação do mercado, afetando a eficiência econômica. Partindo dos trabalhos de Ronald Coase e Guido Calabresi, Paulo

Caliendo expõe que os custos de transação do mercado incluem os custos de informação do ambiente institucional (regras do jogo), os quais são direcionados à redução de incertezas (CALIENDO, 2009, p. 194-196). O nível de opacidade do ambiente institucional será relacionado com o aumento ou a diminuição dos custos de transação conhecidos como custos de oportunidade, informação e decisão, e a necessidade de um novo arranjo institucional para alcançar a estabilidade de curto prazo. E, em um mundo real, toda transação tem custos, nem sempre vinculados à direta produção destes (COASE, 2017, p. 6-9).

O contribuinte tende a agregar, dentro de sua atividade (firma) ou externa a ela, agentes (advogados, contadores, auditores ou outros especialistas) e procedimentos para redução de riscos e incertezas para manutenção de sua conformidade fiscal, havendo agregação de custo para isso. Luciana Ibiapina Lira Aguiar observa que o custo de conformidade fiscal não inclui apenas o pagamento de tributos, mas também gasto com o cumprimento das obrigações acessórias, que envolve a contratação e a qualificação de profissionais, prestadores de equipes de apoio e consultoria e equipamentos (*hardwares* e *softwares* - BARROS DE CARVALHO, 2018, p. 106). Tais gastos tendem a aumentar como forma de tentar evitar a não conformidade fiscal involuntária natural em um ambiente de pouca transparência tributária (SANTI, 2014, p. 199-235). Contudo, tais custos são refletidos também ao Estado que, além de transferi-los ao contribuinte, assume custos com a ausência de conformidade voluntária (BERTOLUCCI, 2006). Com o aumento da importância dos contribuintes na relação jurídico-tributária, a transparência tem maior influência nos custos de conformidade tributária e também nos custos de arrecadação que são divididos entre o Fisco e o contribuinte, em razão da relação com o fluxo de informações e percepção das partes.

Assim, no subcapítulo 1.6, volta-se ao princípio da *eficiência* (da administração pública – art. 37 da CF/1988). Ele, mesmo em seu conteúdo deontológico, acaba por ter um claro conteúdo consequencialista, pois obriga o intérprete e o agente público a buscar o resultado real das ações com melhor custo-benefício (alocação ótima de recursos para maximização dos resultados). Nada é eficiente por princípio (acepção de origem), mas por consequência. A eficiência da Administração Pública vem do conhecimento dos recursos disponíveis para atingir

de forma mais eficaz o bem social (LOPES, 1998, p. 108). Logo, a relação de transparência e eficiência tem em seu escopo uma análise consequentialista (POSNER, 2007, p. 621; SCHUARTZ, 2011, p. 415-416), mesmo que seja difícil a obtenção de dados e métodos de medição da eficiência ou da transparência.

Tanto Coase quanto Posner entendem que a eficiência se trata de um equilíbrio entre a disposição e a proporção de alocação de recursos para se obter a quantidade/qualidade do bem almejado. O equilíbrio seria a perfeita alocação de recursos para a maximização do bem almejado, mas deveria considerar a dinâmica de mercado, preferências, disposições, direito. Assim, mesmo que não totalmente adequada à análise de eficiência jurídica, entendem como superior a exposição de eficiência exposta por Nicholas Kaldor e John Hicks (Kaldor-Hicks). Nessa concepção de *eficiência*, consideram-se situações de prejuízo imediato com melhoria de resultados em longo prazo, bem como as situações de não voluntariedade, típico do Estado Fiscal, em que o contribuinte tem prejuízo imediato com tributação, mas a recompensa/compensação é realizada pela prestação de serviços públicos (POSNER, 2007, p. 43-45).

Pode-se pensar a eficiência da Administração Tributária como uma busca de recursos públicos pela arrecadação de tributos com fins de garantir direitos fundamentais (entendendo-se a tributação como um dever fundamental) com menor geração de custos tanto para o poder público quanto ao contribuinte. Isso representaria um caminho intermediário entre *justiça tributária* aliada à *neutralidade tributária*, em que os custos tributários afetem o menos o possível os *custos de transações* das instituições (CALIENDO, 2009, p. 200-203). No caso, a melhor alocação de custos (internos e externos) da Administração Tributária com seu resultado, em razão do comportamento do contribuinte (MARTINS, 2008, p. 183).

Todos os agentes envolvidos na relação jurídico-tributária têm algum objetivo que corresponderia a sua melhor alocação de recursos com vista à maximização de *algo*. Esse *algo* seria aquilo que é considerado como o bem de preferência do agente, que influenciará a sua escolha inclusive como agir, em especial na decisão jurídica. Pode-se dizer que no Direito Tributário o contribuinte tem como preferência a *maximização da economia fiscal*; o agente fiscal, a *autuação eficiente*; e o

jugador, *pôr fim ao litígio alcançando a decisão justa* (CARVALHO, 2018, p. 102)³. Essas *preferências* devem ser consideradas, pois têm origens das mais diversas ordens (econômicas, morais, jurídicas, psicológicas etc.), vindo o direito a ser elemento importante da tomada de decisão. Ou seja, como *eficiência* pode-se tratar de elemento de maximização de algum bem que seja considerado desejável à sociedade de seu tempo e local, considerando o Direito como um de seus moduladores (CALIENDO, 2009, p. 199).

O conhecimento do *estado de coisas* torna-se central na tomada de atos que buscam a maximização do bem público ou economia fiscal. Como proposto por Joseph Stiglitz, a opacidade é geradora de assimetrias de conhecimento e, conseqüentemente, disparidade de várias naturezas entre os agentes da relação, que são diminuídas com a redução das áreas obscuras (STIGLITZ, 1999, p. 11-19). A existência de um ambiente institucional transparente terá conseqüências nos custos de transação de mercado e espaços sem imposição tributária.

A análise de dados qualitativos e quantitativos

Da revisão bibliográfica, já seria possível a indicação de confirmação das hipóteses de pesquisa, em especial, quanto à existência da relação entre os custos de conformidade e transparência tributária. Apesar de haver o indicativo para as duas hipóteses restantes, entende-se que é possível vislumbrá-las por pesquisa empírica, no caso análise de dados quantitativos e qualitativos.

Merece nota de que a pesquisa empírica foi o foco inicial do estudo, mas, devido a problemas já experimentados por outros pesquisadores (BERTOLUCCI, 2006), a coleta de dados restou prejudicada por ausência de dados compilados, organizados e disponíveis pelas Administrações Tributárias quanto aos seus gastos com arrecadação tributária, bem como as faltas de respostas completas ao

³ Neste caso, que a função de juiz deve ter o entendimento maximizado para todo agente público de decidir sobre algum litígio, a exemplo dos tribunais e cortes administrativas, tanto da área tributária, econômico-concorrencial, regulatória. Tais agentes assumem funções típicas de jurisdição, logo a referência o juiz como cargo exclusivo do Poder Judiciário, torna-se impreciso em tal realidade que dissipa tal função. Esse fenômeno notado por Capelletti: as funções de soluções de conflitos, antes relegadas à função jurisdicional típica do Poder Judiciário, acabaram por serem transferidas a outros corpos estatais, o que, por conseqüência, também aumentaria a poluição jurídica. Essa distribuição também pode ser considerada uma resposta para atender de forma especializada essa geração intensa de intervenção legislativa e administrativa e acúmulo no Poder Judiciário (CAPELLETTI, 1993, p. 41-43 e 51-54).

questionado nos pedidos de informações aos Fiscos Estaduais. Dessa forma, em razão da dificuldade prática, tratou-se de modificar parte da pesquisa ampliando-se a revisão bibliográfica e incluindo o estudo de casos. Mesmo assim, com os dados obtidos foi possível realizar análises interessantes sobre o tema proposto.

No começo das pesquisas, foi delimitado que a análise da transparência e eficiência da arrecadação tributária focaria na Administração Tributária do Estado de Mato Grosso. Tais dados seriam comparados também com os obtidos de outros Estados e da União. Assim, abria-se a possibilidade de delimitar como tema da dissertação a transparência dos entendimentos fiscais e a eficiência arrecadatória estadual. Isso foi inclusive inspirado na pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas para subsidiar uma reforma tributária do ICMS do Estado de Mato Grosso, entre 2015 e 2016⁴. As coletas de dados sobre os lançamentos tributários de ofício e arrecadação segmentados foram baseadas em pedidos de informações, com questionários, às Secretarias de Fazenda dos Estados, realizadas desde fevereiro de 2018. Entretanto, a Secretaria de Fazenda do Estado de Mato Grosso não apresentou qualquer proposta ao pedido feito, bem como dos pedidos feitos a outras Secretarias de Fazenda. Apenas seis dos nove pedidos foram respondidos com dados, mesmo que parciais⁵.

⁴ Em tal período, na gestão do então Governador Pedro Taques (2015/2018), a Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso encomendou estudo à Fundação Getúlio Vargas para elaboração de uma reforma da legislação tributária, em especial do ICMS. O que gerou os projetos de lei alternativos conhecidos como SITA 3.3 e 4.0, que teriam como premissas de simplicidade, isonomia, neutralidade, transparência e aumento de arrecadação, sob inspiração do sistema tributário neozelandês (SANTI, 2016). Tais projetos ainda tramitam na Assembleia Legislativa, em razão de fatores políticos. Nesse caso, um sistema de arrecadação abusivo e alienante (SANTI, 2014, p. 547), ao contrário de vários outros existentes no Mundo, que buscam, na transparência e diálogo institucional, melhores instrumentos de arrecadação tributária, consideradas como Administrações Tributárias *Espertas* (BIRD, p. 4-5). Em um sistema em há comunicação entre as partes envolvidas, em uma cooperação, há uma tendência de maior eficiência dos sistemas de arrecadação. (CARVALHO, 2014, p. 19).

⁵ Entre janeiro e fevereiro de 2018, foram enviados pedidos de informações (questionário) com base na Lei n. 12.527/2017 (Lei de Acesso à Informação), a 9 (nove) Secretarias de Estado de Fazenda, mediante protocolo nos respectivos órgãos de transparência. A escolha de cada uma delas, salvo a do Estado de Mato Grosso, foi feita aleatoriamente. Assim, os estados que receberam os pedidos foram: São Paulo, Bahia, Minas Gerais, Mato Grosso, Pernambuco, Pará, Santa Catarina, Paraná, Distrito Federal. Em um primeiro teste de transparência, já se pode utilizar as respostas positivas ou negativas de cada uma das Unidades Federativas: (1) as unidades federativas que responderam positivamente enviando os dados solicitados: São Paulo, Paraná, Santa Catarina, e Pernambuco; (2) As unidades federativas que responderam parcialmente: Minas Gerais, Pará; (3) as unidades federativas que negaram ou NÃO responderam até a data de consolidação do presente texto: Mato Grosso, Bahia e Distrito Federal. Os respectivos pedidos, protocolos, respostas e dados fazem parte dos anexos da presente dissertação (Anexos 1 a 10).

Com os dados obtidos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), permitiu-se o início da análise do fenômeno, em que se levantaram os volumes de lançamentos de ofícios (de infrações – BRASIL, Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015, 2016, 2017), confrontando com os níveis de transparência do contencioso tributário (NEF/FGV – COELHO, 2017). O mesmo foi realizado com os dados fornecidos pelos Estados do Paraná, Pernambuco, Santa Catarina e São Paulo, com os volumes de lançamentos fiscais de ofício (de infrações) em razão da aplicação Imposto sobre Circulação de Mercadorias, no período de 2013 a 2017.

Em sequência, foi analisada a atuação de cobrança do estoque de dívida ativa da União, dos anos de 2013 a 2018, administrado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, relacionando suas despesas, efetiva arrecadação tributária e estoque de dívida, dados fornecidos pelo Portal da Transparência e pelos boletins *PGNF em Números* (BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019), que serviram para indicar a existência do estímulo à litigância em razão da opacidade tributário.

Ao final desta parte, do conflito entre opacidade e transparência, pode-se dizer que a dinâmica da constituição do crédito tributário, como conjunto de relações entre Fisco e contribuinte, apesar de simbiótica, é naturalmente não cooperativa e pode ser resumível no *dilema do prisioneiro* (Teoria dos Jogos de John Nash), em que situações de opacidade geram recompensas não estimulantes à cooperação, mas, sim, o oportunismo (CARVALHO, 2014, p. 17-19), inclusive do próprio Estado. Assim, adentrou-se na experiência internacional com casos relatados pela OCDE e outros autores, os quais têm pontos em comum na alteração da relação entre Fisco e contribuintes, com alteração do paradigma da Administração-Tributária (mandato-controle), fundando-se na transparência tributária e confiança dos contribuintes, como forma de redução dos custos de conformidade e aumento de arrecadação (BIRD, 2010).

A análise de casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal

Por final, a pesquisa realizou a análise de dois julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal.

No primeiro caso, propôs-se a análise do voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes no Recurso Extraordinário n. 574.706, o qual debate justamente a situação de complexidade do sistema tributário brasileiro, originador de dificuldades e aumento dos custos de arrecadação a todos os agentes envolvidos (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2017, p. 109-174).

No segundo caso, a análise proposta foi de um dos poucos casos julgados pelo Supremo em que se cruzou a garantia de transparência da Administração Pública em confronto das alegações de sigilo fiscal e das informações internas dos serviços de arrecadação tributária: o Recurso Extraordinário n. 673.707, apreciado pelo Pleno da Suprema Corte Brasileira, em 17-6-2015 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2015). A questão foi trazida ao Poder Judiciário mediante *Habeas Data*, em que o contribuinte buscou informações e dados sobre sua movimentação fiscal com a Secretaria da Receita Federal do Brasil no sistema SINCOR, como forma de balizamento de sua contabilidade fiscal. Contudo, seu conteúdo pôde apontar um vislumbre da discussão na corte suprema, pois muitos dos elementos abordados estariam presentes no referido julgamento, permitindo-se uma leitura conjunta com outros julgados da corte para flexibilização de ditames constitucionais, em uma visão de possibilidades, para acomodá-la à realidade, superando-se as limitações normativas impostas a uma democracia crítica de autoquestionamento e correção (ZAGREBELSKY, 2009, p. 137-140).

1. TRANSPARÊNCIA, CUSTOS E EFICIÊNCIA

1.1. Necessidade de densificação de valores abstratos

A proposta deste trabalho não é ser exclusivamente deontológico ou consequencialista, mas uma tentativa de navegar pelas duas principais formas de pensar o direito. Como retratado na introdução, os valores jurídicos (princípios) seriam frutos de repetição de atos que causariam resultados proveitosos a toda sociedade. A Deontologia busca a essência de um valor fruto da aglomeração das experiências de uma sociedade e tempo, gerando norma coercitiva para conduzir a conduta humana. Contudo, em vários momentos a aplicação de tais valores como normas acabam por enfrentar a alteração da realidade, para a qual aqueles não teriam resposta pronta. Logo, o estudo das consequências para a tomada de decisão torna-se um instrumento viável (CARVALHO, 2018, p.88-97).

Não se trata de deixar de aplicar valores já cristalizados, mas observá-los quanto as suas mutações, devido a uma sociedade que se altera continuamente⁶. Contudo, em certos momentos quando os valores cristalizados conflitam entre si, o pensamento pragmático pode ser útil para resolvê-lo ou reforçar os valores em questão, dentro de uma racionalidade decisória.

Neste trabalho, não será aprofundada a natureza normativa de valores (conteúdo axiológico de princípios jurídicos) ou de regras em sentido estrito. Para discussão do tema,⁷ adotar-se-á o que já foi trabalhado por outros autores como Humberto Ávila, definindo apenas a diferenciação suficiente ao exercício mental, utilizando-se do seu critério do caráter hipotético-condicional (2004, p. 34-35).

Entender-se-á *regra* como norma jurídica vinculadora de um mandamento à ocorrência de determinada situação fática, já prevista em modo hipotético em texto com força normativa, que estabelece uma conduta de faculdade, obrigatória ou

⁶ Conforme Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, a conceituação de *mutação constitucional*: Ocorre que, por vezes, em virtude de uma evolução na situação de fato sobre a qual incide a norma, ou ainda por força de uma nova visão jurídica que passa a predominar na sociedade, a Constituição muda, sem que as suas palavras hajam sofrido modificação alguma. O texto é o mesmo, mas o sentido que lhe é atribuído é outro. Como a norma não se confunde com o texto, repara-se, aí, uma mudança da norma, mantido o texto. Quando isso ocorre no âmbito constitucional, fala-se em mutação constitucional (BRANCO, 2012, p. 201).

⁷ Segue-se a sugestão de Justen Filho (2018, p.20).

proibida, o que deixa clara a sua forma *pret'a porte*, estabelecida pelo agente legislador com a devida atribuição constitucional.

Quanto aos *princípios (valores)*, a indeterminação é o elemento característico, sendo normas impositoras de concepções gerais vinculadas a certos temas e, por sua vez, a *valores*, por isso adotar-se-á quase como sinônimos. Eles não preveem situações fáticas ou condutas específicas. Tais *valores* são entendidos como padrões gerais de interesse da sociedade obtidos do próprio fenômeno social, segundo a sua experiência em tempo e local, pois passariam a importar ou *valer* independentemente de um único indivíduo (JUSTEN FILHO, 2018, p. 20-26).

Outro ponto importante é o agigantamento das funções do Estado, inclusive jurisdicionais em resposta à complexidade, intervenção, vagueza legiferante e demasiada produção normativa (não propriamente congruente), por parte dos Poderes Legislativos e Executivos. Esse fato ampliaria espaço decisional, fenômeno notado por Capelletti: as funções de soluções de conflitos, antes relegadas à função jurisdicional típica do Poder Judiciário, acabaram por ser transferidas a outros corpos estatais, o que, por consequência, também aumentaria a *poluição jurídica*. Essa distribuição pode ser considerada uma resposta para atender de forma especializada essa geração intensa de intervenção legislativa e administrativa acumulada no Poder Judiciário (CAPPELLETTI, 1993, p. 41-43 e 51-54). Dessa realidade não escapou o Brasil, em que as funções jurisdicionais permeiam claramente os Poderes Legislativo e Executivo de forma tão forte a ponto de poderem criar situações semelhantes à *coisa julgada*, quase impenetrável inclusive pelo Poder Judiciário. Constata-se isso pela existência de conselhos e agências reguladoras espalhadas pelos entes federativos que têm funções de composição de conflitos (existentes ou previstos) entre particulares e a Administração Pública.⁸

⁸ Um dos exemplos mais claros está no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), que tem a função principal de julgamento de recursos administrativos em face de decisões das Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal, que apreciaram impugnações de contribuintes em face de lançamentos tributários lavrados por agentes daquela secretaria. Uma vez transitado em julgado (administrativamente) um acórdão naquele Conselho, em favor do contribuinte o mesmo somente poderá ser cancelado em casos de vícios de vontade dos conselheiros que participaram do julgamento, isso oriundo do entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal, pois entende que faltaria total interesse de agir da União, quando ela própria por seu órgão e agentes competentes declara ausência de seu próprio direito. Tal fenômeno é conhecido como efeito preclusivo do art. 45 do Decreto n. 70235/1972, inclusive reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (XAVIER, 2016, p. 183-183).

Nesse contexto, o dever de transparência seria o motor da obrigação estatal de apresentar o conteúdo, sentido e motivo de aplicação ao caso concreto, quando proferir qualquer decisão ou entendimento em base de valores (princípios). Entretanto, a praxe brasileira demonstra a expressão de valores na forma de jargões como “sigilo fiscal”, “eficiência”, “justiça tributária”, “igualdade”, “supremacia do interesse público” ou a própria “transparência”, sem especificar qual é a efetiva razão e influência deles nos motivos das decisões públicas tomadas, isto é, apenas uma *solução retórica*⁹.

A *solução retórica* é criadora de quaisquer tipos de decisões, com jargões, inclusive contraditórias a outras tomadas pelo mesmo agente. O fato traduzido em opacidade, muitas vezes utilizado para ocultar os verdadeiros valores ou preferências (íntimas) que motivam as decisões públicas, incorre em possível afronta à independência e imparcialidade. A decisão pública deve ter os motivos corretos e verdadeiros expressos, devidamente relacionados e adequados a ela. Não havendo tal correspondência, não se trata apenas de uma decisão de juízo valorativo equivocado, mas de decisão ou entendimento nulo por provável desrespeito à independência e à imparcialidade do julgador, o que afronta a sua legitimidade (autoridade da decisão ou do ato)¹⁰.

Com base em Engisch (2001, p. 100-101) e Larenz (1997, p. 411), quando o conteúdo de um valor aplicado é densificado ao caso concreto, há clara diminuição da incerteza, por redução da vagueza daquele valor. À medida que há aumento de

⁹ Toma-se por inspiração o questionamento de utilização de valores como jargões de justificação de qualquer ato público Marçal Justen Filho (2018, p.26).

¹⁰ Neste ponto, a exposição em uma matriz analítica Aguiló Regla (2011, p. 233) é solar: El tercer caso, el del juez “no independiente o parcial pero que decide conforme a la legalidad” (incorrecto-correcto), ilustra lo que es la deslegitimación de una decisión por la deslegitimación de quien la toma. Quien decidió no debió decidir por no reunir las exigencias esenciales para la legitimidad de la jurisdicción. Así vista, la presencia de los motivos correctos es condición necesaria para la aceptación o el acatamiento de la decisión. Desde la perspectiva interna, la creencia de que la decisión fue producida por motivos prohibidos lleva inexorablemente a la consideración de que la “motivación” de la decisión es pura simulación de corrección; es decir, lleva a la misma conclusión del escéptico, pero con la diferencia de que no es el producto de una actitud general frente al Derecho, sino de la interpretación de la concreta conducta de un juez en una ocasión determinada. Sin imparcialidad o sin independencia, la decisión del juez carece de autoridad. En el último caso, el del juez “no independiente y/o parcial y que además toma una decisión ilegal” (incorrecto-incorrecto), faltan las dos condiciones básicas para la legitimidad de las decisiones jurisdiccionales: independencia e imparcialidad (es decir, motivos correctos), por un lado, y legalidad (es decir, aplicación correcta de la ley), por otro. Aquí ocurre igual que en el caso anterior, la actitud interna hacia el Derecho lleva a realizar una crítica externa al contenido de la decisión, de forma que la argumentación de la decisión se ve como pura simulación de justificación (pura racionalización, en el sentido peyorativo de la expresión).

clareza do conteúdo do fundamento de uma decisão, gera-se a diminuição da *caixa preta* interpretativa, observando que os valores (princípios) são densificados muitas vezes por elementos extrajurídicos.

1.2. Garantia constitucional à transparência tributária

1.2.1. Garantia à transparência tributária

Reprisando a introdução, a garantia de *transparência* da Administração Pública (e tributária) origina-se constitucionalmente nas garantias de liberdade de acesso às informações e de publicidade dos seus atos aos cidadãos, com base nos arts. 5º, IV, XIV, XXXIII, XXXIV, *b*, e LX, e 37, §§ 1º e 3º, II, da Constituição Federal de 1988. Tratar-se-á a garantia à transparência como um corte transversal sobre a própria Administração Pública, possibilitando seu controle social (LOPEZ, 2010, p. 185-210), garantido constitucionalmente nos procedimentos administrativos tributários para conhecimento geral de suas decisões, respostas às consultas dos contribuintes e de seus setores internos, e qualquer instrumento declaratório de entendimento normativo (SANTI, 2014, p. 174).

Como apontado por Regis Fernandes de Oliveira, a *transparência* significa que nada pode ficar escondido ou às escuras. Todos os procedimentos da administração devem ser públicos e subordinados aos procedimentos formais e sociais de controle, sendo necessária a devida fundamentação clara das decisões e dos atos a elas referentes. Chega-se a uma situação de diálogo e convencimento motivado e racional com cidadão, de forma que a conduta do Estado não seja tresloucada perante a Constituição e a legislação, na busca do consenso pelo dissenso (OLIVEIRA, 2008, p. 478). Conforme Joseph Stiglitz (1999), a transparência pública seria a base do Estado Democrático de Direito, sob pena de limitação ou alienação às escolhas dos cidadãos sobre condições, propostas, controle e atos dos administradores escolhidos mediante processos eleitorais, o que geraria assimetrias de conhecimento e tratamentos desiguais.

Para separar a garantia à transparência da mera publicidade, é necessário observar que aquela tem três componentes (CIAT, 2018, p. 9-11):

- a) disponibilidade e acessibilidade da informação;

- b) informações claras e precisas;
- c) definição dos atores, funções, responsabilidade do órgão governamental de forma que garanta integridade às informações vinculadas ao destinatário (público em geral ou grupo específico de pessoas).

Assim, pode-se definir a *garantia da transparência pública* como conjunto de deveres da Administração Pública em prestar informações claras e precisas relativas a todas as suas ações aos interessados, incluindo a disponibilização de documentos, orientações, procedimentos ou precedentes. A Administração Tributária pode ser considerada transparente na medida em que disponibiliza aos diferentes destinatários (cidadãos, empresas, funcionários etc.) informação relevante e oportuna para determinar e compreender as leis, os regulamentos, as atividades e as consequências das suas ações (CIAT, 2018, p. 8).

Em atenção ao escopo deste trabalho, evitando confusões com a *transparência fiscal*, adotar-se-á o termo *transparência tributária* como disponibilidade e acessibilidade de informações, claras e precisas, sobre bases, razões, motivos e disposições dos atos da Administração Tributária perante os sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias¹¹. Logo, a garantia de transparência da Administração Pública também é aplicável na relação Fisco-contribuinte, formando o dever de *transparência tributária* por parte do ente público.

1.2.2. Garantias opostas: transparência tributária e sigilo fiscal?

Intuitivamente, o valor oposto à transparência seria o sigilo, no caso do Direito Tributário, colocar-se-ia o *sigilo fiscal*.

Na parte inicial deste capítulo, colocou-se um problema fático de qual seria a fundamentação dos Fiscos Federais, Estaduais ou Municipais em negar acesso aos atos (incluindo decisões) que contenham o entendimento administrativo sobre a aplicação das normas tributárias: *sigilo fiscal*. O *sigilo fiscal* seria um contraponto hábil a impor o não cumprimento geral à *transparência tributária*?

¹¹ Apesar do termo *transparência fiscal* englobar a *transparência tributária*, a mesma tem sido mais utilizada para fins de conhecimento e controle da população em geral dos gastos públicos, não sendo direcionada para fins de esclarecimento da relação jurídico-tributária existente entre o Fisco e o contribuinte.

É interessante o confronto entre esses dois valores, pois auxiliam a definir o alcance jurídico de cada um deles. Já se densificou o princípio da *transparência tributária* em sua base constitucional, mas não o *sigilo fiscal*.

A garantia ao *sigilo fiscal* teria como sua origem constitucional o art. 5º, X e LX, da Constituição Federal, mesmo sem menção expressa à situação fiscal tributária. Ambos os dispositivos colocam como garantia constitucional e geral a *inviolabilidade*, a intimidade, a vida privada e a honra, sendo inclusive uma ressalva ao dever da publicidade administrativa. O que se aproxima do entendimento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu *Manual do Sigilo Fiscal* (aprovado pela Portaria RFB n. 3.541/2011 – BRASIL, 2011, p. 11):

O sigilo fiscal, portanto, em que pese não estar expresso na Constituição Federal, fundamenta-se e surge como desdobramento dos direitos constitucionais à inviolabilidade da intimidade e da vida privada, tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas, impedindo a Administração Tributária de divulgar informações fiscais de contribuintes e terceiros.

A regulação infraconstitucional estaria no art. 198, do Código Tributário Nacional¹², o qual disciplina que a vedação de publicidade diz respeito, especificamente, *a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades*. Sigilo esse que o referido manual classifica como *sigilo funcional* (BRASIL, 2011, p. 16). Todavia, os arts. 198 e 199 do CTN enumeram várias exceções, como acesso a autoridades públicas com atribuições de fiscalização e julgamento, entes federativos, inscrição em dívida ativa, parcelamento e representação fiscal para fins penais.

Observe-se que o *sigilo fiscal* seria a exceção do dever de publicidade e transparência. Assim, ela somente poderia ser mitigada quanto às informações

¹² Texto do art. 198, do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001: *Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. § 1º Exceção-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. § 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; III – parcelamento ou moratória.*

sensíveis do contribuinte, vinculadas à intimidade e vida privada, mas não quanto às relações entre os cidadãos e o Estado de forma geral. Considerando que crédito tributário é entendido como receita pública (BALEIRO, 1989, p. 117), a sua realização é de interesse público e sua publicidade deve ser limitada a apenas pontos referentes à *intimidade sensível* do contribuinte. O questionamento seria: qual é intimidade ou parcela da vida privada a ser protegida?

De forma consciente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil é clara quanto à ausência da guarita do sigilo fiscal às seguintes informações, pois são de interesse público inclusive para fins de segurança jurídica, conforme a Portaria RFB n. 2.344/2011, art. 2º, § 1º:

Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, obtidas em razão do ofício para fins de arrecadação e fiscalização de tributos, inclusive aduaneiros, tais como:

- I – as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial;
- II – as que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda;
- III – as relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção.

§ 1º Não estão protegidas pelo sigilo fiscal as informações:

- I – cadastrais do sujeito passivo, assim entendidas as que permitam sua identificação e individualização, tais como nome, data de nascimento, endereço, filiação, qualificação e composição societária;
- II – cadastrais relativas à regularidade fiscal do sujeito passivo, desde que não revelem valores de débitos ou créditos;
- III – agregadas, que não identifiquem o sujeito passivo; e
- IV – previstas no § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966.

Ou seja, os atos vinculados ao entendimento de aplicação da norma tributária, decisões do contencioso tributário, do consultivo ou das áreas de orientação, não integram o rol de informações sigilosas. Porém, é possível averiguar que podem ser consideradas sigilosas situações relativas a informações econômicas e financeiras, mas até que ponto? Nota-se que o lançamento tributário pode efetivamente conter dados a esse respeito, assim como as decisões do contencioso administrativo.

Boa parte da pergunta acima foi respondida pela própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em seu Parecer PGFN/CDA n. 2.154/2007. Todos os atos da vida social ou negocial cotidiana que são informados voluntária ou coercitivamente em registros públicos não estariam resguardados por sigilo:

11. Observamos que dados meramente cadastrais não estão resguardados por qualquer espécie de sigilo, visto que são dados costumeiramente fornecidos pelos sujeitos em sua vida social, negocial, quotidiana, v.g.: número do CPF, CNPJ, RG, telefone, agência e conta bancária, nome completo, estado civil, endereço, bens legalmente submetidos a registro público, pessoas jurídicas de que participam ascendentes, descendentes, etc. Estes dados, por serem fornecidos pelo próprio sujeito espontaneamente e usualmente ou por obrigação legal a registros públicos, não integram a sua esfera da intimidade ou da vida privada, sendo dotados de certo grau de publicidade inerente ao seu uso na sociedade. Basta ver que qualquer folha de talão de cheques contém boa parte deles.

Logo, houve uma densificação a *contrarium sensu* de *intimidade ou vida privada* a qual deve ser resguardada pelo *sigilo fiscal*: aquelas informações ou dados que não seriam públicos por dever legal ou constitucional, ou ainda aqueles que normalmente não são fornecidos voluntariamente pelo contribuinte.

Além dos exemplos dados no parecer, excluir-se-iam do sigilo os registros veiculares e imobiliários, atas e registros de reunião de pessoas jurídicas de direito privado (levadas a arquivo nos respectivos órgãos de controle ou registro), os registros contábeis (livros diário e caixa, escrituração digital), várias espécies de contratos (ex.: os realizados com escritura pública, constituição societárias etc.), transações em mercados de títulos mobiliários (bolsas de valores), entre outros atos, todos os quais a própria legislação civil e empresarial determina ou faculta a sua publicidade. Acrescem-se aos exemplos os atos que envolvem a gestão pública como concessão de benefícios fiscais, movimentação financeira, contratos, convênios, dados de recursos de todas as naturezas, os quais têm origem justamente no princípio democrático¹³, no art. 37 da Constituição Federal, ou regulamentados de forma intensiva pela Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011).

¹³ A relação entre *segredo público* e gestão pública é ponto fundamental quanto ao Estado Democrático de Direito, pois a assimetria de informações gera instantaneamente menores condições de representação e escolhas dos cidadãos quanto à condução do Estado, conforme fundamenta Joseph Stiglitz (1999, p.7): *To me, the most compelling argument for openness is the positive Madisonian one: meaningful participation in democratic processes requires informed participants. Secrecy reduces the information available to the citizenry, hobbling their ability to participate meaningfully. Any of us who has participated in a board of directors knows that the power of a board to exercise direction and discipline is limited by the information at its disposal. Management knows this, and often attempts to control the flow of information. We often speak of government being accountable, accountable to the people. But if effective democratic oversight is to be achieved, then the voters have to be informed: they have to know what alternative actions were available, and what the results might have been. Those in government typically have far more information relevant to the decisions being made than do those outside government, just as management of a firm typically has far more information about the firm's markets, prospects, and technology than do shareholders, let alone other outsiders. Indeed, managers are paid to gather this information.*

Logo, as normas de *sigilo fiscal* a atos e decisões administrativas de qualquer natureza tratam de exceções e não afetam atos do contencioso tributário, do consultivo ou de orientação. Salvo em caso de informação íntima sensível, não há segredo justificável pela garantia do sigilo fiscal. E, quando da ocorrência de situação de efetiva necessidade de resguardo sigiloso, essas informações podem ser ocultadas facilmente, a exemplo de valores, patrimônio e outros elementos¹⁴.

Em consonância a tal raciocínio, Eurico de Santi (2014, p. 547), inspirado por Joseph Stiglitz, expõe que aplicação do sigilo fiscal deve ser cautelosa:

O sigilo fiscal não pode servir de escudo jurídico ao controle social dos atos da administração tributária. O sigilo fiscal não pode comprometer a segurança jurídica pela assimetria de informação em nome do argumento altruísta, segundo o qual o sigilo fiscal existe para proteger a livre concorrência, privacidade e a intimidade do contribuinte. As consequências do abuso do sigilo fiscal são: difusão de insegurança jurídica sistêmica, fomento exponencial da indústria do contencioso fiscal e bloqueio e não submissão da administração pública ao controle social e de seus atos. Participação efetiva no processo democrático exige participantes informados. Gestores públicos e privados sabem disso, e frequentemente, tentam controlar o fluxo da informação. Contudo, não há a mesma liberalidade sobre a disponibilidade da informação no meio público que no ambiente privado. (...) Informações produzidas e coletadas por servidores públicos são de propriedade intelectual pública. (...) O segredo de qualquer informação pública indica direta ofensa e restrição a eficiência da ação dos servidores públicos. (...) O sigilo aumenta a escassez e conseqüentemente, o preço da informação, induzindo o afastamento de mais eleitores que não têm "interesses especiais" na participação ativa do processo de decisão democrática.

Em que pese à natureza do sigilo fiscal, não se vê como contrária à transparência tributária, mas um valor complementar para proteger pontos essencialmente sensíveis, os quais não impedem a divulgação de atos e decisões administrativo-tributárias. O segredo fiscal somente serve para proteger o que é a efetiva exceção à transparência. O mau uso do *sigilo fiscal*, como alertado por Eurico de Santi, é prejudicial a todos e ilícito, transformando-se efetivamente no oposto de transparência: *opacidade*.

¹⁴ Exemplo positivo do pseudoconflito transparência e sigilo está na forma tratada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). O CADE reconhece que o entendimento do que deve ser dado sigilo deve ser especificado e justificado pelo interessado (jugador, parte, ou funcionário - art. 55, do Regimento Interno do CADE), além de determinar que o ato seja praticado em duas versões, a *aberta* (para divulgação) retirando da visão pública o que efetivamente deve ser protegido, e a *restrita* que somente é facultado o acesso aos envolvidos no respectivo processo.

1.2.3. A localização da opacidade da administração tributária

A aplicação da garantia de *transparência tributária*, apesar de ser cogente, com o valor positivado a ser protegido, ainda se encontra em situação de verificação de seus limites de:

- a) ordem normativa, pois a *transparência tributária* é colocada em falso conflito com o *sigilo fiscal*, ultrapassado no ponto anterior, mas sem a aceitação majoritária das autoridades administrativas;
- b) sua realidade, pelo *não cumprimento da transparência tributária* de informações *não afetadas* pelo sigilo, simplesmente porque a Administração Fiscal não teria condições ou interesse prático de divulgá-las. Como exemplo da ausência de interesse prático, citam-se as reiteradas negativas de informações justificadas genericamente sob o signo de sigilo fiscal.

De certa forma, salvo os casos de ausência de condições para realização efetiva de *transparência tributária*¹⁵, a negativa se dá com as escusas genéricas de sigilo fiscal quanto a todos e quaisquer dados referentes à individualidade do contribuinte envolvido. O suposto amplo efeito da *garantia ao sigilo fiscal* não está determinada especificamente pelo diploma constitucional ou pelo Código Tributário Nacional, mas é defendida por autoridades fiscais e alguns de seus órgãos julgadores pelos fundamentos do art. 5º, X e LX, da Constituição Federal. Assim, seria justificável o fato de a Fazenda Pública não disponibilizar de forma rápida, ampla e transparente todos os seus entendimentos sobre a aplicação da legislação tributária (SANTI, 2014, p. 152-153). Nos subcapítulos a seguir são trazidos alguns exemplos dos fatos referidos.

¹⁵ A escusa de falta de recursos apesar de representar uma realidade, inclusive regulada pela Lei de Acesso à Informação, pode ser considerada até injustificada, observando que se trata mais de uma escolha da Administração Pública, no atual nível tecnológico existente. Segundo as pesquisas do NEF/FGV, denotou-se que os níveis transparência do contencioso administrativo tributário estavam mais vinculados à dedicação de gestores, mais ou menos abertos ao diálogo com a sociedade (COELHO, 2017, p.43-44). Além da experiência das pesquisas de campo do NEF, podem-se ter indícios da desvinculação da *riqueza* de uma região com transparência tributária com a comparação dos índices de transparência do contencioso administrativo das Administrações Estaduais com o Índice de Desenvolvimento Humano dos estados (IPEA, 2019), como exemplo tem-se como exemplo o exercício de 2016: a Bahia e Ceará, com ótimos resultados de transparência (96 e 77 pontos), com respectivamente IDHs baixos de 0,714 (22º melhor do Brasil) e 0,709 (15º melhor do Brasil); enquanto entre nas piores posições de transparência tem-se o Distrito Federal e Mato Grosso (11 e 8 pontos), com IDH expressivamente mais altos respectivamente 0,854 (1º melhor do Brasil) e 0,770 (9º melhor do Brasil).

1.2.3.1. A não disponibilização de acesso aos julgamentos administrativos

A desobediência à garantia de transparência tributária é demonstrada nos resultados das pesquisas de Transparência do Contencioso Administrativo do NEF/FGV. Independentemente das diferenças regionais, é possível perceber, em 2016, que há diferenças claras quanto à transparência do contencioso administrativo tributário estadual quanto aos anos anteriores (COELHO, 2017, p. 44).

Com base na própria estatística fornecida pelo NEF/FGV, as Administrações Fiscais do Acre, Amapá, Amazonas, Distrito Federal, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima e Sergipe não disponibilizaram na íntegra (em portal digital) nenhum dos resultados ou motivos de julgamento tributário de primeira instância administrativa, nos anos de 2013 a 2016 (COELHO, 2017, p. 19). E, por experiência própria da pesquisa desta dissertação, o Estado de Mato Grosso ainda não divulga¹⁶.

Quanto à segunda instância administrativo-tributária, quando não é vedado o acesso, a gravidade da opacidade é apenas levemente reduzida nos Estados de Amapá, Amazonas, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraná, Piauí, Rondônia, Roraima e Sergipe (COELHO, 2017, p. 20). Tais estados apenas disponibilizam parte dos julgados de segunda instância do contencioso tributário administrativo, como exemplo, o próximo subcapítulo discorre sobre o caso do Estado do Mato Grosso.

¹⁶ Como demonstração fática tem-se a ausência de resposta ao pedido de informações feito à SEFAZ/MT sob o n. E-Process 5416907/2018 (Código do Usuário: I2WHQHWW), disponível no site <https://www.sefaz.mt.gov.br/eprocess/util/ViewMenuEProcessModAberto.jsp>. Ao ente público foram solicitadas as seguintes informações: 3) *Número total de julgamentos de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de Mato Grosso, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017; (...)* 3.b) *A quantidade de decisões de julgamento de impugnações administrativas (primeira instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos.(...)* 4) *Números totais de recursos voluntários (segunda instância) são interpostos contra decisões administrativas de impugnação a lançamentos de ofício (primeira instância), em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017; (...)* 4.c) *A quantidade de decisões de julgamento de recursos voluntários administrativos (segunda instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos. Ao solicitado não houve qualquer resposta até a finalização desta pesquisa.*

1.2.3.2. A vocação inicial da pesquisa: a opacidade do Fisco de Mato Grosso

Mantendo a faísca da vocação inicial deste trabalho, que teve de ser alterado, o descrito antes não foge da realidade do Estado de Mato Grosso.

Como foi afirmado, o foco inicial desta pesquisa era a transparência tributária do Fisco do Estado de Mato Grosso. Objetiva-se analisar a comparação dos níveis de lançamento de ofício com os de transparência do contencioso administrativo. Desde janeiro de 2018, foram solicitados, conforme previsto pela Lei de Acesso à Informação, pedidos protocolizados, com contatos telefônicos e por *e-mail*, às autoridades competentes. Passados mais de um ano e quatro meses, não houve qualquer resposta¹⁷. Por si só, esses fatos demonstram opacidade, mas existem outros elementos que a denunciam.

Além da não disponibilização ampla de julgados do contencioso administrativo no Fisco Mato-grossense, somente há divulgação dos poucos julgados do Conselho de Contribuintes Pleno do Estado de Mato Grosso (CC/MT), até porque ele não tem competência para julgamento de todos os recursos voluntários de segunda instância. Salvo que seja apresentada informação contrária, os recursos julgados pelo CC/MT representam a ínfima minoria dos casos submetidos ao contencioso administrativo¹⁸.

A Lei Estadual de Mato Grosso n. 8.797/2008, em seu art. 35, define a competência de julgamento do referido conselho administrativo apenas para apreciação de recursos voluntários com lançamentos tributários de ofício lavrados mediante o instrumento específico da Notificação/Auto de Infração (NAI).

Com a publicação Lei Estadual n. 9.863/2012, revogou-se todo o regime processual administrativo tributário, salvo parte da competência do CC/MT, passando a ser regulada por poucos textos legais esparsos e por instrumentos infralegais.

¹⁷ Como ressaltado na nota n. 28, até o fechamento desta dissertação, não houve qualquer resposta ao pedido de informações feito à SEFAZ/MT sob o n. E-Process 5416907/2018 (Código do Usuário n. I2WHQHWW), disponível no site <https://www.sefaz.mt.gov.br/eprocess/util/ViewMenuEProcessModAberto.jsp> (Anexo 9).

¹⁸ Constatação feita pela consulta sem preenchimento de qualquer indexador no sistema de pesquisa de julgados de 2ª instância, no dia 05.05.2019, disponível no site www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8 (Anexo 11).

No caso do ICMS, os arts. 37 a 39-C da Lei Estadual n. 7.098/1996, instituíram e parcamente regularam os instrumentos de lançamento tributário e procedimentos de controle e revisão. Pelas alterações legislativas realizadas a partir de 2007, instituíram-se mais de seis instrumentos de lançamento de ofício diversos da referida NAI para constituição dos créditos tributários de ICMS. A utilização de cada instrumento não se dá em razão do tributo ou do regime de apuração, mas em razão do momento da constatação da ocorrência do fato gerador e da atribuição do agente fiscal (art. 39-B). Por decreto, definiu-se um complexo sistema de competências de revisão dos atos de constituição, aparentemente a primeira instância é semelhante às demais, todas as impugnações dos sujeitos passivos são apreciadas por julgadores monocráticos da Gerência de Julgamento de Impugnação de Crédito Tributário, vinculada à *estrutura* de julgamentos administrativos (art. 1.029, do RICMS/MT).

As peculiaridades aumentam na segunda instância do contencioso administrativo desses instrumentos de lançamento *alternativos* (maioria dos casos), pois os recursos voluntários não são sujeitos aos colegiados CC/MT, mas a julgadores monocráticos.

Segundo o art. 971, § 1º, do RICMS/MT/2014, somente terão acesso ao colegiado do CC/MT os casos de decisões monocráticas em processo do contencioso administrativo que apreciou a procedência de créditos tributários constituídos exclusivamente de NAI's com valores superiores a 100.000 UPF's (em janeiro de 2019, R\$ 13.990.000,00). Caso o recurso voluntário à segunda instância se refira a crédito tributário lavrado por NAI com valor inferior a 100.000 UPF's (em janeiro de 2019, R\$ 13.990.000,00) novamente será apreciado monocraticamente.

E, caso o recurso voluntário à segunda instância se refira a crédito tributário lavrado por qualquer outro instrumento de constituição previsto no art. 39-B, da Lei n. 7.098/1998, com valor inferior a 2.500 UPF's (R\$ 347.475,00, em janeiro de 2019), não será admitido. E, caso o valor seja maior, será admitido, remetendo-se o

recurso para julgamento monocrático por agente julgador vinculado à Gerência de Controle e Reexame de Processo (art. 1.031, do RICMS/MT)¹⁹.

Quanto à declaração do direito à ampla defesa para arguir nulidades (sem especificar o que seria nulidade, que estava prevista no revogado art. 23, da Lei Estadual n. 8.797/2008), a lei estadual apenas delega as funções de disciplinamento processual ao Poder Executivo. Nenhum dos dispositivos legais ou infralegais determina o dever de divulgação pública das decisões e entendimentos oriundos do julgamento de contencioso administrativo.

Em maio de 2019, somente 60 decisões de segunda instância foram disponibilizadas desde 2012²⁰, exclusivamente de julgados oriundos do CC/MT, sem qualquer disponibilização dos oriundos da Gerência de Controle e Reexame de Processos, os quais provavelmente são a maioria.

Essa baixa divulgação pode ser resultado de constantes alterações do regime processual tributário estadual. Não há como afirmar quais seriam as efetivas causas, apenas apontar algumas prováveis causas, em razão da ausência de resposta da SEFAZ/MT aos pedidos de informações aos quais se relatou no início. Talvez seja a falta de determinação legal para a divulgação, ficando a cargo da autoridade tributária.

A ausência de divulgação pública desses entendimentos afeta o funcionamento interno da SEFAZ/MT, a ponto de, entre os anos de 2017 e 2018, as respostas da unidade do consultivo tributário divulgadas não citarem quaisquer precedentes oriundos de processos do contencioso administrativo tributário estadual. Demonstra-se a ausência de transparência interna, algo muito incomum no Fisco Federal, inclusive devido à importância do CARF/MF para fins de validade de lançamentos tributários²¹.

¹⁹ As diferenças acima são recorrentemente apreciadas pelo Poder Judiciário local, com reconhecimento de tratamento não isonômico, mas até o presente momento o procedimento não foi alterado (MATO GROSSO, 2018).

²⁰ Constatação feita pela consulta sem preenchimento de qualquer indexador no sistema de pesquisa de julgados de 2ª instância, no dia 05.05.2019, disponível no site www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8.

²¹ Segundo o disposto no art. 75 do Anexo II a Portaria MF n° 343/2015, que replica versões anteriores, as súmulas do CARF/MF são vinculantes à Administração Tributária Federal.

Outros tributos de competência do Estado de Mato Grosso não têm o contencioso administrativo regulado em lei em sentido estrito, ficando a cargo da aplicação da Lei Geral do Processo Administrativo do Estadual (Lei Estadual n. 7.692/2002), de decretos do Poder Executivo e portarias. As decisões oriundas do contencioso dos demais tributos estaduais não têm divulgação pública.

Na última aferição do índice de transparência do contencioso administrativo realizado pelo NEF/FGV (COELHO, 2017, p. 31), em uma escala de 0-100 pontos de transparência do contencioso administrativo tributário (considerando lançamentos impugnados, disponibilização de decisões de primeira e segunda instâncias, entradas no contencioso, encerramentos, andamento, pautas de julgamento, composição de órgãos julgadores, tempo de permanência, estoque de processos e divulgação de legislação do contencioso), somente 8 (oito) administrações estaduais obtiveram pontuação superior a 50 (ex.: Bahia – 96 pontos); as demais ficaram com pontuação inferior. Detalhe, 8 (oito) outras administrações ficaram com menos de 19 pontos, entre eles, a de Mato Grosso (8 pontos).

Interessante é que há certa consciência pública de tais problemas, pois, na gestão do então Governador Pedro Taques (2015/2018), a SEFAZ/MT encomendou estudo à Fundação Getúlio Vargas para elaboração de uma reforma da legislação tributária, em especial do ICMS (MATO GROSSO, 2016), o que gerou os projetos de lei alternativos conhecidos como SITA 3.3 e 4.0, que teriam como premissas simplicidade, isonomia, neutralidade, transparência e aumento de arrecadação, sob a inspiração do sistema tributário neozelandês. Eurico de Santi apresentou conclusões da pesquisa realizada, em que afirmou a existência de enorme opacidade, complexidade, desigualdade de tratamento entre contribuintes material e formalmente, existente no Sistema Tributário do Mato Grosso (SANTI, 2016). Tais projetos ainda tramitam na Assembleia Legislativa, em razão de fatores políticos.

Contudo, mesmo com os projetos de lei SITA 3.3. e 4.0, em nome de uma simplificação, vários dos valores que se pretende proteger ficaram sem guarida. Entre os valores desprotegidos, estava o da *transparência tributária*. Efetivamente, houve ausência de proposta quanto a procedimentos e divulgação de informações, por opção dos autores da pesquisa contratada, que buscou orientar apenas a obrigação tributária principal. Segundo as justificativas apresentadas pelo grupo da

pesquisa, tal matéria deveria ser tratada apartadamente. Dessa forma, a transparência dos atos da administração tributária do Mato Grosso continua uma incógnita.

1.2.3.3. Resistência do CARF ao art. 20 da LINDB

Apesar de ter sido constatado que a Administração Tributária Federal, no que tange à disponibilização de decisões de seu contencioso e consultivo, tem adotado uma postura mais transparente que as demais administrações, surgem novas questões devido às alterações legais ocorridas desde o Código de Processo Civil de 2015 até o ano de 2018 com recentes alterações da Lei de Interpretação das Normas de Direito Brasileiro (LINDB). Essas novas questões tornam-se importantes no contencioso administrativo tributário, tendo como arena o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), hoje vinculado ao Ministério da Economia.

Retornam-se às premissas quanto à necessidade de densificação dos *valores abstratos* que dão (ou dizem dar) base a decisões das autoridades julgadoras, situando o problema da transparência sob o viés de dois recentes dispositivos legais de extrema importância no regime processual brasileiro: art. 489, § 1º, do CPC/2015²² e o art. 20 da LINDB²³. O primeiro introduzido em 2015, passando a vigor em 2016, e o segundo, em 2018.

Em tese, os dois dispositivos indicados teriam a função de especificar deveres de clareza, fundamentação e motivação das decisões oriundas das autoridades

²² Texto do art. 489, §1º, do CPC/2015: Art. 489. São elementos essenciais da sentença: (...) II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; (...) § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

²³ Texto do art. 20, da LINDB: *Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

juízes previstos na Constituição Federal, que podem ser traduzidos também como dever de *transparência*. Esse dever gera a obrigação da autoridade julgadora, proferindo uma decisão em valores (princípios), de apresentar conteúdo, sentido e motivo de aplicação deste ao caso concreto. Isso ocorre para evitar a praxe brasileira de utilização de expressão de valores na forma de jargões (como *justiça, igualdade, dignidade* etc.) sem especificação de qual é a efetiva razão e influência deles nos motivos da decisão tomada, o que gera uma *solução retórica* (JUSTEN FILHO, 2018, p. 26). A utilização de tais jargões pode ser traduzida em opacidade, por ocultação dos verdadeiros motivos e preferências (íntimos) que levam à decisão, afrontando a independência e a imparcialidade da decisão, justamente por não haver correspondência entre o motivo real e a decisão. Assim, a decisão será nula por provável desrespeito à independência e à imparcialidade do julgador, abalroando a legitimidade ou a autoridade da decisão (AGUILÓ REGLA, 2011, p. 233).

Em um primeiro momento, o disposto no § 1º, do art. 489, do CPC/2015, especificou minuciosamente o que é entendido pelo legislador como mínimo de *transparência* para manutenção da validade de uma decisão quanto aos seus fundamentos, garantindo controle da independência e imparcialidade de seu emissor. Ressaltam-se os incisos I, II e V do § 1º, os quais vedam a utilização de conceitos (mesmo valores) abstratos ou meras repetições de textos (mesmo jurisprudenciais) sem que seja observado o seu conteúdo e vinculação ao caso concreto, tornando necessária a densificação e a qualificação dos valores abstratos utilizados nas decisões, pela demonstração de sua adequação ao caso concreto, hipoteticamente não regulado, sob pena de nulidade da decisão. O mesmo se daria com a utilização de precedentes, os quais, em tese, seriam frutos de concretização de valores em casos anteriores. O inciso V teria a função de determinação de relação do caso analisado com o caso encartado no precedente.

Portanto, a função do previsto no § 1º do art. 489 do CPC/2015 remontaria à necessidade de a decisão ter transparência na aplicação de valores em sua motivação. Não se trata do convencimento dos interessados, mas sim da possibilidade de controle daqueles que exerceriam o poder jurisdicional. Os requisitos de validade da decisão previstos no dispositivo não deveriam causar estranheza, pois já eram trazidos da doutrina e em julgados anteriores. Essa função

motivadora seria o remédio à imparcialidade judicial e à ilegalidade da decisão, servindo de instrumento básico à *controlabilidade* das decisões judiciais (MOREIRA, 1980, p. 87-90).

Com a entrada em vigência do CPC/2015, em razão do art. 15, os requisitos previstos no art. 489, § 1º, deveriam ser aplicados suplementariamente aos processos administrativos (gênero), em especial quando forem instrumentos de funções jurisdicionais (como os do contencioso administrativo tributário). Contudo, ainda se suscitam dúvidas de aplicação pelas entidades de controle do Estado. Somado a isso, está presente a necessidade de reduzir o grau de incerteza nos motivos e nos efeitos das decisões de tais órgãos. Os dois pontos apresentados tornaram-se justificativas para a introdução das alterações à LINDB, pela Lei n. 13.655/2018. Dentre outros dispositivos, foi incluso o art. 20, que teve sua redação concebida por Carlos Ari Sundfeld e Floriano Marques Neto (PEREIRA, 2015, p. 5-6, 50).

Em um primeiro momento, o dispositivo do art. 20, da LINDB, apresenta-se redundante e mais genérico que o § 1º, do art. 489, do CPC/2015. Contudo, o legislador inovou, impondo o dever de qualificação e densificação dos conteúdos e dos sentidos dos valores abstratos quando forem elementos constitutivos da criação (aplicação) normativa, como requisito de validade a todas as decisões oriundas dos entes jurisdicionais, administrativos e controladores. Ou seja, veda-se a invocação de *valores abstratos* como solução meramente teórica ou retórica. Está, assim, a discussão de aplicação de tal dever pela Administração Pública e órgãos de controle, como Tribunais de Contas ou de Contencioso Administrativo Tributário.

Outra inovação estaria na parte final do art. 20, da LINDB, quanto à necessidade das decisões, que tiverem por base valores abstratos, demonstrarem a avaliação das consequências práticas de seus efeitos (PEREIRA, 2015, p. 18), o que se vincula com o requisito de exposição de adequação e necessidade das medidas impostas, estabelecido no parágrafo único do referido artigo. Essa vinculação é visível ao considerar a coesão pretendida pelo dispositivo entre motivação e decisão. No que se refere à aplicação de valores abstratos em decisões sobre casos concretos não regulados por regras em sentido estrito, o entendimento do conteúdo e do sentido de tais valores pode ser diferente entre julgadores. Dessa

premissa, pode-se concluir que as resoluções (ou decisões) fundadas em um mesmo valor podem fornecer tratamentos diferentes para casos concretos semelhantes, alegando-se aplicar o mesmo valor. A autoridade julgadora terá de demonstrar qual o efetivo conteúdo que ele entende como o presente em um *valor*, em sentido coerente com ele, e que a sua aplicação será adequada à solução do caso concreto. E, por existir grande possibilidade de entendimentos diversos quanto ao conteúdo de tais valores, o julgador deverá observar a possibilidade de variação de seus efeitos e as consequências práticas da decisão a ser levada em conta, no mínimo, como vislumbre de possíveis alternativas (JUSTEN FILHO, 2018, p. 29)

Entretanto, a aplicação do exposto ainda encontra resistência nos julgamentos de processos administrativos, inclusive aqueles para os quais o dispositivo do art. 20, da LINDB, foi expressamente direcionado. Como exemplo de resistência tem-se os órgãos colegiados de julgamento do contencioso administrativo tributário, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual tem negado vigência aos dispositivos da LINDB incluídos pela Lei n. 13.655/2018. Em recentes julgamentos como o da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que originou o Acórdão n. 9 202-007.145 (BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2018):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/08/2007

LEI Nº 13.655, de 25/04/2018 LINDB. APLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR NÃO CONHECIDA.

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo.

Em seu voto condutor, ao analisar a preliminar do recorrente quanto ao art. 24, da LINDB, em razão de mudança de orientação jurisprudencial administrativa, a fundamentação da decisão de rejeição não seria observando a segurança jurídica ou outro argumento válido, mas a não aplicação das normas LINDB ao contencioso tributário:

Não assiste razão ao Recorrente. O dispositivo claramente dirige-se ao controle interno de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, daí dirigido às esferas administrativas, [SIC] “controladoras ou jurídicas”. Vale dizer, visa proteger a decisão de autoridade administrativa praticada conforme orientação vigente à época de sua prática.

Há uma enorme diferença com o que ocorre com o processo administrativo tributário em que se analisa a validade de ato praticado pela autoridade administrativa (lançamento, por exemplo) à luz do contraditório, devendo o julgador administrativo, singular ou colegiado, decidir conforme sua convicção. Vincular a decisão presente ao que fora decidido no passado em outros processos é absolutamente incompatível com os princípios que regem o processo administrativo tributário.

Tal posição implica em atribuir aos órgãos julgadores administrativos o poder de determinar, em cada caso e de maneira definitiva, a posição a ser adotada por toda a administração tributária. No caso presente significaria atribuir aos colegiados do CARF – supondo ser verdadeiro o fato alegado de que a jurisprudência do CARF era predominante no sentido pretendido pelo Contribuinte, o que se admite apenas para argumentar – o poder de decidir de forma definitiva e vinculante a toda a administração tributária, a interpretação quanto à desnecessidade de pactuação prévia no PLR.

Para isso existem outros instrumentos, como a súmula, à qual pode ser atribuída força vinculante, por ato do Ministro da Fazenda.

Registro, por fim, que a prevalecer a interpretação proposta pelo Recorrente – o que se admite apenas para argumentar – a regra valeria tanto para decisões favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes. Isto é, jurisprudências predominantes num determinado sentido, favorável ou contrária aos interesses dos contribuintes, não poderia ser alterada posteriormente em relação a práticas realizadas durante a predominância dessa jurisprudência, o que configuraria, para o contribuinte prejudicado cerceamento de direito de defesa.

Não bastasse isso, o conceito de jurisprudência predominante é, no mínimo vago, para ser definidor da validade ou não de condutas em matéria tributária. Para isso, repito, [SIC] existe as sumulas, que nada mais são do que a consolidação, num ato, aí sim, vinculante aos órgãos julgadores, de jurisprudência predominante.

Penso que a pretensão do Recorrente é uma tentativa de restringir a atuação do Colegiado no exercício de sua livre convicção quanto ao mérito da questão posta em julgamento, com base em numa interpretação extensiva de norma que, a meu juízo, tem destinação específica outra que não o contencioso administrativo tributário.

Nesse julgamento, houve foco à aplicação do art. 24, da LINDB²⁴, o qual coloca o dever do julgador em observar se o ato praticado pelo agente estava sob orientação geral (inclusive jurisprudencial) aplicada à época de sua ocorrência. Em que pese não ter tratado expressamente do art. 20 da LINDB, a referida decisão fundou-se parcialmente pelo texto semelhante quanto aos destinatários das novas normas: *nas esferas administrativa, controladora ou judicial*. Em razão disso, segundo o referido acórdão, a norma seria dirigida ao controle interno de atos, contratos e ajustes da Administração Pública, e não seria vigente à produção de

²⁴ Texto do art. 24, da LINDB: *Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

decisões do processo administrativo tributário. O voto condutor declarou a não necessidade de contextualizar os atos do agente sob fiscalização em meio à orientação geral vigente à época, pois seria contrária à livre convicção do julgador. Nesse contexto argumentativo, segundo seu raciocínio, por não estar atrelado à orientação jurídica anterior, também haveria a despreocupação de observação dos efeitos práticos da decisão e a densificação de conceitos e valores abstratos de sua decisão, agindo de forma contrária ao disposto no art. 20, da LINDB.

Isso coaduna com os críticos das inovações, que justificam o não cumprimento dos requisitos do art. 20, da LINDB, principalmente pela impossibilidade real de prever todas as alternativas de providências e os efeitos práticos de cada uma delas, em especial àquelas que não foram trazidas aos autos do processo²⁵.

Toda decisão é um ato consciente ou inconsciente com a pretensão de efeitos práticos. Algo refutado é a observação das consequências práticas dos atos jurídicos não exigir a onisciência do julgador, apenas a exteriorização da consciência destes na decisão. No caso de uma decisão judicial ou administrativa, a autoridade a toma pela identificação de eventos que, sob uma hipótese prevista no ordenamento, gerarão efeitos, sendo que a autoridade se baseará no seu conhecimento técnico-científico e experiência pessoal. Considerando a fluidez e múltiplos efeitos na aplicação de *valores abstratos*, o legislador não exigiu prever o imprevisível ou conhecer de fatos externos a sua realidade (processual), apenas que tenha em consideração a possibilidade de alternativas e efeitos, e análise da adequação, necessidade e proporcionalidade do seu entendimento ao caso (JUSTEN FILHO, 2018, p. 29-30).

Como colocado no subcapítulo 1.1, mas agora quanto à importância do disposto no art. 20 e 24 da LINDB, tanto por Engisch (p. 100-101) quanto por Larenz (p. 411), quando o conteúdo de um valor é densificado ao caso concreto, há clara diminuição da incerteza, por redução da vagueza daquele valor. Ou seja, à medida que há aumento de clareza do conteúdo do fundamento de uma decisão, gera-se a

²⁵ As maiores críticas à necessidade de aumento da clareza da aplicação de valores e vislumbre das consequências surgem da Consultoria Jurídica do Tribunal de Contas da União, às vésperas da aprovação das alterações da LINDB no Poder Legislativo. (BRASIL. Consultoria Jurídica, 2018, p. 13-15).

diminuição da vagueza interpretativa. Isso é necessário porque os valores (princípios) não são regras de pronta aplicação, pois dependem de elementos externos para serem densificados e a norma aplicável ao caso concreto apresentado.

Conforme o entendimento do CARF anteriormente explanado, ao defender a não aplicação do art. 20 (e 24) da LINDB, o julgador esquece que o contencioso tributário nada mais é do que uma forma de controle interno dos atos (administrativos) de constituição de crédito tributário (XAVIER, 2016, p. 80).

A importância da reflexão quanto à aplicação dos novos dispositivos da LINDB, na busca de transparência administrativa nas decisões do CARF, está justamente nos efeitos de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Essas decisões têm a função (quase vinculativa) de nortear todas as decisões das demais turmas do CARF, conforme art. 71, § 2º, VI, do Regimento Interno do CARF. Logo, aumentam as chances do não recebimento do Recurso Especial do contencioso administrativo tributário federal quanto à questão de aplicação dos arts. 20 e 24 da LINDB.

Caminha-se por um conjunto de normas que impõem requisitos de legitimidade de decisões com base na efetiva transparência dos seus motivos, impossibilitando a utilização de valores abstratos sem a efetiva demonstração de aplicabilidade ao caso concreto. Em suma, os dispositivos do art. 20, da LINDB, e do art. 489, § 1º, combinado com o art. 15, do CPC/2015, buscam a transparência dos elementos formadores de uma decisão emitida pelas autoridades julgadoras. Determinam que, além de ser explicitado, o real motivo e entendimento que consiste no valor aplicado ao caso devem ter o mesmo conteúdo e relacionamento com os efeitos pretendidos. Isso ocorre inclusive como forma de garantia (e controle) de independência e imparcialidade do julgador. Ou seja, trata-se da busca pela própria legítima efetividade processual, sendo o processo um meio e não um fim em si mesmo.

Assim, a jurisprudência administrativa do CARF tem caminhado para a opacidade na motivação de suas decisões.

1.2.3.4. Os outros Fiscos

Em todas as Administrações Tributárias brasileiras, existem normas procedimentais avessas à transparência tributária como o apresentado no Estado de Mato Grosso (item 1.2.3.2) e problemas muito mais graves do que os de fundamentação dos julgados do CARF. Elas se utilizam de expedientes obscuros como a não disponibilização do conteúdo normativo de suas decisões administrativas e resposta de consulta, excessiva demora de resposta, alterações constantes de procedimentos e vedação de acesso dos contribuintes aos procedimentos administrativos.

Como exemplo de barreiras à transparência tributária pode-se indicar: (1) a vedação de presença de contribuintes ou seus patronos nas sessões de julgamento das turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento; (2) a ausência de intimação dos interessados das datas e das pautas das sessões de julgamento das turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (MONREAL, 2015); (3) vedação de acesso dos contribuintes e à pauta de julgamento na primeira instância administrativa do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (PONTES, 2016, p. 204-207).

Ainda, como exemplo do desrespeito ao dever de transparência de mais da metade dos Fiscos Estaduais aos quais foram solicitadas informações por este discente, como já relatado, para a presente pesquisa foram enviados pedidos de informações (questionário) com base na Lei n. 12.527/2017 (Lei de Acesso à Informação), a 9 (nove) Secretarias de Estado de Fazenda, mediante protocolo nos respectivos órgãos de transparência. A escolha de cada uma delas, salvo a do Estado de Mato Grosso, foi feita aleatoriamente. Os estados que receberam os pedidos foram: São Paulo, Bahia, Minas Gerais, Mato Grosso, Pernambuco, Pará, Santa Catarina, Paraná e Distrito Federal. Em um primeiro teste de transparência, já se pode utilizar as respostas positivas ou negativas de cada uma das Unidades Federativas: (1) as unidades federativas que responderam positivamente enviando os dados solicitados: São Paulo, Paraná, Santa Catarina e Pernambuco; (2) as unidades federativas que responderam parcialmente: Minas Gerais e Pará; (3) as

unidades federativas que negaram ou NÃO responderam até a data de consolidação do presente texto: Mato Grosso, Bahia e Distrito Federal²⁶.

Dos casos de ausência total de informação, só chama atenção o Estado da Bahia, em razão de sua alta nota no índice de transparência do contencioso administrativo aferido pelo NEF/FGV (COELHO, 2017, p. 31), ou seja, chega a ser contraditório. Entretanto, o destaque está na primeira resposta dada pelo Fisco Mineiro, julgando o pedido como desarrazoado, negando o acesso às informações solicitadas²⁷. Foi necessária a interposição de recurso à autoridade superior, demonstrando que a completa negativa de resposta seria contrária não somente à Lei de Acesso às Informações, mas também à própria Lei de Responsabilidade Fiscal, justamente por ausência de elementos mínimos para previsão de receita pública. Em resposta ao recurso, não apresentou nenhum dado sobre a arrecadação mediante lançamentos de ofício (autos de infração) de ICMS, sob a alegação de ausência de condições físicas e técnicas para prestar tal informação, apresentando somente informações sobre recursos administrativos do contencioso tributário. Ou seja, houve um claro despreparo para atendimento à transparência pública e, quiçá, um descontrole quanto à própria arrecadação.

Esse *estado de coisas* repercute em várias consequências tanto no plano jurídico como econômico, os quais podem ser até chamados de externalidades negativas dos atos da Administração Tributária. Entretanto, tais efeitos são mais bem verificados ao relacionarem-se os *custos de transação* da aplicação do *direito tributário* e a dinâmica da constituição do crédito tributário em um prisma de simbiose entre contribuinte e Fisco.

1.3. Relação simbiótica da constituição do crédito tributário

1.3.1 Construção do fato tributável

Neste ponto, questiona-se qual é a função do Direito e como se processa o raciocínio jurídico. Segundo Karl Engisch, basicamente, a função do Direito para a vida de qualquer pessoa é que ele nos diga como *se deve* ou *não agir* (2001, p. 76).

²⁶ Anexos 1 a 10.

²⁷ Anexo 7.

Ou seja, o *dever-ser* dependerá intimamente de como é visto o direito pelo seu destinatário, sendo ele contribuinte, agente fiscal ou julgador.

Pode-se afirmar que, na prática jurídico-tributária, a noção de legalidade é dependente de significados ou entendimentos práticos do sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário). E por esse motivo, a *lei* é apenas um dos vários elementos que concorrem para formação do pensamento do *dever-ser* no caso concreto (ENGISCH, 2001, p. 79).

Entretanto, a *lei*, como veículo introdutor de normas²⁸, tem a função de fornecer ao seu destinatário a informação do *dever-ser pré-pronto*, reduzindo incertezas. Logo, será a *lei* o instrumento de medida e construção da igualdade de tratamento entre os administrados.

Não é demasiado afirmar que a transparência da Administração Pública acaba por se tornar um ponto necessário para realização de igualdade de tratamento. A *lei* busca padronizar condutas. Quando, no processo prático de subsunção e obtenção da norma concreta, a norma abstrata é opaca, possibilita a desigualdade de tratamento. A realidade é fornecedora de elementos e questões novas, por sua vez, gerando normas novas, mesmo sob o aspecto de subsunção da mesma norma abstrata. Para cada elemento novo da premissa menor, a norma geral e abstrata deverá ter previsto tal alteração (ENGISCH, 2001, p. 96-98).

Os entendimentos da Fazenda Pública, na interpretação da legislação tributária em face dos casos concretos, têm como função a qualificação de conceitos e elementos não totalmente qualificados pelo texto legal. Dessa forma, quando qualificados, os conceitos e os elementos legais acabam por gerar novas premissas, o que também serve para a exclusão da norma tributária *in concreto*, o equivalente à absolvição do réu em direito penal. A exclusão da norma tributária *in concreto* não é equivalente a declarar que houve uma nova norma ou que o fato não teria ocorrido, mas que o fato ocorrido não seria capaz de desencadear a consequência jurídica (ENGISCH, 2001, p. 100-101). Ou seja, como quando ocorre proliferação de casos

²⁸ Nesse ponto, adota-se que a “lei” como texto oriundo das autoridades legiferantes como suporte físico referente a objetos do mundo (significado) e de onde se extrai o conceito ou juízo (significação), em que pode se obter o conteúdo de norma, como já ensinado por Paulo de Barros Carvalho (BARROS DE CARVALHO, 2000, p. 8-10).

decididos pelos tribunais, de acordo com a divulgação dos entendimentos da Administração Tributária, crescem as possibilidades de comparação, aumentando a segurança e a controlabilidade com as quais se pode entender qual decisão deve ser tomada pelos aplicadores e onde estariam os espaços livres, onde ainda reside a insegurança (LARENZ, 1997, p. 411).

Dos textos de Alberto Xavier, chega-se a concluir que o dever de transparência da Administração Pública seria o fornecimento da interpretação da autoridade fiscal sobre atos e normas jurídico-tributárias, assumindo a função de peças básicas da construção da liberdade do indivíduo (XAVIER, 2002, p. 33), fundada na concretização do direito em seu dia a dia. No direito tributário, opera-se mediante a tipicidade fechada, como trata Alberto Xavier com base em Karl Larenz (*normas tipo*), e teria como seu pressuposto normas em que suas hipóteses são compostas de descrição (XAVIER, 2002, p. 19). Entretanto, ao contrário de outras áreas de concentração, normas componentes do Direito Tributário, em geral, têm como objeto outras relações jurídicas. O fato que sofre a subsunção normativa tributária não é propriamente um evento, mas outra norma individual e concreta oriunda da subsunção de uma norma qualquer sobre um fato da vida (XAVIER, 2002, p. 35-37).

Mas o que se pretende afirmar com isso? Observa-se que as normas de direito tributário têm suas hipóteses de incidência abstratas compostas de eventos econômicos, os quais também estão presentes em outras relações jurídicas e que tem aqueles como objetos de seus efeitos próprios. Como colocado por Geraldo Ataliba, trata-se de normas de sobreposição, pois as normas tributárias incidem sobre outros fatos que outras normas regulam, especialmente as relações privadas (ATALIBA, 2001, p. 73). Por exemplo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (art. 155, II, da CF/1988), em sua norma abstrata, tem como hipótese de incidência o termo econômico de circulação, que pressupõe movimentação e tradição de mercadoria, que por sua vez é bem ofertado por mercador (comerciante profissional, conforme interpretação consolidada pelo Supremo Tribunal Federal), ou juridicamente previsto como relação jurídica de compra e venda de bem móvel em que, no mínimo, tenha um vendedor ou comprador profissional. Com base no exemplo, não há incidência do ICMS sobre um contrato de compra e venda de um

veículo realizado por duas pessoas que não são comerciantes (profissionais/habituais), justamente porque se retira a qualificação dos sujeitos de direito da relação como comerciantes e, por sua vez, a qualificação de mercadoria do bem objeto da relação jurídica. O negócio jurídico em questão não estaria previsto na hipótese abstrata da norma tributária, logo a qualificação do objeto da relação jurídica excluiu a incidência daquela.

A interpretação do fato previsto na norma tributária deve ter um tratamento interpretativo de um negócio jurídico ou de declarações jurídico-negociais, pois, enquanto a aplicação da norma tributária é constituidora de um ato jurídico em sentido estrito (ato administrativo vinculado – art. 142, do CTN), a subsunção ocorre geralmente sobre outra relação jurídica em que o Estado não participa, consubstanciada em um negócio jurídico. Ao verificar a subsunção da norma tributária, cabe ao Fisco analisar efetivamente a vontade das partes que causaram a subsunção das normas de relacionamento privado. Conforme Larenz, isso ocorre porque essas normas de relação privada não tratam apenas de situações de *fato* em que a lei determina as consequências jurídicas (LARENZ, 1998, p. 409), mas indicam o seu próprio conteúdo suplantador da própria legislação, e que pode não ser afetado pela hipótese da norma tributária²⁹.

Contudo, o problema ainda reside no esclarecimento pela Administração Tributária de como ela interpreta os elementos constituintes do fato gerador (ou hipótese de incidência), os quais possam ser considerados para a constituição do crédito tributário quando estes não são de conteúdo qualificado. As normas tributárias alimentam-se, conceitualmente, de instituições ou conceitos privados, ou melhor, de fatos econômicos, os quais recebem atenção especial por parte tanto do texto constitucional quanto infraconstitucional. A atenção é representada pela vedação expressa ao legislador tributário para alterar, via legislativa (ou infralegal), os conteúdos e os alcances dos conceitos de institutos privados para fins de

²⁹ A gravidade da natureza de sobreposição das normas de direito tributária é flagrante no disposto art. 116, do CTN: *Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.* (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

aumento de arrecadação (arts. 109 e 110 do CTN). Exemplo: a qualificação dos termos de origem econômica *circulação* e *mercadoria* definem toda uma hipótese de incidência, com base quase exclusiva daquele ramo do conhecimento. Por isso, o desvirtuamento do conteúdo econômico do fato tributável pode gerar uma falha à aplicação da norma tributária.

1.3.2. Constituição do crédito tributário como relação simbiótica

Explanada a situação de como se identifica o fato que sofrerá a incidência da norma tributária, está aberto o caminho para a reflexão da relação simbiótica entre Fisco e Contribuinte, que tem seu ponto principal na constituição do crédito tributário.

O nascimento do crédito tributário se dá tanto por atos de autoconstituição (realizado pelo próprio contribuinte) como por atos de lançamento tributário privativos do próprio agente fiscal (art. 142 do CTN). Esses atos representam o ingresso, no mundo jurídico, da obrigação tributária oriunda da hipótese impositiva prevista na lei em sentido estrito, por instrumento legalmente adequado. Assim, tanto o contribuinte como a autoridade fiscal descrevem formalmente a ocorrência do evento tributado (fato gerador) indicando sua consequência (sujeição ativo-passiva e quantitativa), introduzindo o crédito no Ordenamento Jurídico, pelo reconhecimento da sua existência, validade e eficácia da norma tributária individual e concreta (BARROS DE CARVALHO, 2000, p. 360-368). O procedimento de autoconstituição (ou autolancamento) do crédito tributário supera o volume e o mero conceito de constituição por lançamento como ato privativo do Fisco (art. 142, do CTN)³⁰. Significando a transferência dos deveres de constituição do crédito tributário do Fisco para o contribuinte, logo cumpre ao próprio contribuinte a interpretação e a aplicação das normas oriundas do direito tributário (SANTI, 2013).

O cenário é agravado em uma sociedade plural e diversidade de intérpretes da Constituição Federal, como relatado por Peter Häberle. Em que pese à

³⁰ Anotação ressaltada por Rafael Pandolfo quanto à relação da necessidade de clareza e segurança jurídica no trato da *lei*, pois é ela o instrumento que deve dar condições necessárias aos contribuintes em planejar seus comportamentos com antecedência. E, em grande maioria dos casos, o *autolancamento* e a principal forma de constituição do crédito tributário, e tal modalidade imputa ao contribuinte de *interpretação e aplicação, num primeiro momento, da regra tributária* (PANDOLFO, 2012, p. 93-94).

interpretação final das normas de origem constitucional (especialmente as tributárias) ser geralmente das Cortes Constitucionais, as normas individuais têm suas construções iniciadas pelos mais diversos personagens, inclusive privados. O número dos intérpretes constitucionais não seria *numerus clausus* (HÄBERLE, 1997, p. 13-14), pois a construção da norma tanto abstrata quanto concreta depende de interpretação de quem vive sob o Direito, inclusive para definição do seu *dever-ser* diário³¹. O destinatário da norma é participante extremamente ativo do processo hermenêutico, não existindo um monopólio da interpretação (HÄBERLE, 1997, p. 17).

Sob a influência constitucional, o processo de constituição da norma tributária é marcado pelo diálogo entre contribuintes e Fisco, perpassando por todos os demais intérpretes da Constituição³². Na concretização da norma tributária, a função dos intérpretes é fundamental, considerando que o ordenamento jurídico e a sociedade fornecem-lhe várias fontes (normativas e fáticas) que devem ser harmonizadas. A interpretação dos signos provindos dos textos legais (sentido amplo) gerará tanto uma norma geral e abstrata dependente do intérprete quanto uma norma individual e concreta também dele dependente (BARROS DE CARVALHO, 2000, p. 366-372). Ficam claros o surgimento e a necessidade da interpretação constitucional com pensamento de possibilidades (ou alternativas) dessas relações simbióticas³³.

Com o aumento do volume de créditos tributários constituídos diretamente pelo contribuinte, em um movimento gradual, esse assume as competências

³¹ Remete-se ao início do subcapítulo 1.4.1.

³² Temos uma relação simbiótica, em que a melhora decorre do quanto de informações e instrumentos de interpretação são disponibilizados ao próprio contribuinte pelo próprio Estado. Isso, porque o contribuinte efetivamente acaba por assumir as competências anteriormente privativas dos agentes fiscais (PIMENTEL, 2010; HORVATH, 2010). Portanto, há proporcionalidade entre situações de dúvida e número de conflitos, tendenciosos a encharcar tanto o contencioso administrativo quanto ao judicial, pois aumentam a possibilidade de erros a serem cometidos pelas partes dessa relação.

³³ Tema bem tratado por André Rufino do Vale e Gilmar Ferreira Mendes, ao tratar da influência de Häberle no STF (2009), como no seguinte trecho:

O pensamento do possível tem uma dupla relação com a realidade. Uma é de caráter negativo: “o pensamento do possível” indaga sobre o também possível, sobre alternativas em relação à realidade, sobre aquilo que ainda não é real. “O pensamento do possível” depende também da realidade em outro sentido: possível é apenas aquilo que pode ser real no futuro (Möglichst nur was in Zukunftwirklichseinkann). É a perspectiva da realidade (futura) que permite separar o impossível do possível [17].

Segundo a lição de Scheuner, citada por Häberle, a Constituição, para ter preservada sua força regulatória em uma sociedade pluralista, não pode ser vista como texto acabado ou definitivo, mas sim como “projeto” (“Entwurf”) em desenvolvimento contínuo [18].

anteriormente privativas dos agentes fiscais (PIMENTEL, 2010), obrigando-o a modificar seus procedimentos internos e externos para fins de apuração do crédito tributário. A assunção de obrigações gera alterações dos custos para manutenção de conformidade tributária do contribuinte, de ordem material, pessoal e intelectual, com fins de ter clarificação de como cumprir as obrigações tributárias (tanto principais quanto instrumentais), para prever as consequências de seus atos.

Observando-se a forma de constituição do crédito tributário e a necessidade de cumprimento de obrigações tributárias como frutos da relação entre Fisco e contribuinte, o sucesso da arrecadação e da transferência de recursos privados para o público depende principalmente de como se dá a relação entre esses dois personagens. Se conflituosa em demasia, seria parasitária, se harmoniosa, seria simbiótica³⁴.

1.4. Custos de transação e o direito tributário

Quando da relação jurídico-tributária consubstanciada na constituição do crédito tributário, há explícita formação de custos ao contribuinte em sua atividade. Entretanto, o que compõe efetivamente o custo tributário e como ele afeta o custo de transação do contribuinte com o mercado? Ainda, qual é a necessidade de analisar tal ponto em face da transparência tributária?

Ronald Coase supera a teoria econômica neoclássica com a *teoria da instituição (firma)*. Esclarece que os indivíduos ou entes, ao transacionarem bens ou serviços no *mercado*³⁵, buscam criar uma organização (*firma*), almejando interiorizar e padronizar atos e negócios (jurídicos) para dentro dessa *firma*, evitando a realização de negociações específicas com cada um dos seus componentes, mediante a programação prévia para uma série de situações. Trata-se do fenômeno

³⁴ A situação da relação parasitária do Fisco, quando a tributação exigida deixa de ser um instrumento de consecução de garantias de liberdades para ser um instrumento de violação, pois a tributação também teria o poder de destruir. *A História mostra que grande parte das reformas, revoltas e revoluções populares ao longo dos tempos teve como causa a insatisfação contribuintes excessivos ou ilegítimos.* (CARVALHO, 2018, p. 189-190)

³⁵ O mercado visto por Coase: Os mercados são instituições que existem com o intuito de facilitar trocas, isto é, existem para fins de reduzir os custos de se realizar transações de troca (COASE, 2017, p. 9). Ainda, pode ser dito que houve uma superação da teoria econômica neoclássica, pois esta colocava o mercado com algo sem custos, o que não condiz com a realidade, em que haveria custos tanto das firmas quanto do governo para manter a segurança jurídica e prestação de serviços públicos. (COASE, 2017, p. 7)

de institucionalização e redução de custos, para que os custos de atuação no mercado (*oceano de cooperação inconsciente*) sejam menores. Dentro de uma *firma*, essas *transações de mercado* (individualizadas) *seriam eliminadas e, em lugar da complexa estrutura de mercado com operações de troca* (então pulverizadas em uma *ilha de poder consciente*), *entra o empresário-coordenador, que direciona a produção* a destinada ao mercado e objeto de transação (COASE, 2017, p. 35-36).

Os *custos de transação*, apesar da discussão iniciada por Coase, foram cristalizados por Carl J. Dahlman (COASE, 2017, p. 7), em que os descreveu como: (1) *custos de busca e informação*, (2) *custos de barganha e decisão* e (3) *custos de monitoramento e cumprimento*. Os *custos de transação* são fundamentais à formação do preço de cada transação das instituições, agregando-se ao custo da produção ou comercialização específico do bem ou serviço, para que estes possam ser postos no mercado.

Os *custos de transação* têm como pressuposto teórico: *racionalidade limitada, complexidade*, incerteza, oportunismos e especificidade de ativos, pois são oriundos de um pressuposto anterior de que *os agentes econômicos são racionais, porém não detêm todos os elementos para uma decisão racional* (completa), bem como não existem formas de extinguir a presença de comportamentos antiéticos em uma negociação, como o *oportunismo* (CALIENDO, 2009, p. 21).

A ideia de *custos de transação* pode ser aplicada às *firmas* e ao *governo* (Estado) na busca de seus fins, as duas instituições recorrem ao *mercado* para realização de suas transações, ocasionando a necessidade de alocação de recursos (*custos*) para consecução da maximização dos resultados pretendidos³⁶.

³⁶ Essa caracterização foi resumida no texto de Antônio Carlos Ferreira e Patrícia Candido Alves Ferreira intitulado *Ronald Coase*: “um economista voltado para o Direito (Estudo introdutório para a edição brasileira de *A firma, o mercado e o Direito*). Nele são relacionados os três pontos de interação dos custos de transação: *Extraem-se das observações de Coase pelo menos três importantes instituições econômicas: instituições de mercado, que se valem do mecanismo de preço para alocar recursos; a firma, que necessita do mercado para obtenção de insumos e alocação de recursos; e o governo, que tanto pode recorrer ao mercado para obtenção de insumos e alocação de recursos quanto pode recorrer a alternativas institucionais do mercado*. Nenhum desses arranjos está livre dos respectivos custos, sendo exatamente a comparação dos custos no âmbito de cada um dos referidos arranjos a forma de se observar o melhor resultado.” (COASE, 2017, p. LV)

Ronald Coase toma por base que as transações de mercado têm outra roupagem: contratos ou normas jurídicas que definem direitos que são diretamente vinculados aos custos para realizá-los (COASE, 2017, p.13-14):

Se os direitos de realizar determinadas ações podem ser comprados e vendidos, tenderão de ser adquiridos por aqueles para quem são mais valiosos, quer para produção ou para o gozo.

(...)

Naturalmente, no processo de aquisição, subdivisão e combinação, o aumento do valor do resultado que uma nova constelação de direitos permite precisa ser comparado com os custos de efetuar as transações necessárias para atingir essa nova constelação, e esse arranjo de direitos só será empreendido se o custo das transações necessárias para atingi-lo for menor do que o aumento no valor que o arranjo permite.

(...)

O modo como os direitos são usados depende de quem possui os direitos e os arranjos contratuais celebrados pelo proprietário. Se tais arranjos forem resultado de transações de mercado, tenderão a fazer com que os direitos sejam utilizados de maneira mais valiosa, mas só após a dedução dos custos envolvidos em efetuar tais transações. Os custos de transação, portanto, desempenham um papel crucial na determinação de como os direitos são usados e exercidos.

As obrigações tributárias exercem a função de custos de transação, inclusive como custo de oportunidade, pois os recursos despendidos com o custo de transação tributário poderiam ser gastos em outras áreas da atividade e resultados pretendidos, ou seja, *é o valor da opção em renunciarmos ao escolher* (CARVALHO, 2018, p. 236).

1.4.1. Custos tributários do contribuinte

Paulo Caliendo, analisando Coase, traz a reflexão de que os tributos podem ser considerados como custos de transação em sentido restrito quando recaem diretamente sobre o custo de formalização de um negócio jurídico (ex.: o ICMS incidente sobre uma operação de circulação de mercadoria), ou em sentido amplo, quando a tributação é considerada um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado, principalmente devido às inseguranças de um sistema tributário imperfeito e ineficiente, gerando incertezas na contratação e um custo de transação maior. Dessa forma, as obrigações tributárias são influências

fundamentais nos arranjos contratuais³⁷. Trecho interessante de sua interpretação é o que segue (CALIENDO, 2009, p. 23):

Um exemplo citado pelo autor se refere à cobrança do imposto sobre as vendas (*sales tax*), que pode significar inclusive um fator determinante no tamanho das firmas em uma economia de mercado, visto que as empresas podem concentrar operações internas para evitar a incidência dessa tributação.

Igualmente, a tributação exerce uma influência fundamental na escolha dos arranjos contratuais.

Imagine-se, por exemplo, um empresário que venha a realizar importação de um equipamento para produção industrial: se ele não puder mensurar o custo tributário dessa operação ou para utilização do mecanismo, o ônus fiscal será significativo.

A tributação deve ser tratada como sendo um custo de transação (custo de utilização dos mecanismos de mercado) nas seguintes situações: i) insegurança jurídica; ii) sonegação; iii) burocracia fiscal; iv) incentivos fiscais e iv) elevadas penalidades em matéria tributária. Desse modo, um agente de mercado pensará duas ou mais vezes antes de estabelecer uma empresa formal se os custos de transação forem superiores à atuação mediante uma empresa informal.

Segundo o texto acima, é claro que os custos tributários se tornam custos de transação, podendo gerar efeitos de proibição econômica na realização de transações com o mercado.

Adianta-se que a *transparência tributária* terá influência nos custos de transação tributários³⁸ a serem assumidos pelos contribuintes e encontra-se justamente nas categorias de *custos de busca e informação*, os quais tendem a diminuir incertezas e vinculam-se aos *custos de decisão*. Cristiano Carvalho traz uma comparação interessante quanto à semelhante tipicidade entre as normas penais e tributárias (*norma tipo*³⁹), sendo que a principal diferença está nos modais deonticos⁴⁰ das duas (CARVALHO, 2018, p. 236):

Enquanto as regras penais, ainda que implicitamente dispostas, proíbem o indivíduo de fazer algo, as regras tributárias o obrigam a agir.

Não matar alguém não costuma implicar custos de oportunidade, ao menos para cidadãos honestos. Por outro lado, para que se possa cumprir com a obrigação tributária é necessário tomar várias medidas que implicam custos, além do tributo.

³⁷ Na teoria de Coase, enquanto o *ambiente institucional* seria *as regras do jogo*, os *arranjos institucionais*, inclusive contratos, são os instrumentos que os agentes utilizam para atuarem no mercado e que estão a seu serviço.

³⁸ Adotar-se-á o termo *custos de transação tributários* como forma de especificá-los com as obrigações tributárias acessórias.

³⁹ Lembrança do colocado por Xavier em referência a Karl Larenz (XAVIER, 2002, p. 19).

⁴⁰ Em que obrigatório equivale a proibido não fazer, assim como proibido equivale a obrigatório não fazer.

Por isso que regras tributárias em sentido estrito requerem diversas outras regras que possibilitem o seu cumprimento. Essas regras tributárias em sentido amplo se referem à arrecadação e fiscalização dos tributos, sendo denominadas usualmente como “obrigações acessórias”. Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 354-356) prefere a expressão “deveres instrumentais”, pois há situações em que não existe nenhuma obrigação principal para que haja acessórias, como os casos de imunidade e isenção. Seja como for, mesmo quando não há tributo a pagar, o contribuinte ainda é obrigado a fazer algo ao Estado.

Assim, ser contribuinte implica cumprir diversas ações: manter e informar dados pessoais ao Fisco, pagar tributos e ainda interpretar (ou contratar alguém para fazê-lo) todo o emaranhado de atos normativos, legais e infralegais.

Esses são os custos de conformidade que, por sua vez, geram custos de transação aos contribuintes.

E o custo de transação tributário do contribuinte deve ser visto de forma mais ampla daquela vinculada somente à obrigação tributária principal (dever de pagar tributos), somando-se os custos criados com o cumprimento das obrigações tributárias instrumentais (ou acessórias) que incluem desde deveres de prestar informações até o próprio dever de apurar a obrigação principal. O custo tributário é muito maior do que a representação do crédito tributário arrecadado ou em estoque.

A visão ampliada do custo tributário tem sido abordada em discussões de *compliance* (ou conformidade) dos contribuintes para redução de riscos legais, o qual abrange um grande espectro de áreas jurídicas, psicológicas, contábeis e da ética⁴¹. Dentre as medidas (ou ações) de *compliance*, acrescentam-se aquelas tendentes à redução do risco tributário, o que trouxe o foco de *conformidade tributária*.

Bertolucci (2006) classifica quais seriam os verdadeiros custos para a conformidade tributária. Em sua tese, os custos tributários seriam divididos em três grupos: *tributos (obrigação tributária principal)*, *custo de distorção (desenvolvimento e mudanças do sistema tributário que geram alterações de comportamento)* e *custos operacionais*. Ele separa a obrigação tributária principal como custo meramente pecuniário.

Os *custos operacionais* seriam subdivididos em *custos de administração* e *custos de conformidade tributários*. Os primeiros seriam vinculados às organizações

⁴¹ Segundo o adotado pelo guia do Conselho Administrativo de Defesa Econômica Brasileiro (CADE), *compliance* é um conjunto de medidas internas que permite prevenir ou minimizar os riscos de violação às leis decorrentes de atividade praticada por um agente econômico e de qualquer um de seus sócios ou colaboradores. (BRASIL, 2016, p. 9)

com atribuição de constituir, administrar, manter, julgar e cobrar os créditos tributários, exercidos pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (BERTOLUCCI, 2006, p. 42)

Já os *custos de conformidade tributários* (BERTOLUCCI, 2006, p. 38) suportados pelas pessoas físicas e jurídicas incluem: *custos monetários diretos temporários ou permanentes* (contratação de pessoal interno e externo, equipamentos), *custos temporais* (tempo de dedicação para cumprimento das obrigações tributárias, a qual poderia ser utilizada para outras atividades produtivas) e *custos psicológicos* (desgastes emocionais dos envolvidos em razão de inseguranças e riscos).

Uma das informações trazidas em seu artigo mais atualizado no tema era que o desperdício causado pelos custos de conformidade tributários médios de todas as empresas brasileiras teria chegado à marca de 0,75% do Produto Interno Bruto, em 2003. O detalhe estaria no volume do custo de conformidade inversamente proporcional ao tamanho da empresa, isto é, uma regressividade cruel: *nas empresas menores – que têm receita bruta média de R\$ 38 milhões por ano – o custo de conformidade é 7,7 vezes superior à média de todas as empresas e 24 vezes maior que o custo das maiores empresas* (BERTOLUCCI, 2006, p. 38).

Pode-se concluir que a ampliação dos *custos de transação tributários* decorre, além do aumento do critério quantitativo da obrigação tributária, das transferências dos ônus de apuração e ampliação do espectro de informações a serem prestadas, inclusive devido ao aumento da complexidade do mercado e da Administração Pública.

De forma pormenorizada e atualizada, Luciana Ibiapina Lira Aguiar expõe os atuais custos brasileiros de conformidade tributária (BARROS DE CARVALHO, 2018, p. 106-107):

Os custos de conformidade, no dia a dia empresarial, incluem não apenas o pagamento de tributos, mas também gastos incorridos para cumprimento das obrigações acessórias, o que envolve a contratação e qualificação de profissionais para elaboração e envio das obrigações tributárias acessórias, o tempo despendido por estes profissionais para esta finalidade e o estresse gerado pela incerteza permanente quanto ao correto cumprimento de todas as obrigações. Alguns custos (financeiros) são incorridos de forma pontual; é o caso de aquisição de hardware e softwares, contratação de

terceiros para apoio no processo de implementação inicial dos diversos blocos do SPED, por exemplo. Outros custos decorrem da rotina (capacitação permanente, salários).

(...)

Várias obrigações foram introduzidas paulatinamente desde 2008, acompanhadas de expressiva quantidade de atos legais emitidos no âmbito do SPED. Nesse período também coexistiram diversas obrigações e ainda hoje é possível identificar a exigência da mesma informação em obrigações e formatos distintos, seja em função da necessidade de transcrição de dados já informados ou disponíveis em repositórios digitais, seja pelas totalizações e cálculos que poderiam ser realizados eletronicamente.

Apesar de haver de fato a expectativa de melhora na realidade dos custos de conformidade, nessa fase de implementação do SPED, que já se alonga por mais de uma década, os contribuintes de todos os portes são constantemente desafiados pelas sucessivas mudanças que representam necessidade de investimento em pessoas, consultorias e sistemas. Vislumbra-se, portanto, potencial para a simplificação das atuais obrigações acessórias digitais a partir da eliminação de exigências de informações duplicadas e estabilização das exigências.

Como estimado, em 2003, o custo de conformidade tributária seria equivalente a 0,75% do PIB, chegando aos valores nominais de R\$ 11,361 bilhões desperdiçados apenas para cumprir determinações legais sem contrapartida de benefícios econômicos, nem serem alocados nas atividades produtivas (BERTOLUCCI, 2006, p. 38).

Em uma tentativa de atualizar as constatações de Bertolucci, utiliza-se o ano de 2016, em que há declaração em reportagem de estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário da proporção média de custos das empresas com conformidade tributária: 1,5% de seu faturamento (IBPT, 2017, p. 33). Mediante a aproximação do faturamento das empresas brasileiras ao PIB (ótica da oferta) decrescido da carga tributária, estima-se a porcentagem do custo de conformidade médio aplicada ao PIB do ano de 2016, em que a soma aproximada dos custos de conformidade tributária do contribuinte brasileiros chega a R\$ 63,565 bilhões, aproximadamente, representando 1,014% do PIB⁴².

Atualizando os valores de dezembro de 2003 (R\$ 11,361 bilhões) para patamares de dezembro de 2016 pelo IPCA (IBGE), chega-se a R\$ 24,264 bilhões

⁴² Sob a ótica de oferta, o PIB é cálculo a partir do valor gerado em cada uma das empresas que operam na econômica brasileira, gerando o Valor Acrescentado Bruto, acrescido da tributação (carga tributária), decrescidos de subsídios sobre bens e serviços. Em 2016, o PIB foi de R\$ 6.266,9 bilhões (IBGE, 2017), e a carga tributária (somente de obrigações tributárias principais) atingiu 32,28% do mesmo PIB (GULLINO, 2017). Aplicou-se a porcentagem média do custo medido de conformidade tributária (sem obrigações principais) do faturamento das empresas de 1,5% no mesmo ano (IBPT, 2017, p. 33) sobre a diferença do PIB e a carga tributária, o que gerou o valor aproximado de R\$ 63,56517 bilhões.

gastos com conformidade tributária. Constata-se que houve real aumento nos custos de conformidade, no lapso de 13 anos, de 161%, aproximadamente.

Os custos de transação tributários estendem-se além da carga tributária nominal com a inclusão de todos os custos de conformidade tributária. A carga tributária como custo de transação não seria formado apenas pelos custos financeiros das obrigações tributárias principais, mas por todos os custos os quais o contribuinte incorre para cumprir a legislação tributária, inclusive o tempo gasto para tal realização⁴³ (CARVALHO, 2018, p. 211).

1.4.2. Custos com arrecadação tributária do Fisco

Os custos de transação tributários também são suportados pelo Fisco, sendo o objetivo principal da tributação a arrecadação de recursos para custeio da manutenção do Estado e prestação de serviços públicos. Entretanto, para fins de consecução da arrecadação oriunda da aplicação da norma de incidência tributária de obrigação principal (BERTOLUCCI, 2006), terá que criar estruturas para a constituição do crédito tributário (tanto para autoconstituição quanto para lançamento tributário), efetiva arrecadação e cobrança, manutenção e julgamento de divergências, o que Bertolucci classifica como *custos operacionais tributários*, neste caso, arcados pelo Estado (indiretamente pelo contribuinte).

Seguindo Ronald Coase, o Estado (o *governo*) é uma *superfirma* (especialíssima), *pois é capaz de influenciar a utilização dos fatores de produção mediante decisões administrativas* (COASE, 2017, p. 117), como para o Tesouro a *pseudomercadoria* obtida do *mercado* seria justamente o recurso financeiro dos

⁴³ *Tempo é dinheiro*, efetivamente, segundo os dados sobre o ano calendário de 2015, pelo projeto *Doing business* do Banco Mundial, o Brasil é a nação que mais gasta horas por ano para cumprimento de suas obrigações tributárias (principais e instrumentais, em conjunto com restituições), 1958 horas por ano, estando em último lugar na listagem, com quase o dobro de horas do penúltimo (Bolívia) onde se gasta 1025 horas por ano. Interessante é a comparação com países com PIB próximo ao do Brasil em 2015 (US\$ 1,80 trilhões): Índia (US\$ 2,08 trilhões) onde o gasto é de 275,4 horas por ano; Itália (US\$ 1,82 trilhões) onde o gasto é de 238 horas por ano; e o Canadá (US\$ 1,55 trilhões) onde o gasto é de 131 horas por ano (THE WORLD BANK, 2017 e FUNAG, 2019). Deve-se constar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil contestou tal publicação, informando que tal pesquisa não teria observado alterações ocorridas naquele ano (SPED Fiscal) bem como adotou dados quanto às atividades de importação e exportação que não poderiam ser aplicadas de forma geral, assim informa que em estudos *prévios* há o tempo gasto com o cumprimento de obrigações tributárias seria de 600 horas por ano (BRASIL, Secretaria da Receita Federal, 2016), o qual sairia da pior posição e subindo 8 pontos, melhor que a República do Congo, com 602 pontos, e pior que o Vietnã, com 498 pontos.

tributos. Os *custos operacionais tributários do Fisco* seriam os seus *custos de transação*, pois ao contrário dos agentes de mercado, não haveria produção de qualquer mercadoria a ser transacionada pelo Estado, apenas recolhimento de recursos financeiros.

Entretanto, como alertado por Bertolucci e verificado pela literatura a respeito, há pouquíssimos estudos voltados aos custos do Estado com a arrecadação (sentido *lato*). A causa dessa ausência seria variada, desde preferências da *academia*, ausência de métodos de aferição e transparência dos gastos, dificuldade de obtenção e separação de dados a respeito (BERTOLUCCI, 2006).

Mesmo assim, os custos operacionais seriam os decorrentes para manutenção e funcionamento de vários órgãos do Estado com funções envolvidas à matéria tributária. No caso da União, seriam: no Poder Executivo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; no Poder Legislativo, apesar de relevância no processo de institucionalização da norma tributária, os custos com tal atividade são diluídos; no Poder Judiciário, há relevante atribuição tributária, em especial no julgamento e execução fiscal, mas, por não tratar exclusivamente com o assunto, há dificuldades de apuração.

Superando as dificuldades, Bertolucci estimou o custo de arrecadação tributária do Fisco Federal, considerando os custos anuais e proporcionais com a atividade tributária da Secretaria da Receita Federal (SRF), Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) – antes da Lei n. 11.457/2007, que uniu as áreas de custeio com a SRF– e o Poder Judiciário Federal (incluindo tribunais superiores). Em 2003, a porcentagem dos custos operacionais de arrecadação foi de 1,35% do total de tributos arrecadados e 0,36% do PIB, enquanto o custo operacional tributário das empresas foi de 0,75% do PIB⁴⁴.

Na tentativa também de atualizar minimamente tais custos do Fisco, utilizaram-se os anos de 2014-2016. Contudo, não se têm as quantificações específicas dos gastos públicos com os órgãos de justiça em atribuição de julgamento (revisão) e execuções de tributos. O estudo de Bertolucci não abordou

⁴⁴ Vide nota de rodapé 31, do subitem anterior.

os gastos com revisão administrativa dos lançamentos tributários realizada pelos antigos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, hoje unidos sob um único conselho (CARF). Assim, não serão abordados nesta atualização. Utilizar-se-ão os dados obtidos no Portal da Transparência referentes à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB – a Lei n. 11.457/2007 alterou o seu nome, aumentou a sua estrutura e aglutinou as funções arrecadatórias do INSS) e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional⁴⁵, o que gerou a seguinte tabela:

Tabela 1.4.2.a

Tabela Comparativa Despesas Realizadas com Arrecadação Tributária e PIB em 2014-2016			
	2014	2015	2016
PIB	R\$ 5.778.952.000.000,00	R\$ 6.000.572.000.000,00	R\$ 6.266.895.000.000,00
Despesas SRFB	R\$ 2.032.570.182,46	R\$ 1.844.686.112,76	R\$ 2.093.721.090,40
Desp./PIB	0,0352%	0,0307%	0,0334%
Despesas PGFN	R\$ 167.130.533,55	R\$ 287.748.907,13	R\$ 261.739.819,61
Desp./PIB	0,0029%	0,0048%	0,0042%
Despesas Totais	R\$ 2.199.700.716,01	R\$ 2.132.435.019,89	R\$ 2.355.460.910,01
Desp./PIB Totais	0,0381%	0,0355%	0,0376%

Os resultados de Bertolucci (2006), ano de 2003, considerando somente as atividades de arrecadação do Poder Executivo, geraram a seguinte comparação:

Tabela 1.4.2.b

Tabela Comparativa Despesas Realizadas com Arrecadação Tributária e PIB em 2003 (Bertolucci)	
PIB	R\$ 1.514.924.000.000,00
Despesas SRFB	R\$ 3.903.000.000,00
Desp./PIB	0,2576%
Despesas PGFN	R\$ 181.000.000,00
Desp./PIB	0,0119%

⁴⁵ Exclui-se da análise o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em razão de não ter sido utilizado nos estudos de Bertolucci em 2003. Também, os valores utilizados foram somente os referentes aos valores efetivamente pagos e restos a pagar, pois representariam efetivamente as despesas pagas com competência no ano de 2016.

Despesas Totais	R\$ 4.084.000.000,00
Desp./PIB	0,2696%

Ao confrontarem-se as despesas realizadas por cada órgão pode-se afirmar que houve real redução de custos para a arrecadação federal, de 0,2696% do PIB em 2003, para 0,0367% do PIB em 2016. O que pode ser até explicado pelo aumento de métodos informacionais, alterações de procedimento e inteligência fiscal que têm sido tomadas desde antes de 2003 (BARROS DE CARVALHO, 2018, p. 103-104). Contudo, tal redução de custos teria sido inversa em desfavor dos contribuintes, fato provavelmente resultante das transferências de ônus de apuração e aumento das obrigações instrumentais (CARVALHO, 2018, p. 211).

1.5. A relação da transparência tributária e os custos de transação

Uma vez densificado o que seriam os custos de transação tributários do contribuinte, chega o momento de relacioná-los com a transparência tributária, inclusive quanto aos custos de conformidade tributária do contribuinte e custos operacionais (quase invisíveis) da arrecadação tributária.

Retorna-se à ideia lançada por Coase e cristalizada por Carl J. Dahlman (COASE, 2017, p. 7), os *custos de transação* seriam descritos como: (1) *custos de busca e informação*, (2) *custos de barganha e decisão* e (3) *custos de monitoramento e cumprimento*. Os *custos de transações tributárias* envolvem a complexidade e opacidade jurídica no cumprimento das obrigações tributárias, em especial os custos de conformidade tributária.

A transparência como valor jurídico, em seu âmago, trata principalmente do valor da informação associado com suas assimetrias, como pode ser extraído de Joseph Stiglitz (1999, p. 16):

Certamente, algo do valor da informação é associado com assimetrias: obtenção de informação antes dos rivais; alguns retornos de informação são retornos privados, não sociais. Ainda, é difícil, especialmente em mercados de títulos, defender o valor da função da *descoberta* do mercado, e, ao mesmo tempo, não defender uma maior divulgação das informações públicas que o mercado gastando muitos recursos para “descobrir”⁴⁶.

⁴⁶ Tradução livre do seguinte texto original: *To be sure, some of the value of information is associated with asymmetries: obtaining information before one's rivals; some of the returns to information are thus private returns, not social returns. Still, it is hard, especially in government bond markets, to argue for*

Seguindo o pensamento de Joseph Stiglitz, o gasto do contribuinte seria justamente em *descobrir* como cumprir exatamente a obrigação tributária a ele imposta, bem como o custo de seu cumprimento. Quando o ente público já tem o seu entendimento interno sobre a aplicação da norma tributária, mas não o declara de forma clara e precisa, obriga ao contribuinte a ter custos para chegar à descoberta daquilo que o Estado já tem. Em outras palavras: uma vez que há falta de transparência, ela será transformada em custo de informação, busca e decisão, que se enquadra como custo de transação de mercado.

Os custos com a busca de informação e conhecimento tributários serão elevados ao contribuinte na mesma proporção à opacidade, transferência de atribuições, quantidade e complexidade de atos que lhe são exigidos, em nome de uma transparência do contribuinte perante o Fisco (FELÍCIO, 2018, p. 14-15). O custo com conformidade do contribuinte demandará gastos com tempo, pessoal, dedicação ou equipamentos para obter as informações necessárias, para a devida tomada de decisão e cumprimento da obrigação tributária (BERTOLUCCI, 2006).

A relação torna-se mais clara ao ser o contribuinte o principal aplicador da norma tributária, em especial quando se trata de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150 do CTN), sendo a constituição do crédito tributário basicamente de seu ônus e risco⁴⁷.

Quanto aos custos operacionais tributários do Fisco, devido à tutela legal e administrativa com o movimento de transferência de ônus, eles têm sido transferidos ao polo passivo da relação, por meio de criação de novas obrigações instrumentais, algumas de legalidade discutível⁴⁸. Isso se reflete nos custos de seu cumprimento

the value of the market's "discovery" function, and at the same time not argue for more public disclosure of the public information that the market is expending so many resources "discovering" (STIGLITZ, 1999, p. 16).

⁴⁷ Subcapítulo 1.3.2.

⁴⁸ Algo bem relacionado por Misabel Derzi e Frederico Breyner, os quais relembram a ocultação da percepção de custos tributários mediante a criação de obrigações instrumentais, como previa Cedric Sandford. Em que defendem a institucionalização de procedimentos uniformes de constituição do crédito tributário, mediante regulação em lei complementar, pois o art. 146, III, da Constituição não diferenciaria entre obrigação tributária principal ou acessória (instrumental). De forma que o princípio da legalidade geral (art. 5º, II, da CF/1988) deveria ser cumprido, vedando a multiplicação de obrigações instrumentais mediante meios infralegais: *O princípio da legalidade tem um papel a desempenhar nesse tema. A exigência de previsão legal para as obrigações tributárias acessórias, além de garantir a observância da Constituição (art. 5º, II), retira do Poder Executivo interessado no cômodo fluxo de receitas tributárias aos cofres públicos o monopólio da análise do impacto dos*

por parte do contribuinte e defesa por parte da Fazenda Pública (no mínimo em gasto de tempo).

1.5.1. Consequências da não efetividade da transparência tributária nos custos de transação

Uma vez demonstrada a existência da relação entre *transparência tributária* e custos de transação no mercado, pois afetam os custos de conformidade e de arrecadação, cumpre analisar as consequências da sua dinâmica.

A *opacidade tributária* será geradora de custos com a busca de informações e tomada de decisões. O agente (contribuinte) buscará reduzir a incerteza ou risco⁴⁹ quanto aos fatos e às consequências possíveis de seus atos. O ato de buscar informações ou interpretá-las tomará tempo do próprio agente ou terá que contratar alguém para realizar tais tarefas, em qualquer uma das opções haverá gastos de recursos. Sendo a incerteza e o risco causas das escolhas de alocação de recursos para a atividade acessória ou principal, a falta de transparência também representará um custo de oportunidade. A alocação de recursos em atividades acessórias, em razão de custos de transação com conformidade tributária, gerará possível reflexo na redução da atividade finalística da *firma*⁵⁰.

O raciocínio acima pode ser retirado novamente de Joseph Stiglitz (1999, p. 14-15), em que esse ambiente de obscuridade é o gerador do fenômeno batizado de *rent-seeking*⁵¹. O *rent-seeker* seria justamente o agente (efeito) colateral que, ciente da obscuridade e complexidade do sistema jurídico, busca brechas que lhe deem

custos de conformidade à tributação. O Poder Legislativo passa também a ser responsável por avaliá-los e formatar as obrigações tributárias acessórias com atenção aos mesmos.

Também nessa matéria o princípio da legalidade apresenta importante aspecto material. Os custos de conformidade demandam que o legislador atente para o conteúdo da lei na criação das obrigações tributárias acessórias, de forma a direcionar o Poder Executivo na diferenciação entre contribuintes em razão de sua aptidão para suportar os custos de conformidade e na uniformidade com que essas obrigações tributárias devem ser impostas em atividades submetidas simultaneamente a diversas ordens jurídicas parciais da federação (DERZI, 2016, p. 943-945).

⁴⁹ Neste trabalho, a incerteza é a ausência de conhecimento sobre alguma situação de fato, tornando imprevisível a consequência de alguma decisão vinculada àquele fato, ou seja, não há como pensar em probabilidades. Enquanto, *risco* seria a distribuição de probabilidade de ocorrência de consequências conhecidas pelo agente, com base no conhecimento obtido sobre a situação de fato que deu base à decisão do agente, permitindo ponderação sobre essa decisão (CARVALHO, 2018, p. 104-105).

⁵⁰ O mesmo raciocínio pode ser aplicado à Administração Pública, quando aloca recursos para as atividades-meio, e não às atividades-fins.

⁵¹ Em tradução livre: ato de *catar/buscar* rendas.

vantagens individuais ou a quem lhe compre o serviço. Ele pode ser tanto lícito como ilícito, encarnado em advogados, contadores ou auditores que se especializam nessa busca, ou no agente público que tem conhecimento interno e, em vez de disponibilizá-lo a bem da sociedade, guarda-o para si ou apenas a quem lhe interessa (na melhor das hipóteses). Essa situação serve como incentivo à manutenção da própria opacidade (ou áreas de sigilo). O contrário ocorre com transparência pública (inclusive tributária), não elimina o problema do *rent-seeker*, mas o reduz muito, em especial quanto à segunda categoria de suas encarnações.

Quase em círculo vicioso, a falta de transparência e os fatos a ela relacionados são criadores (e retrofomentadores) de indevida *assimetria de conhecimento (ou informação)* e desigualdade concorrencial⁵². Elas são causadas não somente da complexidade do texto legal, mas da interpretação corriqueira dos atos de aplicação e interpretação do Fisco, dos órgãos de lançamento, de julgamento administrativo e de resposta a consulta tributária (SANTI, 2014, p. 547). Também, pode-se colocar que a assimetria de informações seria equivalente a uma *falha de mercado* na teoria econômica, mas, juridicamente, em especial oriunda do direito tributário, logo geradora de custos sociais (externalidades ou efeitos prejudiciais a terceiros) e alocação de recursos ineficiente (CARVALHO, 2018, p. 225). Nesses casos, o contribuinte e o Estado terão que despender recursos para sanear-lo, inclusive na forma de externalidades negativas.

Situações de aumento de custos devido à opacidade podem ser vistas em resposta às consultas tributárias dos contribuintes ao Fisco com força de norma individual e concreta coercitiva (art. 146 c/c art. 162, § 2º, do CTN). Entretanto, não são incomuns respostas fiscais diferentes dadas a contribuintes em mesma situação tributária, fornecendo claras vantagens anti-isonômicas entre os agentes econômicos que dividem um mesmo mercado relevante. Ainda, pelos fiscos estaduais é incomum que tais decisões sejam efetivamente disponibilizadas de forma integral, impossibilitando aos demais agentes a busca por igual tratamento e

⁵² Assimetria de conhecimento pode ser considerada como assimetrias de informação que caracterizam seu estado de conhecimento comparativamente ao estado de conhecimento das partes em processos em que há análise de condutas não competitivas, inclusive causadas pelo próprio ente estatal (SCHUARTZ, 2007, p. 96). Essas condutas não competitivas sempre existirão, mas não poderiam ser estimuladas pelo agente público, neste caso o Estado, em face de princípios como isonomia e imparcialidade.

entendimento individual. O mesmo ocorre com decisões administrativas que julgam recursos e impugnações administrativas⁵³.

Outro caso de opacidade tributária: concessão de benefícios fiscais envolvendo o ICMS, sem aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Esse é o mote da Guerra Fiscal entre os Estados, em que há uma infinidade de manobras para esconder concessões de benefícios, criadora de competição fiscal ilícita que repercute em concorrência desleal entre agentes econômicos (AFONSO e FUCK, 2017, p. 416-443). Isso, sem contar a insegurança jurídica causada pelo próprio Estado aos contribuintes.

Aqueles seriam alguns dos exemplos de interação entre economia e direito, que busca demonstrar o diálogo existente entre o raciocínio jurídico e o econômico, muitas vezes renegado entre os aplicadores do direito (LOPES, 2006, p. 283-287). A postura do Fisco em ser transparente de seus entendimentos da aplicação da legislação tributária torna-se um dos elementos que caracterizam tal fenômeno. Quanto mais opaco o Fisco ao contribuinte sobre sua interpretação das normas tributárias, maior é o aumento da surdez entre economia e direito.

A *opacidade jurídica*, não só tributária, flexiona em situações de insustentabilidade, refletindo na desqualificação dos conceitos e institutos extraídos da economia aberta, internacionalizada, com menor intervenção estatal nas decisões. Por exemplo, a desqualificação poderá ser impulsionada por decisões judiciais dos apelos sociais que desconsideram os limites físicos e financeiros (FREITAS FILHO, 2011, p. 191). Pronto, está criado o descontrole do limite de obtenção de recursos pelo Estado em relação aos deveres de atendimento à população a ele impostos, além do que disponível, enfraquecendo-o (FARIA, 2008, p. 282-284). O que torna a utopia oriunda normas constitucionais em base de

⁵³ Os dois últimos exemplos têm como base a própria estatística fornecida pelo NEF/FGV, em que as Administrações Fiscais do Acre, Amapá, Amazonas, Distrito Federal, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima e Sergipe não disponibilizaram na íntegra (em portal digital) nenhum dos resultados de julgamento tributário de primeira instância administrativa, nos anos de 2013 a 2016 (COELHO, 2017, p. 19). E, por experiência própria, o Estado de Mato Grosso ainda não divulga. Quanto à segunda instância administrativo-tributária, quando não lhe é vedado o acesso, a gravidade é levemente reduzida, mas ainda permanece nos Estados de Amapá, Amazonas, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraná, Piauí, Rondônia, Roraima e Sergipe (COELHO, 2017, p. 20). Quanto ao caso especial do Mato Grosso, remete-se ao subcapítulo 1.2.3.2.

conceitos abertos não qualificados, que são interpretadas como supostamente normas *prima face*, mas ausentes de segurança para seu cumprimento: uma verdadeira distopia. Contudo, aparentemente por ser influenciada pelo próprio ente estatal, como forma de busca de retomada de controle perdido à realidade fluida das relações privadas, geram-se mais áreas de incertezas em um ciclo vicioso (FARIA, 2008, p. 292).

Ao permitir ao Fisco omitir dos contribuintes seus entendimentos sobre a interpretação da norma tributária, haverá um maior enfraquecimento do próprio Estado, pois ambas as partes estariam frustrando expectativas legítimas mútuas (SOUZA, 2012, p. 78, 81, 93-94). Indiferentemente de se tratar da melhor forma de cumprimento da legislação tributária, caso contrário à *transparência tributária* seria o fechamento das possibilidades à participação democrática da própria confecção da norma tributária.

Os pontos acima desencadeiam situações prejudiciais praticadas pelos aplicadores do direito, na conjunção de elementos como mercado ágil e busca por recursos públicos derivados, mas sem instrumentos legais adequados. O não cumprimento da transparência tributária prejudica a relação tributária e o controle de contas do Estado, aumentando os custos de transação tributários vinculados ao fluxo de informação, tomada de decisão: um claro custo de oportunidade.

Dessa forma, pela revisão bibliográfica dos subcapítulos 1.4 e 1.5, há confirmação de que a *transparência tributária* afeta os custos de transação tanto dos contribuintes quanto do próprio Estado, ao influenciar o fluxo de informação e a tomada de decisão. Os custos de transação tributários têm em sua composição os custos de conformidade, uma vez necessário o dispêndio para obtenção de conhecimento para cumprimento de determinações legais, logo a razão de transparência/opacidade será um fator para o aumento ou redução desses gastos. Portanto, confirma-se a primeira hipótese.

1.6. Eficiência e arrecadação

1.6.1. Concepções de eficiência

Neste ponto, como antecipado na introdução, tratar-se-á a *eficiência* tanto sobre um prisma deontológico como consequencialista, em sua influência na aplicação da norma tributária, que deveria redundar em eficiência na arrecadação, tanto em vista de uma *neutralidade tributária* como de uma *justiça tributária*.

A *neutralidade tributária*, apesar de não ser expressa na Constituição Federal, pode ser extraída dos seus arts. 145, § 1º, 150, III, e 170, que teria o sentido de evitar a utilização da tributação de forma a tornar uma atividade econômica lícita em inviável. É tentativa estatal evitar a criação de tributos que alterem condutas dos contribuintes pelo mero fim arrecadatório. Segundo Caliendo, o princípio teria como valor de que a tributação deve ser a mais neutra possível, ou seja, *não deve constituir um elemento fundamental de decisão do agente econômico em suas escolhas de investimento*, não podendo ser o elemento fundamental de direção econômica. A aplicação da função extrafiscal *tão somente como meio de regulação excepcional, limitado e justificado* (PIRES, 2006, p. 523). Como exemplo, alteração da alíquota de um tributo sobre o consumo de uma mercadoria com demanda elástica (de fácil substituição ou de baixo grau de necessidade) diminuirá automaticamente o seu consumo (e demanda), por conseguinte, a sua produção, pois o produtor não terá meios de repasse do custo ocasionado pela tributação alterada. Isso gerará um efeito de desaquecimento ou redução da atividade econômica (POSNER, 2007, p. 748-749). Detalhe, por gerar menor consumo, também haverá a menor ocorrência de fatos tributáveis, logo menor arrecadação.

Quanto à *justiça tributária (ou fiscal)*, oriunda da conjunção da igualdade material (art. 5º, II, da CF/1988) e da própria capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988), indica que todos devem estar sujeitos à tributação, mas de forma a respeitar a importância dos valores arrecadados dos contribuintes, quanto à sua necessidade e capacidade de suportar a tributação. A tributação deve ser equânime, como colocado por Gustavo Miguez de Mello (PIRES, 2006, p. 133-138). Nesta concepção, a arrecadação também serviria como forma de redistribuição de renda, convertidos em serviços públicos destinados a todos os cidadãos, custeados de

forma mais intensamente pelos que têm maiores recursos, conforme Betina Treiger Grupenmacher (PIRES, 2006, p. 107).

Mesmo as visões de neutralidade e justiça tributária devem ser conjugadas, pois os bens pretendidos a serem maximizados sofrem divergências em cada uma das visões, o que afetaria a concepção *de eficiência arrecadatória*.

Todavia, o que se entende como *eficiência* é originário especialmente da Economia. Logo, inicialmente, observar-se-ão as contribuições oriundas da Análise Econômica do Direito, ou já comentada *Laws & Economics*.

Em razão de sua origem, o princípio jurídico de eficiência tem sua concepção aproximada à Economia. O ponto de ignição quanto à conceituação do valor de *eficiência* seria Jeremy Bentham, fundador da filosofia moral do Utilitarismo, *para quem um ato moralmente correto seria aquele que causasse “o maior bem para o maior número de pessoas”*⁵⁴, aplicável à Economia Moderna como a análise do custo-benefício (CARVALHO, 2018, p. 91). Em uma evolução matematizada, traz-se a noção de *eficiência* de Pareto: *como sendo a ótima alocação de recursos*. Nesta concepção, uma situação seria *eficiente*, quando um indivíduo (ou grupo) relaciona-se (troca) com outro indivíduo (ou grupo), resultando uma situação melhor para um e uma situação sem prejuízos para o outro (*Pareto eficiente*), ou resultando situações melhores que a anterior para ambos (*Pareto ótimo*).

Em sua versão de valor (princípio) inclusive positivada (art. 37 da Constituição Federal), a *eficiência* teria grande carga instrumental, um meio para consecução de outros valores (CARVALHO, 2018, p. 70-71).

Em uma visão utilitarista, a alocação de recursos (custos) deveria ser realizada a alcançar maior utilidade (social) para um maior número de pessoas possível. Entretanto, apesar de ser um pensamento basilar, a crítica é quanto à definição de *utilidade*. O que seria o objeto de utilidade e como medi-la? Em realidade, não há resposta certa. O problema é encarado por Coase (2017, p. 33-55)

⁵⁴ Apesar de plenamente aplicável na esfera pública e privada, o *utilitarismo* em sua forma pura é criticado por não ter limites e em dilemas éticos (POSNER, 2007, p. 38), caso em que a moral dos princípios talvez solucionasse. A aplicação jurídica de ambos os raciocínios é compensada uma pela outra.

e Posner (2007, p. 37-41), pois, por exemplo, como se mediria a *felicidade ou a saciedade por alimentos*, os quais seriam bens ou situações de maior utilidade para um indivíduo, mas não teriam o mesmo sentido para outros?

Coase e Posner entendem que a *eficiência* se trata de um equilíbrio entre a disposição e proporção de alocação de recursos para obter a quantidade/qualidade maximizada do bem almejado. O ponto estaria de qual seria o bem almejado para o contraponto do custo (alocação de recursos). Posner agrega a dificuldade de tal análise nos bens sociais (coletivos), como serviços públicos, pois, apesar de úteis, a voluntariedade para alocação de recursos por parte dos contribuintes é questionável⁵⁵. O que traz à tona a necessidade de compulsoriedade na arrecadação de tributos, e consequente redução da situação de transação entre as partes (POSNER, 2007, p. 744)⁵⁶. Contudo, ambos têm a convicção de que o Direito é o motor de várias alterações do equilíbrio do que seria a *eficiência*, pior que seja o bem a ser maximizado para fins de análise, por alterar as curvas de custo e de utilidade. Logo, a análise da *eficiência tributária* não pode ser mediante a adoção de teorias estáticas (COASE, 2017, p. 55), o que corrobora o problema existente entre *neutralidade e justiça tributária*.

Quanto ao *equilíbrio* em que haveria a perfeita alocação de recursos para a maximização do bem almejado, Posner e Coase refletem sobre a *eficiência paretiana* e entendem que ela não é totalmente aplicável ao mundo real, por desconsiderarem a dinâmica de mercado, preferências, disposições, direito. Assim, mesmo que não totalmente adequada à análise de *eficiência* (e da sua essência como valor jurídico), entendem como superior a exposição de *eficiência* exposta por Nicholas Kaldor e John Hicks (Kaldor-Hicks). Nessa concepção de *eficiência*, o prejuízo imediato pela alocação do recurso pode ser transformado em melhoria de resultados em longo prazo, o *equilíbrio* é atingido de forma diferida no tempo,

⁵⁵ Esse seria o problema do *caroneiro (free rider problem)*, muito presente na *teoria dos jogos*.

⁵⁶ O que é extraído claramente desse trecho: Un impuesto al ingreso eficiente sería uno que obligara al usuario de un servicio público a pagar los costos de oportunidad de su uso. Pero esto trataría a los servicios públicos como bienes privados, mientras que son servicios públicos precisamente porque su venta se juzga inviable o difícil. En el caso de algunos servicios públicos, los problemas del gorroneo impiden el uso del mercado para proveer la cantidad óptima del servicio: el individuo que se negara a pagar su parte del costo de la defensa nacional recibiría de ella la misma protección que quienes la pagaron. En el caso de otros servicios públicos, tales como la educación, la provisión del servicio por el gobierno se basa primordialmente en una determinación de que la falta de disposición para pagar el costo del servicio no debiera privar de su uso al individuo (POSNER, 2007, p. 744).

mesmo que indiretamente. Incluem-se nessa concepção as situações de não voluntariedade como os tributos do Estado Fiscal, em que o contribuinte tem prejuízo imediato com tributação, mas a recompensa/compensação é realizada pela prestação de serviços públicos (POSNER, 2007, p. 43-45).

De qualquer forma, não se resolveu o problema da quantificação de *eficiência*. Assim, por ausência de melhor bem para ser quantificado, Posner (e Coase implicitamente) utiliza o *dinheiro* como bem a ser maximizado na proporção da melhor alocação de recursos. A escolha do *dinheiro* é adotada de forma geral neste trabalho, por ser equivalente aos *recursos a serem alocados*, porque a maioria das pessoas (em um mundo capitalista) *prefere ter mais dinheiro a menos dinheiro*, por ser considerado objeto universal de troca, por seu ganho servir para satisfação de outros fins, e, principal, ser quantificável. Ou seja, a *eficiência* geralmente adotada será aquela referente à melhor *alocação de recursos para maximização dos ganhos financeiros*, tanto para o contribuinte quanto para o Estado.

A finalidade primordial do Estado Democrático de Direito é garantir a sua organização e gestão com o objetivo de prestar serviços à manutenção e desenvolvimento da sociedade, e a finalidade da tributação como meio de obtenção de recursos a serem alocados aos fins primeiros. Logo, a tributação é um dos pilares das liberdades públicas. Como os fins previstos na constituição são mutáveis, a *eficiência da Administração Pública* ser tratada como valor instrumental para maximização de algum bem que seja considerado desejável à sociedade de seu tempo e local (CALIENDO, 2009, p. 199). Não se pode, então, conceituar simplesmente que a *eficiência tributária* será a mera maximização financeira, pois, em razão da finalidade do Estado, ela seria modulada entre a neutralidade tributária e a justiça tributária, conforme os fins previstos na constituição e a tomada de decisões democráticas na garantia das liberdades públicas.

Sob o colocado no parágrafo anterior, merece destaque a contextualização de James Buchanan do que seria a *eficiência*, sob a ótica da *opção pública*: a melhor alocação de recurso seria baseada no livre consentimento, norteadas por acordos constitucionais, institucionais e normativos (CALIENDO, 2009, p. 25). O efeito do princípio da eficiência esboçado na Constituição Federal (art. 37 da CF/1988) poderia ter um sentido de que a alocação dos recursos, para ser considerada ótima,

deve atender aos demais ditames constitucionais⁵⁷. Algo parecido com a ponderação, a Constituição (como conjunto normativo prévio e institucionalizado) poderia ser entendida como um contrato *que visa assegurar ganhos decorrentes de cooperação social e evitar estratégias oportunistas e egoísticas que geram desequilíbrio e perdas gerais em longo prazo* (CALIENDO, 2009, p. 26)⁵⁸. Isso quer dizer: a *eficiência tributária* não estaria na busca da neutralidade tributária, em que o tributo afetaria menos o regime de preços de mercado (escola neoclássica), mas uma relação entre tributação e a devida alocação de recursos na prestação de serviços públicos, mesmo que a correlação não seja direta, desde que em longo prazo dirija-se ao equilíbrio (escola institucionalista). Nessa visão, a constituição fiscal pode ser entendida como institucionalizadora de conjunto de regras de imposição tributária, bem como disciplinamento de despesas e acordos políticos (CALIENDO, 2009, p. 37-38).

Entretanto, o foco está na relação Fisco-contribuinte e o grau de visualização (transparência) do contribuinte perante o Fisco, refletido na arrecadação tributária, em uma fase anterior ao *gasto público*, logo não se considera possibilidade de

⁵⁷ James Buchanan observa que, em Estado Democrático, a própria eficiência e os custos de alocação de recursos serão definidos em meio ao sistema de escolhas regulado pela Constituição ao definir quais serão os *bens públicos* a serem maximizados, dentro de opções dadas pelo próprio regime jurídico. Assim, a escolha do custo fiscal se dará mediante a aprovação pelos participantes do processo democrático de um projeto (de governo). Ou seja, os custos de uma tributação ótima e dos bens públicos a serem maximizados pela alocação da receita tributária sofrem a influência direta dos agentes que recebem a atribuição pública de administrar o Estado. Isso justamente porque os bens públicos não podem ser comprados/apreendidos individualmente, por isso a necessidade de uma escolha coletiva (*public choice*): *As our earlier analysis indicated, for this anticipated outlay to measure, even indirectly, the subjective cost, it must be assumed that no profit opportunities exist elsewhere in the economy, including the public sector. But there is an additional complication that must also be recognized, one that was mentioned earlier but not discussed in detail. Collective goods are not purchased individually. Each person cannot adjust his own desired purchases; all must accept the same outcome. At best, the tax side of a fiscal decision is a vector, the components of which represent the levies on each member of the group. Consider, then, the decision calculus of the person who participates in such "democratic" fiscal choice. He "votes for" an outlay on a public good that is to be shared by all members of the community. What are the costs that will influence this choice? What are the genuinely foregone alternatives that he rejects? By not approving the proposed budgetary outlay, the individual's own tax outlay can be avoided, and, under the rigidly restrictive assumptions about the absence of profits elsewhere, this anticipated outlay can be taken to reflect indirectly at least one part of cost. In rejecting the budgetary proposal, however, the individual also avoids, or chooses to avoid, all other consequences of the collective decision. On the cost side, these anticipated consequences are the tax payments made by others than the particular individual whose choice we are examining. If he positively evaluates the foregone enjoyments that others might purchase with these outlays, some cost element emerges. Choice-influencing cost as an obstacle to the individual's approval of a public-goods decision can be measured by his own expected share in the tax payments only in the extreme case where he places no value at all on the relief of others from "suffering"* (BUCHANAN, 1999, p. 53-54).

⁵⁸ De certa forma, o voto do Ministro Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário n. 574706 acaba por confrontar tal problema, ao questionar o aumento da complexidade do sistema tributário.

aplicação *extrafiscal* dos tributos (justiça tributária), mas como uma *neutralidade tributária*. Como pressuposto desta análise a *eficiência* ora adotada será a *melhor alocação de recursos para maximização dos ganhos financeiros*, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, relembrem-se alguns dos pontos anteriores. Importante: os custos (recursos alocados) tanto do contribuinte como do Fisco fazem parte da base de qualquer conceito ou realização de ato eficiente para fins de arrecadação tributária. Isso porque os custos envolvendo a arrecadação de tributos são evidentes e divididos entre todos os participantes da relação jurídico-tributária.

1.6.2. Preferências e a tomada de decisão de alocação de recursos

Todos os agentes envolvidos na relação jurídico-tributária têm algum objetivo-meio (utilização de alocação de recursos) que corresponderia a *sua melhor alocação de recursos com vista à maximização do ganho financeiro*. O caminho para atingir essa *maximização* é um processo racional dos agentes, o qual traz algumas características próprias e será influenciado pelas preferências dos agentes quanto ao bem a ser maximizado. Logo, esse processo afetará o *como* alocar recursos e qual será o ato (decisão) para chegar-se à pretensão desejada, alterando o que se espera por *eficiência*.

Coase traz que toda decisão do agente que transaciona com *mercado* é racional, mas que essa racionalidade, o conhecimento e preferências são limitados. Ele critica a teoria neoclássica que defende a formação das decisões dos agentes econômicos com plena racionalidade, isso somente existiria “em quadros negros” e em um hipotético mundo sem custos de transação, bem como desconsideraria a preferência dos agentes ou terceiros (COASE, 2017, p. 103-118). Torna-se o pontapé inicial para uma nova leitura de como os agentes tomam suas decisões, estabelecida pela *New Institutional Economics* (Nova Economia Institucional – NEI)⁵⁹, o qual revê os postulados de análise econômica do direito e tomada de decisões:

⁵⁹ Com os primórdios de novos postulados inaugurados por Coase, forma-se uma escola conhecida como *New Institutional Economics* (Nova Economia Institucional – NEI), tendo como base as ideias de que as *instituições importam* (conjunto normativo, ambiente institucional e arranjos institucionais são instituições que asseguram a manutenção do mercado e definem suas regras), e que as *instituições são suscetíveis à análise econômica*. Essa escola adotou em parte os postulados gerais da análise econômica do direito: *individualismo metodológico* (eventos coletivos são explicados por

- 1) Em que não há um equilíbrio único nas inter-relações entre economia, direito e política, mas espaços de equilíbrio;
- 2) O indivíduo se encontra em situação de jogos diversos, com informações incompletas e resultados incertos;
- 3) As preferências mudam repentinamente;
- 4) Os indivíduos podem não ter informações de alternativas para melhorar sua situação;
- 5) A aferição de equilíbrio somente pode ser constatada após longo período;
- 6) Geralmente os agentes atuam com comportamentos racionais não cooperativos, inclusive por informação incompleta.
- 7) Os comportamentos individuais não são adequados para entendimento completo da evolução das instituições.

Verifica-se, em parte, a aproximação da escola de institucionalização da economia com a juridicização de valores como eficiência e custos de transações trazidos por Richard Posner, quando escreveu *Análise Econômica do Direito*. Para ele, o direito faria parte do processo de maximização da riqueza, imputando estímulos e desestímulos às condutas sociais, logo poderia ser considerado um grande sistema de preços. Sendo que o ambiente institucional, incluindo normas jurídicas positivadas (em especial regras), teria como função a redução de custos de informação do *dever-ser* (POSNER, 2007, p. 57-60).

Apesar de a análise econômica do direito ser importante para descrição do comportamento do contribuinte e do Fisco, ela deve ser relativizada, as decisões

decisões individuais), *escolha racional* (decisões individuais são racionais e dirigidas à maximização de interesses individuais), *preferências estáveis* (em curto prazo), e tendência ao *equilíbrio* das interações entre política, direito e economia. Todavia, distingue-se pela agregação de novos elementos e reformulação dos anteriores: observação de diferença entre *ambiente institucional* (regras do jogo orientadoras do comportamento individual – corpo normativo e moral) e *arranjos institucionais* (formação de estruturas que permitem a melhor realização de objetivos e escolhas dentro de certo ambiente institucional – contratos, firmas, organização estatal). Observando-se a limitação da racionalidade humana, em que a maioria das decisões humanas não é estritamente racional, mas que sempre tendem a maximizar algum benefício, muitas decisões podem ser desafiadoras do próprio limite do Estado. Dessas diferenciações, Douglass North propõe o *problema do free rider*, comum nas decisões que envolvem as relações jurídico-tributárias, em que um dos agentes não realiza um ato que beneficiaria a coletividade (recolhimento dos seus tributos), mas utiliza-se dos serviços públicos (custeados pelos tributos de terceiros), justamente em uma redução de seus custos individuais, maximizando assim os benefícios do fornecido pelo Estado. Igualmente, devido ao *ambiente institucional* há análise dos comportamentos dos agentes (como jogadores) que interagem mediante decisões inter-relacionadas, de forma cooperativa ou não cooperativa, mas tende a um equilíbrio mais ou menos favorável aos participantes (equilíbrio de Nash). Dessa forma, a NEI diferencia nos postulados que estão colocados no parágrafo em questão (CALIENDO, 2009, p. 53).

humanas não são somente realizadas por um raciocínio econômico. O *homo economicus* seria apenas uma faceta a ser observada. Existem outros motivos para decisões humanas racionais, além da mera escolha econômica, algo que de certa forma é reconhecido pela NEI, ao observar que as *preferências* dos agentes são mutáveis, além de situações como a *public choice* de James Buchanan.

A racionalidade não econômica nas decisões dos indivíduos é muito clara quando se trata de preceitos morais ou convenções sociais, muitos deles constantes no ordenamento jurídico. Preceitos morais e sociais afetam o senso de *utilidade* do bem que seria *maximizado*, ao ponto que o raciocínio econômico seria apenas mais uma forma de racionalidade instrumental, não finalística, equiparada a modelos éticos, jurídicos, psicológicos ou de outras ciências, conforme Robert Nozick (CARVALHO, 2018, p. 77-78). Essa situação gera a necessidade de abordar a tomada de decisão e eficiência com um viés pouco menos economicista⁶⁰. Como já introduzido por James Buchanan, os meios, custos, preferências e resultados são em grande parte definidos pelo próprio conjunto normativo (1999, p. 50-52).

A concepção de *eficiência* como maximização de uma utilidade com a melhor alocação de recursos poderá ser diversa para cada agente, de acordo com sua *preferência* (mesmo determinada moral ou legalmente)⁶¹. Contudo, em um ambiente institucional, os *atos para maximização* são atos de relacionamento entre as instituições com o mundo exterior (ou mercado). Os agentes transacionam algo com

⁶⁰ Cristiano Carvalho descreve entendimento de Robert Nozick sobre a teoria da racionalidade instrumental: *Os objetivos ou valores perseguidos pelo indivíduo ao escolher podem ser de natureza ética, estética, econômica ou científica. Dessa forma, não interessam mais apenas os meios empregados, mas também os valores pretendidos. Se quisermos que o direito penal aumente o nível de dissuasão à prática de crimes, diminuindo assim a criminalidade (fim), precisaremos então criar normas que sejam eficientes para tanto (meio). Robert Nozick (1993, p. 132) elabora uma simultânea defesa e crítica da racionalidade instrumental. A sua defesa sustenta que, apesar de diversas descrições mais amplas da racionalidade terem sido propostas, todas incluem a racionalidade instrumental em seu bojo. Por essa razão, ela não necessitaria de justificação, pois se trataria de meio para obtenção de um resultado. Retorna-se com a crítica: De modo a incrementar uma teoria de escolha, Nozick propõe adicionar à instrumentalidade, coordenada pela utilidade esperada (o objetivo que queremos alcançar por intermédio de nossos meios de obtenção racionais), o que denomina de “utilidade simbólica”. Assim, a racionalidade não é orientada apenas aos resultados, mas às próprias ações empregadas para alcançá-los. As crenças e desejos, assim como as escolhas deles resultantes, têm um valor simbólico intrínseco, desenvolvido por meio de milhares de anos de evolução (2018, p. 77-78).*

⁶¹ Observe-se que por ordem do disposto dos arts. 142 e 149 do CTN, o agente fiscal deve apurar exatamente a obrigação tributária nascente e transmutá-la em crédito tributário, então exigível, bem como a do julgador pôr fim ao litígio alcançando a decisão justa conforme a legislação aplicável ao caso (art. 92 da CF/1988). Contudo, não quer dizer que não haja subjetividades do agente que afetem a forma como tais *preferências* afetarão o ato destes.

o mercado, para além da instituição. Em um mundo real, toda transação tem custos, nem sempre vinculados à direta produção, que devem ser observados (COASE, 2017, p. 6-9).

Para descrever como o indivíduo toma a decisão e busca os meios para obter as consequências pretendidas, o ponto crucial está justamente na preferência do agente, sendo que ela pode ser tomada por critérios econômicos, sociais, jurídicos, morais etc. No *ambiente institucional* sob o regime do direito tributário, pode-se colocar que os *arranjos institucionais* serão postos a serviço de qual preferência do bem a ser maximizado?

Segundo Cristiano Carvalho, o contribuinte teria como preferência a *maximização da economia fiscal*, o agente fiscal a *autuação eficiente*, e o julgador *pôr fim ao litígio alcançando a decisão justa* (CARVALHO, 2018, p. 102).

A preferência do contribuinte é a única condicionada quase exclusivamente pela noção de custo de oportunidade, em que ele escolhe manter a conformidade tributária ou não em razão das alternativas de alocação de recursos, dos riscos de sanções punitivas ou premiais⁶², das formas e resultados visíveis da aplicação de recursos públicos, da fraca rejeição social à atuação contrária à tributação⁶³.

Já a preferência do agente fiscal é a *autuação eficiente*, pela justa aplicação das normas tributárias, excluindo arrecadação além do determinado pela legislação, em razão das suas atribuições oriundas dos princípios de legalidade,

⁶² Entendem-se como sanções punitivas aquelas que buscam os estímulos de condutas do cidadão mediante a ameaça de punição, ou castigo. No direito tributário, pode ser a aplicação de multas por descumprimento de obrigações tributárias ou ainda vedação de contratação com a Administração Pública. As sanções premiais seriam aquelas em que o estímulo seria algum benefício ao cumpridor da obrigação, a exemplo do direito tributário, teriam os exemplos de programas de restituição de valores arrecadados a título de ICMS aos consumidores que exigem a emissão de notas fiscais (CARVALHO, 2018, p. 150-151).

⁶³ Quanto às razões de visualização de resultados de aplicação de recursos públicos e fraca rejeição social à atuação contrária ao Fisco, remete-se que *eficiência* na concepção Kaldor-Hicks não é sempre visível, o que somado à necessidade de ação para cumprimento de obrigações tributárias pode gerar uma norma de rejeição social. Ives Gandra é enfático em afirmar que as normas tributárias são rejeitadas socialmente, pois determinam um agir do cidadão sem um retorno imediato, sob a ameaça de sanção estatal punitiva, pois raramente seriam cumpridas socialmente. *A norma tributária, todavia, não goza desta aceitação. Trata-se de norma de restrição de direitos para que o Estado sobreviva, retirando, da sociedade, parcela daquilo que a sociedade produz, de modo a preencher as finalidades denominadas públicas* (MARTINS, 2008, p. 183). Fato que torna moralmente aceitável, quando não um ato de desobediência civil razoável, o seu não cumprimento da norma tributária.

impessoalidade e moralidade (art. 37 da CF/1988), respeito ao devido processo legal (art. 5º, LV, da CF/1988), vincularidade e compulsoriedade de seus atos (art. 142 do CTN). Assim, a *autuação eficiente* seria aquela em que o crédito tributário apurado demanda o menor uso da máquina pública possível para ser recolhido aos cofres públicos. Tal preferência também seria aplicada coletivamente a toda organização estatal, bem como às unidades destinadas à cobrança judicial (advocacia pública).

Por final, não abordada neste trabalho, mas não menos importante, a preferência do julgador em *pôr fim ao litígio alcançando a decisão justa*, que também é decorrente de atribuição constitucional e legal.

Quanto às preferências do agente fiscal e do julgador, mesmo que vinculadas ao corpo normativo, não refletem a ausência total de opções, em especial quanto a como e quais critérios seriam utilizados realizar a decisão.

Em todos os casos, as preferências influenciam diretamente os atos e decisões em um ambiente de risco ou incertezas. E sempre haverá a procura de formas de obter a maximização dos possíveis resultados pretendidos (no caso do contribuinte e do Fisco: maximização do ganho financeiro), conforme as preferências apontadas. O que impõe ao agente um problema decisório de como realizar os atos que levem ao melhor resultado pretendido em determinado *estado de coisas* (CARVALHO, 2018, p. 101).

Enquanto, em tese, o Fisco é obrigado a iniciar os procedimentos de autuação quando vislumbra a ocorrência de evento previsto em hipótese de incidência tributária (art. 142 do CTN), o contribuinte tem mais opções de decisões com vista às suas preferências (CARVALHO, 2018, p. 102). Entre as opções do contribuinte estão evadir da norma tributária, elidir (planejar) a norma tributária, litigar ou não litigar quanto ao entendimento e resultado da aplicação da norma tributária, autoconstituir e pagar o crédito tributário etc.

Em situação de escolhas racionais, a decisão dependerá do conhecimento do *estado de coisas* e os *atos*, elementos de controle da situação por parte do agente. Os *atos* serão justamente os elementos de que ele tem total controle, mas que dependem efetivamente da realidade que limitam ou influenciam as consequências a

partir da decisão do agente (CARVALHO, 2018, p. 102). Nesse momento, assume a informação do *estado de coisas* a qual o agente deve apreender antes de tomar uma ou outra decisão de agir. No *estado de coisas*, incluem-se o regime jurídico vigente, atos individuais e coletivos, os órgãos estatais, tempo para realização dos atos por cada agente envolvido, nível de compreensão de todos os agentes sobre a realidade, entre outros.

Assim, mesmo a mais simples decisão do contribuinte de litigar ou não contra a aplicação da norma tributária dependerá da informação sobre o *estado de coisas*, permissiva do vislumbre do resultado futuro: ter que efetivamente satisfazer o crédito tributário ou retirá-lo da equação maximizando a economia fiscal. Esse vislumbre será acompanhado pela ponderação de probabilidades de resultados de ganho ou perda, ou da total incerteza das consequências. Trata-se da transparência das informações que é geradora dos custos para conhecimento das probabilidades e dos atos para vencer as probabilidades negativas, bem como das recompensas ou punições possíveis, que pode tornar viável ou proibitiva a assunção da possível consequência. Nesse prisma, a *transparência tributária* torna-se um dos pilares da decisão de litigar ou não⁶⁴.

Sob o prisma das preferências e da tomada de decisão, foi reforçada a importância originada da informação sobre o *estado de coisas*, o qual afetará a forma de preferências e bens que se pretende maximizar. Essa é a mesma informação que pertence aos custos de transação (de informação e decisão), os quais tendem a mudar os arranjos institucionais em um ambiente mais ou menos transparente. Conclusão que inclusive reforça a confirmação da primeira hipótese de pesquisa em conjunto com o subcapítulo 1.5, e dá indicação da confirmação da segunda hipótese de pesquisa: existência de relação entre a eficiência arrecadatória e a *transparência tributária*.

⁶⁴ A certeza e incerteza estão em pontos diametralmente distantes quanto ao conhecimento do estado de coisas, em que há graus de preponderância de cada uma delas, esses graus são probabilidades de consequências. Contudo, a incerteza em seu grau máximo é o equivalente a ignorância, não há probabilidades ou estimativas de consequências efetivas a serem consideradas. Dessa forma, estatisticamente, o conhecimento das consequências está fora da visão dos agentes tomadores de decisões, na mesma proporção da moeda que jogada ao ar pode cair voltada com cara ou coroa. Situação essa comum no direito tributário devido à complexidade do sistema (CARVALHO, 2018, p. 103).

1.6.3. A relação entre eficiência arrecadatória e transparência tributária

Os subcapítulos anteriores demonstram a relação dos custos de informação e decisão em razão de *transparência tributária*. Também, indicam que a transparência afeta os custos de conformidade tributária e, como a alocação de recursos a ser um dos componentes de qualquer conceito de *eficiência*, a *transparência tributária* afeta a eficiência arrecadatória.

Todavia, haveria mais algum ponto de toque entre eficiência arrecadatória e *transparência tributária*?

Esse ponto floresce novamente do comportamento do contribuinte e dos demais agentes envolvidos. Considerando algumas premissas de análise econômica do direito sob a visão de Ronald Coase de que as *instituições importam* e são criadas para redução de insegurança social ou dos agentes do mercado, qualquer fator de insegurança ou *desinformação* é componente dos custos de transação, afetando a própria eficiência econômica.

Aqui, retoma-se o que foi colocado ao final do subcapítulo anterior: a função da transparência tributária do Fisco perante o contribuinte como direito fundamental como a pedra-chave da própria eficiência arrecadatória.

Os custos de arrecadação foram em grande parte transferidos ao contribuinte, em especial nos casos de *autolancamento*. Acrescenta-se, o custo de arrecadação está claramente dividido entre Fisco e Contribuinte, o primeiro com os custos de preparar instrumentos, fiscalizar, realizar, controlar e cobrar o lançamento tributário, e o segundo com custos para cumprimento das obrigações principais e *instrumentais* os quais geralmente não são contabilizados nos estudos sobre carga tributária, mas que lhe são agregados⁶⁵.

Adentra-se no problema da transparência pública (aplicável ao direito tributário) e eficiência, geradora de falha de mercado e consequências indesejáveis

⁶⁵ Tal divisão de custos de arrecadação foi bem trabalhada por Luciana Ibiapina Lira Aguiar: Os custos operacionais tributários (SANDFORD, 1989) são incorridos (i) pelo Poder Público nas atividades destinadas a legislar, arrecadar, controlar e julgar questões relativas a tributos (BERTOLUCCI, 2001) e (ii) também pelos contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) que devem cumprir as obrigações tributárias conforme definido na legislação (BARROS CARVALHO, 2018, p. 106).

na Administração Pública. Joseph Stiglitz (1999) supera a associação de transparência e custos (já tratada anteriormente), e detecta os problemas de agência/instituição (tradução livre de *agency problems*). Nos casos de imperfeição de informação em qualquer organização, inclusive no Estado, haverá disparidade entre as ações dos governantes e àqueles a que supostamente servem. Disparidade que seria reduzida com a diminuição de sigilos (1999, p. 19).

Em razão da existência de áreas obscuras, uma das consequências adversas seria a criação do *rent seeking*, causador do aumento dos custos com informação apresentado nos capítulos anteriores. Contudo, um novo aspecto é o estímulo criado ao aumento ou manutenção do estado de desinformação ou sigilo, inclusive como forma de aglutinação de poder em grupos ou indivíduos (STIGLITZ, 1999, p. 11). Tal aumento de poderes seria o gerador das assimetrias de conhecimento, em que os gestores antigos ou internos criam barreiras aos demais gestores, aumentando o *rent seeking* dos primeiros em detrimento dos demais participantes do grupo social. Se os agentes externos têm menos informações, eles teriam menores chances de uma administração eficiente (STIGLITZ, 1999, p. 12). Esse raciocínio se vincula à informação do *estado de coisas* fundamental para tomada de decisões tanto do contribuinte quanto do Fisco, incorrendo em um maior número de decisões sem a maximização do bem pretendido a maiores custos de transação (informação e decisões pelo fracasso), ou tomadas em situação de total incerteza (STIGLITZ, 1999, p. 15-16).

Pode-se ainda trabalhar de forma própria a reação do contribuinte com a redução de *transparência tributária*, como exemplo nas relações de consumo. Posner defende que quaisquer custos tributários serão repassados pelo sujeito passivo (comerciante/produtor) aos demais agentes de mercados, na mesma medida da elasticidade da demanda e oferta de seus bens colocados no mercado (POSNER, 2007, p. 748-752). Como os custos oriundos da *transparência tributária* são custos de transação de informação e tomada de decisão, haverá a mesma reação de repasse dos custos tributários aparentes (o pagamento do crédito tributário). A premissa de que a transparência tributária é automaticamente vinculada aos custos de transação tributários (custos de conformidade) pode ser traduzida em aumento efetivo da tributação incidente sobre qualquer bem de consumo. Logo,

economicamente, os efeitos do aumento de preço ocasionados por custos de transação tributários, no equilíbrio da oferta e demanda, podem ser estimados da mesma forma de quando há alteração do critério quantitativo de qualquer norma tributária de obrigação principal incidente sobre bens de consumo.

Contudo, haverá diferenças da aplicação dos custos pecuniários da obrigação tributária principal dos custos de conformidade, em especial os oriundos da falta de transparência.

O raciocínio proposto é sobre uma situação de incerteza ainda hoje discutida: a exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo das contribuições sociais ao PIS/COFINS. A incerteza desse assunto hoje seria se a exclusão seria do valor do ICMS efetivamente pago, ou seria do valor do ICMS destacado na respectiva nota fiscal⁶⁶. Mas o elemento a ser observado do raciocínio não é o tributo em si (crédito tributário), apesar de compor os custos de transação, mas os efeitos da *transparência tributária* que se tornam mais claros sobre os custos de conformidade tributária. O simples aumento de alíquota não representa em si aumento de complexidade ou incerteza, em compensação a criação ou manutenção de estruturas para conformidade tributária para combate à incerteza jurídica são custos efetivamente oriundos da falta de transparência.

O hipotético seria quanto à aplicação das contribuições do PIS/COFINS sobre qualquer operação de bens de consumo de demanda inelástica (produtos da cesta básica, por exemplo, o arroz)⁶⁷. O suposto fornecedor é o único distribuidor do produto essencial em certa região, ou seja, ele pode transferir o custo tributário aos consumidores alterando o preço final do produto com perda limitada de demanda. Observando a falta de clareza das autoridades públicas sobre o que pode ser ou não

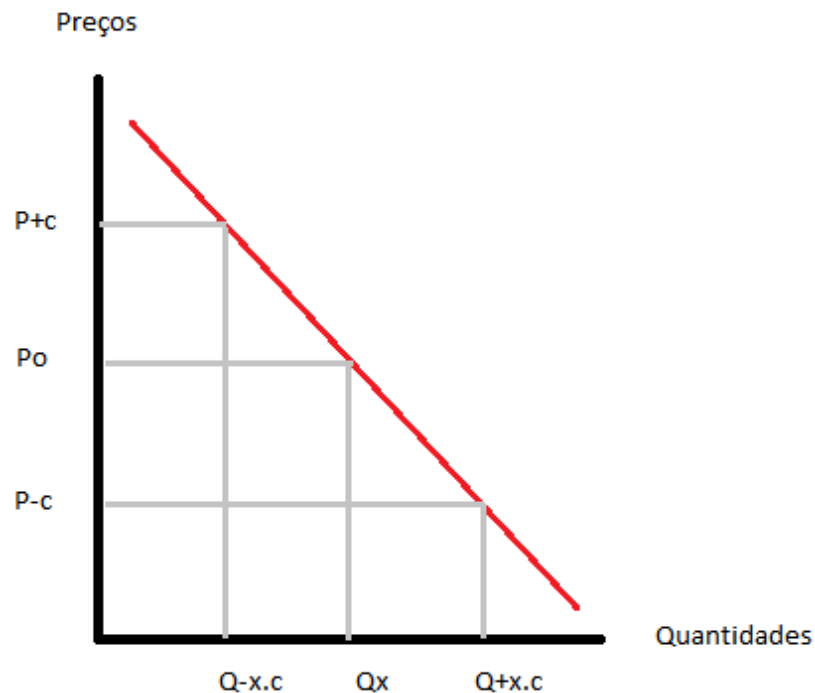
⁶⁶ Coloca-se como fator de insegurança o entendimento da Solução de Consulta Interna da COSIT/RFB n. 13, de 18.10.2018, que imporia uma série requisitos para que o contribuinte possa excluir do valor oriundo do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS, entre ela comprovação de pagamento do valor do ICMS destacado nas notas fiscais que formariam a receita bruta tributada. Esses requisitos não teriam sido exigidos do entendimento oriundo do julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal, sob a égide de repercussão geral, e que reconheceu a inconstitucionalidade da incidência da exação sobre os valores oriundos da incidência do ICMS (o voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes será objeto de análise na sequência do trabalho).

⁶⁷ Refere-se à dificuldade de alteração da demanda de certos produtos, em que por várias circunstâncias não podem ser substituídos por outros e o seu consumo é essencial, logo o aumento ou redução de preços afeta a oferta ou demanda, mas não a elimina.

excluído da base de cálculo das contribuições, ele decide ajuizar uma demanda com a finalidade de ter certeza do valor a ser excluído na base de cálculo: se é ou não o valor do ICMS destacado na nota fiscal. Como ele é tributado sob o regime cumulativo do PIS/COFINS, conhece a alta probabilidade de que possa ser restituído do valor calculado e pago indevidamente. Mas para evitar riscos de ser cobrado da diferença dos dois cálculos de exclusão, deposita judicialmente a diferença.

Os custos com o processo judicial (ex.: provas documentais e periciais, honorários advocatícios, custas judiciais, tempo gasto para realizar os procedimentos de cálculo) representam custos de conformidade tributária (ou de transação com a decisão) decorrentes da incerteza por falta de transparência, enquanto o depósito judicial retrata apenas a obrigação tributária principal já ocorrida antes, alterada apenas na forma de recolhimento. Para diminuir o prejuízo presente e futuro com os custos de conformidade, o fornecedor os repassa aos seus consumidores, aumentando o preço. Assim, tem-se as seguintes reações na curva de demanda, em que P_0 é o preço original, $P+c$ é o preço ajustado acrescido dos custos de conformidade, $P-c$ seria o caso de preço ajustado com a redução de custos de conformidade, Q_0 é a quantidade original demandada, $Q-x.c$ é a quantidade demandada reduzida na proporção de afetação do preço pelo aumento do custo de conformidade, e $Q+x.c$ seria o caso de quantidade demandada aumentada na proporção de afetação do preço pela redução do custo de conformidade.

Gráfico 1.6.3.a – Efeito dos custos de conformidade tributária na curva de demanda.



Conforme a análise estática do gráfico, verifica-se a tendência de redução do consumo do produto com demanda inelástica na proporção do aumento dos custos, até o limite mínimo de quantidades quando o preço se torna proibitivo (BYRNS, 1996, p. 104-106). Mesmo assim, há o efeito de redução de demanda e atividade econômica (menor quantidade demandada gera redução de oferta e produção), consequentemente haverá redução de arrecadação de tributos incidentes sobre tal atividade.

Entretanto, os custos de transação tributária oriundos da conformidade tendem a ter um repasse menos dinâmico do que os oriundos de obrigações principais, em especial os tributos incidentes sobre atividades econômicas. Isso porque o repasse desses custos aos consumidores dependerá da possibilidade de diluição do custo na estrutura, tamanho e disponibilidade de mecanismos internos e externos da firma. Isso ficou claro no trabalho de Bertolucci (2006, p. 37-38), em que calculou a parcela dos custos de conformidade tributária de forma estratificada pelo tamanho de faturamento da empresa, considerando os dados de 1999 e 2004:

Bertolucci (2003, p. 139) apresenta quadro com os custos de conformidade levantados junto às companhias abertas associadas da ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas no qual as empresas estão separadas por categorias de receita bruta e cujos Custos de Conformidade,

em relação ao seu valor adicionado (que corresponde a seu PIB), se apresentaram conforme a Tabela 1.

O primeiro aspecto que chama a atenção é a regressividade dos Custos de Conformidade: nas empresas menores – que têm receita bruta média de R\$ 38 milhões por ano – o custo de conformidade é 7,7 vezes superior à média de todas as empresas e 24 vezes maior que o custo das maiores empresas. Como são as empresas menores as grandes geradoras de empregos, os Custos de Conformidade desestimulam a criação de empregos, pois oneram desproporcionalmente essas entidades.

O segundo aspecto é o desperdício: utilizando-se a média das empresas – que certamente é conservadora em relação à média nacional, pois as companhias abertas são muito maiores que a média das empresas brasileiras – e aplicando-se a incidência de 0,75% ao PIB de 2003 informado pelo IBGE (2004), no valor de R\$ 1.514.924 milhões, chega-se ao custo total de R\$ 11,4 bilhões desperdiçados pelo País, só naquele ano. Classifica-se como desperdício todo o custo de conformidade, pois não é alocado à atividade produtiva, destinando-se exclusivamente a cumprir determinações legais sem contrapartida em benefícios econômicos.

■ **Tabela 1** ■ Custos de Conformidade no Brasil

CATEGORIA DE RECEITA BRUTA	INCIDÊNCIA SOBRE O PIB
ATÉ R\$ 100 MILHÕES	5,82%
DE R\$ 100 A 1.000 MILHÕES	1,88%
DE R\$ 1.000 A 5.000 MILHÕES	1,25%
ACIMA DE R\$ 5.000 MILHÕES	0,24%
TODAS AS EMPRESAS	0,75%

Fonte: Bertolucci (2003, p. 139).

Independentemente do volume dos números apresentados na pesquisa de Bertolucci, em razão do tempo passado até hoje, ele demonstra justamente que, em empresas menores, os custos de conformidade tributária em geral representam uma proporção maior no total dos custos do que nas empresas maiores. Considerando que o repasse dos custos de qualquer natureza aos preços é algo natural, ao momento em que as empresas menores arcam com maiores custos de conformidade tributária proporcionalmente que as empresas maiores, há efetivamente redução de competitividade e lucro em comparação às demais.

Portanto, observando que a opacidade gera custos e reduz a competitividade das empresas menores, fica mais flagrante que, em um ambiente de concorrência imperfeita, os preços são afetados por medidas inversamente desiguais entre os competidores, fortalecendo a posição de empresas maiores. Efetivamente, havendo repasses desses custos ao preço de oferta ao consumidor, haverá o efeito de redução de demanda, o que, em demandas elásticas, é agravado pela possibilidade de substituição por produtos concorrentes (BYRNS, 1996, p. 104-106).

Nesse raciocínio, sob o prisma de *justiça tributária*, trata-se de um *estado de coisas* contrário ao pretendido quando a transparência tem relação direta de custos de informação e decisão. Quando reduzidos os custos vinculados à transparência tributária, há redução de complexidade e incerteza do sistema tributário, permitindo maior independência de menores custos alocados para fazer frente à compreensão dos atos de conformidade tributária.

Em que pese a instituição e transferência de novos procedimentos e obrigações instrumentais ao contribuinte de atividades que auxiliem o Fisco a combater situações de evasão e insatisfação do crédito tributário, contudo a complexidade e falta de transparência de como cumpri-las é geradora de incertezas e custos de transação. Entretanto, não há dados que demonstrem não refletir o aumento de arrecadação em razão dessas transferências. Enquanto a simplificação de procedimentos pode gerar aumento de arrecadação, em razão de aderência dos contribuintes e menores custos de conformidade tributária (AFONSO, 2016, p. 36).

Nos exemplos de pesquisa de Bertolucci há relação de aumento de arrecadação quando há aumento do critério quantitativo da obrigação tributária principal, em especial quando tocam mercados de demanda inelástica (POSNER, 2007, p. 748-752). Todavia, nos casos de aumento dos custos de conformidade ou de informação, há absorções e repasses diferenciados sem qualquer aumento de atividade econômica ou ganho direto ou indireto à arrecadação (BERTOLUCCI, 2006).

Esse conjunto de fatores acresce o argumento de norma tributária como norma de rejeição social. A falta de transparência, as altas sanções punitivas e ausência de eficácia de cobrança geram estoques de créditos tributários que são consumidos pelo tempo, mesmo quando não há margens para litígios. É um estímulo ao cálculo dos contribuintes de simplesmente esperar uma condição mais favorável ao pagamento, alterações do entendimento jurídico, ou ocorrência de causas extintivas como prescrição ou decadência tributárias (art. 156, V e VII, do CTN). Isso foi observado por Eurico de Santi (2014, p. 228-229), ao comparar os *designs* do sistema tributário brasileiro e norte-americano, quanto às alterações de entendimento e critérios de interpretação das normas tributárias e requisitos de conformidade, que geram opacidade e complexidade do sistema:

No cenário brasileiro, de outro lado, o litígio é central no sistema. Chega-se a falar numa “INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO”. Não é à toa. Nos últimos 22 anos foram editadas, em média, 46 normas tributárias por dia, em média, cada norma tributária tem 11 artigos. Cada artigo tem 2 parágrafos, 7 incisos e 1 alínea. Assim, foram editados, neste período, 2,7 milhões de artigos, 6,5 milhões de parágrafos, 20,8 milhões de incisos e 2,7 milhões de alíneas. Isso inclusive, reflete-se nas pautas de julgamento do Supremo Tribunal Federal (“STF”). *“Há no STF, 94 processos com pedidos de vista já devolvidos pedindo inclusão em pauta. Isso só em matéria tributária. Há também 1.255 ações de controle abstrato de constitucionalidade esperando julgamento do pedido de cautelar. 101 ADPFs aguardam deliberação. Em 2012, 5.682 processos de tema tributário foram autuados na corte. Uma explosão de números.”*

Segundo relatório “PGFN em Números”, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), em 2010, representando a Fazenda Nacional Judicial e extrajudicialmente, a PGFN evitou a perda de R\$ 567.575.263.751,93 (quinhentos e sessenta e sete bilhões, quinhentos e setenta e cinco milhões, duzentos e sessenta e três mil setecentos e cinquenta reais e noventa e três centavos) para os cofres da União. Já a Tax Division do Department of Justice (a PGFN dos americanos), no ano de 2010, evitou a perda de 714 milhões de dólares, e com ações de cobrança, recuperou 566 milhões de dólares, ou seja, U\$ 1.280.000.000,00 (um bilhão duzentos e oitenta milhões de dólares), número infinitamente menor do que os da PGFN do Brasil. Diferença tão abissal, de mais de 560 bilhões de reais, não pode ser em razão simplesmente de eficiência da PGFN ou da grande inadimplência do contribuinte brasileiro.

O Sistema brasileiro, diversamente do americano, é completamente pautado pelo contencioso, em que o próprio Fisco induz e estimula o litígio, em prejuízo da segurança jurídica. Na prática do fisco brasileiro, fala-se sempre em nome da “legalidade”, mas não há preocupação com a segurança jurídica, não havendo diálogo ou cooperação institucional para a compreensão da legislação tributária.

Desse modo, nos Estados Unidos o “propósito negocial” é fato construído conjuntamente pelo diálogo entre o Fisco e o contribuinte, garantindo segurança jurídica e impossibilitando que critérios posteriores invalidem operações realizadas no passado. Trata-se de perspectiva cultural muito distinta da RFB. Na prática do IRS, o propósito negocial funciona como forma de proteger e blindar os atos da conciliação da Administração Tributária Americana de ocasionais investidas dos controladores (por exemplo, Justiça, Ministério Público e Sociedade); na prática brasileira de importação dessa noção, muito bem exemplificada na autuação da EMPRESA K, o propósito negocial NÃO se presta ao sentido positivo de consolidar a operação, ao contrário, serve como argumento subjetivo e posterior para invalidar a operação do contribuinte.

Em busca de uma realidade contrária, lembrada por Cristiano Carvalho (2018, p. 216), a *tributação ótima* teria como requisito segundo Posner:

- 1) Grande base de contribuintes, justamente no sentido de que os tributos devem incidir sobre atividades ou situações semelhantes, o que permitiria a redução do critério quantitativo do mesmo para fins de sustentar os gastos estatais, reduzindo os riscos de instabilidade quando a tributação está concentrada em poucos contribuintes. E com a tributação mais baixa

reduz o estímulo de evasão, elisão ou litígio, justamente em razão dos custos de transação envolvidos;

- 2) *Incidência sobre produtos ou serviços de demanda inelástica*, os custos tributários são distorcidos, como anteriormente colocado ao tratar de custos operacionais tributários e neutralidade tributária, inclusive tornam-se custos de transação ou custos operacionais, pois o contribuinte deve buscar neutralizá-los. Assim, Posner utiliza o exemplo de alteração da alíquota de um tributo sobre o consumo de uma mercadoria com demanda elástica (de fácil substituição ou de baixo grau de necessidade), que diminuirá automaticamente o seu consumo (demanda), por conseguinte, a sua produção, pois o produtor não terá meios de repasse do custo ocasionado pela tributação alterada. Isso gerará um efeito de desaquecimento ou redução da atividade econômica (POSNER, 2007, p. 748-749).
- 3) *Atenda a isonomia*, é a ideia da *justiça tributária*, tanto que Posner trata da progressividade dos tributos em razão da capacidade do cidadão em contribuir com recursos ao Estado (2007, p. 773-776). O que pode ser extraído da conjunção dos dispositivos do art. 5º, II, da CF/1988 e da própria capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988), todos devem estar sujeitos à tributação, mas de forma a respeitar a importância dos valores arrecadados dos contribuintes, quanto à sua necessidade e capacidade de suportar a tributação.
- 4) *Baixo custo administrativo*, literalmente vinculado ao custo de transação tributário (conformidade) e à *transparência tributária*, quanto maiores os custos administrativos tanto do contribuinte quanto do Estado perante a sua complexidade e incerteza, maior será o custo desses agentes e maior será a necessidade arrecadatória.

Cristiano Carvalho, em consonância com Eurico de Santi, acrescenta um quinto requisito: *regras poucas, simples e objetivas* (2018, p. 219), o que transmutaria em clareza, certeza e redução de assimetrias de conhecimento. Logo, reduziria o custo de transação de contratação de advogados, contadores, funcionários públicos, ou seja, redução do problema do *rent seeking*, avistado por Joseph Stiglitz (1999).

A desobediência ao dever de *transparência tributária* redundará em afronta a outros princípios como justiça tributária, capacidade contributiva e a própria eficiência.

Como apontado antes, verifica-se que há indicação de confirmação da segunda hipótese de pesquisa, em que a eficiência arrecadatória teria vinculação com a transparência tributária, não somente pela situação de custos de transação ressaltados na conformidade tributária, mas pela possível redução da atividade econômica causada pela sua opacidade, que indiretamente geraria menor arrecadação.

2. INDÍCIOS EMPÍRICOS DA RELAÇÃO ENTRE EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA E TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA

Da revisão bibliográfica, já seria possível a indicação de confirmação das hipóteses de pesquisa, em especial a relação entre os custos de conformidade e transparência tributária. Apesar de haver o indicativo para as duas hipóteses restantes, entende-se que é possível vislumbrá-las por pesquisa empírica, no caso análise de dados quantitativos e qualitativos.

Com os dados e informações coletadas, foram realizadas três abordagens:

1. Do comportamento do Fisco em razão do índice de transparência do contencioso tributário confrontado com os lançamentos tributários de ofício.
2. Da evolução do estoque de créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, em relação aos procedimentos de arrecadação realizados pela Procuradoria-Geral do Estado e ao PIB brasileiro.
3. Da experiência internacional com casos relatados pela OCDE (2011) e outros autores, para a transformação de uma relação não cooperativa em cooperativa, os quais têm pontos em comum, conforme Richard Bird (BIRD, 2010).

2.1. Indício 1: comparação e relacionamento dos dados do contencioso administrativo tributário e os níveis de transparência

Como já apresentado anteriormente, que a eficiência arrecadatória pode ser maior, quanto menor a imposição tributária e maior a simplicidade e clareza do sistema, analisar-se-ão alguns dos dados referentes à transparência tributária que possam se relacionar com a arrecadação.

Para explorar elementos jurídicos e econômicos a respeito, é importante buscar elementos que compõem ou demonstrem a alocação ótima de recursos segundo a pretensão dos agentes envolvidos. A eficiência de arrecadação pode ser refletida pela maximização pretendida pelo agente fiscal: o lançamento eficiente. A avaliação de eficiência arrecadatória mais comum é a análise de desempenho tributário como da carga tributária (arrecadação dividida pelo Produto Interno Bruto) no exercício financeiro (AFONSO e CASTRO, 2017). Todavia, tal avaliação acaba

por ser pobre para os fins do trabalho, pois desconsidera fatores como quantidade de lançamentos de ofício, políticas tributárias e outros elementos importantes para a avaliação. Surge a pergunta: quais seriam os indicadores mais adequados à análise, com base nos dados disponíveis?

Entre os possíveis indicadores, adotaram-se os seguintes: o volume (quantitativo) e valores de lançamentos de ofício (em caso de infrações) realizados nos exercícios de 2013 a 2017, pelas administrações tributárias. O motivo de buscar tais indicadores está pela proximidade da ocorrência do fato gerador e constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício em casos de infrações. A lavratura do lançamento ocorre pelo conflito entre o contribuinte (quando, por desconhecimento ou intencionalmente, não realiza a “autoconstituição” ou os procedimentos adequados para a constituição do crédito tributário) e o Fisco, o qual se vê na situação de constituir de ofício o crédito tributário (art. 142 do CTN). Enquanto, caso fosse trabalhado apenas com a efetiva arrecadação (final do procedimento de arrecadação), os dados estariam muito mais poluídos com fatores variáveis e distantes temporalmente da decisão do contribuinte, a exemplo do distanciamento da data de ocorrência do fato gerador e a influência de possíveis alterações de política tributária que incluem programas de regularização com anistias ou remissões.

Os dados dos lançamentos de ofício são comparados com os índices de transparência do contencioso administrativo tributário apurados pelo NEF/FGV-SP, entre 2013 e 2016 (COELHO, 2017). A pesquisa do NEF/FGV-SP é uma das únicas fontes de aferição de um dos aspectos da transparência tributária, contudo dizem respeito a uma importante parte quanto à interpretação da norma tributária, sendo o efeito prático de tais decisões semelhante ao da jurisprudência no Poder Judiciário.

Nas comparações feitas com base na Fazenda Nacional, utilizaram-se as quantidades totais de autuações realizadas pelos agentes fiscalizadores da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), ou seja, lançamentos de ofício (autos de infração). Os valores foram obtidos nas próprias publicações dos Planos Anuais de Fiscalização da Receita Federal do Brasil, que contêm séries históricas de lançamentos de ofício lavrados entre os exercícios de 2013 e 2016 (BRASIL, Secretaria da Receita Federal, 2015, p. 7; e 2017, p. 7), em comparação com os

índices de transparência do contencioso tributário auferidos pelo NEF/FGV com base nos anos de 2013 a 2016 (COELHO, 2017).

Também, como relatado na parte inicial desta dissertação, a coleta de dados dos Fiscos Estaduais restou parcialmente prejudicada. De qualquer forma, dos 9 (nove) pedidos realizados às Secretarias de Estado de Fazenda, foram 6 (seis) respondidos com alguma informação ao questionado, 3 (três) não responderam ou negaram acesso (Mato Grosso, Distrito Federal e Bahia). Dos demais, todas as respostas foram parciais, considerando a não catalogação total dos dados solicitados. Mesmo assim, as Secretarias de Estado de Fazenda de São Paulo, Santa Catarina, Paraná e Pernambuco enviaram dados quantitativos sobre os lançamentos de ofício de ICMS, valores lançados, e penalidades aplicadas, tudo referente aos anos de 2013 a 2017⁶⁸.

2.1.1. Comparações de Lançamentos de Ofício da União e o Índice de Transparência do Contencioso Tributário

No que tange às comparações dos dados oriundos da União, nos exercícios de 2013 a 2016, convida-se a leitura da tabela 2.1.1.a e gráfico 2.1.1.a, demonstradores da evolução da quantidade de lançamentos de ofício naquele período.

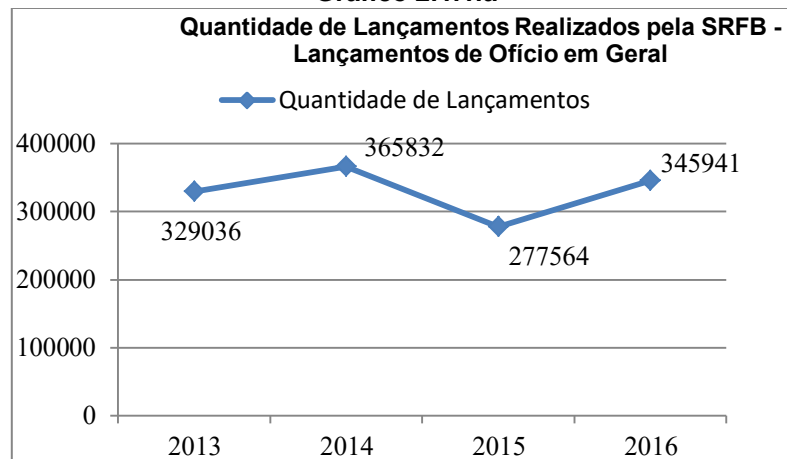
⁶⁸ Anote-se a pontuação no índice de transparência do contencioso administrativo tributário do NEF/FGV no ano de 2016 das Administrações Tributárias Estaduais que tiveram protocolizado os pedidos de informação, pois, salvo a Bahia (96 pontos), o Estado de Mato Grosso (8 pontos) e o Distrito Federal (11 pontos) estão entre as piores posições e não responderam nada do questionado, de outro lado os Estados de São Paulo (76 pontos), Pernambuco (54 pontos) e Santa Catarina (76 pontos) estão entre as melhores e demonstram interesse em apresentar os dados solicitados ou informaram a impossibilidade (COELHO, 2017, p. 31). Cogita-se que o não fornecimento de dados, em especial pelo Estado de Mato Grosso, decorre da própria complexidade legislativa do ICMS, dos procedimentos de constituição e contencioso demonstrados, o que causaria desorganização quanto aos dados solicitados que de certa forma são simples, fato esse que pode ser extraído da movimentação e despachos do referido pedido de informações. Conforme o último extrato de acompanhamento do Pedido E-Process n. 5416907/2018 (Cód. Usuário I2WHQHW), protocolizado em 14.03.2018, foi enviado para Unidade de Política Tributária, que por sua vez novamente foi despachado para Unidade Executiva da Secretaria Adjunta da Receita Pública, para que apenas em 12.12.2018 fosse remetida à Superintendência de Fiscalização para informação do item 1º do pedido feito, que foi novamente migrado para Coordenação de Fiscalização de Combustível, Comércio e Serviços (CFCS), mas sem qualquer resposta até a data de 29.05.2019. Subcapítulo 1.2.3.2 da presente dissertação.

Tabela 2.1.1.a

Quantidade de Lançamentos de Ofício (Autuações) Realizados pela SRFB				
Exercício	2013	2014	2015	2016
Quantidade de Lançamentos	329036	365832	277564	345941
Variação Com Ano Anterior		11%	-24%	25%

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Gráfico 2.1.1.a



Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil.

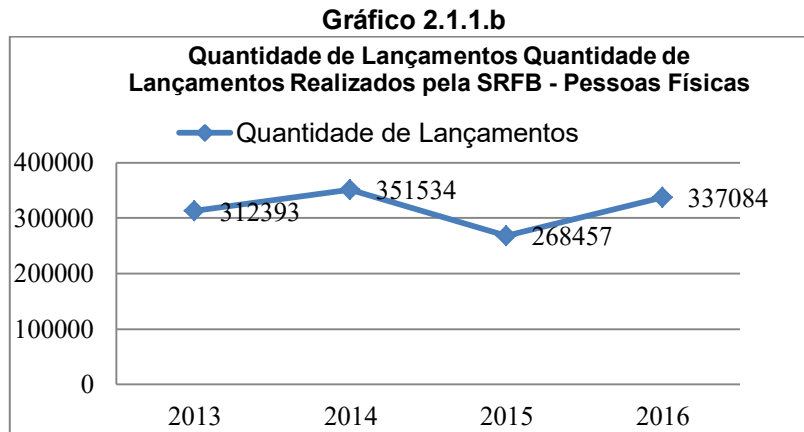
Observa-se que, nos períodos analisados, no ano de 2014, a atividade de lançamento de ofício atingiu o maior volume total de 365.832 lançamentos.

O gráfico 2.1.1.a acaba seguindo comportamento semelhante ao número de autuações (lançamento) realizadas às Pessoas Físicas. Note-se que os contribuintes pessoas físicas geralmente têm menor auxílio para realização dos procedimentos de *autoconstituição* do crédito tributário, bem como representam o maior volume de lançamentos de ofício (BRASIL, 2015, p. 8; BRASIL, 2017, p. 8 e 19). Isso é confirmado na tabela 2.1.1.b e gráfico 2.1.1.b:

Tabela 2.1.1.b

Quantidade de Lançamentos de Ofício (Autuações) Realizados pela SRFB – Pessoas Físicas				
Exercício	2013	2014	2015	2016
Quantidade de Lançamentos	312393	351534	268457	337084
Variação com Ano Anterior		13%	-24%	26%
Participação no Total de Lançamentos de Ofício	95%	96%	97%	97%

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil.



Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Quanto ao volume das autuações fiscais da União, pode-se dizer que a variação do volume decorre principalmente das autuações das pessoas físicas, mesmo que representem valores menores por cada lançamento individual.

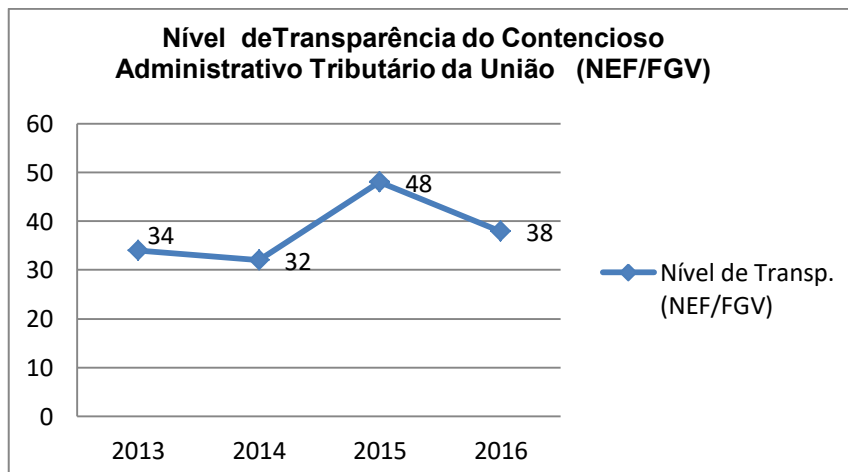
A situação recebe destaque em relação ao objeto de pesquisa quando se contrastam os níveis de transparência do contencioso administrativo tributário da União, fornecidos pelo NEF/FGV, nos mesmos períodos dos números anteriormente indicados referentes aos volumes de lançamento, conforme tabela 2.1.1.c e gráfico 2.1.1.c.

Tabela 2.1.1.c

Nível de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário da União				
Exercício	2013	2014	2015	2016
Nível de Transparência (NEF/FGV)	34	32	48	38
Varição com o Exercício Anterior		6%	-33%	26%

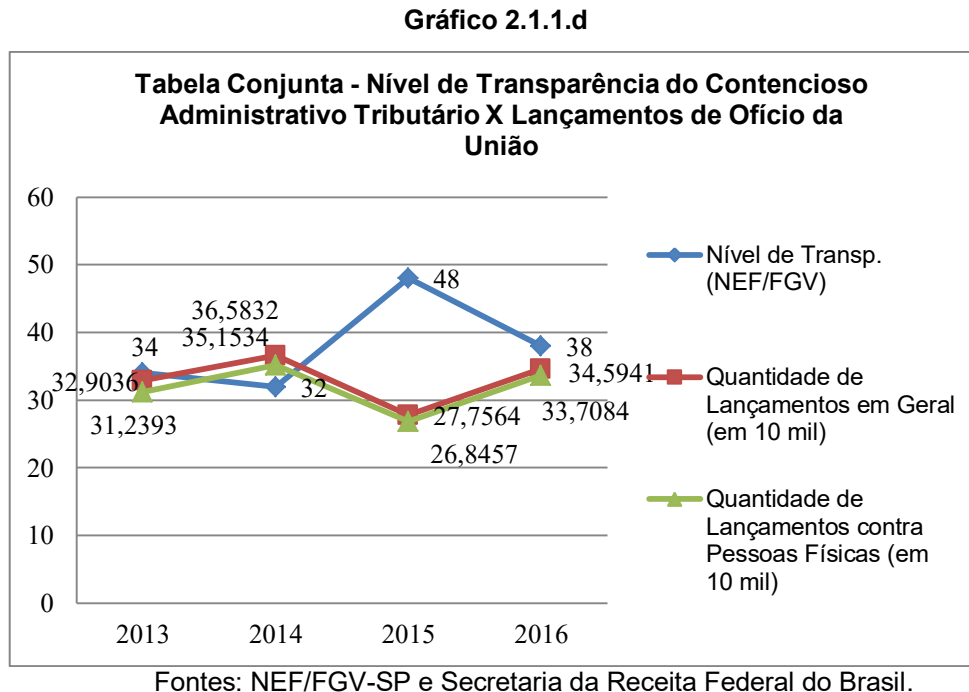
Fonte: NEF/FGV-SP.

Gráfico 2.1.1.c



Fonte: NEF/FGV-SP.

Assim, após o confronto das tabelas e dos gráficos indicados anteriormente, a situação fica literalmente estranha ao confrontar tais dados em um mesmo plano apresentado no gráfico 2.1.1.d:



Com base na análise dos dados compilados, existe um comportamento antagônico (ou espelhado) entre quantidade de lançamentos de ofício e nível de transparência do contencioso administrativo, acentuada nas autuações contra pessoas físicas.

Deve-se observar que a Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda de Pessoa Física é preenchida por grande parcela de pessoas que não são profissionais da área tributária, sofrendo maiores reflexos da transparência, na forma de clareza e simplicidade de informações. No atual momento histórico, qualquer pessoa com acesso à rede mundial de computadores pode localizar inúmeras informações, inclusive conflituosas, o que aumenta a necessidade do Fisco de simplificar e amenizar o conflito de informações. Aparentemente, quando isso ocorre, os contribuintes com menor estrutura para conformidade são beneficiados.

2.1.2. Comparações de lançamentos de ofício dos Estados (SP, SC, PE e PR) e o Índice de Transparência do Contencioso Tributário

O visto anteriormente na esfera do Fisco Federal se assemelha ao que foi obtido dos dados das Fazendas Públicas Estaduais de São Paulo, Santa Catarina, Paraná e Pernambuco, que forneceram dados que possibilitaram o cruzamento entre quantidade de lançamentos de ofício e nível de transparência do contencioso administrativo tributário.

A escolha para coleta de dados foi pelos lançamentos de ofício oriundos da tributação estadual do ICMS, no período de 2013 a 2017, devido a sua participação na arrecadação tributária nacional. Entretanto, desde já se deve anotar que em razão da competência tributária estadual (art. 155, II, da CF/1988), não há uniformidade entre as unidades federativas, tanto quanto aos instrumentos de constituição do crédito tributário, obrigações instrumentais, e procedimentos de revisão. Os pedidos de informação realizados aos Fiscos Estaduais buscaram informações sobre *lançamentos de ofício (obrigações principais e acessórias)* e aplicação de multa, em valores brutos especificando apenas que deveriam ser de autuações realizadas por fiscais, excluindo-se os casos de valores constituídos por autolançamento. Os Estados de Santa Catarina e Pernambuco forneceram planilhas gerais de todos os lançamentos tributários, não informando se estavam com valores atualizados, nesse caso, foram separados apenas os lançamentos tributários reconhecidos como de ofício sobre o ICMS (autuações de infração). Já os Estados de São Paulo e Paraná, foram claros em informar que os valores apresentados eram nominais, bem como vincularam os mesmos apenas a lançamentos efetivamente de ofícios de ICMS (autos de infração). Todos forneceram informações sobre as multas lançadas no período. As tabelas com a consolidação detalhada dos dados compilados estão em anexo da presente dissertação.

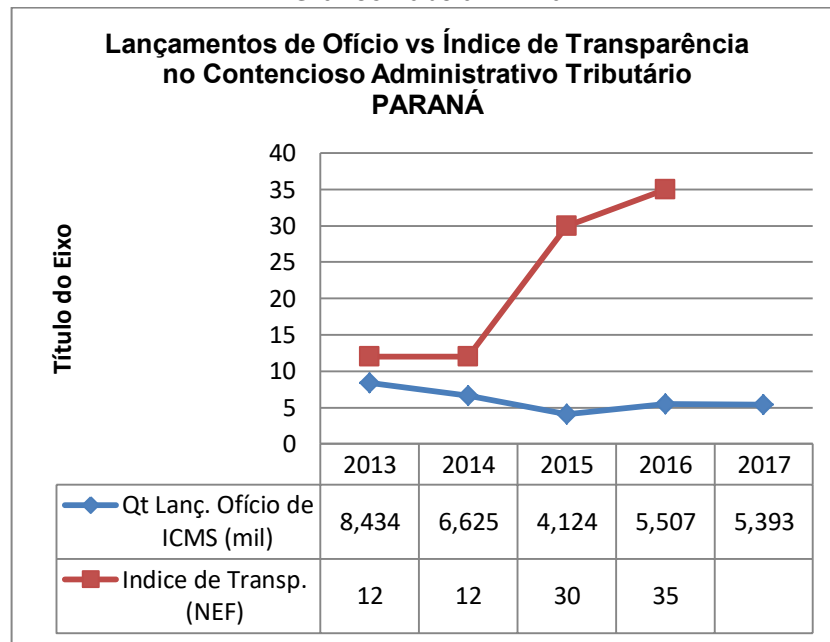
Deve-se observar que, devido ao aspecto subjetivo passivo da hipótese de incidência do ICMS, a quase absoluta maioria dos seus contribuintes são pessoas jurídicas e físicas que têm como atividade econômica habitual (ou profissional) a circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte.

Relembre-se que Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) tem por característica a *universalidade* de sujeitos passivos, inclusive com procedimentos simplificados de constituição de seu crédito tributário, possibilitando ser realizado por qualquer cidadão. Enquanto isso, o ICMS é infinitamente mais complexo, tem como principais características a *não cumulatividade* e múltiplas realidades jurídicas variantes entre os Fiscos Estaduais, mas incide sobre pessoas habituadas ao comércio (em maioria dos casos). Os sujeitos passivos do ICMS geralmente têm custos de conformidade tributária maiores que os contribuintes do IRPF, justamente porque a apuração e cumprimento das obrigações instrumentais do tributo demandam, no mínimo, a contratação de um profissional contábil.

Esse *estado de coisas* resumido representa que há alguma relação entre a arrecadação tributária e os custos de informação (do contribuinte e do Fisco), vinculados à *transparência tributária* mesmo que não se tenha uma quantificação clara. Entretanto, é possível averiguar indícios de que a relação possa efetivamente existir, com efeitos para eficiência tributária.

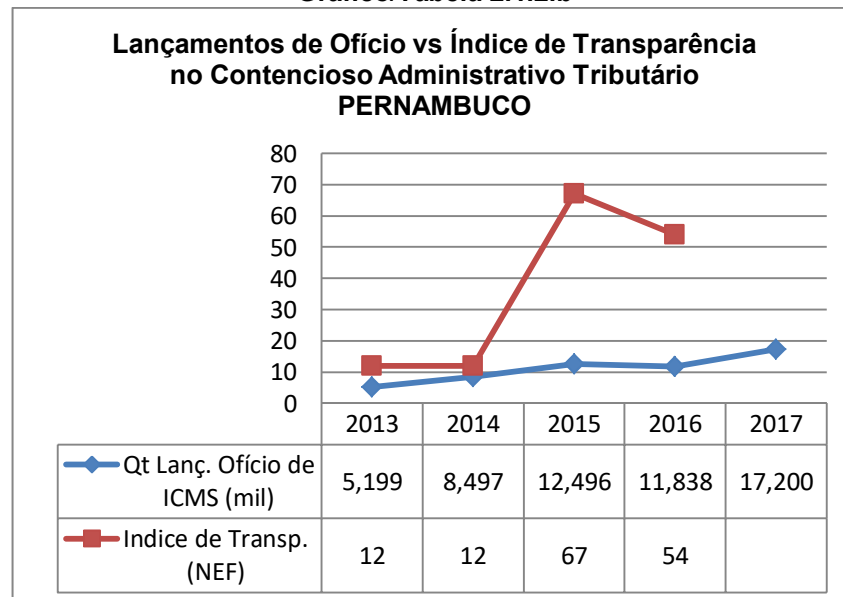
O primeiro cruzamento realizado foi quanto ao número de lançamentos tributários de ofício de ICMS fornecidos pelos Fiscos Estaduais, em comparação com os índices de transparência do contencioso tributário apurados pelo NEF/FGV (COELHO, 2017), nos anos de 2013 a 2016 (2017 não foi aferido). A comparação gerou os seguintes gráficos e tabelas:

Gráfico/Tabela 2.1.2.a



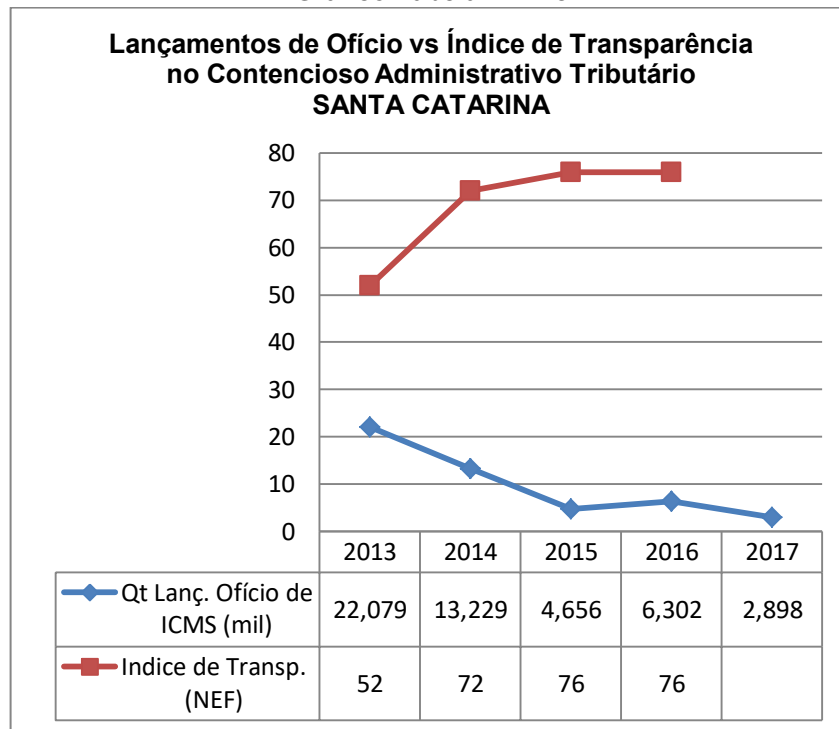
Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda do Paraná.

Gráfico/Tabela 2.1.2.b



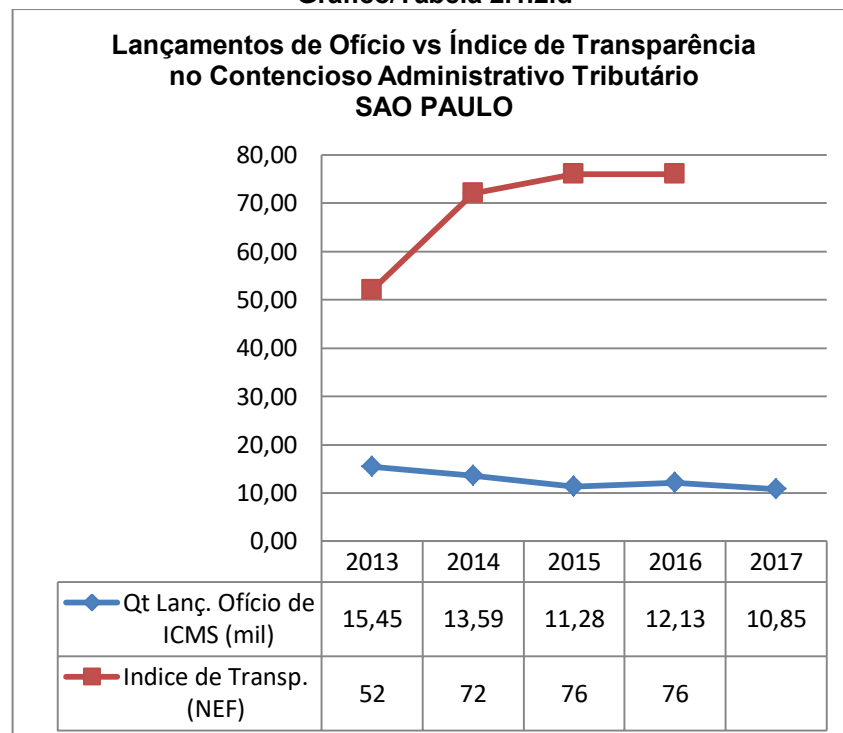
Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda de Pernambuco.

Gráfico/Tabela 2.1.2.c



Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda de Santa Catarina.

Gráfico/Tabela 2.1.2.d



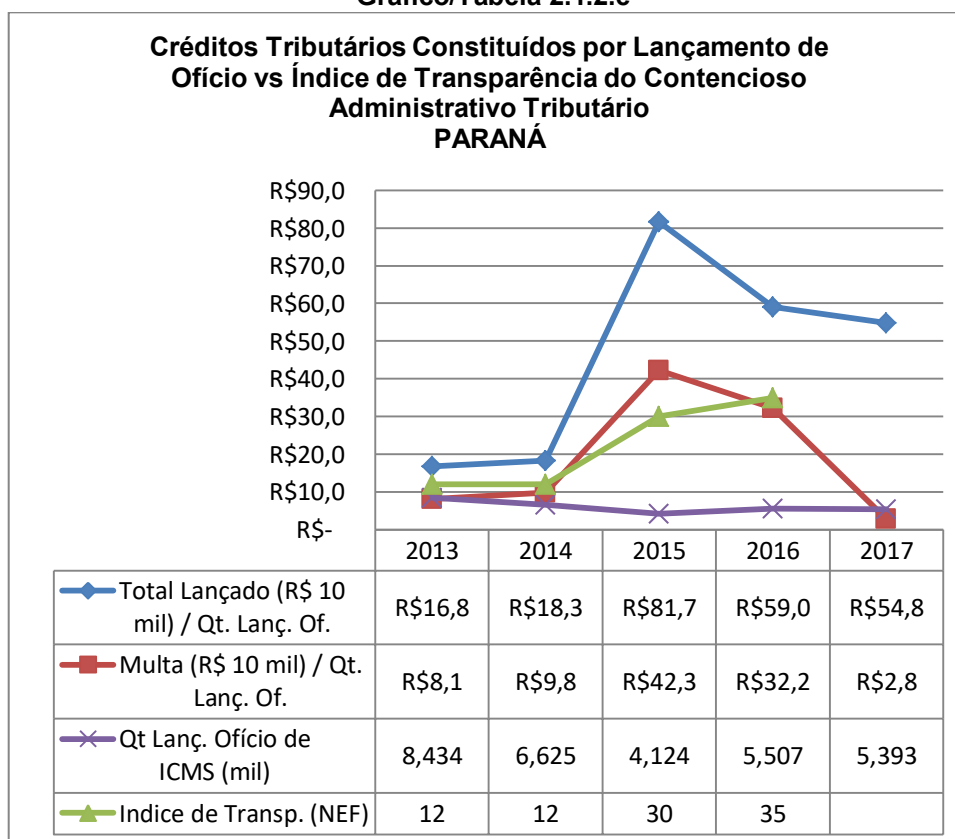
Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo.

Salvo o Fisco de Pernambuco, os demais Fiscos Estaduais analisados (PR, SC e SP), quando houve aumento no índice de transparência do contencioso tributário, houve considerável redução das quantidades de lançamentos de ofício. O caso da reação diversa de Pernambuco pode ter ocorrido por vários motivos que demandam mais estudos.

Ponto interessante está na semelhança de reação entre os três Fiscos Estaduais que apontaram o mesmo *efeito espelho* ao da análise dos dados do Fisco Federal, apresentado no subcapítulo anterior.

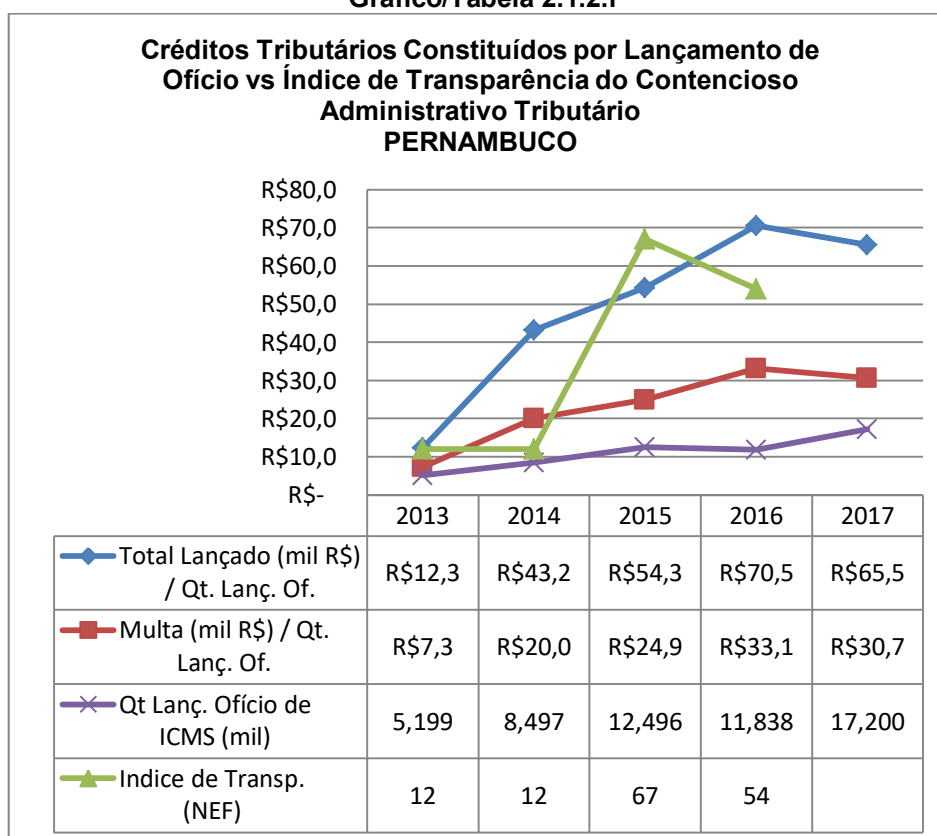
Quanto aos Fiscos estaduais, foi possível realizar outras comparações, referentes à variação do volume de aplicação de multas e a média de créditos tributários constituídos por lançamento com os índices de transparência do contencioso administrativo:

Gráfico/Tabela 2.1.2.e



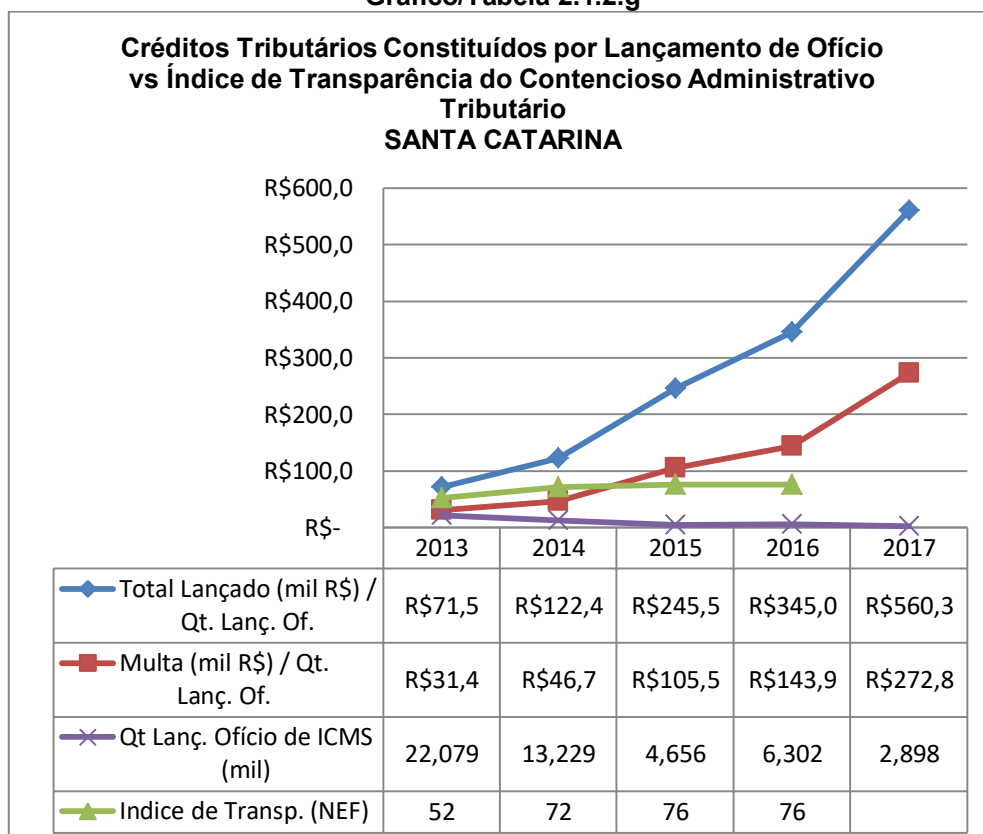
Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda do Paraná.

Gráfico/Tabela 2.1.2.f



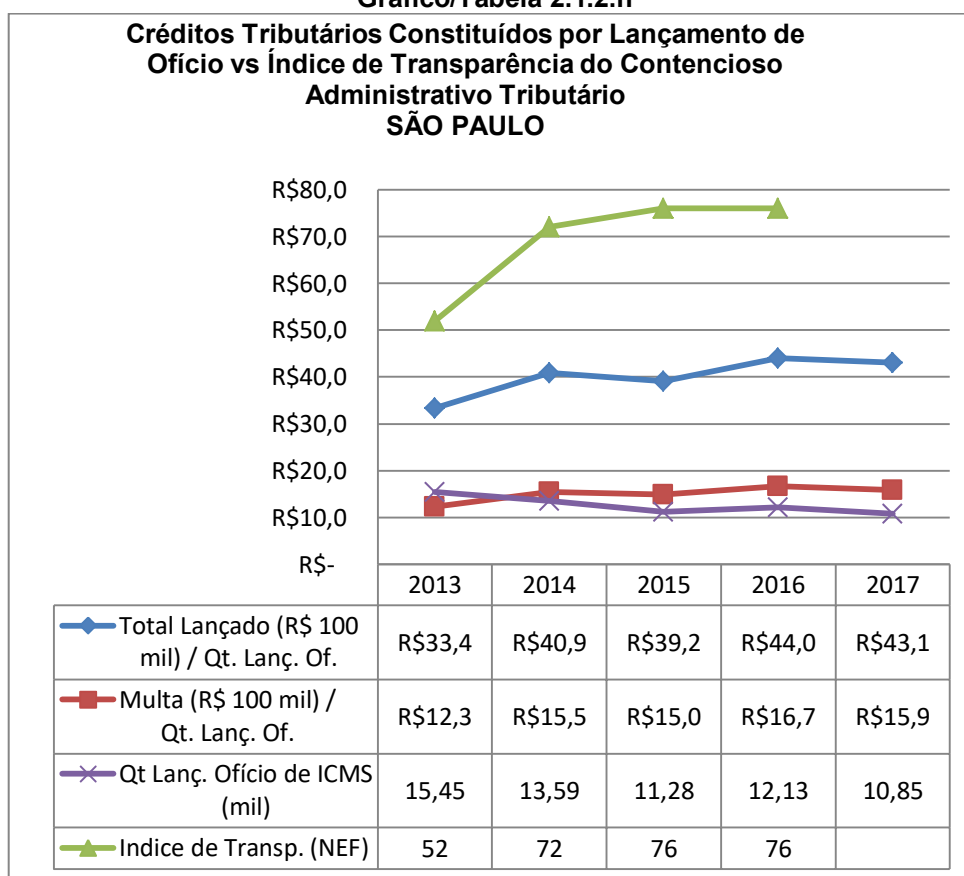
Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda de Pernambuco.

Gráfico/Tabela 2.1.2.g



Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda de Santa Catarina.

Gráfico/Tabela 2.1.2.h



Fontes: NEF/FGV-SP e Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo.

Em complementação à análise anterior, verifica-se que, salvo o Fisco de São Paulo, com o aumento de transparência, houve um claro aumento dos valores de créditos tributários constituídos por unidade de lançamento tributário. O fisco paulista teve uma estabilização quanto aos valores lançados.

Deve-se considerar que os valores cedidos são nominais, contudo a variação do total dos créditos tributários constituídos por lançamento de ofício, entre 2013 e 2017, foi para cada Estado o seguinte: (1) Paraná: 227,35%; (2) Pernambuco: 433,11%; (3) Santa Catarina: 683,24%; (4) São Paulo: 29,02%. Todos superiores à variação da inflação do mesmo período: 27,80% (IGP-M/FGV).

2.1.3. Observações quanto às análises de dados de lançamentos de ofício e transparência tributária

A primeira observação da análise dos números fornecidos pelos Fiscos é a diminuição de procedimentos de lançamento de ofícios em relação ao aumento dos índices de transparência do contencioso administrativo-tributário. E, no caso dos

Estados, houve a constituição com valores substancialmente maiores por lançamento quando houve patamares maiores de transparência do contencioso administrativo. O que pode indicar uma racionalização dos atos administrativos, inclusive como impacto do próprio aumento da transparência. Ou seja, a *transparência tributária* não afetaria apenas a ótima alocação de recursos do contribuinte, mas também da própria Administração Tributária: menor necessidade de atos para constituição de créditos tributários de maior vulto. Isso talvez se dê mediante aumento na eficiência dos trâmites arrecadatários, o que pode representar menor alocação de recurso (procedimentos de constituição) para um aumento de valores constituídos.

Da mesma forma, com a redução de lançamentos de ofício pode-se gerar uma redução de custos de transação tributários do contribuinte. Retornando ao início, a escolha por utilização do quantitativo de lançamentos de ofício como medida está justamente por representar o erro ou dúvida de interpretação do sujeito passivo quanto à interpretação da legislação tributária. Normalmente, cada lançamento de ofício (auto de infração) é direcionado a um contribuinte, logo, é permitido dizer que um menor número de contribuintes “errou” ao interpretar e aplicar a norma tributária, nos casos em que houve aumento da transparência do contencioso tributário. Isso, observando que a transparência do contencioso administrativo tributário, que é apenas uma parcela (apesar de significativa) da *transparência tributária*. Com a facilidade de busca e compreensão, os custos de transação vinculados à informação tributária são reduzidos, bem como os custos de decisão de um maior número de contribuintes em especial *a posteriori* (além do lançamento de penalidades, há custos consideráveis com a defesa).

Os fatos acima coadunam-se ao entendimento de Eric. A. Posner, que reflete sobre a clareza dos entendimentos normativos da Administração Pública como um dos fatores que estimulam o *compliance* tributário dos contribuintes, justamente por gerar um ambiente de menor diferenciação competitiva com base na aplicação legal indevida, evitando essa externalidade negativa (POSNER, 2000, p. 1816-1818).

Ainda, sob o olhar da preferência do contribuinte (maximização da economia tributária), ela também é atingida quando há menores penalidades às decisões

tomadas, o que é permitido quando há conhecimento do ambiente institucional para previsão das possíveis consequências.

Não se considera que os dados ora analisados sirvam de confirmação da hipótese da existência de relação entre transparência tributária e eficiência arrecadatória, porque a amostragem realizada foi pequena e por ausência de uma longa série histórica de índices de transparência. Todavia, eles servem de fortalecimento dos indícios e entendimentos anteriores que indicam essa relação. Também, reforça-se o entendimento de que existe relação de transparência tributária em alguma proporção com três importantes efeitos sociais já tratados por outros autores:

(a) efetivo espaço de compreensão e eficiência para defesa do contribuinte em face de quaisquer lançamentos tributários;

(b) uniformidade de entendimento das autoridades fiscais, quanto à aplicação da norma tributária;

(c) ocorrência de julgamentos céleres e fundamentados por parte das autoridades julgadoras (HIRATA, 2010).

Por consequência, criar-se-á um ambiente de clareza e previsibilidade da interpretação da norma tributária (segurança jurídica) e, talvez, menor contenciosidade na relação Estado-contribuinte, geradora natural de eficiência arrecadatória, menos custosa aos cofres públicos e menos traumática ao contribuinte e sua relação com o Estado.

Ainda, as comparações feitas permitem levantar indícios de que, quanto maior a transparência tributária, menor é a necessidade de procedimentos de lançamento tributário efetuados por agentes fiscais. Talvez, porque permita ao contribuinte ter melhor vislumbre das consequências de seus atos, permitindo melhores condições de decisão, e um maior volume de adesão voluntária, sem aumento dos custos do Estado. Bem como permita a fiscalização concentrar-se em contribuintes com maiores volumes de descumprimento, com um menor número de procedimentos. De qualquer forma, a análise dos dados gerou a conclusão de que existem indícios que

levam a crer que existe relação entre transparência tributária e eficiência arrecadatória.

Tratou-se do relacionamento entre a transparência tributária e a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício. O próximo subcapítulo representa a rejeição do crédito tributário, em que as vias amigáveis de seu pagamento pelo contribuinte estão a se esgotar. Assim, por determinação do art. 201 do CTN, o crédito tributário será inscrito em Dívida Ativa para o início das medidas extrajudiciais e judiciais de cobrança a cargo dos respectivos corpos jurídicos de cada ente federativo. Os efeitos da transparência ou opacidade tributária na fase de constituição do crédito tributário estender-se-ão até a fase judicial, capitaneada pelos referidos corpos jurídicos.

2.2. Indício 2: A opacidade e complexidade como criadoras de estoques de dívida impossíveis de serem satisfeitos

Com as observações de Eurico de Santi (2014, p. 228-229)⁶⁹, quanto às peculiaridades do *design* do sistema brasileiro estimulador de litigiosidade, permite-se alargar e complementar as suas razões à eficiência do setor brasileiro de cobranças tributárias judiciais (PGFN). Elaborou-se a tabela seguinte com dados obtidos pelo *Portal da Transparência*, os boletins *PGFN em Números* e IBGE. Foram incluídos todos os créditos arrecadados, incluindo os previdenciários que têm natureza tributária e não tributários (menor parcela). Entretanto, alguns dados foram prejudicados por inconsistências de identificação ou não foram divulgados em algum dos anos pesquisados, o que está identificado no respectivo campo.

⁶⁹ Transcrito no subcapítulo 1.6.3.

Tabela 2.2.a
Análise de Arrecadação e Despesas da PGFN (2014-2018)

Linha (L)	Natureza	2014 (milhões R\$ - sem considerar depósitos judiciais - L4)	2015 (milhões R\$)	2016 (milhões R\$ - sem considerar parcel. especiais - L3)	2017 (milhões R\$)	2018 (milhões R\$)	Médias Harmônicas
1	Despesas da PGFN (Fonte: Portal da Transparência)	R\$ 167,13	R\$ 287,74	R\$ 261,73	R\$ 217,84	R\$ 283,20	
2	Arrecadação Total da PGFN (Fonte: PGFN em Números)	R\$ 20.638,17	R\$ 14.850,47	R\$ 14.540,00	R\$ 26.103,93	R\$ 23.885,80	
3	Em Parcelamento Especial ou Benef Fiscal (Fonte: PGFN em Números)	R\$ 13.035,93	R\$ 9.009,76	não divulgados	R\$ 14.445,35	R\$ 11.228,86	
4	Depósitos Judiciais (Fonte: PGFN em Números)	não analisado por inconsistência	R\$ 1.473,19	R\$ 1.020,00	R\$ 5.301,62	R\$ 5.886,06	
5	Arrecadação Sem Parc. Especial e Dep. Judiciais (L2-L3-L4)	R\$ 7.602,25	R\$ 5.840,70	não analisado	R\$ 11.658,58	R\$ 12.656,93	
6	Produto Interno Bruto-PIB (Fonte: IBGE)	R\$ 5.778.952,00	R\$6.000.572,00	R\$ 6.266.895,00	R\$6.559.900,00	R\$ 6.800.000,00	
7	Estoque Total de Dívida (Fonte PGFN em Números)	1.387.504,35	1.594.700,04	R\$ 1.847.270,00	R\$2.009.003,06	R\$ 2.196.690,91	
8	% Arrecadação S/Parcel.Esp. x Arrecad. Total (L5/L2)	37%	39%	não analisado	45%	53%	42,628%
9	% de Arrecadação Total x Estoque da Dívida (L2/L7)	1,487%	0,931%	0,787%	1,299%	1,087%	1,062%
10	% Arrecadação S/Parcel.Esp. E Dep. X Estoque da Dívida (L5/L7)	0,548%	0,366%	não analisado	0,580%	0,576%	0,499%
11	% Parc. Esp. E Benef. Fisc X Arrecadação Sem (L3/L5)	71,475%	54,258%		23,903%	-11,283%	
12	% Despesas da PGFN X Arrecadação Total (L1/L2)	0,81%	1,94%	1,80%	0,835%	1,186%	1,150%
13	% Despesas da PGFN X Arrecadação S/Parcel.Esp. (L1/L5)	2,20%	4,93%	não analisado	1,87%	2,24%	2,439%
14	% Despesas da PGFN X PIB (L1/L6)	0,0029%	0,0048%	0,0042%	0,0033%	0,0042%	0,004%
15	% Estoque de Dívida X PIB (L7/L6)	24,01%	26,58%	29,48%	30,63%	32,3%	28,279%
16	Variação L15		11%	11%	4%	5%	6,408%

Considerando que os valores utilizados são nominais referentes ao momento de coleta pela fonte, podem ser realizadas análises de comparações da mesma época de referência.

Em atenção à linha 9, observa-se a porcentagem que a *Arrecadação Total da PGFN* representa em seu *estoque* de créditos inscritos em Dívida Ativa. Os dois melhores resultados de arrecadação ocorreram nos anos 2014 e 2017, coincidindo com a maior participação de pagamentos vinculados a *Parcelamentos Especiais e Benefícios Fiscais* (anistias e remissões – Linha 10). Nesses anos, foram estabelecidos os conhecidos Refis da Copa (2014)⁷⁰ e o PERT (2017)⁷¹, programas de recuperação fiscal com concessão de anistias sobre multas, juros e encargos, possibilitando o parcelamento em mais de 175 (cento e setenta e cinco) meses. Esses dois programas tiveram adesão em massa.

Uma análise conjunta interessante está nas linhas 8 e 9. A linha 8 compara a *Arrecadação Sem Parcelamentos Especiais ou Benefícios Fiscais* com a *Arrecadação Total*. E, nesse caso, verificou-se aumento da proporção de efetividade da atuação na cobrança coercitiva. Segundo *PGFN em Números* (2017; 2019), o aumento da arrecadação por cobrança coercitiva seria causado pelo acréscimo de dedicação aos grandes devedores e utilização de meios extrajudiciais de cobrança (protesto extrajudicial em cartórios de títulos). Destaque-se que os *protestos extrajudiciais* teriam sido os responsáveis pela satisfação de aproximadamente 10% dos valores levados a protesto em 2016, e 3,32% do total arrecadado em 2018, contudo não há uniformidade nos dados para maiores averiguações.

Na linha 9, o estoque de dívida somente teve efetiva redução em períodos de programas de regularização tributária, em que a legislação disponibilizou longos parcelamentos, anistia e remissão dos créditos tributários, ou seja, indica-se a possibilidade de dependência deste expediente. Ou ainda, talvez a criação de um costume criado pela periodicidade dos programas, que altera a conduta do contribuinte, estimulando-o a aguardar os momentos mais adequados para pagamento de seus débitos, o que também é a criação estatal de uma dependência.

⁷⁰ Lei n. 12.996/2014, que reabriu os prazos de adesão ao Programa de Recuperação Fiscal da Lei n. 11.941/2009, concedendo anistia de 25% a 100% de multas, 100% de encargos legais de cobrança, de 25% a 45% de juros de mora, permitindo parcelamento em até 180 meses.

⁷¹ Medida Provisória n. 783/2017, convertida na Lei n. 13.496/2017, que instituiu o Programa Especial de Recuperação Tributária, anistia de 50% a 90% dos juros de mora, de 25% a 70% das multas, 100% de encargos legais de cobrança, parcelamento em até 175 meses, além de possibilitar a compensação de prejuízos fiscais de CSLL.

Ainda na linha 9, utilizando-se de uma média harmônica para corrigir falhas de informação, a média de redução de estoque de créditos em dívida ativa é de 1,062% ao ano. Contudo, observando o Estoque de Dívida Ativa em comparação ao PIB (Linha 15) e a sua variação de crescimento (Linha 16), há um acréscimo superior a 6,4% ao ano (média harmônica) sobre o PIB de créditos estocados sem satisfação alguma. Ou seja, pode-se estimar que o sistema tributário incluindo as formas finais de cobrança gera um excedente de créditos tributáveis com difíceis chances de satisfação na proporção de 5,3% ao ano.

Os créditos tributários *estocados* foram constituídos anteriormente à sua inscrição e execução, logo já houve custos de arrecadação realizados anteriormente, em especial pela própria Secretaria da Receita Federal e custos de transação tributários (informação e decisão) do contribuinte. Recursos desperdiçados, na proporção de aproximadamente 28% do PIB anual (média harmônica – linha 15).

Haveria a aterradora confirmação das demonstrações e efeitos do estímulo à litigiosidade e *perdimento* (ou abandono) de créditos tributários em razão da falta de transparência tributária a qual o Sistema Tributário Brasileiro está sujeito (SANTI, 2014, p. 228-229). Isso, mesmo sem apreciação da quantidade de estoque em dívida ativa em relação à ocorrência de prescrição tributária, por falta de dados sobre tal forma de extinção de créditos tributários.

Os elementos trazidos indicam pragmaticamente que quanto mais transparente é o Fisco, menores seriam os custos de arrecadação e menor seria a perda de recursos públicos estocados, mas *abandonados*, alocando (gastando ou perdendo) recursos do contribuinte para maximizar a arrecadação. Esses cálculos servem de indícios de que a cumulação de insegurança gerada pela complexidade e opacidade do sistema tributário, em sistemas de cobrança ineficientes, com a percepção de norma de rejeição, é estimuladora do aumento exponencial de estoques de créditos tributários que nunca serão satisfeitos.

2.3. Aplicações da Transparência como Relação Cooperativa e Redução dos Custos de Transação, como aumento de eficiência arrecadatória: Casos de *Smart Tax Administration*

Como extraído das partes anteriores deste trabalho, a relação entre Fisco e contribuinte é repleta:

- a) De desconfianças mútuas, inclusive pelas preferências imediatas dos agentes envolvidos que, em tese, seriam contrárias, pois o Fisco pretende arrecadar e o contribuinte economizar a arrecadação.
- b) De opacidade no sentido amplo (pública) quanto a não demonstração do bom gasto dos recursos arrecadados dos contribuintes.
- c) De opacidade no sentido estrito (tributário), pois não haveria clareza e precisão das informações a respeito da legislação tributária, em um ambiente institucional complexo, assimétrico e inseguro, gerador de custos de transação tributários das mais diversas ordens e imprevisibilidades de consequências.
- d) Dos dois últimos itens, nasce a percepção da norma tributária como de *norma de rejeição social* (MARTINS, 2008, p. 183), pois, além de conterem conteúdo deontológico de agir compulsório (elevando seu custo de cumprimento), indiferentemente de haver arrecadação, é complexo e seus frutos são mal aplicados ou desviados de forma escusa. A desobediência não é socialmente imoral, quando não um ato de desobediência civil, ou seja, sem a compulsoriedade normativa e sem qualquer incentivo premial ou punitiva (CARVALHO, 2018, p. 151), será rejeitada.

O Fisco e os contribuintes estão presos em uma situação indissolúvel (CALIENDO, 2009, p. 37-41), tanto na dependência mútua de recursos quanto no fornecimento de bens e serviços garantidores das liberdades públicas. Em que ambos terão posturas estratégicas para maximização de suas preferências, o que gera o agir estratégico dos agentes em consideração aos atos dos demais, mesmo que não saibam qual será. Esse agir estratégico pode ser representado como um *jogo* (POSNER, 2007, p. 50).

A questão seria: como transformar o jogo não cooperativo, em cooperativo, com resultados coletivos tendentes a serem melhores do que os resultados individuais? Novamente, trata-se da situação de estabelecimento de confiança, segurança e incentivos, que, na *teoria dos jogos*, pode ser tratado como o *jogo da caçada ao cervo*. Nesse último, os jogadores têm ciência da estratégia e simetria de conhecimento sobre pontos de interesse, decidindo cooperar em base de confiança dos atos de cada um, em vista de um prêmio maior (CARVALHO, 2018, p. 115-117).

A situação acima é uma preocupação constante entre os países signatários da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Tomam como certo que a opacidade da relação entre Fisco e Contribuinte é geradora de ineficiência de arrecadação. Isso causado justamente por um ambiente de incertezas, no qual a ausência de transparência permite assimetrias de conhecimento, inclusive com aumento de atos de elisão, evasão, sonegação e inadimplência fiscal, ou ainda os chamados *esquemas de planejamentos tributários agressivos*⁷², que trabalham justamente nos pontos obscuros do Sistema Tributário.

Considerando a necessidade de confiança mútua, em um sistema opaco, como os participantes do jogo possuidores de volumes assimétricos de informações de suas regras reagirão? Enquanto não houver simetria na transparência tributária entre os agentes, haverá o *dilema do prisioneiro* (ou contribuintes). Isso porque, em situações onde as recompensas (*payoffs*) desestimulam a cooperação, acabam por estimular o oportunismo. Assim, a deserção do cumprimento da obrigação tributária acabaria resultando em oportunismo (problema do carona – *free rider problem*), maximizando o benefício individual em prejuízo da coletividade, como trazido no prefácio de Cristiano Carvalho (SANTI, 2014, p. 63):

(...) pois contribuintes que elidem ou evadem a tributação acarretam distribuição injusta da carga tributária àqueles que não têm recursos para contratar profissionais capazes de efetuar o planejamento tributário.

Esse simples fato já é um fator de desigualdade concorrencial ilegítima, por gerar desigualdade de condições legais e não de melhorias individuais na própria

⁷² Segundo a OCDE, os *esquemas de planejamento tributário agressivo* (tradução livre de *aggressive tax planning schemes*) trata-se de atos coordenados de contribuintes que, observando brechas legais e institucionais de sistemas tributários, utilizam-se para evasão fiscal de forma que não conseguem ser percebidos pelos sistemas tradicionais de auditoria tributária, a ponto de bloqueá-los (OCDE, 2011, p. 11).

atividade empresarial do agente econômico. Acrescenta-se: o sistema de apuração e arrecadação de tributos baseado meramente em *mandato-controle* e *auditorias fiscais tradicionais* é insuficiente para responder a tais esquemas (OCDE, 2011, p. 12). Entre as causas de tal insuficiência estaria:

- 1) A incapacidade das auditorias fiscais tradicionais em revelar que os contribuintes estariam realizando o planejamento tributário agressivo nos casos de complexidade dos ambientes e arranjos institucionais, os quais diversas vezes envolvem um intrincado arranjo legal, inclusive internacional.
- 2) O lapso temporal entre o início da realização dos atos do planejamento tributário agressivo e seu conhecimento pelas autoridades.
- 3) A dificuldade de entender se esse planejamento tributário seria legal ou ilegal, bem como se trata de um caso isolado ou generalizado.

Parte dos problemas estaria no fluxo de informações do contribuinte ao Fisco. Por esses motivos os Fiscos têm trabalhado em inúmeras estratégias para que o contribuinte aumente seu fluxo de informações, bem como busque um maior patamar de *compliance tributário*. Entretanto, na aplicação única do sistema de mandato-controle, o *compliance* é desestimulado, pela ausência de transparência do Fisco. Isso se deve por não garantir a confiança entre os contribuintes e o Estado, necessitando de novas estratégias e meios que estimulem a abertura de suas estratégias e atos privados para facilitar ao fisco a averiguação da conformidade pelos próprios contribuintes. Na mudança de estratégias de fiscalização, adiciona-se a necessidade da transparência e responsabilidade perante os agentes econômicos. O estímulo para um *compliance* tributário deve ser baseado em confiança mútua entre os agentes econômicos (seus consultores) e autoridades fiscais, para que haja cooperação, bem como diminuição dos riscos tributários e instrumentalização de vantagens competitivas indevidas (OCDE, 2011, p. 13-15).

A relação entre o Fisco e Contribuintes para fins de constituição do crédito tributário e sua arrecadação deve ser simbiótica, com linha de conexão baseada na clareza e precisão das informações de cada um dos participantes⁷³.

A base de tal relação de confiança em que os contribuintes apresentam de forma transparente ao Fisco, além do que é ordenado por obrigações instrumentais, dependeria, por parte do Fisco, de tratamento consciente, imparcial proporcional, aberto e responsável das atividades empresariais (OCDE, 2011, p. 15). Isto é, em casos de não precisão da legislação tributária, o Fisco poderia permitir ao contribuinte a correção razoável, não sendo meramente punido ou determinada a correção de atos anteriores de forma abrupta, sob risco de penalização.

O objetivo de tal fortalecimento da relação é a conjunção de esforços de administração de riscos e conformidade tributária, com benefícios ao Fisco e contribuinte. Exemplo desses casos com grandes contribuintes seriam a Austrália, Irlanda, Itália, Holanda, Nova Zelândia, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos da América, locais onde se verifica um diálogo institucional, objetivando um sistema de arrecadação não abusivo e alienante (SANTI, 2014, p. 547).

Na experiência internacional, o aumento da transparência tributária implementada pelo Fisco com aumento de eficiência arrecadatória foi apurado por Richard Bird, que classificou tais Administrações Tributárias como *Smart Tax Administrations*⁷⁴ (2010, p. 4-5). Em um sistema de comunicação cooperativa entre as partes envolvidas, há uma tendência de maior eficiência dos sistemas de arrecadação (CARVALHO, 2014, p. 19). De certa forma, retomam-se as premissas de Richard Posner para um sistema tributário eficiente, os custos de transação tributários são reduzidos, mediante a clareza, simplicidade e grande base de contribuintes.

Richard Bird (2010, p. 2-3) indica que os três maiores desafios dos Fiscos para aumentar a eficiência arrecadatória seriam: 1) facilitar a conformidade e responsabilização dos contribuintes (*facilitating compliance*); 2) em consequência reduzir a evasão tributária (*enforcing compliance*); 3) aumentar a legitimidade da

⁷³ Vide subcapítulo 1.3.

⁷⁴ Tradução livre: Administrações Tributárias Espertas.

tributação e manter a honestidade dos agentes fiscais (*improving governance*). Nenhuma das três tarefas é simples, há infinitas situações diversas entre as nações. Contudo, há quatro pontos em comum para a melhoria da eficácia arrecadatória, como apontado na Dinamarca, Singapura, Eslováquia e Chile: simplicidade do sistema tributário, o contribuinte deve ser considerado *cliente*, questionamento quanto às reorganizações da administração tributária, e utilização de tecnologias da informação.

O primeiro ponto é a *simplicidade*. Mediante a simplificação do sistema tributário, chegar-se em um contexto de baixos custos de conformidade, redução dos custos de transação tributária, com a redução das formas de apuração tributária, permitindo eliminar procedimentos e informações inúteis, e aumentando a adesão dos contribuintes. Uma vez simplificados os procedimentos, o Fisco teria a tarefa de facilitar e monitorar a conformidade, separando as desconformidades.

O segundo ponto é o tratamento dos *contribuintes como clientes*. Conforme Bird, muitos Fiscos apresentam um tratamento de que o contribuinte seria um criminoso em potencial, que ele deve ser identificado, controlado e capturado, ou seja, um caso de *polícia tributária*. Enfatiza que o custo do Fisco reduz e tem sua arrecadação aumentada tratando o contribuinte como *cliente*. A facilitação da conformidade tributária do contribuinte requer clara instrução, formulários (declarações) compreensíveis, assistência e informação o quanto necessário (*transparência tributária*). O monitoramento depende de uma fidelização com sistemas de informação envolvendo terceiros agentes.

Com os dois primeiros pontos, necessita-se a implementação de um sistema de detecção e aplicação de sanções, mas com efetiva análise de revisão.

De qualquer forma, todas essas medidas dependem de um sistema que é a própria tradução de transparência tributária (BIRD, 2010, p. 4):

A perspectiva de serviços ao contribuinte enfatiza a redução da incerteza do contribuinte esclarecer ambiguidades jurídicas, muitas vezes sobre questões tão simples como a alíquota do imposto aplicável a certas transações, comunicando claramente o que a lei é, e deixando de mudá-la tantas vezes que não se sabe mais o que é. Custos de conformidade com o contribuinte e conveniência também devem ser levados em consideração na elaboração de procedimentos administrativos: por exemplo, alguns países

exigem um número excessivo de pagamentos de impostos, ao ponto de serem locais inconvenientes⁷⁵.

A decisão do contribuinte não é simples, dependendo das circunstâncias, sempre pagará, sempre burlará, ou fará um pouco de cada, quando entender que pode fazê-lo. A principal tarefa do Fisco para prever essa mistura pela aplicação de um sistema misto de recompensas e penalidades, contudo em um ambiente institucional com baixas incertezas (BIRD, 2010, p. 4).

A importância da clareza e redução de incertezas é maior nos casos de arrecadação de créditos tributários autoconstituídos pelo contribuinte, em que somente será bem-sucedido com as seguintes pré-condições: (1) legislação simples, clara e estável; (2) sistemas de pagamento eficientes; (3) procedimentos simples; (4) efetivo sistema de exigibilidade (*enforcement*); (5) auditoria razoável; (6) tipicidade fechada de sanções; (7) bom sistema de revisão administrativa (BIRD, 2010, p. 3).

O terceiro ponto seria a real avaliação da necessidade de reorganização do sistema tributário, o qual deve coadunar com os pontos anteriores, porque a tentação de melhorar pode ocasionar em maior complexidade do sistema. Isso é quase o jargão popular, *não se mexe em time que está ganhando*.

Por final, o quarto ponto, que é instrumental: a busca de soluções em Tecnologia da Informação, considerando sempre os obstáculos do contribuinte para acompanhá-lo, adequar seus procedimentos, disponibilização de treinamento do contribuinte, assessorias e agentes fiscais, com o objetivo de redução de contatos diretos entre contribuinte e agentes fiscais. Contudo, somente é possível mediante transparência do sistema.

Por fim, pode-se dizer com os relatos da experiência internacional a existência da relação entre transparência e eficiência tributária, coadunando com a confirmação da segunda hipótese de pesquisa.

⁷⁵ Tradução livre do seguinte trecho: *The taxpayer service perspective emphasizes reducing taxpayer uncertainty by clarifying legal ambiguities, often about issues as simple as the tax rate applicable to certain transactions, communicating clearly what the law is, and ceasing to change it so often that no one quite knows what it is. Taxpayer compliance costs and convenience should also be taken into account in designing legal and administrative procedures: for example, some countries require excessive numbers of tax payments to be made in inconvenient places* (BIRD, 2010, p. 4).

3. ANÁLISE DE CASOS

Os estudos dos casos que seguem neste trabalho têm a finalidade de verificar a observação da transparência tributária na aplicação de julgamentos do Supremo Tribunal Federal. Com o segundo julgado, busca-se a confirmação da terceira hipótese de pesquisa: se o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal permite a interpretação de maior implementação do cumprimento da *transparência tributária*, independentemente de disposições legais expressas e específicas.

3.1. Voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes no Recurso Extraordinário n. 574.706

Como estudos de caso, tratar-se-á o voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes no julgamento sob regime de repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 574.706, do Pleno do Supremo Tribunal Federal, finalizado no dia 15.03.2017 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2017, p. 109-174). O julgamento tratou da exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo da contribuição ao COFINS. O ponto central da discussão seria o conceito de *faturamento*, e se ele incluiria os valores oriundos da incidência do ICMS. O acórdão foi pelo provimento do recurso do contribuinte, para fins de exclusão. Indiferentemente do provimento ou não, salvo o voto de improvimento do Ministro Gilmar Ferreira Mendes, os votos dos demais ministros não abordaram questões como complexidade e clareza do sistema tributário em uma análise consequencialista, fato raro na jurisprudência da corte suprema e demais cortes brasileiras.

O voto é extenso, dividido em capítulos⁷⁶, que tratam tanto da conotação jurídica de faturamento e receita bruta das empresas quanto das consequências da alteração do entendimento. Os três pressupostos principais do voto são:

⁷⁶ O voto foi dividido nos seguintes capítulos: I. Breve resumo do caso; II. Questão constitucional; III. Histórico da evolução da questão constitucional; IV. Estado do debate; V. Mérito (a. O ICMS integra a sua própria base de cálculo; b. Hipótese de incidência e base de cálculo da COFINS: realidade econômica bruta; c. ICMS destacado não é transferido automaticamente ao Erário; d. Consequências para o financiamento da Seguridade Social; e. Tentativas de reduzir a arrecadação por via oblíqua só tornam o sistema tributário mais complexo e oneroso); VI. Conceito constitucional de faturamento e inviabilidade da interpretação da Constituição conforme as leis; VII. Hipertrofia do controle judicial; VIII. Consequências do julgamento; IX. Um novo caso dos precatórios?; X. Conclusão.

a) A Constituição Federal, ao definir *faturamento* ou *receita* como fonte de custeio da Seguridade Social, não teria utilizado conceitos fechados (art. 195, I, *b*, da CF/1988), inclusive quanto à expressão *receita bruta*, introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/1998. O que permitiria o molde de seus limites pela legislação infraconstitucional, como o caso dos arts. 2º e 3º da Lei n. 9.718/1998, igualando os conceitos como base impositiva da contribuição ao PIS e COFINS.

b) O segundo pressuposto seria que desde a Lei Complementar n. 7/1970, recepcionada pela Constituição, e da Lei Complementar n. 70/1991, o conceito de *faturamento* para fins de base impositiva das referidas contribuições sempre foi acolhido com a inclusão dos valores oriundos do ICM/ICMS, pois eles seriam efetivamente componentes dos preços pagos aos contribuintes (fornecedores) por seus consumidores (finais ou intermediários). Logo, o ICMS comporia o total das receitas oriundas da atividade econômica da empresa/contribuinte. No direito brasileiro, não haveria proibição constitucional de instituição de bases impositiva de tributos considerando o valor oriundo da aplicação de outros tributos, a exemplo do próprio cálculo *por dentro* do ICMS. Esse entendimento teria sido incorporado à jurisprudência até então.

c) O terceiro é a interpretação consequencialista decorrente da alteração de entendimento do segundo pressuposto, em que, além de representar um impacto nas contas públicas (com a redução de arrecadação e repetição de indébito) e no financiamento da Seguridade Social (afetando o fornecimento de bens públicos), haveria aumento na complexidade do Sistema Tributário Nacional, devido à alteração do ambiente institucional, gerando custos tributários diretos e indiretos tanto para os contribuintes e quanto para a Administração Pública.

Em que pese opinião contrária deste discente, em especial quanto aos dois primeiros pressupostos dos votos, o foco deste subcapítulo está na fundamentação consequencialista apresentada, a qual é muito interessante quanto ao aumento da complexidade e dificuldade de entendimento das normas do Sistema Tributário Nacional. Portanto, os pontos analisados estão contidos nos seguintes capítulos e subcapítulos da decisão:

- 1) O capítulo V referente ao mérito, especificamente os subcapítulos: *D. Consequências para o financiamento da Seguridade Social*; e *E. Tentativas de reduzir a arrecadação por via oblíqua só tornam o sistema tributário mais complexo e oneroso*.
- 2) O capítulo VII *Consequências do julgamento*.

Os demais pontos do voto serão abordados de forma incidental, como contextualização, quando necessário para compreensão.

No mérito, o voto traz o entendimento de que a COFINS seria incidente sobre a realidade *econômica bruta*. Buscou a orientação dos norte-americanos Richard A. Musgrave e Peggy B. Musgrave, que subdividiriam a tributação sobre atividade econômica em *sobre renda* e *sobre vendas*, esses últimos teriam característica de *tributos reais* (sobre direitos oriundos da propriedade). Logo, a imposição tributária sobre venda de produtos ou prestação de serviços não exigiria observações das circunstâncias do contribuinte, isso seria o caso da COFINS, ICMS e ISS. E que esses tributos teriam o *mesmo objeto econômico, a mesma base de cálculo: o preço pago pelo comprador e recebido pelo vendedor nas operações*. Dessa forma, os valores de outros tributos incidentes sobre as operações formariam o seu próprio preço. Ainda, devido ao sistema de apuração do ICMS com a não cumulatividade, não há relação direta entre valor do ICMS destacado nas notas fiscais com o valor arrecadado.

Introduzido o mérito, no subcapítulo *Consequências para o financiamento da seguridade social*, o voto traz a Nota PGFN/CASTF/N. 1.232/2014, que relata os riscos fiscais envolvidos na exclusão do ICMS sobre a base de cálculo das contribuições, em que totalizaria um impacto de R\$ 89,44 bilhões quanto aos períodos de 2003 a 2008, e R\$ 27,12 bilhões no período de 2015, e um impacto então programado na Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício de 2017 de R\$ 250,3 bilhões. Apesar de a citação da nota não ser tão clara, obviamente apresentam valores impressionantes. Todavia, em sua sequência, a *ruptura do próprio sistema* que o julgamento procedente acarretará:

- a) A discussão sobre o enquadramento como receita bruta, ou não, de valores recebidos pelo contribuinte no custo de operações de compra e venda, prestação de serviços e demais atividade; e

b) O aumento significativo da complexidade e do custo de administração do sistema, em virtude da consideração das peculiaridades de cada fator componente do faturamento.

Por um lado, reitera-se que a modificação da estrutura da incidência da COFINS, a fim de excluir o valor correspondente ao ICMS do conceito de receita bruta, implicará desnaturação do tributo, de modo a viabilizar a dedução de diversas parcelas do resultado recebido pelo contribuinte nas operações.

Por outro lado, tal esvaziamento da base de cálculo não necessariamente acarretará redução do custo Brasil, pois resultará em sensível fonte de insegurança jurídica, fundando inúmeras irresignações para exclusão de custos semelhantes ao ICMS da base de cálculo não só da COFINS, mas de outros tributos similares. Em verdade, provocará **a majoração do próprio custo, particular e público, da administração do sistema tributário.**

Em outras palavras, a ruptura do sistema das contribuições ao PIS/COFINS estimulará o dispêndio de recursos e o esforço na busca de novas exceções ao faturamento de cada contribuinte, além de mais recursos públicos para solucionar controvérsias administrativas e judiciais sobre a determinação do faturamento.

Inevitavelmente, a complexidade da determinação da base de cálculo da contribuição ensejará aumento no custo de arrecadação e fiscalização, além das declarações e prestações de contas dos próprios contribuintes (cf. POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 7. ed. New York: Aspen, 2007. p. 512-513).

Neste ponto, há confluência com o tema da dissertação, em que a preocupação do voto, além do impacto orçamentário direto, mas nos *custos de transação tributários* tanto do Fisco como do contribuinte, pois o julgamento aumentaria a incerteza da aplicação da norma tributária, não só do COFINS como de outros tributos. Ela serviria de estímulo aos esforços na busca de novas exceções, obrigando a criação de novas formas de fiscalização e apuração.

Anote-se que o voto foi construído, com o pressuposto de que os conceitos de *faturamento* e *receita bruta* poderiam ser moldados pela legislação infraconstitucional. Haveria um embate de sua moldagem com os entendimentos anteriores. Assim, a interpretação consequencialista caberia ao caso, mesmo sendo o Direito Tributário rígido e com desejável redução da discricionariedade nas decisões, segundo o próprio Posner (CALIENDO, 2014, p. 49-50), a análise econômica do direito ou o consequencialismo teria espaço na solução de conflitos em casos em que não há clareza dos conceitos de decisão.

Entretanto, o voto não indica outros custos de transação tributários do contribuinte, além da preocupação com o problema do *rent seeking* (STIGLITZ, 1999) com gastos de recursos na busca de exceções à base impositiva de outros tributos. O voto continua no sentido de que a decisão favorável ao contribuinte seria

uma forma oblíqua e paliativa de amenizar a onerosidade da COFINS, afetando a Seguridade Social:

Assim, o acolhimento de vias oblíquas para amenizar a onerosidade da COFINS, como a pretensão da ora recorrente, só provocará a substituição por novas formas de financiamento da seguridade social, eis que o estado deve, por imposição constitucional, arcar com esses custos.

Como cediço, a Constituição Federal de 1988 expandiu substancialmente a seguridade social, estendendo de forma considerável as ações e obrigações do Poder Público destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

(...)

Sem dúvida, a universalização do acesso à saúde; a absorção dos rurícolas à previdência a despeito da ausência de contribuição pertinente; a criação de provento mensal vitalício para idosos e deficientes sem renda; e a fixação do salário mínimo para os benefícios continuados acrescentaram muito aos gastos necessários para financiar a seguridade social, razão pela qual são necessárias outras fontes além da folha salarial.

(...)

Evidentemente, a abrangência das intervenções públicas em atenção à seguridade é diretamente proporcional à necessidade de buscar recursos para custear as ações demandadas pela Carta Magna.

Como bem colocou o Prof. Joachim Lang, quanto mais o Estado precisa de meios, mais o Estado torna-se um estado fiscal e mais o estado de direito encontra expressão essencial no estado fiscal (*Je mehr der Staat Mittel benötigt, desto mehr wird der Staat zum Steuerstaat, desto mehr findet der Rechtsstaat im Steuerstaat wesentlichen Ausdruck*. TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Otto Schmidt, 2005. p. 1, § 1 Rn. 4).

Portanto, a consequência inevitável da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições será o aumento de alíquota, ou a instituição/majoração de outras fontes de receita, sem que isso acarrete melhoria na eficiência ou equidade do sistema tributário.

Contudo, aparentemente inverte a análise consequencialista, pois buscaria a fundamentação da constituição na norma individual e concreta de imposição tributária prevista em lei em razão da destinação do recurso público oriundo de sua arrecadação. Esse fundamento foi sepultado pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a validade da constituição do crédito tributário independe da destinação fática dos recursos arrecadados, tanto que a desvinculação não gera direito à restituição⁷⁷. Ou seja, a discussão da base de cálculo da COFINS não tem vinculação com a destinação efetiva do recurso tributário arrecadado, sob pena de gerar maior complexidade em discussões futuras, ao trabalhar a validade da base de cálculo com consecução da finalidade da contribuição.

⁷⁷ Essa posição foi diversas vezes reafirmada pela Suprema Corte, a exemplo do Recurso Extraordinário n. 566.007/RS, com relatoria e voto condutor da lavra da Ministra Carmen Lúcia, em 13.11.2014.

Esse seria o cuidado necessário em decisões consequencialistas (SCHUARTZ, 2011, p. 414), em que se deve evitar escolha prévia por parte do julgador, mesmo contrária às regras do jogo vigente, utilizando-se de um argumento consequencialista para justificar. Assim, o trecho do voto traz essa conotação, pois a destinação dos recursos não seria fundamento válido para análise da norma de imposição tributária, regido pela estrita legalidade. Tal argumento seria melhor na esfera política fiscal, em que há total pertinência entre fornecimento de bens públicos e fontes de financiamento, mas não em julgamento quanto à validade da norma de imposição tributária. Entretanto, esse ponto possivelmente negativo não invalida a argumentação do voto.

O voto continua (*Tentativa de reduzir a arrecadação por via oblíqua só torna o sistema tributário mais complexo e oneroso*) confrontando o sistema tributário posto com as tentativas não legislativas, de *engenharias jurídicas*, para redução da arrecadação, as quais teriam como consequência a maior complexidade e onerosidade do próprio sistema. O que, no caso julgado, invalidaria o argumento de carga tributária elevada para fins de *acolhimento de exceções na base de cálculo da COFINS*.

Em consonância com a finalidade do Estado estabelecida pelos legisladores constitucionais, com uma gama de bens públicos a ser fornecida à população, a questão da elevada carga tributária deveria ser solucionada *equilibrando cortes de receita e de despesas*. O que de fato não ampararia o *pretense direito fundamental de buscar lacunas da legislação e de reduzir por bem ou por mal a carga tributária*. Isso, em verdade, seria contrário do *dever fundamental de pagar impostos*, assim o voto baseia-se em José Casalta Nabais. Se o Estado é o garante da consecução de direitos fundamentais, dos cidadãos é devido fundamentalmente recursos para exercer tal função. A carga tributária decorre justamente da atuação do próprio constituinte na busca de recursos de custeio dos direitos, em especial, securitários.

Nesse íterim, conclui que as medidas judiciais buscadoras de lacunas sofisticadas no sistema tributário aumentam a complexidade deste, bem como diminuem a eficiência arrecadatória. Novamente citando Richard Posner, entende que nem todos os programas governamentais seriam produtos ineficientes de pressões de grupo de interesse, logo a arrecadação eficiente traria consequências à

prosperidade global. Contudo, as pretensões como a então julgada obrigariam o Estado a impor novos tributos para suprir tais fundos, o que não aumentaria apenas o custo do Estado para financiar seus custos, mas o do contribuinte para calcular e recolher suas obrigações tributárias. Ou seja, seria apenas paliativo.

Em que pese as conclusões, é clara a preocupação com o aumento da complexidade do sistema tributário mediante a utilização de medidas judiciais, a fundamentação coloca o cidadão como causador da própria complexidade. O que de fato não deixa de ser quando se trata de um sistema democrático, como bem alertou o voto.

Todavia, a complexidade alertada talvez seja própria *poluição jurídica* de tempos do agigantamento das funções do Estado, inclusive em suas funções jurisdicionais para responder à própria complexidade, intervenção, vagueza legiferante, demasiada produção normativa (não propriamente congruente), por parte dos Poderes Legislativos, Executivos e do Judiciário. Essa distribuição também pode ser considerada uma resposta para atender de forma especializada a geração intensa de intervenção legislativa e administrativa do Poder Judiciário (CAPPELLETTI, 1993, p. 41-43 e 51-54). Isso se refletiria na complexidade gerada pelo próprio STF, iniciada nos julgamentos oriundos da Lei n. 9.817/1996, quanto aos conceitos de *receita* e *faturamento* (REExt n. 390.840/MG), em que houve uma inversão e esvaziamento da força normativa do texto do art. 195, I, *b*, da Constituição Federal. Isso porque permitiu o início de discussões contrárias aos entendimentos anteriores sobre *faturamento* e *receita* que incluíam valores gerais de entrada nas empresas, mas começariam a ser dilapidados, abrindo a *Caixa de Pandora*.

Seguindo-se às conclusões quanto às consequências, salvo a questão do impacto orçamentário-financeiro, o voto efetivamente demonstra que o STF seria o causador de complexidade do sistema tributário, quando apresenta julgamentos com orientações de pressupostos diversos para lidar com questões semelhantes. Esses julgamentos retirariam a clareza e a precisão da interpretação da norma tributária, ressaltando a necessidade de transparência do entendimento sobre a aplicação de tais normas. O ponto fundamental aqui é quanto à possibilidade de um tributo incidir sobre outro, assim o voto foi claro:

Em segundo lugar, o precedente que ora abrimos entra em flagrante contradição com precedentes desta Corte. Cito dois exemplos à guisa de ilustração.

Dissemos, no julgamento do RE 212.209 e do RE 582.461, que o ICMS pode integrar sua própria base de cálculo, isto é, pode ser cobrado “por dentro”. Agora, estamos a assentar coisa diversa, já que um tributo não pode recair sobre outro.

Assentamos, no julgamento do RE 586.482, Rel. Min. Dias Toffoli, relativo à incidência da COFINS sobre as vendas inadimplidas, que, ainda que os valores não tenham ingressado definitivamente no patrimônio da pessoa jurídica, essas vendas não poderiam ser excluídas da base de cálculo da contribuição, ante a inexistência de disposição legislativa permitindo tal exclusão.

As conclusões de novo caminham sobre esse mesmo ponto, quanto a um efeito cascata em outros tributos (COFINS vs. ISS, tarifas de energia etc.), criando uma espécie de *reforma tributária* por vias não democráticas e opacas, pois se dará dentro de gabinetes com individualidades e excepcionalidades. Também, afetaria a segurança jurídica, estimuladora de construção de *teses tributárias* com o objetivo apenas de enriquecer alguns, que explorariam ciclos de discussões judiciais. Pode-se fazer uma remissão ao caso dos *rent seekers*, indivíduos ou grupos de indivíduos que se beneficiam de pontos de opacidade no ambiente institucional, para fins de ganhos próprios.

Esse voto expressa bem os efeitos causados por atos judiciais que contrariariam os pressupostos anteriores, pois os tornam contraditórios entre si, aumentando as sombras nas informações em que os jogadores devem utilizar para sua tomada de decisão pelas consequências pretendidas. Quando o ambiente institucional é bombardeado com tais situações, há a criação de incertezas e inseguranças jurídicas.

Portanto, o voto analisado demonstra de certa forma que a interpretação das normas tributárias, em especial, dada pelas autoridades julgadoras, sem observar coerência, dever de clareza e observação de suas consequências, gera a opacidade do sistema tributário, afetando justamente a sua eficiência arrecadatória tanto do Fisco quanto do contribuinte.

3.2. Julgamento do Recurso Extraordinário n. 673.707

Em um dos poucos casos analisados pelo STF em que houve cruzamento da garantia de transparência da Administração Pública em face das alegações de sigilo

fiscal e das informações internas dos serviços de arrecadação tributária, foi o julgado do Recurso Extraordinário n. 673.707, sob a égide de repercussão geral (art. 543-B e art. 543-C do CPC/1973).

O questionamento foi trazido ao Poder Judiciário mediante um *Habeas Data*, em que o contribuinte requeria a tutela jurisdicional para obter informações e dados sobre sua movimentação fiscal junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) no sistema interno conhecido como SINCOR, com o objetivo de balizamento de sua contabilidade fiscal. Os seus pedidos foram negados nas instâncias inferiores, sob a principal alegação de sigilo das operações internas do órgão fazendário. Ao final, o Recurso Extraordinário foi provido em favor do contribuinte.

A importância desse julgado está justamente na aplicação da garantia de transparência da Administração Pública nos procedimentos fiscais (*transparência tributária*), poucos casos chegaram à Suprema Corte. Contudo, deve-se observar que existe um ponto de diferença entre o objeto do presente trabalho e o do julgamento apresentado: o foco de transparência geral e transparência individual. Mesmo assim, os fundamentos de ambos são semelhantes, permitindo ser utilizado como paradigma.

Do voto do Ministro Relator Luiz Fux (REExt n. 673.707), alguns trechos merecem destaque:

Aos contribuintes foi assegurado o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão da necessidade de preservar o *status* de seu nome, planejamento empresarial, estratégia de investimento e, em especial, a recuperação de tributos pagos indevidamente, dentre outras. Consecutivamente, estas informações não são de uso privativo do órgão ou entidade produtora ou depositária das informações, a Receita Federal do Brasil, mas dizem respeito ao próprio contribuinte.

(...)

Nessa linha é que o constitucionalismo democrático impõe que o amplo acesso à informação traduza e represente as exigências instituídas como a *mens legis* de publicidade que veio a ser concretizada pela CRFB/88. Assim é que o texto constitucional garante: obediência, pela Administração Pública, do princípio da publicidade (art. 37, *caput*); assegura a todos o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, XXXIII); impõe a elaboração de lei que assegure o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII; ordena caber à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências

para franquear sua consulta a quantos dela necessitem (art. 216, § 2º); e regula o *habeas data* para assegurar o conhecimento e a correção de informações relativas à pessoa do impetrante (art. 5º, LXXII).

Mesmo sem nominar como dever *transparência*, mas como *garantia à informação*, o voto apresenta os fundamentos de tal dever da Administração Pública Fiscal de disponibilizar todos os dados e informações sobre a arrecadação à coletividade, diferenciando apenas dados de interesse particular os quais fossem imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado. Ressalta que tal *transparência* seria também uma fonte de segurança jurídica, permitindo o exercício das atividades econômicas dos contribuintes de forma estratégica, com a melhor análise do estado de coisas para tomada de decisões com previsibilidade das consequências.

Observa-se que a transparência se torna pré-requisito na tomada da decisão do contribuinte e do Fisco de melhor alocação de recursos⁷⁸, inclusive como forma de controlabilidade⁷⁹, quanto aos fatos, valores e preferências motivadoras das decisões/atos públicos, entre eles o lançamento tributário e sua revisão.

Assim, o voto acrescentou um fundamento de que tal dever seria um dos alicerces do *constitucionalismo democrático*, pois por meio dele viabilizar-se-iam os instrumentos de prestação de contas (*accountability*) e controle do ente público e seus atos, sem os quais a democracia não seria efetiva:

De fato, estes dispositivos positivaram constitucionalmente as premissas necessárias ao rompimento da cultura do segredo, trazendo a imposição de uma busca incessante pela transparência e publicidade das atividades estatais. Por oportuno, trago à colação a preciosa lição de Joseph Stiglitz (Transparency in government. In: World Bank: The Right to Tell: The Role of Mass Media in Economic Development. Washington: World Bank, 2002, p. 42, tradução livre), Professor da Universidade de Columbia e vencedor do Prêmio Nobel de Economia (2001) por seus trabalhos sobre informação assimétrica, ao salientar que:

“Nós temos um direito básico de saber como os poderes que foram capturados da coletividade estão sendo usados. Isso me parece o básico do contrato implícito entre os governados e aqueles que foram selecionados para temporariamente governá-los.”

(...)

Nesse contexto, a partir do direito à informação garantida enfaticamente em diversas passagens da CRFB/88, a doutrina começa a desenvolver a aplicação do conceito/mecanismo de *accountability* à realidade brasileira. Basicamente, traduz a tentativa de prevenir e corrigir abusos de poder da Administração a partir de três parâmetros basilares: (i) obrigação de se abrir ao público; (ii) obrigação de se explicar e justificar suas ações; e (iii)

⁷⁸ Subcapítulos 1.6.2 e 1.6.3.

⁷⁹ Subcapítulos 1.2.1, 1.2.2, 1.2.3.3.

subordinação à possibilidade de sanções (SCHEDLER, Andreas. *Conceptualizing Accountability*. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry; PLATTNER, Mark F. (Eds.). *The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies*. Colorado: Lynne Rienne, 1999, p. 13-28).

Clèmerson Merlin Clève e Julia Ávila Franzoni, em interessantíssimo artigo sobre o tema (Administração Pública e a nova Lei de Acesso à Informação. *Interesse Público — IP*, Belo Horizonte, ano 15, n. 79, p. 15-40, maio/jun. 2013), enfrentam o tópico e salientam que:

“A accountability deve ser compreendida, portanto, como um conceito relacional que envolve, de um lado, a disponibilização de meios, dados e informações por parte do Poder Público e a criação de procedimentos que permitam a participação dos cidadãos na ação política e no controle de seus resultados e, de outro lado, estímulos orientados à transformação da postura passiva do cidadão em ativa.”

Pode-se falar, nesta esteira, no direito à informação no quadro da reconfiguração do papel do Estado, do qual o acesso pleno à informação contida em banco de dados públicos, estejam em poder de órgãos públicos ou entidades privadas, é a nova baliza constitucional a ser colmatada por processo de concretização constitucional.

Em verdade, após a leitura da segunda parte da transcrição, verifica-se que apesar de nominar como *garantia de informação*, o voto traz elementos além do dever de prestar informações ao particular interessado, descrevendo justamente o dever público de *transparência* da Administração Pública perante a coletividade. O provimento unânime do Recurso Extraordinário (do contribuinte) foi integralmente fundamentado em garantias constitucionais de disponibilização plena de todas as informações e dados existentes na Administração para toda a população, em especial, para fins de sua prestação de contas e seu controle.

Sob tal argumentação, torna-se claro que, salvo informações individuais sensíveis ou à segurança nacional, os próprios entendimentos e informações fiscais sobre a aplicação da norma tributária podem e deveriam ser divulgados.

Ainda, em todos os demais votos declarados no julgamento do REExt. 673.707, há como parte capital de fundamentação a necessidade de *accountability* (dever de prestação de contas), como disponibilização de meios de correção e revisão de atos da Administração Pública. Somente com transparência ao contribuinte seria possível a efetividade democrática, pela possibilidade de controle dos atos administrativos.

O entendimento coaduna-se com a própria legitimidade de uma democracia constitucional em uma sociedade plural, com fundamento na interpretação constitucional da norma derivada por vários personagens: inclusive o contribuinte interpretação (HÄBERLE, 1997, p. 17). Logo, se a legitimação, o respeito do Estado

(inclusive de suas cortes tanto constitucionais, judiciais ou administrativas) e a interpretação constitucional dependem de sua aceitação e aderência de uma democracia pluralista, ela somente seria possível pela transparência e conhecimento dos motivos do ente público.

Adotando o pensamento de Zagrebelsky, de uma democracia crítica de autoquestionamento e correção (2009, p. 137-140), a interpretação feita no julgamento do RExt n. 673.707 desenha um caminho determinante ao Fisco, para que se ampliem os sistemas de acesso de dados da área tributária, ressaltando apenas dados de identificação quando efetivamente da intimidade sensível do contribuinte. Os entendimentos da aplicação das normas tributárias oriundos de consultas administrativas, julgamentos administrativos de defesas e recursos tributários, salvo dados pessoais, são de interesse geral. A opacidade da Administração Pública é geradora tanto de insegurança jurídica quanto de desigualdade de tratamento, males esses que têm na transparência o seu remédio.

A resposta acima seria possível mesmo sob a interpretação de ponderação em uma suposta coalização de direitos fundamentais, *transparência versus sigilo fiscal*, em que poderia ser harmonizada mediante observação e separação daquilo *efetivamente individual e sensível* (dados do contribuinte e valores dos créditos discutidos), mas que não dizem respeito aos motivos e motivações das decisões, atos e respostas administrativas⁸⁰. Tal conflito apresentado e a ser superado não seria estranho ao STF, que, em casos da Suspensão de Segurança n. 3.154-6 e dos Embargos Infringentes na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.289, prolatou decisões que acomodassem ditames constitucionais à realidade que impôs limitações normativas, flexibilizando esses ditames constitucionais à nova realidade⁸¹.

⁸⁰ Subcapítulo 1.2.2 desta dissertação.

⁸¹ No caso da Suspensão de Segurança n. 3.154-6, em decisão liminar do Ministro Gilmar Ferreira Mendes, especialmente sob os ensinamentos de Peter Häberle, em razão do *pensamento de possibilidade* e da realidade de exaustão financeira da Administração Pública do Estado do Rio Grande do Sul, suspendeu as ordens judiciais de vedação de prorrogação de pagamento de vencimentos dos agentes públicos, que tinha base na própria Constituição daquele Estado. Entre os motivos, sob a visão do *pensamento de possibilidade* constitucional, estaria a impossibilidade real e futura de a Constituição Estadual suplantar a própria realidade financeira existente. Nessa mesma entoada, no caso dos Embargos Infringentes na ADI n. 1289, também da relatoria do Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em razão de falta de norma constitucional em face de ausência de cumprimento integral dos requisitos para preenchimento de candidatos para preenchimento de vagas para juízes

Prossegue-se, como apresentado, a constituição do crédito tributário é fruto da simbiose de que os seus autores, os múltiplos destinatários da norma de incidência tributária, em especial o contribuinte. Ao contribuinte é que os entendimentos da Fazenda Pública são mais importantes, inclusive como forma de redução de riscos e controle dos atos de imposição daquela. A finalidade do Fisco não é a imposição de sanções, mas a arrecadação de tributos devidamente constituídos. Remete-se a situação de opacidade normativo-tributária já confirmada pelos estudos do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (NEF/FGVSP – COELHO, 2017) e apontados nas partes anteriores do presente trabalho, sendo essa uma realidade a ser alterada, inclusive para adequação ao dever de *transparência tributária*.

Na lógica dos julgados indicados, o dever de *transparência tributária*, com a ampla divulgação dos entendimentos normativos da Fazenda Pública, de seu contencioso e de seu consultivo, não adviria apenas da interpretação de diversos dispositivos constitucionais e legais, mas de uma realidade possível em face de uma real necessidade de clarificação. A aplicação genérica do *sigilo fiscal*, para manutenção da opacidade tributária, não seria fundamento suficiente a corresponder com a realidade projetada constitucionalmente do dever de transparência.

Dessa forma, entende-se como confirmada a terceira hipótese desta pesquisa, sob uma evolução da visão do próprio STF, a garantia de transparência tributária é fundamento para que o sigilo fiscal não seja justificativa suficiente a não divulgação geral dos entendimentos oriundos do Fisco de todas as suas origens, apenas resguardando informações de intimidade sensível. Confirma-se que o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal permite a interpretação de maior implementação do cumprimento da *transparência tributária*, independentemente de disposições legais expressas e específicas.

de tribunais pelo quinto constitucional, foi julgada uma possibilidade de supressão de requisitos em face da necessidade imposta pela realidade.

A importância dos dois casos indicados anteriormente está no vislumbre da composição da norma constitucional que projeta uma realidade futura, buscando a sua razão central, em face da realidade presente. Fato esse que ocorre claramente no confronto da transparência e obscuridade fiscal.

CONCLUSÕES

Ao final desta dissertação, mediante revisão bibliográfica, análise de dados e de julgados do Supremo Tribunal Federal, espera-se ter confirmado ou não as seguintes hipóteses da pesquisa:

1. A aplicação da transparência tributária afeta a constituição do crédito tributário e os custos de conformidade do contribuinte (e de arrecadação).
2. Há relação entre a transparência tributária e a eficiência arrecadatória.
3. O entendimento atual do Supremo Tribunal Federal permite a interpretação de maior implementação do cumprimento da transparência tributária, independentemente de disposições legais expressas e específicas.

Assim, o desenvolvimento do trabalho será revisitado nos seus principais capítulos.

A garantia à transparência tributária e o problema da opacidade

A primeira conclusão é que a garantia à *transparência tributária* pode ser concebida como um dever além daquele de publicidade defendida no art. 37 da Constituição Federal, não se restringindo apenas em disponibilizar os atos da Administração Pública em meios de divulgação digitais ou físicos. Ela consiste na garantia de obtenção e fornecimento de informações claras e precisas do Fisco referentes a todos os seus entendimentos, atos ou decisões, sobre a aplicação da legislação tributária.

A densificação da *transparência tributária* e de outros conceitos utilizados na dissertação se deu pelo pressuposto de que a interpretação constitucional e legal não é de exclusividade dos operadores jurídicos, mas de todos os indivíduos sociais. Pois as normas jurídicas nada mais são do que o *dever-ser* do cidadão em sua vida cotidiana, devendo o direito ser o mais claro possível de forma que o cidadão possa agir conforme o próprio direito em uma sociedade pautada por um Estado Constitucional.

A garantia ao *sigilo fiscal* não seria oposta à *transparência tributária*, mas uma complementaridade de proteção apenas de dados sensíveis dos contribuintes, os

quais se resumem à segurança nacional e intimidade da vida privada, excluindo-se aqueles que seriam obrigatoriamente registrados ou fornecidos normalmente por ato de voluntariedade. Ou seja, restam poucas informações de importância tributária que mereçam resguardo do sigilo, as quais podem ser simplesmente separadas ou ocultadas parcialmente em documentos, com as demais partes divulgadas. A escusa genérica das Administrações Tributárias de não disponibilização de decisões tributárias, sob a alegação de sigilo, não teria efetivamente fundamento legal e fático para ser mantida. O fundamento constitucional determinaria a divulgação, sob pena de opacidade do sistema tributário.

Mesmo sob o dever de transparência, é comum as Administrações Tributárias brasileiras restringirem o acesso geral dos contribuintes aos atos e decisões que expressem os entendimentos fiscais quanto à aplicação da legislação tributária.

A simbiose da relação entre Fisco e Contribuinte

Seguindo a premissa dos múltiplos intérpretes da Constituição, vislumbrou-se que o fato objeto da norma tributária e a constituição do crédito tributário dependem do entendimento tanto do Fisco quanto do contribuinte para que ocorra. Inclusive, devido à generalização do sistema de autoconstituição, o contribuinte é o agente mais importante da relação, devendo ser subsidiado pelo Fisco para ter acesso claro e preciso sobre a legislação tributária. Logo, *transparência tributária* deve ser realizada com maior amplitude possível, pois o primeiro e principal aplicador da norma tributária tanto de obrigação principal como acessória é o sujeito passivo, bem como a maior parte dos *riscos* e custos da aplicação do Direito Tributário é dele (SANTI, 2014, p. 322-323). Esse fluxo de informações e atos entre Fisco-contribuinte é traduzido em uma relação simbiótica, ou seja, quanto mais opaco o fluxo de informações, menos eficaz será a relação.

Custos de transação e o Direito Tributário

Sob a *teoria da firma* (COASE, 2017, p. 35-36), verificou-se que tanto o contribuinte quanto o Fisco absorvem custos com a arrecadação tributária. O Fisco arca com custos de manutenção de sistemas de instituição, aplicação, constituição, cobrança e revisão dos créditos tributários, diluídos entre as funções e instituições

do Estado, mas com maior concentração nas unidades do Poder Executivo. Os gastos do Poder Executivo com a manutenção desses sistemas chegaram a ser estimados em 0,36% do PIB nacional em 2003 (BERTOLUCCI, 2006), reduzindo-se a patamares inferiores a 0,05% do PIB entre 2014 a 2018, o que seria respondido por implantação de métodos informacionais, alterações de procedimentos e inteligência fiscal. Contudo, há claros sinais de transferências de ônus de apuração, arrecadação e atividades correlatas aos contribuintes (BARROS DE CARVALHO, 2018, p. 103-104).

Já os contribuintes arcam com custos tributários que superam o mero pagamento do crédito tributário, esses custos adicionais seriam conhecidos também como *custos de conformidade tributária* (BERTOLUCCI, 2006), os quais são incluídos nos *custos de transação de mercado* (COASE, 2017, p. 7). Esses últimos são gastos de recursos com atividades não vinculadas à produção ou a própria atividade econômica do agente, mas que são necessárias para a sua entrada e permanência no mercado. Entre os custos de transação, incluem-se os custos de oportunidade (CARVALHO, 2018, p. 236), bem como os de *busca e informação, barganha e decisão, e monitoramento e cumprimento*. As obrigações tributárias podem ser incluídas nessas classificações, tanto na forma de cumprimento da obrigação principal, mas principalmente no cumprimento das obrigações acessórias e de constituição, indiferentemente de arrecadação de tributos, em que o sujeito passivo arca com custos de pessoal, informações, tempo ou equipamentos para que seja considerado regular perante o Fisco (CALIENDO, 2009, p. 23). Como os custos de transação de mercados, os custos com as obrigações tributárias não pecuniárias também podem ser considerados custos de transação tributários. Essa espécie de dispêndio tem aumentado seu vulto, devido à transferência dos ônus originais do Fisco ao contribuinte. Para o cumprimento das obrigações tributárias, a transparência tributária torna-se fundamental, pois ela está vinculada ao fluxo de informações e atos entre o Fisco e o contribuinte, ou seja, automaticamente vinculada ao custo de informação do ambiente institucional (regras do jogo) e decisão dos atos a serem realizados (arranjos institucionais), sendo ela um dos pontos de diminuição de incertezas que gerarão os próprios custos de decisão. Logo, o custo tributário é muito superior à mera possibilidade de arrecadação de tributos, mas deve agregar os custos para consecução e manutenção de

conformidade tributária. Segundo alguns estudos, os custos com conformidade tributária dos contribuintes brasileiros chegaram a 0,75% do PIB em 2013 (BERTOLUCCI, 2006), em 2016 haveria uma média de 1,5% do faturamento das empresas brasileiras destinadas a tal conformidade (IBPT, 2017, p. 33), estimou-se um gasto aproximado de R\$ 63 bilhões. Atualizando, os valores de dezembro de 2003 (R\$ 11,361 bilhões), gastos com conformidade tributária, a dezembro de 2016 pelo IPCA (IBGE), chega-se ao valor de R\$ 24,264 bilhões. Constata-se que houve real aumento nos custos de conformidade no lapso de 13 anos de 161% aproximadamente. Em 2015, segundo o Banco Mundial as empresas brasileiras gastariam 1.025 horas por ano em média para cumprir todas as obrigações tributárias.

A relação entre custos de transação e transparência tributária

Uma vez densificados os custos de transação tributários dos contribuintes, em sequência, estes foram relacionados com a *transparência tributária*, inclusive porque o contribuinte arca com os custos de sua própria arrecadação tributária. O ambiente institucional opaco é gerador quase imediato de assimetrias de conhecimento (STIGLITZ, 1999, p. 16). Em que o custo do contribuinte com a falta de transparência é justamente em *descobrir* como cumprir exatamente a obrigação tributária a ele imposta, além do custo de seu cumprimento. Em um ambiente de opacidade, quando o ente público já tem o seu entendimento interno sobre a aplicação da norma tributária, mas não o declara de forma clara e precisa, obriga ao contribuinte a ter custos para chegar à descoberta daquilo que o Estado já tem. Observou-se que os custos com a busca de informação e conhecimento para a conformidade tributária serão elevados ao contribuinte na mesma proporção em que há transferência de atribuições a ele, quantidade e complexidade de atos que lhe são exigidos, especialmente, em nome de uma transparência do contribuinte perante o Fisco (FELÍCIO, 2018, p. 14-15). Assim, o inverso, transparência do Fisco perante o contribuinte amenizaria os custos de informação e decisão (STIGLITZ, 1999, p. 14-15).

Com isso, foi possível observar que os custos causados pela opacidade tributária, como custos de alocação de recursos e riscos derivados de incertezas, têm como consequência a tendência de repasse ao mercado consumidor (POSNER,

2007, p. 748-752). Mesmo sem qualquer eficiência econômica ou vínculo direto ao aumento de arrecadação, os custos da opacidade reduzem a atividade finalística tanto do agente econômico quanto do Fisco (CARVALHO, 2018, p. 225). Então, a falta de transparência seria uma *falha de mercado*, inclusive geradora de efeitos colaterais, como o caso dos *rent seekers*, que cientes da obscuridade e complexidade do sistema jurídico buscam brechas que lhes deem vantagens individuais ou a quem lhes compre (STIGLITZ, 1999, p. 14-15). Isso incluiria situações de competitividade econômica desleal, a guerra fiscal hoje vivida pelos Estados (AFONSO e FUCK, 2017, p. 416-443), sem contar a insegurança jurídica gerada pelo próprio Estado aos contribuintes, e outros efeitos. Ao permitir-se ao Fisco omitir seus entendimentos sobre a interpretação da norma tributária, haveria enfraquecimento da relação entre Estado e cidadão, pois haveria frustração de expectativas legítimas mútuas (SOUZA, 2012, p. 78, 81, 93-94). Indiferentemente de se tratar da melhor forma de cumprimento da legislação tributária, a opacidade legitimada seria o fechamento das possibilidades à participação democrática da própria confecção da norma tributária.

Transparência tributária, decisões tributárias e a eficiência da arrecadação

Reconhecendo a eficiência como um valor (princípio) positivado no ordenamento jurídico (art. 37 da CF/1988), de natureza instrumental, a questão seria qual bem ou utilidade a se maximizar. O que inclui o problema de medição (COASE, 2017, p. 33-55; POSNER, 2007, p. 37-41), a exemplo da *felicidade ou a saciedade por alimentos*, e o próprio sentido de utilidade aos agentes. A solução possível (não a melhor), para fins de medida, seria o dinheiro, por ser um meio para consecução de outros objetivos bens privados e fornecimento de bens públicos. Assim, a eficiência tributária para o contribuinte seria a melhor alocação dos recursos para maximização da economia tributária e dos ganhos financeiros.

Para o Fisco tal concepção de *eficiência* é mais complexa, pois o bem público a ser maximizado é definido conforme o *bem público* objetivado na Constituição em um momento e espaço determinado. A contextualização de James Buchanan do que seria a *eficiência*, sob a ótica da *opção pública*: como a melhor alocação de recurso baseada no livre consentimento, norteadas por acordos constitucionais, institucionais e normativos (BUCHANAN, 1999, p. 53-54). O efeito do princípio esboçado na

Constituição Federal (art. 37 da CF/1988) poderia ter um sentido de que a alocação ótima dos recursos, para atender aos demais ditames constitucionais. Para o Fisco *eficiência tributária* seria a melhor alocação de recursos para maior arrecadação *que visa assegurar ganhos decorrentes de cooperação social e evitar estratégias oportunistas e egoísticas que geram desequilíbrio e perdas gerais em longo prazo* (CALIENDO, 2009, p. 26).

Entretanto, com foco na relação Fisco-contribuinte e o grau de visualização do contribuinte perante o Fisco, refletido na arrecadação tributária, em uma fase anterior ao *gasto público*, não se considerou a possibilidade de aplicação *extrafiscal* dos tributos, mas a busca de *ideal de uma neutralidade tributária*. Como pressuposto desta análise a *eficiência* ora adotada será *a melhor alocação de recursos para maximização dos ganhos financeiros*, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, contudo para o fisco a busca inclui a correta aplicação da norma tributária e menor uso da máquina pública.

Também, custos (recursos alocados) tanto do contribuinte como do Fisco fazem parte da base de qualquer conceito ou realização de ato eficiente para fins de arrecadação tributária. Isso porque os custos de transação tributários são evidentes para ambos, inclusive com maior peso ao contribuinte devido ter maior afetação de seu faturamento perante o PIB nacional, em relação ao Estado.

Definida a posição dos custos oriundos da opacidade tributária na consecução da eficiência, e, aproximadamente, o que ela representaria como eficiência arrecadatória relacionada à transparência, assume-se que todos os agentes envolvidos na relação jurídico-tributária têm algum objetivo-meio (alocação de recursos) que corresponderia a *sua melhor alocação de recursos com vista à maximização do ganho financeiro*. Inclusive, o direito faria parte do processo de maximização da riqueza, imputando estímulos e desestímulos às condutas sociais, como um grande sistema de preços (POSNER, 2007, p. 57-60). Assim, parte-se para a importância da *preferência e tomada de decisão* dos agentes para a maximização, os quais provêm de processo racional não exclusivamente econômico, pois a sua racionalidade e preferências são limitadas, sofrem mudanças e influências sociais, psicológicas, morais, elementos que devem ser levados em conta para compreensão do comportamento da relação Fisco-contribuinte

(CARVALHO, 2018, p. 77-78). Para descrever como o indivíduo toma a decisão e busca os meios para obter as consequências pretendidas, o ponto crucial está justamente na preferência do agente. No *ambiente institucional* sob o regime do direito tributário, pode-se colocar que os *arranjos institucionais* serão postos a serviço de qual preferência do bem a ser maximizado, sendo que o contribuinte teria como preferência a *maximização da economia fiscal*, o agente fiscal a *autuação eficiente*, e o julgador *pôr fim ao litígio alcançando a decisão justa* (CARVALHO, 2018, p. 102).

O contribuinte é o único com a preferência quase exclusivamente pela noção de custo de oportunidade, em que ele escolhe manter ou não a conformidade tributária em face das alternativas de alocação de recursos, riscos de sanções punitivas ou premiaias, ou até as formas e resultados da aplicação de recursos públicos. O contribuinte tem mais opções de decisões com vista às suas preferências, como evadir, elidir (planejar), litigar ou não litigar quanto ao entendimento e resultado da aplicação da norma tributária, autoconstituir e pagar o crédito tributário etc. (CARVALHO, 2018, p. 102-103).

Já a preferência do fiscal seria a *autuação eficiente*, não podendo ser efetivamente a maior arrecadação possível, mas a justa aplicação das normas tributárias, em razão das suas atribuições e regime administrativo-jurídico a que está vinculado (arts. 5º, LV, e 37 da CF/1988, art.142 do CTN etc.). Assim, segundo tal preferência, *autuação eficiente* seria aquela em que o crédito tributário apurado demandará o menor uso da máquina pública possível para ser recolhido aos cofres públicos. Tal preferência também seria aplicada coletivamente a toda organização estatal, bem como às unidades destinadas à cobrança judicial (advocacia pública). De forma geral, o Fisco (e seus agentes) é obrigado a iniciar os procedimentos de autuação quando vislumbra a ocorrência de algum evento que fosse previsto em alguma hipótese de incidência tributária (art. 142 do CTN).

A transparência tributária toma espaço nos custos de informação e de decisão, quanto à cognição da certeza do *estado de coisas*, atos e consequências, bem como afetará as preferências de quais bens devem ser maximizados.

Dessa forma, quase em conclusão aos cruzamentos realizados, consolida-se em primeiras confirmações positivas das hipóteses da pesquisa, pois a *transparência tributária* afeta os custos de conformidade tributária, a alocação de recursos passa a ser um dos pilares de qualquer conceito de eficiência (*alocação ótima de recursos*).

Retornou-se a Ronald Coase, em que as *instituições importam* e são criadas para redução de insegurança social ou dos agentes do mercado, qualquer fator de incerteza ou *desinformação* é componente dos custos de transação, afetando a eficiência econômica. Retoma-se pressuposto de que o custo de arrecadação está dividido entre Fisco e Contribuinte. O que leva ao constatado por Joseph Stiglitz, que detecta o *agency problems*, nos casos de imperfeição de informação em qualquer organização, haverá disparidade entre as ações dos governantes e daqueles em que supostamente servem. Desse raciocínio, chega-se à vinculação da informação ao *estado de coisas* fundamental para tomada de decisões tanto do contribuinte quanto do Fisco, incorrendo em um maior número de decisões sem a maximização do bem pretendido a custos de transação maiores (informação e decisões pelo fracasso), ou tomadas em situação de total incerteza (STIGLITZ, 1999, p. 15-16).

Em análise de um caso hipotético de incerteza gerada por ausência de transparência tributária do Fisco Federal decorrente da Solução de Consulta Interna da COSIT/RFB n. 13, de 18.10.2018, e seu entendimento sobre o julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal, conclui-se pela geração de custos de transação tributários de um fornecedor de bens em razão da opacidade do sistema. Por sua vez, o prejuízo poderia ser repassado aos consumidores, em razão da elasticidade ou elasticidade de seu mercado consumidor. Contudo, ao contrário dos custos tributários oriundos de obrigações principais que têm características universalizadas, os custos de conformidade têm repasse menos dinâmico. Isso porque repasse dos custos de conformidade tributária aos consumidores dependerá da possibilidade de diluição do custo conforme a estrutura, tamanho e disponibilidade de mecanismos internos e externos da firma (BERTOLUCCI, 2006). Considerando que o repasse dos custos de qualquer natureza aos preços é algo natural, ao momento em que as empresas menores arcam custos de conformidade tributária proporcionalmente maiores às empresas de

porte superior, há efetivamente redução de competitividade e lucro daquelas em comparação às demais.

Ou seja, trata-se de um *estado de coisas* contrário ao pretendido como *justiça tributária* e *neutralidade tributária*, quando a transparência tem relação direta de custos de informação e decisão. Quando reduzidos os custos vinculados à transparência tributária, há redução de complexidade e incerteza do sistema tributário, permitindo maior independência de custos alocados para fazer frente à compreensão dos atos de conformidade tributária. A geração de incertezas não reflete necessariamente em aumento de arrecadação. Ou como estimado empiricamente, que há relação de aumento de arrecadação quando há aumento do critério quantitativo da obrigação tributária principal, em especial quando tocam mercados de demanda inelástica (POSNER, 2007, p. 748-752). Contudo, quando há aumento dos custos de conformidade, ou eles são absorvidos pelo agente econômico ou transferidos ao consumidor (BERTOLUCCI, 2006), sem qualquer ganho direto à arrecadação ou de aumento de atividade econômica que aumentaria a arrecadação indiretamente.

Esse conjunto de considerações aumentaria o argumento de que a norma tributária é uma norma de rejeição social, em um Estado com claras deficiências de realização (satisfação compulsória) dos créditos tributários constituídos, por motivos tanto de estrutura normativa quanto de disfunções institucionais. O que estimularia o raciocínio dos contribuintes a simplesmente esperar uma condição mais favorável ao pagamento, ou simplesmente esperar alterações do entendimento jurídico (mesmo com baixas probabilidades de sucesso), ou ocorrência de causas extintivas como prescrição ou decadência tributárias (art. 156, V e VII, do CTN).

Por esses motivos, a tributação ótima teria como requisitos: (1) grande base de contribuintes (incidindo sobre atividades ou situações semelhantes e reduzindo do critério quantitativo do mesmo para fins de sustentar os gastos estatais); (2) *incidência sobre produtos ou serviços de demanda inelástica* (POSNER, 2007, p. 748-749); (3) *atendimento a isonomia* (POSNER, 2007, p. 773-776); (4) *baixo custo administrativo*. O último requisito estaria vinculado ao custo de conformidade e transparência tributária. Acrescentar-se-ia um quinto requisito (conjuntivo): *regras poucas, simples e objetivas* (CARVALHO, 2018, p. 219). O que criaria um ambiente

institucional tributário de clareza, certeza e redução de assimetrias de conhecimento, logo, reduziriam os custos de transação com contratação de advogados, contadores, funcionários públicos (STIGLITZ, 1999). A desobediência ao dever de *transparência tributária* redundará em afronta a outros princípios como justiça tributária, capacidade contributiva e a própria eficiência.

Os indícios empíricos da existência da relação entre transparência tributária e eficiência arrecadatória

No capítulo intermediário do trabalho, realizou-se a análise de dados coletados, vistos como indícios empíricos da relação entre *eficiência arrecadatória* e a *transparência tributária*.

Em um primeiro passo da análise empírica, buscaram-se os dados de créditos tributários constituídos por lançamentos de ofício (autos de infração) da União e de ICMS dos Estados que responderam aos questionários feitos nesta pesquisa, considerando as quantidades e valores monetários dos mesmos. Após a tabulação dos dados, foram comparados com o índice de transparência do contencioso administrativo tributário aferido pelo NEF/FGV-SP, entre 2013 e 2016 (COELHO, 2017). As 5 (cinco) Administrações Tributárias analisadas foram: União, Estado do Paraná, Estado de Pernambuco, Estado de Santa Catarina e Estado de São Paulo.

Os resultados das comparações geraram tabelas e gráficos de comportamento que relacionariam o aumento de parcela da transparência tributária (oriunda do contencioso administrativo) com os lançamentos tributários decorrentes de erro ou omissão. Dos 5 (cinco) Fiscos, 4 (quatro) apresentaram movimentos inversos do aumento e redução do índice de transparência do contencioso administrativo em comparação com a quantidade de lançamentos tributários, o único que não apresentou tal comportamento foi o Estado de Pernambuco. Os demais apresentaram o comportamento de que quando houve aumento do índice de transparência, houve redução dos lançamentos de ofício. A União foi a que apresentou tal comportamento mais acentuado, em especial quanto aos lançamentos tributários do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas.

Outro comportamento importante foi coletado dos dados fornecidos pelos Estados quanto ao valor do crédito tributário por lançamento de ofício. Nos quatro Estados analisados, percebeu-se o aumento do valor médio do crédito tributário por lançamento tributário realizado em similitude de movimento do índice de transparência do contencioso tributário.

As duas comparações permitem levantar indícios de que, quanto maior a transparência tributária, menor é a necessidade de procedimentos de lançamento tributário efetuados por agentes fiscais. Talvez, porque permita ao contribuinte ter melhor vislumbre das consequências de seus atos, permitindo melhores condições de decisão, e um maior volume de adesão voluntária, sem aumento dos custos do Estado. Bem como permita a fiscalização concentrar-se em contribuintes com maiores volumes de descumprimento, com um menor número de procedimentos. De qualquer forma, a análise dos dados gerou a conclusão de que existem indícios que levam a crer que existe relação entre transparência tributária e eficiência arrecadatória, apoiando a segunda hipótese da pesquisa.

Continuando a análise empírica, foram trabalhados dados referentes à atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o estoque de créditos tributários sob sua guarda (inscrição em dívida ativa). Os dados obtidos tiveram origem no *Portal da Transparência*, os boletins *PGFN em Números* e IBGE. Analisando os anos de 2014 e 2017, pôde-se apontar que a realização do crédito tributário já inscrito em dívida ativa sofre de dependência de programas de regularização ou recuperação tributária (*Refis da Copa* em 2014 e o *PERT* em 2017). Isso talvez por incapacidade de cobrança efetiva ou por criação de um comportamento utilitarista ao contribuinte pela periodicidade de tais programas. Também, haveria a melhoria da arrecadação por cobrança coercitiva causada pelo aumento de dedicação aos Grandes Devedores e utilização de meios extrajudiciais de cobrança como o Protesto Extrajudicial em Cartórios de Títulos e Documentos (BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2017 e 2018). Destaques ao protesto extrajudicial, pois teria sido responsável pela satisfação de aproximadamente 10% dos valores protestados em 2016, e 3,32% do total arrecadado em 2018, contudo não há uniformidade de dados para maiores averiguações.

Houve indícios de confirmação das demonstrações e efeitos do estímulo à litigiosidade e *perdimento* (ou abandono) de créditos tributários em razão da falta de transparência tributária a que o Sistema Tributário Brasileiro está sujeito (SANTI, 2014, p. 228-229). Isso conforme a análise da evolução do estoque de dívida do período de 2014 a 2018, pois a média harmônica de redução de estoque de créditos em dívida ativa é de 1,062% ao ano. Contudo, o Estoque de Dívida Ativa tem variação média de seu crescimento superior a 6,4% ao ano sobre PIB de créditos estocados sem satisfação alguma, estimando-se um excedente de créditos tributáveis com difíceis chances de satisfação de 5,3% ao ano. Os estoques de créditos inscritos foram constituídos anteriormente à sua inscrição e execução inexitosa, resultando em recursos gastos com a estrutura estatal desperdiçados, na proporção de aproximadamente 28% do PIB por ano.

Logo, a análise dos dados de estoque de dívida e atuação da PGFN podem ser considerados indícios de confirmação da hipótese da pesquisa, em que há relação entre transparência tributária e eficiência arrecadatória.

Ao final da análise de dados empíricos, em meio a uma visão de relação não cooperativa, observou-se a experiência internacional de outras Administrações Tributárias que apresentaram melhoras na eficiência arrecadatória com o aumento de transparência. Isso passaria com a diversificação de sistemas de fiscalização e controle, bem como mudança do paradigma de atuação. Segundo Richard Bird (2010, p. 2-3), os três maiores desafios dos Fiscos para aumentar a eficiência arrecadatória seriam: (1) facilitar a conformidade e responsabilização dos contribuintes (*facilitating compliance*); (2) em consequência, reduzir a evasão tributária (*enforcing compliance*); (3) aumentar a legitimidade da tributação e manter a honestidade dos agentes fiscais (*improving governance*). Contudo, há quatro pontos em comum para a melhoria da eficiência arrecadatória, segundo a experiência internacional, considerando principalmente a Dinamarca, Singapura, Eslováquia e o Chile: simplicidade do sistema tributário, o contribuinte deve ser considerado *cliente*, questionamento quanto às reorganizações da administração tributária, e utilização de tecnologias da informação. De certa forma, retomam-se as premissas de Richard Posner para um sistema tributário eficiente, os custos de

transação tributários são reduzidos, mediante a clareza, simplicidade e base de contribuintes.

De qualquer forma, qualquer uma das medidas comuns na experiência internacional depende de um sistema que seria a própria tradução da transparência tributária (BIRD, 2010, p. 4), em que se deve enfatizar *a redução da incerteza do contribuinte esclarecer ambiguidades jurídicas*, isso porque *muitas vezes sobre questões tão simples como a alíquota do imposto aplicável a certas transações, comunicando claramente o que a lei é*, de forma a resistir a mudanças de interpretação inconsequente que podem deixar a norma de forma *não se sabe mais o que é*. A importância da clareza e redução de incertezas é maior nos casos de créditos tributários autoconstituídos, em que somente será bem-sucedido com pré-condições: (1) legislação simples, clara e estável; (2) sistemas de pagamento eficientes; (3) procedimentos simples; (4) efetivo sistema de exigibilidade (*enforcement*); (5) auditoria razoável; (6) tipicidade fechada de sanções; (7) bom sistema de revisão administrativa (BIRD, 2010, p. 3).

Novamente, pela experiência internacional, pode-se dizer que houve a indicação pela confirmação de relação entre transparência tributária e eficiência na arrecadação.

A análise de casos julgados do STF

Na terceira e última parte do trabalho, realizou-se a análise de dois julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal.

No primeiro caso, propõe-se a análise do voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes no Recurso Extraordinário 574.706, no julgamento sob regime de repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 574.706, do Pleno do Supremo Tribunal Federal, finalizado no dia 15.03.2017 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2017, p. 109-174). O julgamento tratou da exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo da contribuição ao COFINS. O voto expressa bem as consequências causadas por atos judiciais que contrariariam os pressupostos anteriores, pois os tornam contraditórios entre si, aumentando as sombras nas informações em que os jogadores devem utilizar para sua tomada de decisão pelas consequências

pretendidas. Quando o ambiente institucional é bombardeado com tais situações, há a criação de incertezas e inseguranças jurídicas. Assim, a interpretação das normas tributárias dada pelas autoridades julgadoras, sem observar coerência dos entendimentos anteriores e de suas consequências, geram a opacidade do sistema tributário, afetando justamente a sua eficiência arrecadatória tanto do Fisco quanto do contribuinte.

No segundo caso, tem-se um dos poucos casos analisados pelo STF, cruzando expressamente a garantia de transparência da Administração Pública em face das alegações de sigilo fiscal e das informações internas dos serviços de arrecadação tributária, temos o Recurso Extraordinário n. 673.707, sob a égide de repercussão geral. A importância desse julgado está justamente na aplicação da garantia de transparência da Administração Pública nos procedimentos fiscais (*transparência tributária*). O ponto fundamental do julgamento do REExt n. 673.707 é a necessidade de *accountability* (dever de prestação de contas), como meio de correção e revisão de atos da Administração Pública, a qual somente com transparência ao contribuinte é possível a efetividade democrática, justamente pela possibilidade de controle dos atos administrativos. O que se coaduna com a própria legitimidade de uma democracia constitucional em uma sociedade plural, com fundamento na interpretação constitucional da norma derivada por vários personagens: inclusive o contribuinte. Logo, se a legitimação, o respeito do Estado (inclusive de suas cortes tanto constitucionais, judiciais ou administrativas) e a interpretação constitucional dependem de sua aceitação e aderência de uma democracia pluralista, esta somente seria possível pela transparência e conhecimento dos motivos do ente público. Em uma democracia crítica de autoquestionamento e correção (ZAGREBESLKY, 2009, p. 137-140), a interpretação feita desenha um caminho constitucional determinante ao Fisco, para que se ampliem os sistemas de acesso de dados da área tributária, ressaltando apenas dados de identificação quando efetivamente da intimidade sensível do contribuinte e segurança nacional. A aplicação genérica do *sigilo fiscal*, para manutenção da opacidade tributária, não seria fundamento suficiente a corresponder com a realidade projetada constitucionalmente do dever de transparência.

Apesar dos poucos casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se pensar em confirmação da última hipótese desta pesquisa, sob uma evolução da visão do próprio tribunal, a garantia de transparência tributária é fundamento para que o sigilo fiscal não seja justificativa suficiente a não divulgação geral dos entendimentos oriundos do Fisco de todas as suas origens, apenas resguardando informações de intimidade sensível. Confirmando-se a indicação de que o entendimento atual do STF permitiria maior implementação do cumprimento da *transparência tributária*, indiferentemente de disposições legais expressas e específicas.

Conclusão final

Os elementos que subsidiam as conclusões são de ordem bibliográfica e empírica, não somente a que foi desenvolvida na presente pesquisa, mas também as que basearam os demais estudos acadêmicos utilizados. Os elementos formadores das conclusões seriam efetivamente:

- 1) A demonstração de que a transparência tributária influencia diretamente no custo de transação do mercado, tanto por parte do contribuinte quanto do Fisco. Logo, se eficiência é a melhor alocação de recursos (custos) para maximização dos resultados (bens/dinheiro/utilidade), a transparência vincula-se ao elemento de recursos afetando a eficiência. Como a eficiência pode ser encarada como um valor (princípio), o conteúdo deontológico dela será a observação justamente dos custos, logo, da eficiência.
- 2) A existência de vários pontos de quase deliberada opacidade por parte das Administrações Tributárias e do próprio contribuinte, que não permitem uma aferição clara dos efeitos da transparência tanto quanto seria necessário.
- 3) A influência da transparência tributária nas preferências e tomada de decisões do contribuinte e dos agentes fiscais.
- 4) A divisão dos custos de arrecadação entre o Fisco e contribuinte, inclusive com as transferências de ônus, riscos e custos a este último, em especial nos casos de constituição do crédito tributário por *autolançamento* tornando-o o principal intérprete da norma tributária. Assim, o custo de

arrecadação decorrente dos custos de oportunidade, informação e decisão é intimamente vinculado à relação de transparência/opacidade tributária. O aumento dos custos oriundos da opacidade é de menor diluição no mercado, não gerando efetivamente aumento de arrecadação, mas pode reduzir a atividade econômica e, conseqüentemente, a arrecadação. Tanto que, em ambientes institucionais opacos, permite-se a criação de *falhas de mercado* e estímulos a não cooperação, as quais aumentam os custos de arrecadação arcados tanto pelo Fisco quanto pelo Contribuinte (custo de conformidade).

- 5) O comportamento das medições de lançamentos tributários de ofício em relação de parcelas auferíveis da transparência tributária (índice de transparência do contencioso tributário). O cruzamento desses dados permitiu vislumbrar que haver relacionamentos entre quantidades e valores individuais de lançamentos e a transparência do contencioso, o que alteraria a qualidade da atuação tributária.
- 6) O galopante aumento do estoque de créditos tributários inscritos em dívida ativa, superior à capacidade de realização, gerando perdimento de recursos públicos, que seriam influenciados justamente pela complexidade e opacidade do sistema gerador de incertezas e estimulante de litigiosidade.
- 7) A experiência internacional que indica a melhoria da eficiência de arrecadação com base na mudança da forma de tratar a relação contribuinte e Fisco. Em que a transparência tributária permitiria o aumento de confiança das partes da relação, bem como a busca de simplicidade e estabilidade do sistema tributário, para redução de incertezas.
- 8) A preocupação expressada nos julgados com o aumento de complexidade do sistema tributário, quando não observadas as possíveis conseqüências em alterações de entendimento. Também, a visão do STF no dever do Fisco em ser transparente perante o contribuinte para reduzir incertezas e garantir controlabilidade dos atos que envolvam a arrecadação tributária, em que o sigilo fiscal não seria uma barreira efetiva para tanto. Nesse caso, a jurisprudência brasileira já estaria preparada para suplantar as

barreiras impostas pelas Administrações Tributárias ao cumprimento da garantia de transparência.

Entre os pontos que não puderam ser verificados, o mais importante é a impossibilidade de quantificação clara do relacionamento entre transparência tributária e eficiência arrecadatória, por vários motivos, ausência de meios de aferição e, em especial, não compilação ou fornecimento de dados suficientes por parte das Administrações Tributárias brasileiras.

De qualquer forma, a pesquisa alcançou seus objetivos:

- 1) confirmando que aplicação da transparência tributária afeta a constituição do crédito tributário e os custos de conformidade do contribuinte (e de arrecadação);
- 2) indicando por vários indícios a possibilidade de confirmar a existência de relação entre a *transparência tributária* e a eficiência arrecadatória;
- 3) indicando que o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal permitiria a interpretação de maior implementação do cumprimento da *transparência tributária*, indiferentemente de disposições legais expressas e específicas.

Para efetivamente finalizar, obrigado pela atenção e paciência dispensada, espera-se que o trabalho tenha rendido algo de útil e bom à sociedade, no mínimo alguma reflexão.

REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron; JOHNSON, Simon, ROBINSON, James A. The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation. **The American Economic Review**. American Economic Association, v. 91, n. 5, dec. 2001. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2677930>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício; CORREA NETO, Celso de Barros; SZELBRACIKOWKI, Daniel Correa. Guerra Fiscal do ICMS: Organizar o Desembarque. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 12, n. 1, 2017. Disponível em: <<http://bit.ly/2y0C7NM>>. Acesso em: 7 dez. 2017.

_____. Da mutação à lipoaspiração. **Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 71, n. 5, maio 2017.

_____; CASTRO, Kleber. Termômetro tributário no Brasil em 2016: recuperação na reta final, mas com receitas atípicas. **IDP – Caderno Virtual**, Brasília, 2017. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2908543>>. Acesso em: 1º nov. 2017.

_____. Simples vs. complexo. **Cadernos FGV Projetos**, Rio de Janeiro, ano 11, n. 25, dez. 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/18437/caderno_simples_nacional_bx29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 maio 2019.

AGUILÓ REGLA, Josep. Aplicação do direito, independência e imparcialidade. **Revista NEJ – Eletrônica**, v. 16, n. 3, set./dez. 2011. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3408/2108>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

ALCOFORADO, Antônio; COELHO, Isaías; MONTEIRO, Eduardo Aleixo; NICÁCIO, Miguel; SANTI, Eurico de (Coord.). **Relatório final: 3ª aferição da transparência do contencioso administrativo tributário – ICAT 2015**. São Paulo: FGV Direito SP, 2016. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio-final-da-3a-afericao-da-transparencia-do-contencioso-administrativo-tributario-1-1_0.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2016.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. **Revista de direito tributário atual**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, v. 40, dez. 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BARROS DE CARVALHO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. (Coord.). BRITO, Lucas Galvão de (Org.); DIAS, Karem Lureidini (Org.); AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Compliance** e a implementação de deveres instrumentais. **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTOLUCCI, A.; NASCIMENTO, D. O custo de arrecadação de tributos federais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. esp., ago. 2006. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34194>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

BIRD, Richard. *Smart Tax Administration. Economic Premise*. Washington: The World Bank, n. 36, out. 2010. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTPREMNET/Resources/EP36.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Guia programas de compliance**. Brasília: CADE, 2016. Disponível em: <http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/guias_do_Cade/guia-compliance-versao-oficial.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda**. Acórdão n. 9202-007.145. Relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília. 29.08.2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 dez. 2018.

_____. Consultoria Jurídica. Parecer do Processo TC-012.028/2018-5. **Tribunal de Contas da União**. Brasília. 2018. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F62B15ED20162F95CC94B5BA4&inline=1>>. Acesso em: 29 set. 2019.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Contas Nacionais**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/contas-nacionais.html>>. Acesso em: 8 nov. 2017.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Série histórica PIB 1**. Brasília: IBGE, 2017. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-detalle-de-midia.html?view=mediaibge&catid=2088&id=71>>. Acesso em: 28 abr. 2019.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Radar IDHM**: evolução do IDHM e de seus índices componentes no período de 2012 e 2017. Brasília: IPEA, PNUD, FJP, 2019. Disponível em: <http://atlasbrasil.org.br/2013/data/rawData/Radar%20IDHM%20PNADC_2019_Book.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2019.

_____. Controladoria-Geral da União. **Portal da Transparência**. Brasília: CGU, _____, 2019. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/despesas/orgao?ordenarPor=orgaoSuperior&direcao=asc>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: dados de 2013. 2014. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_numeros_2014.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: dados de 2014. 2015. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: dados de 2015. 2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202016.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: dados de 2016. 2017. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: dados de 2017. 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202018.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: dados de 2018. 2019. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202019.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2019.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Balancos Anuais (DCA) 2013-2016. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público**. 2017. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf>. Acesso em: 8 nov. 2017.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil** [coordenação: Aylton Dutra Leal]. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/manual-sigilo-fiscal-receita-federal.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2018.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Receita analisa relatório do Banco Mundial e propõe melhorias**. Brasília. 2016. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/atendimento/receita-relatorio-do-banco-mundial.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2019.

_____. Subsecretaria de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2015 e Resultados de 2014.** 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2015_03_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf/view>. Acesso em: 4 dez. 2017.

_____. Subsecretaria de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2016 e Resultados de 2015.** 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf/view>>. Acesso em: 4 dez. 2017.

_____. Subsecretaria de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2017 e Resultados de 2016.** 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf/view>>. Acesso em: 4 dez. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos Infringentes na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1289, do Tribunal Pleno. 2004. Relator Min. Gilmar Mendes. **Diário de Justiça Eletrônico** (STF), Brasília, 27.02.2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706, do Tribunal Pleno. Relatora Min. Carmen Lúcia. 2017. Brasília: **Supremo Tribunal Federal.** Inteiro teor. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 21 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 673.707/MG, do Tribunal Pleno. 2015. Relator Min. Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico** (STF), Brasília, 29.09.2015. Inteiro teor. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9487405>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Suspensão de Segurança n. 3154/RS. 2007. Relator Min. Luiz Fux. **Diário de Justiça Eletrônico** (STF), Brasília, 09.04.2007.

BYRNS, Ralph T.; STONE, Gerald W. **Microeconomia.** Trad. Fernanda Camila R. Cavalheiro. São Paulo: Makron Books, 1996.

BUCHANAN, James M. **Cost and choice: an inquiry in economic theory.** Indianapolis: Liberty Fund, 1999. Disponível em: <http://files.libertyfund.org/files/1068/0102-06_LFeBk.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 3, jan./jun. 2009.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes legisladores?** Trad. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, reimpressão, 1999.

CARCOVA, Carlos Maria. **A opacidade do direito**. Trad. Edilson Alkmim Cunha. São Paulo: LTr, 1998.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: IBDT, v. 1, 2014. Disponível em: <http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____; MATTOS, Ely José de. Análise Econômica do Direito Tributário e Coalizão de Princípios Jurídicos: Um caso concreto. **Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers**. UC Berkeley: Berkeley Program in Law and Economics. 20.05.2008. Disponível em: <<https://escholarship.org/uc/item/5sb875z8>>. Acesso em: 12 abr. 2018.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Transparência e Prestação de Contas**. Madri: CIAT, 2018. Disponível em: <https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018_Transparencia_AT_pt.pdf?slrid=4646879e-006b-6000-d1b5-33c788b9ecc1>. Acesso em: 9 jul. 2018.

COASE, Ronald Harry. **A firma, o mercado e o direito**. 2 ed. Trad. Heloisa Gonçalves Barbosa. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

COELHO, Isaías (Coord.); CORRÊA, André Rodrigues (Coord.); SANTI, Eurico de (Coord.). **4ª aferição da transparência do contencioso administrativo tributário – ICAT 2016**. São Paulo: FGV Direito SP, 2017. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio_final_4o_afericao_do_icat_0.pdf>. Acesso em: 10 set. 2017.

DALLARI, Adilson Abreu; ARAGÃO, Alexandre Santos; PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.) et al. **Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas**. Brasília: Senado Federal, 2015.

DERZI, Misabel Abreu; BREYNER, Frederico Menezes. Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais. In: **XIV Congresso do Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo : IBET, jun. 2018. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/principio-da-legalidade-e-os-custos-de-conformidade-na-instituicao-de-deveres-instrumentais-por-misabel-abreu-machado-derzi-e-frederico-menezes-breyner/>>. Acesso em: 12 mar. 2019.

DORNELLES, Francisco; DANTAS, B. O sistema tributário da Constituição de 1988. **Estado e economia em vinte anos de mudanças**. Brasília: Senado, v. IV, 2008.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2008.

FELÍCIO, Raphael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopo. Sistema Tributário Brasileiro: Análise da Percepção dos Tributaristas à Luz dos Conceitos de Eficiência e Justiça Fiscal. In: **Congresso USP de iniciação científica em contabilidade**, 15., 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: USP, 2018. Disponível em: <<https://congressousp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/662.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FUNDAÇÃO ALEXANDRE DE GUSMÃO (FUNAG). **Maiores economias do mundo: PIB a preços correntes, em bilhões de US\$, 2012-2022**. Brasília: FUNAG. Disponível em: <http://www.funag.gov.br/ipri/images/analise-e-informacao/FMI_PIB_13jun2017.xls>. Acesso em: 26 abr. 2019.

FREITAS FILHO, Roberto et al. Políticas públicas e protagonismo judicial no STF. **Universitas Jus**. Brasília: Uniceub, v. 22, n. 2, 2011.

GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. **O neoconstitucionalismo e o fim do Estado de Direito**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-29082013-113523/pt-br.php>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

GULLINO, Daniel; NASCIMENTO, Bárbara. Carga tributária cresce e atinge 32,38%. **O Globo**, 27 dez. 2017. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/carga-tributaria-cresce-atinge-3238-em-2016-22232203>>. Acesso em: 1º jun. 2019.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional, a sociedade aberta dos intérpretes da constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.

HIRATA, Dalton Yoshio. Processo Administrativo Fiscal: Melhorar e Unificar a Legislação sobre os Procedimentos? **Blog do NEF**, Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP, São Paulo, 29 set. 2010. Disponível em:

<<http://estudosfiscais.blogspot.com.br/2010/09/processo-administrativo-fiscal-melhorar.html>>. Acesso em: 10 out. 2016.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolançamento**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

INSTITUTO Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Quanto custa o Brasil para os Brasileiros. **Revista Governança Tributária**. São Paulo: IBPT, v. 6, out. 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. Art. 20 da LINDB – Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, nov. 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648/74311>>. Acesso em: 13 dez. 2018.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LOPES, José Reinaldo de Lima Lopes. Decidindo sobre recursos escassos: raciocínio jurídico e economia. **Direitos sociais: teoria e prática**. São Paulo: Método, 2006.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Comentários à reforma administrativa: de acordo com as emendas constitucionais 18, de 05.02.1998, e 19, de 04.06.1998**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

LOPEZ, F. G. *Accountability* e controle social da administração pública federal brasileira. In: SILVA, Fabio de Sá e; LOPEZ, Felix Garcia; PIRES, Roberto Rocha C. (Org.). **Estado, instituições e democracia: democracia**. Brasília: IPEA, 2010, v. 2.

MARINHO, Sara Morgana Matos; SCHAPIRO, Mario Gomes. *Compliance* concorrencial: cooperação regulatória na defesa da concorrência?. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília: Senado Federal, ano 53, n. 211, jul./set. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Teoria da imposição tributária. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

MATO GROSSO. Reforma tributária do governo e FGV apresentam para empresários oito modelos de ICMS. 4 nov. 2014. **YouTube**. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=-nBnGwQUiLg&feature=youtu.be>>. Acesso em: 5 maio 2019.

_____. **Apresentação do modelo 3.3.3 (SITA 3.3.3)**. Cuiabá, 2016. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/0B07QRGJtuFedUmlqZTRoTmNLR1E/view>>. Acesso em: 16 mar. 2019.

_____. **Apresentação do modelo 4.0 (SITA 4.0)**. Cuiabá, 2016. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/0B07QRGJtuFedVFdWSk9sVkVycWs/view>>. Acesso em: 16 mar. 2019.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. ReeNec 23540/2017, Segunda Câmara de Direito Público. 2018. Relator Des. José Zuquim Nogueira. Cuiabá, **Diário de Justiça Eletrônico**. 16 ago. 2018. Disponível em: <<http://servicos.tjmt.jus.br/ViewDocumento.aspx?key=6af3742a-bc17-4ad7-bbb9-3db4189080ac>>. Acesso em: 29 abr. 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino. A influência do pensamento de Peter Häberle no STF. **Consultor Jurídico**. 10 abr. 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-abr-10/pensamento-peter-haberle-jurisprudencia-supr>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

MONREAL, Tais Ferracini Duenhas. Transparência e isonomia: o desafio do processo administrativo tributário em face do sigilo fiscal. **Revista Contas Abertas**, Campo Grande, Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, n. 1, nov. 2015. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/revistaeletronica2/doc1/06.pdf>>. Acesso em: 6 set. 2016.

_____; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Transparência como mecanismo de isonomia no processo administrativo tributário. **Publica Direito**, 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=891c97c0ef7bb882>>. Acesso em: 17 out. 2016.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de Direito Processual**. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 8 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Centre for Tax Policy and Administration. **Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure**. Paris: OCDE, 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanningthroughimprovedtransparencyanddisclosure.htm>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial**. São Paulo : Noeses, 2012.

PEREIRA, Flávio Henrique Unes (Coord.); ANASTASIA, Antônio Augusto Junho; SUNDFELD, Carlos Ari et al. **Segurança jurídica e qualidade das decisões públicas**. Brasília: Senado Federal, 2015.

PIMENTEL, Mariana. Por que contribuintes cumprem normas tributárias. **Blog do NEF**. Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito, São Paulo, 11 ago. 2010. Disponível em: <<http://estudosfiscais.blogspot.com.br/2010/08/por-que-contribuintes-cumprem-normas.html>>. Acesso em: 20 out. 2016.

PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.); CALIENDO, Paulo et al. **Princípios de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Renovar, 2006.

PONTES, Tobias da Silva. **O processo administrativo no Estado de São Paulo**: um estudo sobre litígios de ICMS no período de 2010 a 2014. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/107/107131/tde.../JoaoTSPontesOriginal.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2019.

POSNER, Eric A. Law and social norms: the case of tax compliance. *Virginia Law Review*, v. 86, 2000.

POSNER, Richard A. **El análisis económico del derecho**. 2 ed. Trad. Eduardo L. Suárez. México: Fondo de Cultura Económica, 2007.

_____. **Problemas da filosofia do direito**. Trad. Jeferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

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

_____. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Reforma do ICMS no Mato Grosso: paradigma da legalidade nacional. **Jota info**. Brasília: Jota, 06.11.2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-icms-no-mato-grosso-paradigma-da-legalidade-nacional-06112016>>. Acesso em: 16 mar. 2019.

SCHUARTZ, Luís Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. In: MACEDO JR., Ronaldo; BARBIERI, Catarina. **Direito e interpretação**: racionalidade e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Teoria da decisão**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2018. Disponível em: <http://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/teoria_da_decisao_2018_1_0_k.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2018.

_____. Quando o Bom é o Melhor Amigo do Ótimo: A Autonomia do Direito Perante a Economia e a Política da Concorrência. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 245, maio 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/42123/40815>>. Acesso em: 1º maio 2019.

STIGLITZ, Joseph E. **On liberty, the right to know, and public discourse**: the role of transparency in public life. Oxford: Oxford Amnesty Lecture, jan. 1999. Disponível em:

<<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.594.93&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2019.

SOUZA, Antônio Francisco de; BRANCO, Paulo Gonet (Coord.); MEIRA, Liziane Angelotti (Coord.); CORREA NETO, Celso de Barros (Coord.) et al. **Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica no Procedimento Tributário**. In: **Tributação e Direitos Fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: Saraiva/IDP, 2012.

THE WORLD BANK. **Doing Business 2019**. Washington: The World Bank. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>>. Acesso em: 26 abr. 2019.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

XAVIER, Viana Ramos. **O controle judicial das decisões proferidas pelo CARF favoráveis ao contribuinte**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/18829/2/Bianca%20Ramos%20Xavier.pdf>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **Crucificação e Democracia**. Trad. Mônica de Sanctis Viana. São Paulo: Saraiva/IDP, 2009.

ANEXO 1 – PEDIDO PADRÃO DE REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES

Excelentíssimo Senhor Secretário de Fazenda do Estado de (Nome do Estado).

Ref.: Informações para estudos acadêmicos e base para dissertação de mestrado.

Gustavo Vettorato, brasileiro, casado, advogado, mestrando do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), inscrito no CPF/MF n. 940.506.510-68, e na OAB/MT n. 11001-A, com endereço profissional na Av. Historiador Rubens de Mendonça, 1894/409, Bosque da Saúde, 78.050-000, Cuiabá-MT, e-mail gustavo.vettorato@gmail.com, telefones (65) 98141-7400, vem, à presença de Vossa Excelência, sob os auspícios do art. 3º, da Lei Federal n. 122.527/2017, requerer pelas razões seguintes:

Como colocado no preâmbulo, o peticionário cursa o Mestrado Acadêmico em Direito Constitucional e Sociedade do IDP. A dissertação que está em confecção trata da **Transparência do Contencioso Administrativo Tributário, inclusive como forma de aumentar a eficiência arrecadatória, na melhoria na relação Fisco-Contribuinte**. Para conclusão desse intento, é necessária a coleta de dados sobre arrecadação das Unidades Federativas, entre elas do Estado de Santa Catarina. Entretanto, alguns dos dados para formação de indicadores de análise não estão disponíveis nos canais de comunicação comuns (portais digitais do Estado, Secretarias de Fazenda e Planejamento, ou Diário Oficial). Por esse motivo, vem solicitar que sejam disponibilizados tais dados.

Observa-se que os dados e informações solicitadas não afetam o sigilo fiscal, pois tratam de volumes gerais não individualizados por contribuinte.

Os dados e informações solicitadas são os seguintes:

- 1) Número total de lançamentos de créditos tributários de ofício, constituídos pelas autoridades fiscais da Secretaria de Estado de Santa Catarina, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017;
 - 1.a) Do volume indicado anteriormente, quantos seriam oriundos de lançamento tributário de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Comunicações (ICMS), nos mesmos períodos;
 - 1.b) Quais seriam as quantidades lançamentos por ofício de créditos tributários de ICMS por setor da economia nos mesmos períodos?
 - 1.c) Quais são os valores totais dos créditos tributários constituídos por lançamentos de ofício, nos mesmos períodos? Solicita-se, se possível, que os valores estejam corrigidos monetariamente, indicando-se o índice de atualização.
 - 1.d) Quais são os valores totais de multa que constituem os créditos tributários objetos de lançamentos de ofício, nos mesmos períodos? Solicita-se, se possível, que os valores estejam corrigidos monetariamente, indicando-se o índice de atualização.
- 2) Número total de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de Santa Catarina, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017;
- 3) Número total de julgamentos de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de Santa Catarina, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017;
 - 3.a) Qual é o tempo médio para julgamento das impugnações administrativas?

- 3.b) A quantidade de decisões de julgamento de impugnações administrativas (primeira instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos.
- 4) Números totais de recursos voluntários (segunda instância) são interpostos contra decisões administrativas de impugnação à lançamentos de ofício (primeira instância), em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017;
- 4.a) A quantidade de recursos voluntários admitidos e inadmitidos, nos mesmos períodos.
- 4.b) A quantidade de recursos voluntários julgados monocraticamente e pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Santa Catarina, separadamente, nos mesmos períodos.
- 4.c) A quantidade de decisões de julgamento de recursos voluntários administrativos (segunda instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos.
- 4.d) Qual é o tempo médio para julgamento dos recursos voluntários?
- 5) Qual é a quantidade de desistências de impugnações e recursos administrativos em razão de adesão a programas de regularização fiscal, nos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

Isso posto, solicita-se que sejam fornecidos os dados supra mencionados, bem como se juntam os documentos referentes à pessoa do requerente (carteira de identidade e documento de vínculo com o IDP).

Termos em que solicita deferimento.

Cuiabá para Curitiba, 13 de fevereiro de 2018.

Gustavo Vettorato
OAB/MT n. 11001-A

ANEXO 2 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PARANÁ



Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

Seu atendimento foi encerrado

1 message

Atendimento - SIGO <cge-sigo@pr.gov.br>
To: gustavo.vettorato@gmail.com

17 March 2018 at 13:18



Sistema Integrado para Gestão de Ouvidorias

Olá!

Seu atendimento com protocolo 11887/2018 foi encerrado.

Clique no botão abaixo para acessá-lo.

[Acessar contato](#)

Obrigado,

Caso tenha problemas clicando no botão "Acessar contato", copie e cole a URL abaixo no seu navegador:

<http://www.sigo.pr.gov.br/cidadao/login-via-link/eyJpdjI6IjFyYiBTZzZhc2BHYTRzd29QdDk1NWw5c2RlbnZhbGVlIjo1WTIEc3RzAzN3N2MGEzSGx0NkpkUT09IiwibWVjIjo1MmRkNDQwOWUuYmM0N2VINGQyNmI0ZDZAxOWVlZjBhZmZlOTQ1YTUzNTc0MTg1NzgzZjI1Nz45N2RmNzJjNzJlYyJ9>

© 2018 - Controladoria Geral do Estado

ATENÇÃO: Nós não enviamos emails não solicitados. Caso você não tenha realizado esta solicitação ignore este email.

Atendimento ao Cidadão: 41 3208-6001

Todos os lançamentos de ofício (valores originais lançados na inicial)					
Ano	Vi. imposto	Vi. multa	Vi. juros do imposto	Vi. total	Quant. AI
2013	636.600.203,62	682.867.904,03	108.478.505,94	1.428.946.613,59	9.136
2014	502.346.696,22	648.584.794,08	98.817.648,12	1.250.749.140,42	7.314
2015	1.369.47.340,36	1.750.346.739,07	348.459.478,88	3.469.553.558,31	4.624
2016	1.147.864.215,23	1.775.086.536,89	342.128.237,78	3.264.679.389,90	6.572
2017	1.101.167.271,12	1.533.860.935,32	345.329.192,84	2.980.357.399,33	7.248
Total	4.757.325.728,55	6.391.746.709,39	1.245.233.863,61	12.394.285.501,55	34.894

Lançamentos de ofício de ICMS (valores originais lançados na inicial)					
Ano	Vi. imposto	Vi. multa	Vi. juros do imposto	Vi. total	Quant. AI
2013	625.432.365,95	681.538.996,80	105.714.678,12	1.412.705.640,87	8.434
2014	478.680.680,96	646.429.443,42	84.565.870,29	1.209.684.104,63	6.625
2015	1.312.697.978,36	1.742.714.405,86	314.409.009,26	3.369.221.393,48	4.124
2016	1.137.765.347,92	1.773.717.029,01	337.297.826,89	3.248.780.203,82	5.507
2017	1.087.006.940,49	1.531.497.861,06	338.401.989,19	2.957.106.199,74	5.393
Total	4.641.301.323,68	6.375.977.236,15	1.380.388.582,71	12.197.507.542,54	30.083

Em relação às 34.894 autuações, foram autuados 25.296 contribuintes do ICMS.

Todos os lançamentos de ofício (saldo devedor atualizado de AI/PAF não encerrado até a data de 13/03/2018)					
Ano	Vi. imposto	Vi. multa	Vi. juros (imposto+multa)	Vi. total	Quant. AI
2013	245.452.155,07	195.294.322,64	267.674.093,73	708.420.571,44	121
2014	205.307.853,79	227.984.269,00	220.668.932,22	653.963.362,09	228
2015	761.157.003,50	514.164.001,04	575.890.309,18	1.851.211.313,72	435
2016	962.843.096,00	984.364.751,48	588.701.929,80	2.535.929.771,29	977
2017	967.622.101,94	880.273.099,53	399.528.724,49	2.247.425.069,80	1.471
Total	3.142.382.204,30	2.812.100.443,70	2.062.463.989,42	8.016.950.108,34	3.232

Lançamentos de ofício de ICMS (saldo devedor atualizado de AI/PAF não encerrado até a data de 13/03/2018)					
Ano	Vi. imposto	Vi. multa	Vi. juros (imposto+multa)	Vi. total	Quant. AI
2013	244.538.858,21	195.158.691,55	266.215.402,42	705.913.952,18	113
2014	193.881.229,45	226.392.461,04	207.365.261,31	627.650.951,80	189
2015	709.328.573,99	507.212.592,69	528.180.718,77	1.744.722.865,65	361
2016	957.855.125,88	981.689.008,27	595.484.324,22	2.547.028.458,37	882
2017	961.631.649,30	879.302.477,98	386.179.009,79	2.237.113.137,08	832
Total	3.067.249.436,83	2.801.755.231,74	1.991.424.716,53	7.862.429.385,08	2.371

Decisões emitidas pelo Delegado de Julgamento (primeira instância)									
Ano	Vi. imposto mantido	Vi. multa mantida	Vi. juros do imposto mantido	Vi. total mantido	Vi. total na data da lavratura	Vi. total na data da lavratura dispensado c.f. dec. Sing. , COM Recurso de ofício	Tempo médio entre a lavratura e a emissão da decisão de 1ª instância (em número de dias)	Mérito	
								procedente	improcedente
2013	911.346.618,01	827.624.945,97	160.011.224,59	1.898.992.988,57	385.656.364,19	13.189.552,12	2.297.838.908,88	312,10	2.397
2014	599.898.677,91	609.269.510,65	109.143.685,63	1.278.311.874,19	275.518.991,38	85.877.753,00	1.562.751.643,10	289,54	2.510
2015	422.027.267,64	564.303.003,57	86.801.091,50	1.073.131.362,71	175.995.405,92	4.972.798,12	1.253.899.526,75	295,57	1.932
2016	481.279.152,22	705.652.437,26	118.254.389,26	1.305.185.967,74	351.763.250,48	2.878.245,83	1.459.827.484,05	272,92	1.659
2017	1.137.412.558,47	1.425.602.471,20	312.254.819,93	2.875.269.849,60	382.433.873,78	4.247.137,42	3.065.950.860,80	339,56	1.771
Total	3.551.464.474,25	4.130.462.368,65	786.465.219,91	8.435.392.062,81	1.171.007.886	111.165.446,49	9.640.268.419,58	10,269	7.296

Decisões emitidas pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais (segunda instância) e pelo Secretário da Fazenda (terceira instância) (**)									
Ano (**)	Vi. imposto mantido	Vi. multa mantida	Vi. juros do imposto mantido	Vi. total mantido	Vi. total na data da lavratura dispensado	Vi. total na data da lavratura (todos os valores, após o trânsito em julgado de méritos)	Tempo médio entre a lavratura e a liquidação de valores, após o trânsito em julgado (em número de dias)	Mérito	
								procedente	improcedente
2013	447.492.164,14	373.523.130,42	81.300.167,74	902.315.462,30	564.802.661,67	1.067.118.123,97	1.799,24	655	318
2014	356.444.413,51	285.679.698,04	69.840.479,33	712.064.590,88	472.022.960,02	1.184.087.489,90	1.647,10	604	296
2015	536.063.291,62	370.297.863,55	94.527.425,97	1.000.888.581,14	1.341.078.424,47	1.341.967.005,61	1.744,07	423	327
2016	508.429.171,68	332.873.038,32	67.908.754,98	910.211.564,98	456.701.433,29	1.366.912.998,27	1.541,81	369	225
2017	313.728.223,81	252.785.019,94	70.894.748,52	637.407.992,27	622.092.449,36	1.260.100.441,53	1.436,75	234	143
Total	2.163.257.263,76	1.615.159.290,17	384.471.576,54	4.162.888.130,47	2.057.297.219	6.220.186.059,28	4.585	2.285	1.309

(*) -> Não existe mais a 3ª instância a partir do momento que produziu efeitos a Lei n. 18.877/2016.
 (**)-> A referência empregada aqui é a data da liquidação de valores (em que o crédito tributário é ajustado nos termos da decisão final), do CCDF ou de terceira instância, não a data da sessão de julgamento ou da decisão do Secretário, respectivamente. Porém costumam ser próximas.

ANEXO 3 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE PERNAMBUCO



Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

Resposta da Solicitação

1 message

Ouvidoria <gcon@ati.pe.gov.br>

9 March 2018 at 14:24

To: ToName <gustavo.vettorato@gmail.com>, Copy <ouvidoriape@yahoo.com.br>

Esse e-mail foi enviado automaticamente pelo Sistema de Ouvidoria do Estado de Pernambuco. Não responda esse e-mail por essa tela, utilize o link abaixo:

Prezado Senhor Gustavo Vettorato,

Esta Ouvidoria-Geral do Estado transcreve abaixo a resposta da Secretaria da Fazenda de Pernambuco – SEFAZ, validada pela Autoridade Administrativa, Sr. Elly Anderson Teodósio da Silva, ao Pedido de Acesso à Informação registrado sob o n.º 201810998:

“ Em atenção ao PAI nº 201810998, enviamos, em anexo, os arquivos eletrônicos contendo as informações possíveis.

Atenciosamente,

Elly Anderson Teodósio da Silva.
Autoridade Administrativa da Sefaz-PE.”

Informamos que se o acesso à informação tiver sido negado ou as razões da negativa não tiverem sido informadas, o senhor poderá interpor recurso contra a decisão à autoridade hierarquicamente superior da SEFAZ, Sr. José Harlan Nóbrega, no prazo de 10 dias a contar da data de hoje.

Por oportuno, agradecemos sua participação na melhoria da qualidade dos serviços prestados pelo Governo de Pernambuco, apresentando sua manifestação e colocamo-nos à disposição para qualquer esclarecimento que se faça necessário.

Atenciosamente.

Ouvidoria-Geral do Estado
Secretaria da Controladoria-Geral do Estado

2 attachments

201810998_Resposta PAI 201810998_1.docx
16K

201810998_Lançamentos de Credito Tributário (2013-2017) - Resposta ao PAI 201810998_2.xlsx
805K

Em razão do volume de dados da planilha do arquivo 201810998_Lançamentos de Credito Tributário (2013-2017) - Resposta ao PAI 201810998_2.xlsx, o mesmo está disponível no seguinte endereço:
<https://drive.google.com/open?id=1e3YFxr09LVGUUpOAakzQdGbYdNLxH4iL>

Conteúdo do arquivo *201810998_Resposta PAI 201810998_1.doc.*:

Em resposta ao PAI nº 201810998, enviamos as informações relativas ao item 1 na planilha em anexo, com exceção daquelas referentes às quantidades e aos valores de lançamentos por ofício de créditos tributários de ICMS por setor da economia, as quais, conforme o inciso III do art. 14 do Decreto nº 38.787, de 30 de outubro de 2012, demandariam trabalhos adicionais de análise e consolidação de dados.

As informações concernentes aos demais itens encontram-se listadas abaixo.

2) Número total de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de Pernambuco, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

Tais dados são públicos para consultas, já se encontrando publicados no site da Secretaria da Fazenda – Sefaz, no link TATE, relatórios gerenciais.

3) Número total de julgamentos de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de Pernambuco, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

Tais dados também já se encontram publicados no site da Fazenda, no link TATE, relatórios gerenciais.

3.a) Qual o tempo médio para julgamento das impugnações administrativas?

Não há o estabelecimento de uma metodologia aprovada para tal mensuração.

3.b) A quantidade de decisões de julgamento de impugnações administrativas (primeira instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos.

Todas as decisões do TATE, sejam de primeira, sejam as de segunda instância, desde 1991, são publicadas em ementas no Diário Oficial do Estado. Entretanto, a partir de 2015, passamos a publicar os acórdãos em inteiro teor, de ambas as instâncias, no site da Sefaz, no link TATE.

4) Números totais de recursos voluntários (segunda instância) são interpostos contra decisões administrativas de impugnação lançamentos de ofício (primeira instância), em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

Tais dados já se encontram publicados no site da Fazenda, no link TATE, relatórios gerenciais e semestrais.

4.a) A quantidade de recursos voluntários admitidos e inadmitidos, nos mesmos períodos;

Tais dados já se encontram publicados no site da Fazenda, no link TATE, relatórios gerenciais e semestrais.

4.b) A quantidade de recursos voluntários julgados monocraticamente e pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Pernambuco, separadamente, nos mesmos períodos.

Não existe a figura de julgamento monocrático no TATE, nem tampouco Conselho de Contribuintes – vide item “Institucional” no site SEFAZ/TATE.

4.c) A quantidade de decisões de julgamento de recursos voluntários administrativos (segunda instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos. Vide resposta dada ao item 3.b acima.

4.d) Qual o tempo médio para julgamento dos recursos voluntários?

Não há o estabelecimento de uma metodologia aprovada para tal mensuração.

5) Qual a quantidade de desistências de impugnações e recursos administrativos em razão de adesão a programas de regularização fiscal, nos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

Os dados de desistências de impugnações e recursos estão nos relatórios gerenciais e semestrais já publicados no site da SEFAZ/TATE. Entretanto, eles não estão segregados por programas de regularização fiscal, já que para este TATE, tal dado é despiciendo.

ANEXO 4 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA



Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

Sistema Eletrônico de Ouvidoria :: Resposta da Ouvidoria18:01:36

1 message

Sistema Eletronico de Ouvidoria <no-reply@clasc.sc.gov.br>
To: Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

28 February 2018 at 18:01

Atendimento: 2018004090
Data: 28 de Fevereiro de 2018

Prezado Gustavo Vettorato,

Desde já agradecemos seu contato junto ao E-SIC.

Em atenção a reivindicação formulada no atendimento n° 2018004090, Informamos que

28/02/2018 17:48
SC::OGE::Secretaria de Estado da Fazenda
Por: Thiago Pereira de Freitas

Item 1 e sub-itens a), c) e d) estão explicitados no arquivo anexo.
O item b) não está disponível nos sistemas informatizados da SEF.
Itens 2, 3 e 4 podem ser extraídos dos relatórios anuais do Tribunal Administrativo Tributário (TAT) em Estatística Processos Julgados.
Com relação ao item 5 informamos que as desistências processadas pelo TAT são declaratórias e não motivadas. Não há registros nos sistemas da SEF da motivação apresentada para a desistência do pleito administrativo. Esse cruzamento de informações com os sistemas de arrecadação envolveria trabalhos adicionais de desenvolvimento de relatórios e modelagem de dados.
Com base no art. 14, inc. III, do Decreto n° 1048/2012, entendemos que o pedido não pode ser atendido, tendo em vista que exige trabalhos adicionais de análise, consolidação de dados e informações e serviço de produção e tratamento de dados.

Solicitamos que não utilize este e-mail de encaminhamento para novos atendimentos ou respostas. Sugerimos que, caso necessário, seja registrado um novo atendimento no sistema da Ouvidoria Geral do Estado: www.ouvidoria.sc.gov.br.

Atenciosamente,

Dejalr Vicente Pinto
Ouvidor Geral do Estado



Conteúdo do arquivo *Ouvidoria 7951.xlsx*:

Constituição crédito tributário 2013-2017						
Período	Imposto	Crédito	Multa	Juros	Total	Quantidade
jan/13	ITCMD	R\$ 187.537,16	R\$ 54.629,31	R\$ 39.716,28	R\$ 281.882,75	76
jan/13	ICMS	R\$ 27.406.849,51	R\$ 18.895.389,93	R\$ 6.732.543,09	R\$ 53.034.782,53	401
jan/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 2.100,46	R\$ 1.050,24	R\$ 376,46	R\$ 3.527,16	2
jan/13	ICMS Outras UFs	R\$ 14.347,87	R\$ 7.361,45	R\$ 1.604,64	R\$ 23.313,96	3
jan/13	IPVA	R\$ 27.599,30	R\$ 13.799,65	R\$ 5.928,30	R\$ 47.327,25	34
fev/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 20.921,50	R\$ 10.460,76	R\$ 577,00	R\$ 31.959,25	1
fev/13	IPVA	R\$ 14.662,67	R\$ 7.331,33	R\$ 2.110,76	R\$ 24.104,76	18
fev/13	ITCMD	R\$ 139.467,33	R\$ 37.083,42	R\$ 28.133,03	R\$ 204.683,77	72
fev/13	ICMS Outras UFs	R\$ 73.877,25	R\$ 85.969,63	R\$ 7.992,15	R\$ 167.839,03	4
fev/13	ICMS	R\$ 21.673.313,90	R\$ 17.400.465,19	R\$ 1.654.319,52	R\$ 40.728.098,60	375
mar/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 34.641,38	R\$ 17.320,76	R\$ 1.730,37	R\$ 53.692,51	5
mar/13	ICMS Outras UFs	R\$ 3.029.957,64	R\$ 2.012.660,64	R\$ 352.022,07	R\$ 5.394.640,35	12
mar/13	ITCMD	R\$ 282.927,28	R\$ 73.608,63	R\$ 152.585,22	R\$ 509.121,13	58
mar/13	ICMS	R\$ 78.806.145,68	R\$ 48.755.561,21	R\$ 6.308.293,60	R\$ 133.870.000,49	569
mar/13	IPVA	R\$ 18.663,92	R\$ 9.331,96	R\$ 3.475,17	R\$ 31.471,05	27
abr/13	ITCMD	R\$ 1.837.262,22	R\$ 840.900,49	R\$ 460.409,74	R\$ 3.138.572,45	155
abr/13	ICMS	R\$ 27.303.920,86	R\$ 19.323.245,36	R\$ 1.928.333,72	R\$ 48.555.499,94	591
abr/13	ICMS Outras UFs	R\$ 1.949.554,49	R\$ 1.350.647,64	R\$ 201.507,53	R\$ 3.501.709,66	12

abr/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 29.919,24	R\$ 14.959,70	R\$ 1.829,50	R\$ 46.708,44	3
abr/13	IPVA	R\$ 21.539,33	R\$ 10.769,66	R\$ 3.030,58	R\$ 35.339,58	37
mai/13	IPVA	R\$ 22.591,47	R\$ 11.295,74	R\$ 3.625,59	R\$ 37.512,80	34
mai/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 73.150,68	R\$ 36.575,37	R\$ 4.515,19	R\$ 114.241,24	23
mai/13	ITCMD	R\$ 883.608,41	R\$ 539.601,49	R\$ 94.269,77	R\$ 1.517.479,67	70
mai/13	ICMS	R\$ 82.067.589,85	R\$ 112.975.302,38	R\$ 9.853.609,71	R\$ 204.896.501,94	1833
mai/13	ICMS Outras UFs	R\$ 1.940.420,09	R\$ 1.054.595,99	R\$ 156.236,31	R\$ 3.151.252,39	30
jun/13	ITCMD	R\$ 1.861.782,61	R\$ 600.282,63	R\$ 616.866,51	R\$ 3.078.931,75	317
jun/13	IPVA	R\$ 22.564,55	R\$ 11.282,27	R\$ 4.809,08	R\$ 38.655,90	31
jun/13	ICMS	R\$ 50.561.847,75	R\$ 38.370.465,55	R\$ 2.742.708,70	R\$ 91.675.022,00	846
jun/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 34.964,62	R\$ 18.330,41	R\$ 3.655,87	R\$ 56.950,89	12
jun/13	ICMS Outras UFs	R\$ 604.251,55	R\$ 424.544,93	R\$ 116.908,15	R\$ 1.145.704,63	9
jul/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 559,97	R\$ 279,98	R\$ 6,73	R\$ 846,69	1
jul/13	IPVA	R\$ 24.366,16	R\$ 12.183,08	R\$ 4.260,56	R\$ 40.809,80	29
jul/13	ICMS Outras UFs	R\$ 202.777,88	R\$ 142.421,22	R\$ 42.559,51	R\$ 387.758,60	6
jul/13	ITCMD	R\$ 6.377.323,53	R\$ 4.764.344,97	R\$ 1.134.450,89	R\$ 12.276.119,40	67
jul/13	ICMS	R\$ 75.848.800,86	R\$ 67.390.661,12	R\$ 13.452.413,49	R\$ 156.691.875,47	608
ago/13	ITCMD	R\$ 552.800,18	R\$ 330.041,88	R\$ 180.243,29	R\$ 1.063.085,34	51
ago/13	IPVA	R\$ 93.993,21	R\$ 46.996,60	R\$ 16.820,45	R\$ 157.810,27	191
ago/13	ICMS Outras UFs	R\$ 1.692.357,80	R\$ 1.222.587,76	R\$ 265.665,52	R\$ 3.180.611,08	22
ago/13	ICMS	R\$ 160.912.994,81	R\$ 138.157.944,07	R\$ 33.066.733,92	R\$ 332.137.672,80	1569
ago/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 66.276,82	R\$ 33.138,41	R\$ 3.655,40	R\$ 103.070,63	20
set/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ -	R\$ 10.388,00	R\$ -	R\$ 10.388,00	12
set/13	ITCMD	R\$ 76.249,92	R\$ 51.233,12	R\$ 17.014,45	R\$ 144.497,48	15
set/13	ICMS Outras UFs	R\$ 831.673,95	R\$ 609.897,30	R\$ 207.094,69	R\$ 1.648.665,94	9
set/13	IPVA	R\$ 6.155.398,36	R\$ 3.077.699,19	R\$ 1.049.293,00	R\$ 10.282.390,55	8748
set/13	ICMS	R\$ 27.149.776,15	R\$ 39.030.858,63	R\$ 3.477.996,77	R\$ 69.658.631,55	1504
out/13	ICMS	R\$ 71.726.931,16	R\$ 60.310.016,47	R\$ 3.948.301,77	R\$ 135.985.249,40	4884
out/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 45.249,16	R\$ 26.016,58	R\$ 1.601,62	R\$ 72.867,36	27
out/13	ITCMD	R\$ 17.315,54	R\$ 6.601,89	R\$ 4.210,45	R\$ 28.127,88	11
out/13	ICMS Outras UFs	R\$ 9.301.196,09	R\$ 6.323.595,17	R\$ 364.542,31	R\$ 15.989.333,58	48
out/13	IPVA	R\$ 11.893.981,68	R\$ 5.946.990,84	R\$ 2.016.569,35	R\$ 19.857.541,87	19236
nov/13	ICMS Outras UFs	R\$ 3.095.665,39	R\$ 2.263.211,52	R\$ 737.368,16	R\$ 6.096.245,07	16
nov/13	ICMS	R\$ 61.272.477,80	R\$ 46.947.091,57	R\$ 8.508.794,98	R\$ 116.728.364,35	823
nov/13	IPVA	R\$ 49.425,70	R\$ 24.712,85	R\$ 8.368,82	R\$ 82.507,37	63
nov/13	ITCMD	R\$ 3.666.834,00	R\$ 956.756,98	R\$ 1.468.386,84	R\$ 6.091.977,82	432
dez/13	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 60.484,64	R\$ 118.010,33	R\$ 4.900,38	R\$ 183.395,35	89
dez/13	ICMS Outras UFs	R\$ 28.545.486,23	R\$ 21.171.703,80	R\$ 10.456.383,92	R\$ 60.173.573,95	32
dez/13	ICMS	R\$ 98.784.695,27	R\$ 85.272.563,83	R\$ 11.364.189,24	R\$ 195.421.448,34	8076
dez/13	IPVA	R\$ 32.373,56	R\$ 16.186,78	R\$ 7.297,18	R\$ 55.857,52	42
dez/13	ITCMD	R\$ 3.927.527,45	R\$ 2.045.881,30	R\$ 1.274.070,62	R\$ 7.247.479,37	380
jan/14	IPVA	R\$ 22.514,63	R\$ 11.257,31	R\$ 3.888,43	R\$ 37.660,37	38
jan/14	ITCMD	R\$ 1.993.906,51	R\$ 1.494.432,98	R\$ 546.387,26	R\$ 4.034.726,74	14
jan/14	ICMS Outras UFs	R\$ 191.918,32	R\$ 114.455,03	R\$ 45.449,21	R\$ 351.822,56	14
jan/14	ICMS	R\$ 95.441.938,55	R\$ 67.405.201,15	R\$ 20.458.461,80	R\$ 183.305.601,50	530
fev/14	ICMS Outras UFs	R\$ 1.396.356,48	R\$ 1.028.350,81	R\$ 280.020,40	R\$ 2.704.727,70	11
fev/14	ITCMD	R\$ 924,30	R\$ 462,15	R\$ 124,78	R\$ 1.511,23	1
fev/14	ICMS	R\$ 67.568.830,55	R\$ 45.340.665,30	R\$ 17.568.863,45	R\$ 130.478.359,30	855
fev/14	IPVA	R\$ 20.577,90	R\$ 10.288,95	R\$ 2.366,74	R\$ 33.233,59	31
mar/14	ICMS	R\$ 74.545.262,36	R\$ 47.827.885,73	R\$ 12.447.783,34	R\$ 134.820.931,43	908
mar/14	IPVA	R\$ 15.516,60	R\$ 7.758,30	R\$ 2.193,04	R\$ 25.467,94	28
mar/14	ICMS Outras UFs	R\$ 165.296,80	R\$ 101.719,67	R\$ 20.559,97	R\$ 287.576,44	3
mar/14	ITCMD	R\$ 2.250,48	R\$ 1.060,18	R\$ 869,08	R\$ 4.179,74	6
abr/14	ICMS Outras UFs	R\$ 1.704.729,53	R\$ 1.039.146,15	R\$ 231.500,54	R\$ 2.975.376,21	15
abr/14	ICMS	R\$ 49.848.709,53	R\$ 35.648.197,29	R\$ 14.544.863,95	R\$ 100.041.770,77	1071
abr/14	ITCMD	R\$ 160.914,81	R\$ 103.912,87	R\$ 44.356,15	R\$ 309.183,83	12
abr/14	IPVA	R\$ 17.280,60	R\$ 8.640,30	R\$ 2.981,05	R\$ 28.901,95	25
mai/14	ICMS Outras UFs	R\$ 4.458.535,80	R\$ 2.234.066,03	R\$ 559.767,38	R\$ 7.252.369,20	8
mai/14	ITCMD	R\$ 3.801.712,59	R\$ 2.118.122,85	R\$ 834.985,15	R\$ 6.754.820,59	1412
mai/14	IPVA	R\$ 10.719,54	R\$ 5.359,77	R\$ 2.157,22	R\$ 18.236,53	23

mai/14	ICMS	R\$ 59.250.998,14	R\$ 44.291.599,33	R\$ 9.472.083,76	R\$ 113.014.681,23	681
jun/14	IPVA	R\$ 35.464,07	R\$ 17.732,03	R\$ 5.448,14	R\$ 58.644,24	65
jun/14	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 3.460,77	R\$ 1.730,40	R\$ 180,94	R\$ 5.372,11	1
jun/14	ICMS Outras UFs	R\$ 2.115.223,13	R\$ 1.411.027,82	R\$ 220.846,61	R\$ 3.747.097,55	26
jun/14	ITCMD	R\$ 557.056,42	R\$ 394.228,14	R\$ 179.514,74	R\$ 1.130.799,31	65
jun/14	ICMS	R\$ 81.014.651,02	R\$ 60.610.380,36	R\$ 15.493.800,53	R\$ 157.118.831,91	959
jul/14	ICMS	R\$ 90.804.642,34	R\$ 56.792.392,72	R\$ 10.141.477,18	R\$ 157.738.512,25	779
jul/14	IPVA	R\$ 51.652,38	R\$ 25.826,19	R\$ 10.394,89	R\$ 87.873,46	82
jul/14	ICMS Outras UFs	R\$ 2.120.222,13	R\$ 1.350.649,75	R\$ 117.005,89	R\$ 3.587.877,76	24
jul/14	ITCMD	R\$ 6.199.307,01	R\$ 3.213.284,99	R\$ 1.197.744,05	R\$ 10.610.336,05	3260
ago/14	IPVA	R\$ 30.260,02	R\$ 15.130,01	R\$ 8.936,76	R\$ 54.326,79	58
ago/14	ICMS	R\$ 90.357.543,89	R\$ 61.646.978,58	R\$ 9.142.514,09	R\$ 161.147.036,56	814
ago/14	ICMS Outras UFs	R\$ 963.328,99	R\$ 619.732,71	R\$ 207.606,31	R\$ 1.790.668,01	27
ago/14	ITCMD	R\$ 3.992,80	R\$ 3.962,65	R\$ 1.070,98	R\$ 9.026,43	22
set/14	IPVA	R\$ 26.420,45	R\$ 13.210,22	R\$ 8.176,38	R\$ 47.807,06	46
set/14	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 6.134,61	R\$ 3.067,29	R\$ 433,26	R\$ 9.635,16	1
set/14	ICMS Outras UFs	R\$ 3.363.570,91	R\$ 2.322.150,01	R\$ 584.886,73	R\$ 6.270.607,65	37
set/14	ICMS	R\$ 70.193.819,23	R\$ 54.248.252,95	R\$ 9.740.666,19	R\$ 134.182.738,37	787
set/14	ITCMD	R\$ 75.010,11	R\$ 38.099,03	R\$ 4.796,43	R\$ 117.905,57	6
out/14	ICMS Outras UFs	R\$ 396.199,57	R\$ 232.736,75	R\$ 38.380,07	R\$ 667.316,40	19
out/14	ITCMD	R\$ 12.834.465,66	R\$ 2.574.606,74	R\$ 5.632.782,05	R\$ 21.041.854,45	950
out/14	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 27.104,79	R\$ 13.552,38	R\$ 2.017,54	R\$ 42.674,71	3
out/14	ICMS	R\$ 70.533.167,48	R\$ 51.740.245,49	R\$ 10.665.277,31	R\$ 132.938.690,28	807
out/14	IPVA	R\$ 9.008.868,10	R\$ 4.504.434,06	R\$ 1.685.990,59	R\$ 15.199.292,75	12213
nov/14	ICMS Outras UFs	R\$ 1.000.496,13	R\$ 735.283,22	R\$ 256.329,20	R\$ 1.992.108,56	7
nov/14	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 300,08	R\$ 150,04	R\$ 91,13	R\$ 541,25	1
nov/14	IPVA	R\$ 1.249.801,20	R\$ 624.900,60	R\$ 231.693,04	R\$ 2.106.394,84	2037
nov/14	ICMS	R\$ 40.704.849,08	R\$ 35.457.683,51	R\$ 8.043.740,56	R\$ 84.206.273,15	1816
nov/14	ITCMD	R\$ 4.774.239,09	R\$ 992.751,65	R\$ 2.093.431,77	R\$ 7.860.422,51	487
dez/14	ICMS Outras UFs	R\$ 12.861.564,08	R\$ 9.353.588,36	R\$ 3.803.616,72	R\$ 26.018.769,16	6
dez/14	ICMS	R\$ 60.144.837,81	R\$ 57.275.005,32	R\$ 12.795.198,93	R\$ 130.215.042,06	3222
dez/14	IPVA	R\$ 327.719,16	R\$ 163.859,58	R\$ 71.064,33	R\$ 562.643,08	563
dez/14	ITCMD	R\$ 102.076,96	R\$ 34.039,27	R\$ 40.505,79	R\$ 176.622,02	51
dez/14	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 66.887,48	R\$ 33.443,74	R\$ 8.235,10	R\$ 108.566,32	36
jan/15	ITCMD	R\$ 430.912,56	R\$ 216.230,80	R\$ 12.526,01	R\$ 659.669,37	5
jan/15	ICMS Outras UFs	R\$ 2.698.633,02	R\$ 1.365.847,50	R\$ 49.600,10	R\$ 4.114.080,62	26
jan/15	IPVA	R\$ 36.468.160,60	R\$ 18.234.080,36	R\$ 6.696.246,32	R\$ 61.398.487,28	61206
jan/15	ICMS	R\$ 20.781.127,71	R\$ 50.511.621,45	R\$ 3.875.646,11	R\$ 75.168.395,26	294
fev/15	IPVA	R\$ 30.310,34	R\$ 15.155,17	R\$ 11.962,32	R\$ 57.427,83	43
fev/15	ICMS	R\$ 31.843.333,36	R\$ 26.346.742,16	R\$ 6.580.407,29	R\$ 64.770.482,81	282
fev/15	ITCMD	R\$ 86.538,59	R\$ 64.903,94	R\$ 2.386,00	R\$ 153.828,53	3
fev/15	ICMS Outras UFs	R\$ 9.277.940,02	R\$ 6.929.733,46	R\$ 717.275,86	R\$ 16.924.949,33	8
mar/15	ICMS	R\$ 58.004.599,28	R\$ 48.215.659,82	R\$ 16.007.964,09	R\$ 122.228.223,20	403
mar/15	ICMS Outras UFs	R\$ 1.042.123,74	R\$ 560.107,76	R\$ 85.969,46	R\$ 1.688.200,95	19
mar/15	IPVA	R\$ 19.768,85	R\$ 9.884,43	R\$ 5.944,40	R\$ 35.597,68	30
mar/15	ITCMD	R\$ 795.334,20	R\$ 463.058,88	R\$ 37.321,74	R\$ 1.295.714,82	14
abr/15	IPVA	R\$ 25.138,31	R\$ 12.569,16	R\$ 9.464,81	R\$ 47.172,27	39
abr/15	ICMS Outras UFs	R\$ 2.342.141,72	R\$ 1.418.809,52	R\$ 216.592,60	R\$ 3.977.543,84	18
abr/15	ICMS	R\$ 52.723.684,31	R\$ 44.675.754,36	R\$ 10.405.294,90	R\$ 107.804.733,57	418
abr/15	ITCMD	R\$ 31.935,17	R\$ 18.423,91	R\$ 8.934,90	R\$ 59.293,98	6
mai/15	ITCMD	R\$ 38.492,02	R\$ 17.198,79	R\$ 14.194,50	R\$ 69.885,31	8
mai/15	ICMS Outras UFs	R\$ 1.547.864,36	R\$ 1.031.092,50	R\$ 240.793,23	R\$ 2.819.750,09	14
mai/15	IPVA	R\$ 29.063,72	R\$ 14.531,86	R\$ 11.190,14	R\$ 54.785,72	57
mai/15	ICMS	R\$ 35.078.358,24	R\$ 33.718.766,06	R\$ 10.212.292,10	R\$ 79.009.416,39	366
jun/15	ICMS Outras UFs	R\$ 571.203,29	R\$ 422.732,04	R\$ 121.305,89	R\$ 1.115.241,22	7
jun/15	ICMS	R\$ 19.413.694,42	R\$ 17.788.748,69	R\$ 4.395.945,91	R\$ 41.598.389,03	354
jun/15	IPVA	R\$ 38.101,79	R\$ 19.050,90	R\$ 16.367,11	R\$ 73.519,80	56
jun/15	ITCMD	R\$ 181.708,80	R\$ 96.060,30	R\$ 70.617,15	R\$ 348.386,25	19
jul/15	IPVA	R\$ 56.038,50	R\$ 28.019,25	R\$ 18.412,76	R\$ 102.470,51	94
jul/15	ITCMD	R\$ 12.193.465,67	R\$ 9.127.426,23	R\$ 5.201.563,72	R\$ 26.522.455,62	364

jul/15	ICMS	R\$ 17.668.777,35	R\$ 17.010.525,33	R\$ 4.501.990,78	R\$ 39.181.293,46	321
jul/15	ICMS Outras UFs	R\$ 1.115.137,85	R\$ 804.250,62	R\$ 237.064,89	R\$ 2.156.453,35	7
jul/15	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 73.604,28	R\$ 36.802,14	R\$ 6.010,73	R\$ 116.417,16	18
ago/15	ICMS Outras UFs	R\$ 4.063.257,00	R\$ 2.743.730,00	R\$ 548.611,23	R\$ 7.355.598,24	37
ago/15	ICMS	R\$ 19.264.124,07	R\$ 18.840.267,78	R\$ 5.724.711,92	R\$ 43.829.103,77	414
ago/15	ITCMD	R\$ 2.508.667,35	R\$ 1.885.319,95	R\$ 1.070.004,28	R\$ 5.463.991,58	139
ago/15	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 52.473,00	R\$ 26.236,50	R\$ 5.652,89	R\$ 84.362,39	23
ago/15	IPVA	R\$ 44.976,82	R\$ 22.488,41	R\$ 20.015,22	R\$ 87.480,45	79
set/15	IPVA	R\$ 60.764,41	R\$ 30.382,21	R\$ 24.889,54	R\$ 116.036,15	76
set/15	ICMS Outras UFs	R\$ 2.214.362,16	R\$ 1.798.283,62	R\$ 193.161,05	R\$ 4.205.806,83	16
set/15	ICMS	R\$ 29.119.981,53	R\$ 25.322.321,66	R\$ 7.058.216,44	R\$ 61.500.519,62	288
set/15	ITCMD	R\$ 10.404.912,57	R\$ 7.807.135,64	R\$ 4.541.030,90	R\$ 22.753.079,12	336
out/15	ITCMD	R\$ 8.466,41	R\$ 5.262,77	R\$ 3.831,91	R\$ 17.561,06	13
out/15	IPVA	R\$ 40.346,53	R\$ 20.173,26	R\$ 19.829,17	R\$ 80.348,96	58
out/15	ICMS	R\$ 121.595.710,09	R\$ 98.981.029,76	R\$ 32.017.501,06	R\$ 252.594.240,90	341
out/15	ICMS Outras UFs	R\$ 12.703.864,12	R\$ 9.525.401,00	R\$ 2.212.817,34	R\$ 24.442.082,45	34
nov/15	IPVA	R\$ 173.676,92	R\$ 86.838,46	R\$ 66.521,11	R\$ 327.036,50	1554
nov/15	ICMS	R\$ 27.154.256,59	R\$ 36.170.966,44	R\$ 7.955.078,95	R\$ 71.280.301,98	434
nov/15	ICMS Outras UFs	R\$ 2.308.825,75	R\$ 1.627.627,07	R\$ 376.633,58	R\$ 4.313.086,39	33
nov/15	ITCMD	R\$ 142.039,17	R\$ 79.868,31	R\$ 44.754,91	R\$ 266.662,39	44
dez/15	ITCMD	R\$ 358.053,11	R\$ 233.748,84	R\$ 121.481,70	R\$ 713.283,64	116
dez/15	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ -	R\$ 2.544,00	R\$ -	R\$ 2.544,00	3
dez/15	ICMS	R\$ 66.467.814,25	R\$ 73.551.506,70	R\$ 43.896.944,00	R\$ 183.916.264,94	741
dez/15	IPVA	R\$ 344.073,43	R\$ 172.036,72	R\$ 133.913,33	R\$ 650.023,48	3553
dez/15	ICMS Outras UFs	R\$ 856.031,68	R\$ 775.452,60	R\$ 200.049,09	R\$ 1.831.533,37	28
jan/16	ITCMD	R\$ 76.100,64	R\$ 56.556,17	R\$ 16.580,78	R\$ 149.237,59	27
jan/16	IPVA	R\$ 18.539,43	R\$ 9.269,71	R\$ 5.886,11	R\$ 33.695,25	36
jan/16	ICMS	R\$ 23.003.169,40	R\$ 20.532.104,76	R\$ 8.473.317,02	R\$ 52.008.591,18	268
jan/16	ICMS Outras UFs	R\$ 1.228.285,81	R\$ 614.142,91	R\$ 29.616,12	R\$ 1.872.044,84	24
fev/16	ICMS	R\$ 30.561.964,99	R\$ 26.124.307,67	R\$ 11.211.015,02	R\$ 67.897.287,69	964
fev/16	ICMS Outras UFs	R\$ 2.687.326,67	R\$ 2.210.374,41	R\$ 448.590,74	R\$ 5.346.291,81	19
fev/16	ITCMD	R\$ 5.197.434,00	R\$ 3.896.860,06	R\$ 2.839.844,43	R\$ 11.934.138,50	40
fev/16	IPVA	R\$ 29.495,20	R\$ 14.747,60	R\$ 8.606,40	R\$ 52.849,20	52
fev/16	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ -	R\$ 12.084,00	R\$ -	R\$ 12.084,00	10
mar/16	ICMS	R\$ 16.247.413,43	R\$ 16.980.386,30	R\$ 5.762.138,33	R\$ 38.989.938,05	419
mar/16	IPVA	R\$ 40.738,01	R\$ 20.369,00	R\$ 14.189,95	R\$ 75.296,96	59
mar/16	ITCMD	R\$ 40.962,02	R\$ 27.694,18	R\$ 15.277,08	R\$ 83.933,28	27
mar/16	ICMS Outras UFs	R\$ 1.191.548,64	R\$ 876.076,00	R\$ 364.691,33	R\$ 2.432.315,96	36
abr/16	ICMS Outras UFs	R\$ 85.027,09	R\$ 94.143,09	R\$ 12.464,97	R\$ 191.635,15	5
abr/16	IPVA	R\$ 36.250,57	R\$ 18.125,29	R\$ 15.671,37	R\$ 70.047,23	48
abr/16	ITCMD	R\$ 9.298.995,00	R\$ 6.948.021,89	R\$ 4.650.423,37	R\$ 20.897.440,26	16
abr/16	ICMS	R\$ 16.678.958,88	R\$ 19.493.553,91	R\$ 4.307.930,34	R\$ 40.480.443,13	507
mai/16	IPVA	R\$ 187.924,38	R\$ 93.962,19	R\$ 73.909,93	R\$ 355.796,50	436
mai/16	ICMS Outras UFs	R\$ 577.405,63	R\$ 321.667,65	R\$ 20.699,48	R\$ 919.772,75	8
mai/16	ICMS	R\$ 33.922.476,53	R\$ 27.808.360,19	R\$ 16.591.669,46	R\$ 78.322.506,17	681
mai/16	ITCMD	R\$ 465.389,94	R\$ 320.731,23	R\$ 174.433,64	R\$ 960.554,81	21
jun/16	IPVA	R\$ 291.274,34	R\$ 145.637,17	R\$ 127.023,98	R\$ 563.935,49	545
jun/16	ICMS Outras UFs	R\$ 1.738.254,39	R\$ 967.456,06	R\$ 196.238,32	R\$ 2.901.948,77	44
jun/16	ICMS	R\$ 323.468.923,65	R\$ 251.740.781,59	#####	R\$ 693.725.061,05	482
jun/16	ITCMD	R\$ 133.246,08	R\$ 1.347.327,42	R\$ 24.625,04	R\$ 1.505.198,54	16
jul/16	ITCMD	R\$ 10.528.617,74	R\$ 12.718.611,63	R\$ 5.535.711,27	R\$ 28.782.940,64	53
jul/16	ICMS Outras UFs	R\$ 2.160.170,24	R\$ 1.201.518,66	R\$ 191.349,09	R\$ 3.553.037,99	58
jul/16	IPVA	R\$ 134.330,88	R\$ 67.165,44	R\$ 30.230,48	R\$ 231.726,80	516
jul/16	ICMS	R\$ 36.045.474,62	R\$ 45.651.661,12	R\$ 7.471.325,55	R\$ 89.168.461,30	591
ago/16	ITCMD	R\$ 170.688,24	R\$ 91.410,75	R\$ 29.311,27	R\$ 291.410,26	58
ago/16	ICMS Outras UFs	R\$ 1.080.818,21	R\$ 805.941,10	R\$ 277.943,16	R\$ 2.164.702,47	26
ago/16	ICMS	R\$ 87.619.046,96	R\$ 83.831.553,03	R\$ 26.140.460,22	R\$ 197.591.060,21	547
ago/16	IPVA	R\$ 84.153,85	R\$ 42.076,92	R\$ 26.304,73	R\$ 152.535,50	112
set/16	IPVA	R\$ 156.450,09	R\$ 78.225,05	R\$ 47.274,11	R\$ 281.949,25	447
set/16	ICMS ESTIMATIVA MENSAL	R\$ 2.895,71	R\$ 1.447,86	R\$ 3.287,81	R\$ 7.631,38	1

set/16	ITCMD	R\$ 650.113,31	R\$ 463.189,30	R\$ 356.900,20	R\$ 1.470.202,80	114
set/16	ICMS	R\$ 162.455.317,64	R\$ 198.918.643,05	R\$ 43.970.199,08	R\$ 405.344.159,77	610
set/16	ICMS Outras UFs	R\$ 722.739,92	R\$ 526.752,93	R\$ 169.927,13	R\$ 1.419.419,98	42
out/16	ICMS	R\$ 18.248.583,35	R\$ 21.129.150,53	R\$ 5.523.400,74	R\$ 44.901.134,62	418
out/16	ITCMD	R\$ 107.512,02	R\$ 2.825.840,85	R\$ 39.650,75	R\$ 2.973.003,62	66
out/16	ICMS Outras UFs	R\$ 5.291.732,02	R\$ 3.530.294,06	R\$ 1.452.062,91	R\$ 10.274.088,99	24
out/16	IPVA	R\$ 42.860.207,70	R\$ 21.430.103,92	R\$ 12.346.319,19	R\$ 76.636.630,81	65767
nov/16	IPVA	R\$ 164.314,74	R\$ 82.157,37	R\$ 43.965,41	R\$ 290.437,52	664
nov/16	ICMS	R\$ 94.987.493,36	R\$ 95.862.604,27	R\$ 27.683.438,63	R\$ 218.533.536,27	463
nov/16	ITCMD	R\$ 13.165.483,61	R\$ 10.664.237,26	R\$ 6.491.322,11	R\$ 30.321.042,98	101
nov/16	ICMS Outras UFs	R\$ 1.459.598,82	R\$ 944.857,63	R\$ 148.645,88	R\$ 2.553.102,33	11
dez/16	ICMS Outras UFs	R\$ 1.527.174,02	R\$ 1.135.696,68	R\$ 535.187,26	R\$ 3.198.057,96	16
dez/16	ICMS	R\$ 108.988.840,40	R\$ 98.813.940,80	R\$ 39.356.886,66	R\$ 247.159.667,85	352
dez/16	ITCMD	R\$ 11.265.912,97	R\$ 8.367.145,07	R\$ 4.835.155,30	R\$ 24.468.213,34	392
dez/16	IPVA	R\$ 474.953,93	R\$ 237.476,96	R\$ 114.076,59	R\$ 826.507,48	2466
jan/17	ICMS	R\$ 28.112.887,33	R\$ 24.656.277,90	R\$ 11.361.642,00	R\$ 64.130.807,24	175
jan/17	IPVA	R\$ 305.967,62	R\$ 152.983,81	R\$ 73.865,82	R\$ 532.817,25	1714
jan/17	ITCMD	R\$ 1.172.918,38	R\$ 1.698.194,54	R\$ 524.217,50	R\$ 3.395.330,42	70
jan/17	ICMS Outras UFs	R\$ 1.436.439,48	R\$ 1.062.253,14	R\$ 680.293,10	R\$ 3.178.985,72	8
fev/17	IPVA	R\$ 328.365,17	R\$ 164.182,58	R\$ 75.426,72	R\$ 567.974,47	1796
fev/17	ICMS Outras UFs	R\$ 2.244.577,63	R\$ 1.282.953,99	R\$ 407.783,33	R\$ 3.935.314,95	7
fev/17	ICMS	R\$ 59.845.798,88	R\$ 52.589.935,46	R\$ 20.137.296,27	R\$ 132.573.030,61	277
fev/17	ITCMD	R\$ 877.763,56	R\$ 489.801,52	R\$ 591.813,54	R\$ 1.959.378,62	38
mar/17	ICMS Outras UFs	R\$ 3.456.215,61	R\$ 2.592.161,71	R\$ 722.976,24	R\$ 6.771.353,56	5
mar/17	ITCMD	R\$ 96.280,78	R\$ 473.624,72	R\$ 43.150,69	R\$ 613.056,19	38
mar/17	IPVA	R\$ 304.213,74	R\$ 152.106,87	R\$ 68.383,41	R\$ 524.704,02	1453
mar/17	ICMS	R\$ 12.931.828,85	R\$ 16.378.602,82	R\$ 3.791.992,09	R\$ 33.102.423,76	306
abr/17	ICMS	R\$ 11.098.616,22	R\$ 9.612.331,90	R\$ 3.053.547,98	R\$ 23.764.496,10	182
abr/17	ITCMD	R\$ 779.995,60	R\$ 548.606,52	R\$ 426.230,67	R\$ 1.754.832,79	43
abr/17	IPVA	R\$ 213.511,54	R\$ 106.755,77	R\$ 46.954,24	R\$ 367.221,55	991
abr/17	ICMS Outras UFs	R\$ 2.287.222,03	R\$ 1.326.956,85	R\$ 436.604,71	R\$ 4.050.783,59	8
mai/17	IPVA	R\$ 42.797,45	R\$ 21.398,72	R\$ 10.075,97	R\$ 74.272,15	165
mai/17	ITCMD	R\$ 277.722,75	R\$ 148.072,14	R\$ 68.815,89	R\$ 494.610,78	72
mai/17	ICMS Outras UFs	R\$ 2.535.774,64	R\$ 1.393.993,53	R\$ 181.738,68	R\$ 4.111.506,85	21
mai/17	ICMS	R\$ 38.424.817,34	R\$ 36.592.956,86	R\$ 11.005.626,10	R\$ 86.023.400,30	275
jun/17	ICMS Outras UFs	R\$ 1.053.318,14	R\$ 602.916,50	R\$ 141.578,45	R\$ 1.797.813,08	28
jun/17	ITCMD	R\$ 193.207,23	R\$ 98.137,68	R\$ 40.778,87	R\$ 332.123,79	62
jun/17	IPVA	R\$ 232.679,41	R\$ 116.339,71	R\$ 48.106,53	R\$ 397.125,64	1155
jun/17	ICMS	R\$ 80.153.780,76	R\$ 65.419.045,69	R\$ 24.188.986,18	R\$ 169.761.812,63	292
jul/17	ICMS	R\$ 53.406.989,36	R\$ 46.754.631,94	R\$ 15.689.361,12	R\$ 115.850.982,42	290
jul/17	ICMS Outras UFs	R\$ 1.551.936,75	R\$ 801.910,00	R\$ 85.423,03	R\$ 2.439.269,78	17
jul/17	IPVA	R\$ 284.486,90	R\$ 142.243,45	R\$ 58.448,57	R\$ 485.178,92	1641
jul/17	ITCMD	R\$ 495.291,55	R\$ 270.075,24	R\$ 97.652,40	R\$ 863.019,20	92
ago/17	ITCMD	R\$ 191.539,72	R\$ 118.588,53	R\$ 61.509,70	R\$ 371.637,95	57
ago/17	ICMS	R\$ 110.971.889,91	R\$ 89.758.706,56	R\$ 29.387.619,37	R\$ 230.118.215,84	244
ago/17	ICMS Outras UFs	R\$ 681.401,02	R\$ 380.270,96	R\$ 36.070,93	R\$ 1.097.742,92	15
ago/17	IPVA	R\$ 239.494,97	R\$ 119.747,49	R\$ 51.931,10	R\$ 411.173,55	1163
set/17	ITCMD	R\$ 6.701.183,73	R\$ 5.015.737,16	R\$ 3.963.951,21	R\$ 15.680.872,10	40
set/17	IPVA	R\$ 151.419,72	R\$ 75.709,86	R\$ 32.629,39	R\$ 259.758,97	712
set/17	ICMS Outras UFs	R\$ 1.493.257,89	R\$ 866.052,62	R\$ 212.637,69	R\$ 2.571.948,20	12
set/17	ICMS	R\$ 49.317.335,69	R\$ 41.605.438,94	R\$ 15.590.019,02	R\$ 106.512.793,65	203
out/17	ICMS	R\$ 47.760.724,25	R\$ 51.594.563,35	R\$ 11.479.316,95	R\$ 110.834.604,55	204
out/17	IPVA	R\$ 26.554,81	R\$ 13.277,41	R\$ 6.226,09	R\$ 46.058,31	57
out/17	ITCMD	R\$ 2.048.347,71	R\$ 1.522.450,24	R\$ 1.020.495,26	R\$ 4.591.293,20	170
out/17	ICMS Outras UFs	R\$ 2.142.743,54	R\$ 1.071.371,77	R\$ 45.074,38	R\$ 3.259.189,69	17
nov/17	ICMS	R\$ 57.656.522,56	R\$ 46.800.197,52	R\$ 19.086.302,53	R\$ 123.543.022,61	250
nov/17	ITCMD	R\$ 3.939.633,74	R\$ 2.929.270,51	R\$ 2.236.620,58	R\$ 9.105.524,83	186
nov/17	ICMS Outras UFs	R\$ 173.112,87	R\$ 86.856,83	R\$ 4.238,92	R\$ 264.208,62	7
nov/17	IPVA	R\$ 21.518,46	R\$ 10.759,23	R\$ 5.147,41	R\$ 37.425,10	41
dez/17	ICMS Outras UFs	R\$ 418.063,72	R\$ 226.339,32	R\$ 87.688,44	R\$ 732.091,48	9

dez/17	ICMS	R\$ 91.702.879,13	R\$ 308.924.958,83	R\$ 26.849.352,09	R\$ 427.477.190,05	200
dez/17	IPVA	R\$ 24.832,73	R\$ 12.416,36	R\$ 5.167,26	R\$ 42.416,35	41
dez/17	ITCMD	R\$ 306.954,66	R\$ 167.862,65	R\$ 145.449,47	R\$ 620.266,78	44

ANEXO 5 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

21/11/2018

Gmail - SICSP - Solicitação de Informação



Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

SICSP - Solicitação de Informação

1 message

noreplysic@sp.gov.br <noreplysic@sp.gov.br>
To: gustavo.vettorato@gmail.com

5 March 2018 at 10:58

Prezado(a) Sr(a) Gustavo Vettorato,

A sua solicitação de acesso a documentos, dados e informações, de protocolo 69520182632, data 14/02/2018, FOI ATENDIDA.

Órgão/Entidade: Secretaria Estadual da Fazenda
SIC: Secretaria Estadual da Fazenda

Solicitação:
Excelentíssimo Senhor Secretário Fazenda do Estado de São Paulo.

Ref.: Informações para estudos acadêmicos e base para dissertação de mestrado.

(...)

Resposta:

Prezado Senhor Gustavo,

Com relação à solicitação 69520182632, seguem, em anexo, as informações requeridas.

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão – SIC

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

sic@fazenda.sp.gov.br | Telefone (11) 3243-4391 | Fax (11) 3243-3500

Avenida Rangel Pestana, 300 – São Paulo – SP – CEP 01017-911

www.fazenda.sp.gov.br/sic
www.sic.sp.gov.br

O Serviço de Informações ao Cidadão foi instituído pelo Decreto nº 58.052/2012 para assegurar o direito de acesso dos cidadãos às informações públicas no Estado de São Paulo.

A informação contida nesta mensagem de e-mail, incluindo quaisquer anexos, é de uso exclusivo da pessoa, unidade ou órgão para qual está endereçada, podendo conter material confidencial e/ou privilegiado. Qualquer revisão, retransmissão, disseminação ou tomada de qualquer ação baseada nessas informações por pessoas não autorizadas são proibidas. Se você recebeu essa mensagem por engano, por favor informe imediatamente ao remetente e apague-a de seu computador ou de qualquer outro banco de dados.

Os arquivos anexos complementam a sua resposta:

[Re_41_18_Anexo DEAT.xlsx](#)
[Re_41_Anexo TIT.pdf](#)

Caso não fique satisfeito com a resposta ou com o serviço, recomendamos os procedimentos abaixo indicados:

1) NOVA SOLICITAÇÃO - Formule uma nova solicitação de informação ao SIC, esclarecendo melhor o solicitado. www.sic.sp.gov.br2) CONTATE UMA OUVIDORIA - Formalize uma reclamação e/ou sugestão junto à Ouvidoria do órgão que prestou o atendimento. <https://www.ouvidoria.sp.gov.br/Portal/PossoAjudar.aspx>3) Entre com um recurso: [\[Link\]](#)

O PRAZO para entrar com recurso é de 40 (quarenta) dias, a contar da data do protocolo da solicitação.

Atenciosamente,
SIC.SP
Governo do Estado de São Paulo

Conteúdo do arquivo [Re_41_18_Anexo_DEAT.xlsx](#):

1. Número total de lançamentos de créditos tributários de ofício, constituídos pelas autoridades fiscais da Secretaria de Estado de São Paulo, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017

Ano	Soma de Quantidade de AIIMs
-----	-----------------------------

2013	15.445
2014	13.586
2015	11.282
2016	12.128
2017	10.847
Total	63.288

1.a) Do volume indicado anteriormente, quantos seriam oriundos de lançamento tributário de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Comunicações (ICMS), nos mesmos períodos;

Ano	Soma de Quantidade de AIIMs
2013	15.099
2014	13.402
2015	11.108
2016	11.928
2017	10.588
Total	62.125

1.b) Quais seriam as quantidades lançamentos por ofício de créditos tributários de ICMS por setor da economia nos mesmos períodos?

Setor	2013	2014	2015	2016	2017
ALIMENTOS	1.115	1.092	900	1.028	937
ARMAZENS GERAIS E TRANSPORTES	605	552	527	645	698
AUTOMOTIVOS	618	577	538	563	507
BEBIDAS	364	295	246	305	233
COMBUSTIVEIS	341	395	281	347	424
COMERCIO VAREJISTA	1.120	1.059	852	1.014	1.135
COMUNICACOES	96	97	87	105	82
ELETROELETRONICOS	680	546	413	544	467
ENERGIA ELETRICA	31	40	32	61	23
FARMACEUTICOS E PERFUMARIA	512	381	339	347	368
FUMOS E DERIVADOS	21	7	6	21	15
MADEIRA, MOVEIS E PAPEL	746	611	595	727	467
MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	650	733	628	710	635
METALURGICOS	1.322	1.003	927	836	699
MINERAIS NAO METALICOS	365	278	224	288	163
PLASTICOS E BORRACHA	688	643	641	595	560
QUIMICOS E PETROQUIMICOS	629	542	467	491	480
REDES DE ESTABELECIMENTOS	1.287	924	744	715	557
SUCROENERGETICO	203	199	151	159	171
TEXTIL E CONFECOES	715	640	464	466	357
OUTROS	2.991	2.788	2.046	1.961	1.610
Total	15.099	13.402	11.108	11.928	10.588

1.c) Quais são os valores totais dos créditos tributários constituídos por lançamentos de ofício, nos mesmos períodos? Solicita-se, se possi

Setor	2013	2014	2015	2016	2017
ALIMENTOS	R\$ 2.704.100.544,59	R\$ 3.794.663.294,88	R\$ 2.119.978.626,84	R\$ 3.405.742.566,76	R\$ 3.313.960.095,87
ARMAZENS GERAIS E TRANSPORTES	R\$ 2.071.440.496,27	R\$ 1.040.573.912,21	R\$ 1.437.165.212,34	R\$ 1.087.162.091,01	R\$ 1.206.596.841,79
AUTOMOTIVOS	R\$ 1.966.447.726,06	R\$ 1.636.425.280,61	R\$ 3.248.360.987,32	R\$ 2.592.129.632,42	R\$ 722.452.154,69
BEBIDAS	R\$ 3.048.232.426,98	R\$ 2.106.308.822,66	R\$ 344.575.463,88	R\$ 1.426.370.598,85	R\$ 733.362.496,91
COMBUSTIVEIS	R\$ 2.657.621.606,63	R\$ 2.947.890.375,28	R\$ 2.491.794.700,81	R\$ 2.288.162.935,41	R\$ 2.173.369.123,74
COMERCIO VAREJISTA	R\$ 357.931.122,62	R\$ 352.571.184,57	R\$ 350.145.090,71	R\$ 451.785.543,89	R\$ 472.206.648,14
COMUNICACOES	R\$ 2.517.376.578,25	R\$ 5.362.909.075,02	R\$ 3.303.292.687,25	R\$ 4.332.299.405,76	R\$ 6.095.824.925,50
ELETROELETRONICOS	R\$ 2.073.031.073,69	R\$ 862.598.415,37	R\$ 933.212.777,83	R\$ 1.923.335.155,98	R\$ 1.072.626.453,28
ENERGIA ELETRICA	R\$ 233.293.969,20	R\$ 98.733.597,72	R\$ 272.469.093,01	R\$ 335.271.471,59	R\$ 884.843.443,31
FARMACEUTICOS E PERFUMARIA	R\$ 1.125.878.976,92	R\$ 899.074.803,15	R\$ 674.813.111,69	R\$ 2.766.326.082,66	R\$ 2.080.965.853,69
FUMOS E DERIVADOS	R\$ 142.204.359,13	R\$ 195.198.747,10	R\$ 46.663.639,36	R\$ 13.254.958,72	R\$ 113.880.481,40
MADEIRA, MOVEIS E PAPEL	R\$ 688.423.365,13	R\$ 937.727.727,14	R\$ 1.057.441.177,57	R\$ 786.889.439,28	R\$ 637.103.629,92
MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 511.426.912,08	R\$ 456.610.360,72	R\$ 535.574.515,93	R\$ 633.178.169,60	R\$ 426.449.614,15
METALURGICOS	R\$ 2.564.589.539,27	R\$ 2.438.451.631,13	R\$ 2.074.387.886,31	R\$ 2.695.881.414,38	R\$ 1.955.011.047,64
MINERAIS NAO METALICOS	R\$ 288.806.020,15	R\$ 96.492.679,00	R\$ 97.202.702,59	R\$ 181.857.954,50	R\$ 211.122.391,11
PLASTICOS E BORRACHA	R\$ 1.274.974.136,13	R\$ 1.845.644.602,45	R\$ 1.188.447.221,83	R\$ 1.502.490.482,41	R\$ 1.050.873.786,16
QUIMICOS E PETROQUIMICOS	R\$ 1.217.851.992,39	R\$ 1.143.170.126,80	R\$ 891.217.992,24	R\$ 587.518.982,49	R\$ 1.399.017.119,78
REDES DE ESTABELECIMENTOS	R\$ 3.001.628.848,92	R\$ 2.212.714.249,52	R\$ 2.173.639.107,34	R\$ 1.631.443.411,25	R\$ 811.469.892,87
SUCROENERGETICO	R\$ 1.539.361.613,65	R\$ 1.935.318.841,33	R\$ 1.128.418.000,75	R\$ 816.642.736,49	R\$ 589.652.322,11
TEXTIL E CONFECOES	R\$ 437.096.443,45	R\$ 548.894.122,68	R\$ 496.267.305,37	R\$ 399.450.352,18	R\$ 331.803.154,43
OUTROS	R\$ 2.124.507.321,24	R\$ 3.627.870.951,91	R\$ 2.436.507.241,31	R\$ 3.243.920.586,23	R\$ 3.213.101.229,66
Total	R\$ 32.546.225.072,75	R\$ 34.539.842.801,25	R\$ 27.301.574.542,28	R\$ 33.101.113.971,86	R\$ 29.495.692.706,15
					* Valores Nominais

1.d) Quais são os valores totais de multa que constituem os créditos tributários objetos de lançamentos de ofício, nos mesmos períodos? Solicita-se, se possível, que os valores esteja

Setor	2013	2014	2015	2016	2017
ALIMENTOS	R\$ 1.580.673.775,00	R\$ 2.669.872.677,00	R\$ 1.302.755.000,00	R\$ 2.142.387.313,39	R\$ 2.090.314.171,00
ARMAZENS GERAIS E TRANSPORTES	R\$ 1.472.692.144,00	R\$ 717.919.591,00	R\$ 856.056.336,00	R\$ 653.975.938,00	R\$ 660.944.875,00
AUTOMOTIVOS	R\$ 1.161.339.739,00	R\$ 1.021.345.530,00	R\$ 2.048.199.649,00	R\$ 1.603.734.669,00	R\$ 434.023.795,00
BEBIDAS	R\$ 1.498.672.835,00	R\$ 1.130.944.989,00	R\$ 196.595.882,00	R\$ 740.468.059,00	R\$ 459.488.593,00
COMBUSTIVEIS	R\$ 1.464.836.807,00	R\$ 1.689.293.168,00	R\$ 1.536.004.845,00	R\$ 1.422.577.801,00	R\$ 1.306.066.601,00
COMERCIO VAREJISTA	R\$ 239.412.484,00	R\$ 226.312.261,00	R\$ 217.491.466,00	R\$ 286.435.450,00	R\$ 256.378.101,00
COMUNICACOES	R\$ 1.244.776.281,00	R\$ 2.618.032.074,00	R\$ 1.877.225.945,00	R\$ 2.208.058.058,00	R\$ 3.003.451.308,00
ELETROELETRONICOS	R\$ 1.230.849.916,00	R\$ 509.062.146,00	R\$ 564.753.768,00	R\$ 1.221.803.657,00	R\$ 632.546.220,40
ENERGIA ELETRICA	R\$ 145.496.037,00	R\$ 52.989.080,00	R\$ 149.381.303,00	R\$ 170.366.825,00	R\$ 783.417.754,00
FARMACEUTICOS E PERFUMARIA	R\$ 521.992.314,00	R\$ 552.617.081,00	R\$ 373.622.272,00	R\$ 1.510.232.841,00	R\$ 1.049.115.322,82
FUMOS E DERIVADOS	R\$ 65.745.128,00	R\$ 90.211.551,00	R\$ 21.599.465,00	R\$ 8.018.849,00	R\$ 87.059.274,00
MADEIRA, MOVEIS E PAPEL	R\$ 428.395.215,81	R\$ 711.678.771,00	R\$ 741.871.316,00	R\$ 461.158.393,00	R\$ 389.322.165,50
MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	R\$ 306.368.157,00	R\$ 305.286.028,00	R\$ 355.431.753,00	R\$ 351.309.438,00	R\$ 253.563.718,00
METALURGICOS	R\$ 1.737.492.895,00	R\$ 1.683.167.953,00	R\$ 1.397.080.135,00	R\$ 1.920.865.954,00	R\$ 1.264.071.976,00
MINERAIS NAO METALICOS	R\$ 161.609.206,00	R\$ 56.326.787,00	R\$ 54.494.049,00	R\$ 103.240.349,00	R\$ 141.878.634,00
PLASTICOS E BORRACHA	R\$ 765.336.240,00	R\$ 1.176.583.595,33	R\$ 771.232.933,00	R\$ 1.000.249.907,00	R\$ 631.898.598,76
QUIMICOS E PETROQUIMICOS	R\$ 740.023.384,00	R\$ 702.043.750,00	R\$ 580.312.394,00	R\$ 384.058.760,00	R\$ 912.289.329,00
REDES DE ESTABELECIMENTOS	R\$ 1.766.818.107,00	R\$ 1.240.520.442,00	R\$ 1.333.445.986,00	R\$ 1.105.067.821,00	R\$ 476.418.507,00
SUCROENERGETICO	R\$ 900.025.591,00	R\$ 1.220.182.645,00	R\$ 669.389.796,00	R\$ 594.548.998,00	R\$ 344.841.121,00
TEXTIL E CONFECOES	R\$ 244.335.522,00	R\$ 347.618.775,00	R\$ 274.905.172,00	R\$ 240.232.474,20	R\$ 193.105.287,00
OUTROS	R\$ 1.318.062.974,00	R\$ 2.304.561.581,00	R\$ 1.567.980.124,13	R\$ 2.095.304.754,35	R\$ 1.837.068.232,05
Total	R\$ 18.994.954.751,81	R\$ 21.026.570.475,33	R\$ 16.889.829.589,13	R\$ 20.224.096.308,94	R\$ 17.207.263.583,53
					* Valores Nominais

Conteúdo do arquivo *Re_41_18_Anexo_TIT.pdf*:

2) Número total de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de São Paulo, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017;

Ano	Tipo de Processo	Quantidade de Processos
2014	Eletrônico	4.738
2015	Eletrônico	5.196
2016	Eletrônico	4.671
2017	Eletrônico	3.958

3) Número total de julgamentos de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de São Paulo, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017;

2017	Situação do Crédito	Quantidade de Processos	Valor (R\$)			
			Imposto	Multa	Juros	TOTAL
Total 1ª Instância	Mantido	5.055	8.337.726.420	18.343.717.172	4.058.731.280	30.740.174.872
	Reduzido	551	756.440.817	2.066.192.654	400.738.343	3.223.371.814
	Cancelado	396	99.685.573	169.716.031	51.100.171	320.501.774
	Outros*	3.517				
	Total	9.519	9.193.852.810	20.579.625.856	4.510.569.793	34.284.048.460

3.a) Qual é o tempo médio para julgamento das impugnações administrativas?

2014	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	7,59	7,16	11,17
FEV	7,36	7,61	11,39
MAR	7,80	8,11	12,02
ABR	8,16	8,59	12,57
MAI	8,30	9,00	13,05
JUN	8,59	9,45	13,55
JUL	8,73	9,98	14,10
AGO	8,80	10,57	14,68
SET	8,83	11,12	15,18
OUT	8,28	11,57	15,40
NOV	8,39	12,00	15,85
DEZ	8,12	12,47	16,25

2015	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	6,93	13,06	16,09
FEV	6,14	13,47	15,56
MAR	6,40	13,86	15,86
ABR	6,85	13,06	16,30
MAI	7,06	13,63	16,74
JUN	7,02	14,25	17,20
JUL	7,21	14,67	17,45
AGO	7,02	15,18	17,64
SET	7,12	15,52	18,09
OUT	7,77	15,85	19,01
NOV	7,90	16,09	19,51
DEZ	7,57	16,29	19,51

2016	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	6,95	16,27	18,95
FEV	6,59	16,53	19,00
MAR	6,70	16,99	19,62
ABR	6,86	17,67	20,08
MAI	7,06	18,20	20,44
JUN	7,14	18,58	20,62
JUL	7,74	18,82	21,33
AGO	7,90	19,10	21,63
SET	7,77	19,57	21,67
OUT	8,06	19,95	22,20
NOV	8,04	20,26	22,52
DEZ	8,26	20,58	22,90

2017	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	7,92	20,83	22,92
FEV	7,30	21,68	22,54
MAR	7,33	22,62	22,77
ABR	7,63	22,86	23,21
MAI	7,78	23,45	23,54
JUN	7,88	23,40	24,03
JUL	8,40	23,33	24,74
AGO	9,07	23,83	25,65
SET	9,24	24,63	26,53
OUT	9,43	24,72	27,09
NOV	9,39	25,41	27,43
DEZ	9,43	25,85	27,83

3.b) A quantidade de decisões de julgamento de impugnações administrativas (primeira instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos.

Há anos, todas as decisões, sejam julgamentos ou despachos, são publicadas conforme o andamento dos processos, disponíveis em Andamento dos Processos

<https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx>

ou no Diário Eletrônico:

<https://www.fazenda.sp.gov.br/DiarioEletronico/ConsultaPublica.aspx>

4) Números totais de recursos voluntários (segunda instância) são interpostos contra decisões administrativas de impugnação à lançamentos de ofício (primeira instância), em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017;

Ano	Tipo de Processo	Quantidade de Processos
2014	Eletrônico	3.066
2015	Eletrônico	4.460
2016	Eletrônico	4.786
2017	Eletrônico	4.909

4.a) A quantidade de recursos voluntários admitidos e inadmitidos, nos mesmos períodos.

Esta informação não consta dos relatórios do Tribunal. O exame de admissibilidade segue a legislação e é uma etapa intermediária entre decisões.

4.b) A quantidade de recursos voluntários julgados monocraticamente e pelo Conselho de Contribuintes do Estado de São Paulo, separadamente, nos mesmos períodos.

2017	Situação do Crédito	Quantidade de Processos	Valor (R\$)			
			Imposto	Multa	Juros	TOTAL
Total 1ª Instância	Mantido	5.055	8.337.726.420	18.343.717.172	4.058.731.280	30.740.174.872
	Reduzido	551	756.440.817	2.066.192.654	400.738.343	3.223.371.814
	Cancelado	396	99.685.573	169.716.031	51.100.171	320.501.774
	Outros*	3.517				
	Total	9.519	9.193.852.810	20.579.625.856	4.510.569.793	34.284.048.460
Total 2ª Instância	Mantido	2.601	22.258.066.382	12.977.410.996	3.735.458.224	38.970.935.602
	Reduzido	1.032	2.902.553.007	7.667.299.012	1.690.036.819	12.259.888.839
	Cancelado	405	1.747.579.221	4.533.530.731	1.055.018.904	7.336.128.855
	Outros*	4.730				
	Total	8.768	26.908.198.610	25.178.240.739	6.480.513.947	58.566.953.296

4.c) A quantidade de decisões de julgamento de recursos voluntários administrativos (segunda instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos.

Há anos todas as decisões, sejam julgamentos ou despachos, são publicadas conforme o andamento dos processos,

Disponíveis em Andamento dos Processos

<https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx>

ou no Diário Eletrônico:

<https://www.fazenda.sp.gov.br/DiarioEletronico/ConsultaPublica.aspx>

4.b) A quantidade de recursos voluntários julgados monocraticamente e pelo Conselho de Contribuintes do Estado de São Paulo, separadamente, nos mesmos períodos.

2017	Situação do Crédito	Quantidade de Processos	Valor (R\$)			
			Imposto	Multa	Juros	TOTAL
Total 1ª Instância	Mantido	5.055	8.337.726.420	18.343.717.172	4.058.731.280	30.740.174.872
	Reduzido	551	756.440.817	2.066.192.654	400.738.343	3.223.371.814
	Cancelado	396	99.685.573	169.716.031	51.100.171	320.501.774
	Outros*	3.517				
	Total	9.519	9.193.852.810	20.579.625.856	4.510.569.793	34.284.048.460
Total 2ª Instância	Mantido	2.601	22.258.066.382	12.977.410.996	3.735.458.224	38.970.935.602
	Reduzido	1.032	2.902.553.007	7.667.299.012	1.690.036.819	12.259.888.839
	Cancelado	405	1.747.579.221	4.533.530.731	1.055.018.904	7.336.128.855
	Outros*	4.730				
	Total	8.768	26.908.198.610	25.178.240.739	6.480.513.947	58.566.953.296

4.c) A quantidade de decisões de julgamento de recursos voluntários administrativos (segunda instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos.

Há anos todas as decisões, sejam julgamentos ou despachos, são publicadas conforme o andamento dos processos,

Disponíveis em Andamento dos Processos

<https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx>

ou no Diário Eletrônico:

<https://www.fazenda.sp.gov.br/DiarioEletronico/ConsultaPublica.aspx>

4.d) Qual é o tempo médio para julgamento dos recursos voluntários?

2014	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	7,59	7,16	11,17
FEV	7,36	7,61	11,39
MAR	7,80	8,11	12,02
ABR	8,16	8,59	12,57
MAI	8,30	9,00	13,05
JUN	8,59	9,45	13,55
JUL	8,73	9,98	14,10
AGO	8,80	10,57	14,68
SET	8,83	11,12	15,18
OUT	8,28	11,57	15,40
NOV	8,39	12,00	15,85
DEZ	8,12	12,47	16,25

2015	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	6,93	13,06	16,09
FEV	6,14	13,47	15,56
MAR	6,40	13,86	15,86
ABR	6,85	13,06	16,30
MAI	7,06	13,63	16,74
JUN	7,02	14,25	17,20
JUL	7,21	14,67	17,45
AGO	7,02	15,18	17,64
SET	7,12	15,52	18,09
OUT	7,77	15,85	19,01
NOV	7,90	16,09	19,51
DEZ	7,57	16,29	19,51

2016	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	6,95	16,27	18,95
FEV	6,59	16,53	19,00
MAR	6,70	16,99	19,62
ABR	6,86	17,67	20,08
MAI	7,06	18,20	20,44
JUN	7,14	18,58	20,62
JUL	7,74	18,82	21,33
AGO	7,90	19,10	21,63
SET	7,77	19,57	21,67
OUT	8,06	19,95	22,20
NOV	8,04	20,26	22,52
DEZ	8,26	20,58	22,90

2017	1ª Instância	2ª Instância	Total Final
JAN	7,92	20,83	22,92
FEV	7,30	21,68	22,54
MAR	7,33	22,62	22,77
ABR	7,63	22,86	23,21
MAI	7,78	23,45	23,54
JUN	7,88	23,40	24,03
JUL	8,40	23,33	24,74
AGO	9,07	23,83	25,65
SET	9,24	24,63	26,53
OUT	9,43	24,72	27,09
NOV	9,39	25,41	27,43
DEZ	9,43	25,85	27,83

5) Qual é a quantidade de desistências de impugnações e recursos administrativos em razão de adesão a programas de regularização fiscal, nos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

Informação não prontamente disponível . Parcelamentos envolvem a Procuradoria Geral do Estado, PGE, por abrangerem os débitos inscritos em dívida ativa. O controle de parcelamentos foge da alçada do Tribunal, que responde pelo contencioso, não pela cobrança. Por esse motivo, não contamos com relatórios padronizados para tais informações.

ANEXO 6 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DO PARÁ

REF. SIC.PA N. 248/2018

2 messages

Ouvidoria Fazendária <sefaouvidoria@sefa.pa.gov.br>
To: gustavo.vettorato@gmail.com

1 March 2018 at 11:29

Senhor Gustavo,

Comunicamos que esta Secretaria de Estado da Fazenda do Pará recebeu o pedido de informações - SIC.PA nº 248 /2018, o qual abarca diversas áreas administrativas desta Secretaria de Estado da Fazenda, por esta razão, estamos enviando os dados de competência da Julgadora de Primeira Instância no documento em anexo.

Quanto ao item 4 do SIC.PA nº 248/2018 o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários-TARF comunica que todas as informações daquele Tribunal são públicas e de acesso a toda sociedade e encontram-se disponíveis no Portal da SEFA – no endereço eletrônico: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/contencioso/tarf/115-tarf>

O TARF esclarece ainda, que após o julgamento dos Recursos, suas decisões são publicadas em forma de Ementa no Diário Oficial do Estado do Pará e no link já citado.

No que se refere ao item 1, redirecionamos a Diretoria de Fiscalização para as providências e assim que aquela Diretoria nos enviar resposta, enviaremos com urgência ao e-mail indicado por Vossa Senhoria.

Atenciosamente,
Ouvidoria Fazendária.

De: "dti admimp" <dti.admimp@sefa.pa.gov.br>
Para: sefaouvidoria@sefa.pa.gov.br
Enviadas: Quinta-feira, 1 de março de 2018 11:17:58
Assunto: DIGITALIZAÇÃO SEFA

Arquivo enviado com sucesso.

"Se for indispensável a impressão, considere a possibilidade de utilizar papel de rascunho. Reaproveite! Recicle!" Uma dica do ECOFAZ.


Confidencialidade e Restrição de Uso: Esta mensagem foi enviada exclusivamente a seu(s) destinatário(s) e pode conter informações confidenciais, protegidas por sigilo profissional. Sua utilização desautorizada é ilegal e sujeita o infrator às penas da lei. O correio-eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda do Pará somente poderá ser utilizado para transmitir e receber informações relacionadas às atividades vinculadas ao trabalho, sendo vedada sua utilização para outros fins.

Caso queira relatar mau uso, favor enviar mensagem para: abuso@sefa.pa.gov.br

"Se for indispensável a impressão, considere a possibilidade de utilizar papel de rascunho. Reaproveite! Recicle!" Uma dica do ECOFAZ.

Confidencialidade e Restrição de Uso: Esta mensagem foi enviada exclusivamente a seu(s) destinatário(s) e pode conter informações confidenciais, protegidas por sigilo profissional. Sua utilização desautorizada é ilegal e sujeita o infrator às penas da lei. O correio-eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda do Pará somente poderá ser utilizado para transmitir e receber informações relacionadas às atividades vinculadas ao trabalho, sendo vedada sua utilização para outros fins.

Caso queira relatar mau uso, favor enviar mensagem para: abuso@sefa.pa.gov.br

 Image2018-03-01-111764.pdf
620K

Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>
To: Ouvidoria Fazendária <sefaouvidoria@sefa.pa.gov.br>

2 March 2018 at 12:55

Prezados,
Agradeço o pronto atendimento, aguardo o restante das informações solicitadas, como informado.
At,
Gustavo Vettorato
(Quoted text hidden)

Vettorato Consultoria Jurídica
Av. Historiador Rubens de Mendonça, n. 1894, sl. 409, Centro Empresarial Maruanã, CEP 78.050-000, Curitiba-MT.
Fone/Fax: (55-65) 3052-5520 / 8141- 7400
<http://vettoratoconsultoria.blogspot.com>

Conteúdo do arquivo *Image2018-03.01.111764.pdf*:



GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
JULGADORIA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº: 702018730000846-5 - OUVIDORIA FAZENDÁRIA
INTERESSADO: GUSTAVO VETTORATO
CPF: 940.506.510-68
ASSUNTO: Solicitação de Acesso à Informação, relativamente a dados sobre a Transparência do Contencioso Administrativo Tributário, nos exercícios 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017.

À Diretora de Julgamento

Versa o presente processo sobre a solicitação do interessado, de acesso a dados do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Pará.

No que se refere aos itens formulados no requerimento de fls. 02 a 04, apenas os **itens 2, 3 e 5** são relativos aos processos de trabalho desta Julgadoria de Primeira Instância. Em relação a tais itens, temos a informar:

Item 2: "Número total de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentados pelos contribuintes à Secretaria de Estado do Pará, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017"

Resposta: As informações relativas aos processos encaminhados para julgamento de primeira instância são registradas no Sistema Integrado de Administração Tributária - SIAT e disponibilizadas **mensalmente** no site da SEFA (www.sefa.pa.gov.br), na área do contencioso (Contencioso > Julgadoria de Primeira Instância > Julgadoria > Estoque de Processos). Segue a informação relativa aos exercícios solicitados:

2013: 3.589 Impugnações
2014: 2.797 Impugnações
2015: 3.916 Impugnações
2016: 5.387 Impugnações
2017: 3.465 Impugnações

Item 3: "Número total de julgamentos de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentados pelos contribuintes à Secretaria de Estado do Pará, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017"

Resposta: Os julgamentos de primeira instância realizados são registrados no Sistema Integrado de Administração Tributária - SIAT e o quantitativo de julgamentos é disponibilizado **mensalmente** no site da SEFA (www.sefa.pa.gov.br), na área do contencioso (Contencioso > Julgadoria de Primeira Instância > Julgadoria > Estoque de Processos). Segue a informação relativa aos exercícios solicitados:

2013: 2.182 Julgamentos
2014: 2.892 Julgamentos
2015: 2.733 Julgamentos
2016: 3.006 Julgamentos
2017: 3.998 Julgamentos

Item 3.a: "Qual o tempo médio para julgamento das impugnações administrativas?"

Resposta: Não há relatório no Sistema Integrado da Administração Tributária – SIAT que identifique periodicamente o tempo médio de julgamento em primeira instância. Entretanto, conforme levantamento realizado pela Diretoria de Tecnologia da Informação - DTI, em 2017, o tempo médio para julgamento das impugnações administrativas foi mensurado em **494 dias**, tomando como referência os julgamentos



GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
JULGADORIA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

realizados em 2016. Registre-se que no ano de 2016 os julgamentos realizados foram, **em sua maioria**, relativos a processos iniciados nos anos de 2014 e 2015.

Item 3.b: "A quantidade de decisões de julgamento de impugnações administrativas (primeira instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos"

Resposta: As decisões de primeira instância **não têm seu conteúdo publicado** na internet ou na imprensa oficial.

Item 5: "Qual é a quantidade de desistências de impugnações e recursos administrativos em razão de adesão a programas de regularização fiscal nos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017?"

Resposta: As desistências de impugnação são registradas no Sistema Integrado de Administração Tributária - SIAT e o quantitativo de desistências de impugnação é disponibilizado **mensalmente** no site da SEFA (www.sefa.pa.gov.br), na área do contencioso (Contencioso > Julgadoria de Primeira Instância > Julgadoria > Estoque de Processos). A desistência de impugnação não está necessariamente vinculada a adesão a programas de regularização fiscal. Segue a informação relativa aos exercícios solicitados:

2013: 994 Desistências de Impugnação
2014: 178 Desistências de Impugnação
2015: 706 Desistências de Impugnação
2016: 1.702 Desistências de Impugnação
2017: 585 Desistências de Impugnação

Belém/PA, 21 de fevereiro de 2018

Josiane Seixas de Oliveira
Auditora Fiscal de Receitas Estaduais
Identificação Funcional nº 00227749-03

De acordo
Luiza Helena M. de Mendonça
Diretora da Julgadoria de 1ª Instância
Secretaria de Estado da Fazenda

ANEXO 7 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

[Sistema Acesso a Informação] - Resposta de recurso em 1ª instância

1 message

acessoainformacao@cge.mg.gov.br <acessoainformacao@cge.mg.gov.br>
To: gustavo.vettorato@gmail.com

28 March 2019 at 14:51

Prezado(a) Cidadão(ã),

Seu recurso relativo à solicitação de informação foi analisado e teve resposta na data de 28/03/2019, cujo teor segue transcrito abaixo.

Dados do pedido

Protocolo: 01190.000015/2018-88

Solicitante: GUSTAVO VETTORATO

Prazo de Atendimento: 08/04/2019

Tipo de resposta: Parcialmente deferido

Descrição da solicitação: Exmo. Sr. Secretário de Fazenda do Estado de Minas Gerais Ped. de Inf. Prot.N.01190000015201888 Gustavo Vettorato, já qualificado nos autos do pedido de informações supra mencionados, vem, à presença de Vossa Excelência, em razão da resposta recebida por vossa assessoria, apresentar seu Recurso, como passa a dizer e requerer: I - No pedido retro informado, em razão de estudos acadêmicos para dissertação do requerente junto ao Mestrado em Direito Constitucional (IDP), visando relacionar a transparência do contencioso administrativo tributário com a eficiência arrecadatória, foram solicitados 5 (cinco) grupos de informações, todos com pontos principais e alguns com pedido de detalhamento. Entretanto, todos foram negados por vossa assessoria. As informações e dados solicitados (sem especificação de contribuintes, somente dados gerais) eram os seguintes: 1) Número total de lançamentos de créditos tributários de ofício, constituídos pelas autoridades fiscais da Secretaria de Estado de Minas Gerais, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017; 1.a) Do volume indicado anteriormente, quantos seriam oriundos de lançamento tributário de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Comunicações (ICMS), nos mesmos períodos; 1.b) Quais seriam as quantidades lançamentos por ofício de créditos tributários de ICMS por setor da economia nos mesmos períodos? 1.c) Quais são os valores totais dos créditos tributários constituídos por lançamentos de ofício, nos mesmos períodos? Solicita-se, se possível, que os valores estejam corrigidos monetariamente, indicando-se o índice de atualização. 1.d) Quais são os valores totais de multa que constituem os créditos tributários objetos de lançamentos de ofício, nos mesmos períodos? Solicita-se, se possível, que os valores estejam corrigidos monetariamente, indicando-se o índice de atualização. 2) Número total de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de Minas Gerais, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017; 3) Número total de julgamentos de impugnações administrativas (primeira instância) contra lançamentos tributários de ofício apresentadas pelos contribuintes à Secretaria de Estado de Minas Gerais, em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017; 3.a) Qual é o tempo médio para julgamento das impugnações administrativas? 3.b) A quantidade de decisões de julgamento de impugnações administrativas (primeira instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos. 4) Números totais de recursos voluntários (segunda instância) são interpostos contra decisões administrativas de impugnação a lançamentos de ofício (primeira instância), em cada um dos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017; 4.a) A quantidade de recursos voluntários admitidos e inadmitidos, nos mesmos períodos. 4.b) A quantidade de recursos voluntários julgados monocraticamente e pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, separadamente, nos mesmos períodos. 4.c) A quantidade de decisões de julgamento de recursos voluntários administrativos (segunda instância) que têm seu teor, ementa ou resumo publicados na internet ou Diário Oficial do Estado, nos mesmos períodos. 4.d) Qual é o tempo médio para julgamento dos recursos voluntários? 5) Qual é a quantidade de desistências de impugnações e recursos administrativos em razão de adesão a programas de regularização fiscal, nos exercícios de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017. Em resposta tempestiva, mas genérica, sem observar quaisquer uma das especificações do pedido, nem quanto às informações gerais solicitadas, a vossa assessoria simplesmente negou as informações, alegando serem irrazoáveis e desproporcionais, na forma do art. 13, II, do Decreto Estadual de MG n. 7724/2012. Isso, sob a afirmação de inexistência de relatórios já consolidados, necessidade de solicitar ao setor de tecnologia da informação providências para atendimento, e elevada quantidade de demandas para tal setor. A resposta dada ao pedido é literalmente incabível em um ambiente de Responsabilidade Fiscal e Transparência da Administração Pública. II - Entende-se que efetivamente é possível que algumas das informações solicitadas acabem por necessitar de tais providências o que inviabilizaria as respostas parcialmente, entretanto tal resposta não caberia para todas as informações solicitadas, sob pena de servir de declaração de total desconhecimento dos gestores sobre a própria atividade fiscal e tributária. Ou seja, a resposta negativa dada por vossa assessoria, pode ser considerada improbidade administrativa, pois como os gestores da Secretaria de Fazenda não tem relatórios sobre questões gerais da fiscalização como: 1) Número total de lançamentos de créditos tributários de ofício, constituídos pelas autoridades fiscais da Secretaria de Estado de Minas Gerais? Ou seja, a atividade de fiscalização seria não quantificada, nem qualificada e nem especificada pela Fazenda Pública? 2) Qual é o número impugnações administrativas são apresentadas por ano? Ou seja, os gestores não conseguem quantificar e qualificar as causas de suspensão de exigibilidade de créditos tributários objetos de questionamento administrativo? Como pode fazer análise do estoque de créditos? 3) Quantos julgamentos administrativos e qual o numero de procedências dos lançamentos são realizados por ano? Isso é, a administração fazendária não tem qualquer baliza da eficácia dos lançamentos dentro do seu próprio órgão? 4) Qual é o número recursos administrativos ao segundo grau do contencioso tributário são apresentadas por ano? Tais números são básicos para administração tributária estadual, ainda mais de um dos Estados com maiores PIB, Arrecadação de Tributos e Orçamentos do Brasil. Com exemplo de que a negativa geral ao pedido de informação beira a incredulidade: tais dados servem para o cálculo de previsão de arrecadação e receita para fins orçamentários e das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (arts.11 à 13, da Lei Complementar n. 101/2000). Isso porque, tais dados dizem respeito diretamente aos volumes de arrecadação e estoque de créditos tributários da Fazenda Pública, além de serem necessário para decisões da Administração Pública para conceder de anistias e remissões tributárias (Programas de Regularização Fiscal) e outras causas de renúncias de receita, sob pena de descumprir o art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Ou seja, em negar integralmente as informações e dados solicitados, sob a alegação de inexistência de relatórios ou outros sistemas de informação, é equivalente a desconsiderar fatores relevantes da arrecadação, descumprindo vários dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. É a declaração estatal da inexistência de controle efetivo da atividade fiscal e tributária representante da própria improbidade administrativa de seus gestores, por agirem negligentemente na arrecadação de tributos (art. 10, X, da Lei n. 8429/1992). Entretanto, por ser quase impossível que tais informações e dados, pelo menos os gerais, não sejam processados pela Administração Fazendária, a negativa de fornecimento dos mesmos é equivalente ao descumprimento da própria Lei de Acesso à Informação e princípios como os de transparência da Administração Pública. Por esses motivos, a decisão recorrida deve ser reformada, devendo os dados solicitados e disponíveis sejam fornecidos ao presente requerente. III – Isso posto, requer-se a Vossa Excelência: a) Recebimento do presente recurso; b) O PROVIMENTO DO RECURSO,

reformado a decisão recorrida, no sentido que sejam fornecidos todos os dados e informações solicitadas no pedido anterior (retro transcritas) e que estejam à disposição aos gestores da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais; Requer-se Deferimento, Gustavo Vettorato

Resposta

Prezado Cidadão, Em resposta ao Recurso em Primeira Instância apresentado na Demanda LAI 01190000085201674, a Secretaria de Fazenda, por meio da Superintendência do Crédito e Cobrança, informa que os dados gerenciais disponíveis no momento, acerca do crédito tributário contencioso, encontram-se publicados na página do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, no link http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/resultado/resultados.html Esta Superintendência entende que os dados ali apresentados seriam suficientes para o estudo ora pretendido. Cumpre ressaltar ainda que as demais informações detalhadas e customizadas acarretariam na alocação de horas trabalhadas pelo corpo técnico e TI e analistas da SEF, gerando prejuízos aos trabalhos em curso e custos à administração pública. Isto posto, entendemos ter atendido a demanda. Atenciosamente, Leonardo Augusto Rodrigues Borges Diretor do Contencioso Fiscal Superintendência do Crédito e Cobrança Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Importante: Informamos que poderá ser interposto recurso à autoridade máxima do órgão ou entidade, conforme disposto no artigo 23 do Decreto nº 45.969/2012. O recurso deve ser apresentado por meio do sistema e-SIC, no prazo de até 10 (dez) dias a contar desta data.

Visite o site <http://www.transparencia.mg.gov.br/acessoainformacao> para obter maiores informações.



Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

[Sistema Acesso a Informação] - Pedido Respondido

1 message

acessoainformacao@cge.mg.gov.br <acessoainformacao@cge.mg.gov.br>
To: gustavo.vettorato@gmail.com

21 February 2018 at 14:56

Prezado(a) Cidadão(ã),

Seu pedido de acesso à informação foi analisado e teve resposta na data de 21/02/2018, cujo teor segue transcrito abaixo.

Dados do pedido

Protocolo: 01190.000015/2018-88
Solicitante: GUSTAVO VETTORATO
Prazo de Atendimento: 07/03/2018 23:59:59
Tipo de resposta: Correspondência eletrônica (e-mail)
Descrição da solicitação: Conforme pedidos e documentos anexos.

Resposta

Prezado cidadão, Em resposta à demanda protocolada sob o número 01190000085201674, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) informa que a referida solicitação foi indeferida. Tal decisão é baseada no inciso II do art. 13 do Decreto 7.724, de 16 de maio de 2012. Decreto 7.724/2012 Art. 13. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação: (...) II – desproporcionais ou desarrazoados (...) Cumpre informar ainda as razões que levaram a Superintendência de Crédito (SUDRED) desta Secretaria a classificar o pedido como desarrazoado, a saber: • inexistência de um relatório já consolidado com as informações requisitadas, • necessidade de solicitar a Superintendência de Tecnologia da Informação o desenvolvimento de relatório específico para atendimento da demanda; • necessidade de designar uma equipe para tratamentos dos dados gerados pela área de tecnologia da informação - TI; • elevado número demandas junto a área de TI, gerando necessidade de planejamento prévio e aprovação das demandas pelo Secretário de Fazenda. Face ao exposto acima, concluímos que a tarefa incorreria na alocação de horas trabalhadas pelo corpo técnico e TI, gerando prejuízos aos trabalhos em curso e custos a SEF/MG. Isto posto, entendemos não haver previsão para atendimento da demanda. Atenciosamente, Mônica Ferraz de Souza Assessora da Superintendência do Crédito e Cobrança Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais

Importante: no caso de indeferimento de acesso a informação, poderá ser interposto recurso através do sistema no prazo de 10 (dez) dias, conforme disposto no art. 23 do Decreto nº 45.969/2012.

Visite o site para obter maiores informações.

ANEXO 8 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL



Gustavo Vettorato <gustavo.vettorato@gmail.com>

Conclusão do Protocolo SEF/DF nº 20180214-170405

1 message

atendimento@fazenda.df.gov.br <atendimento@fazenda.df.gov.br>
To: gustavo.vettorato@gmail.com

19 February 2019 at 11:44

Governo do Distrito Federal
Secretaria de Estado de Fazenda, Planejamento, Orçamento e Gestão
Atendimento Virtual

Protocolo: 20180214-170405

Nome / Razão Social: GUSTAVO VETTORATO

CPF, CNPJ ou Passaporte: 94050651068

Assunto: Solicitação não prevista em outro item

Tipo de Atendimento: Informações - Solicitação não prevista em outro item

Solicitação de abertura - Data Horário: 14/02/2018 16:56

(...)

Resposta - Data Horário: 19/02/2019 11:48

Boa tarde.

Encerramento efetuado devido ao grande atraso em sua resposta, por isso caso ainda tenha necessite de atendimento **efetue nova solicitação**.

Nome:PAULO CESAR SANTIAGO MENESES
Lotação:Agência de Atendimento Remoto da Receita

ANEXO 9 – RESPOSTAS À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA



CONSULTA DEMANDA		Demanda N°1272623																	
Origem:	SECRETARIA DA FAZENDA																		
Data:	21/05/2018 11:16																		
RESPOSTA ENCAMINHADA PELA OUVIDORIA																			
<p>Prezado Sr Gustavo, Após entendimento telefônico com área gestora encerramos este registro. Atc Ouvidoria Sefaz</p>																			
<p>Avaliação do serviço / Pesquisa de satisfação Por favor, registre a sua avaliação. Os dados sobre o nosso desempenho e sobre a satisfação dos nossos usuários são de fundamental importância para o aprimoramento dos nossos serviços.</p>	<table border="1"> <tr> <td>TEMPO DE RESPOSTA</td> <td>TEMPO DECORRIDO ENTRE O REGISTRO E A RESPOSTA?</td> <td>- Selecione --</td> </tr> <tr> <td rowspan="2">EFETIVIDADE DA MANIFESTAÇÃO</td> <td>A OUVIDORIA CUMPRIU O SEU PAPEL?</td> <td>- Selecione --</td> </tr> <tr> <td>A SUA DEMANDA FOI ATENDIDA?</td> <td>- Selecione --</td> </tr> <tr> <td>COMO VOCÊ AVALIA O RESULTADO DA SUA MANIFESTAÇÃO?</td> <td></td> <td>- Selecione --</td> </tr> <tr> <td>QUALIDADE DA RESPOSTA</td> <td>COMO VOCÊ AVALIA A QUALIDADE DA RESPOSTA?</td> <td>- Selecione --</td> </tr> <tr> <td>REGISTRO PELO SISTEMA</td> <td>VOCÊ TEVE FACILIDADE EM UTILIZAR O SISTEMA?</td> <td>- Selecione --</td> </tr> </table>		TEMPO DE RESPOSTA	TEMPO DECORRIDO ENTRE O REGISTRO E A RESPOSTA?	- Selecione --	EFETIVIDADE DA MANIFESTAÇÃO	A OUVIDORIA CUMPRIU O SEU PAPEL?	- Selecione --	A SUA DEMANDA FOI ATENDIDA?	- Selecione --	COMO VOCÊ AVALIA O RESULTADO DA SUA MANIFESTAÇÃO?		- Selecione --	QUALIDADE DA RESPOSTA	COMO VOCÊ AVALIA A QUALIDADE DA RESPOSTA?	- Selecione --	REGISTRO PELO SISTEMA	VOCÊ TEVE FACILIDADE EM UTILIZAR O SISTEMA?	- Selecione --
TEMPO DE RESPOSTA	TEMPO DECORRIDO ENTRE O REGISTRO E A RESPOSTA?	- Selecione --																	
EFETIVIDADE DA MANIFESTAÇÃO	A OUVIDORIA CUMPRIU O SEU PAPEL?	- Selecione --																	
	A SUA DEMANDA FOI ATENDIDA?	- Selecione --																	
COMO VOCÊ AVALIA O RESULTADO DA SUA MANIFESTAÇÃO?		- Selecione --																	
QUALIDADE DA RESPOSTA	COMO VOCÊ AVALIA A QUALIDADE DA RESPOSTA?	- Selecione --																	
REGISTRO PELO SISTEMA	VOCÊ TEVE FACILIDADE EM UTILIZAR O SISTEMA?	- Selecione --																	
Salvar avaliação	AJUDA	VOLTAR																	
		SAIR																	

ANEXO 10 – ANDAMENTOS E DESPACHOS QUANTO À REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES FEITA À SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO MATO GROSSO

Secretaria de Estado
de Fazenda



Governo do Estado
de Mato Grosso

Sistema Integrado de Protocolização e Fluxo de Documentos Eletrônicos

Data: 29/05/2019 - 18:12:02

Consultar Andamento do Processo

Dados do Processo
Número/Ano do Processo: 5416907/2018
Assunto: OUTROS MODELOS
Tipo de Processo: FALE COM O SECRETÁRIO
Data do Protocolo: 14/02/2018
Situação (Status): RECEBIDO

[Ver Processo](#)

Andamento do Processo

Data	Hora	Responsável	Situação(Status)	Observação/Justificativa/Fase da Análise
14/02/2018	18:41	GUSTAVO VETTORATO	CADASTRADO	
14/02/2018	18:41	GABINETE DO SECRETARIO ADJUNTO DE ATENDIMENTO AO CLIENTE	ENVIADO	
15/02/2018	13:04	GABINETE DO SECRETARIO ADJUNTO DE ATENDIMENTO AO CLIENTE	RECEBIDO	
14/06/2018	14:30	GABINETE DO SECRETARIO ADJUNTO DE ATENDIMENTO AO CLIENTE	EM ANALISE	
14/06/2018	15:04	GABINETE DO SECRETARIO ADJUNTO DE ATENDIMENTO AO CLIENTE	ANALISADO	
14/06/2018	15:04	UNIDADE DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA	ENVIADO	
27/09/2018	19:09	UNIDADE DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA	RECEBIDO	
27/09/2018	19:10	UNIDADE DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA	EM ANALISE	
28/09/2018	18:24	UNIDADE DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA	ANALISADO	
01/10/2018	15:13	UNIDADE EXECUTIVA DA RECEITA PUBLICA	ENVIADO	
08/11/2018	14:04	UNIDADE EXECUTIVA DA RECEITA PUBLICA	RECEBIDO	
03/12/2018	16:40	UNIDADE EXECUTIVA DA RECEITA PUBLICA	EM ANALISE	
03/12/2018	16:41	UNIDADE EXECUTIVA DA RECEITA PUBLICA	ANALISADO	
03/12/2018	16:42	SUPERINTENDÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO	ENVIADO	
04/12/2018	12:53	SUPERINTENDÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO	RECEBIDO	
04/12/2018	12:53	SUPERINTENDÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO	EM ANALISE	
04/12/2018	12:57	GERENCIA DE FISCALIZAÇÃO	ENVIADO	
04/12/2018	15:24	GERENCIA DE FISCALIZAÇÃO	RECEBIDO	
11/03/2019	15:50	COORD. DE FISCALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEL, COMÉRCIO E SERVIÇOS	RECEBIDO	CI 27/2012/GSMI - 11-MAR-19 MIGRADO MANUALMENTE PARA A COORD. DE FISCALIZAÇ DE COMBUSTÍVEL, COMÉRCIO E SERVIÇOS (CFCES), MIGRAÇÃO MANUAL OCORRIDA FORA DO SISTEMA E-PROCESS, CONFORME OS 000001479/2019-66 DO SGTI, I FUNÇÃO DA MUDANÇA DE ORGANOGRAMA.

Cancelar

**Secretaria de Estado
de Fazenda**



Governo do Estado
de Mato Grosso

Sistema Integrado de Protocolização e Fluxo de Documentos Eletrônicos

Data: 29/05/2019 - 18:12:02

Consultar Andamento do Processo

Dados do Processo

Número/Ano do Processo: 5416907/2018
Assunto: OUTROS MODELOS
Tipo de Processo: FALE COM O SECRETÁRIO
Data do Protocolo: 14/02/2018
Situação (Status): RECEBIDO

[Andamentos do Processo](#)

Dados do Interessado

Nome: GUSTAVO VETTORATO
Número Documento: 94050651068
E-mail: gustavo.vettorato@gmail.com
Rua/Avenida: RUBENS DE MENDONCA
Número: 1894
Bairro: BOSQUE DA SAUDE
Cep: 78050000
Município/Domicílio Tributário: CUIABA
Segmento: Sem Segmento
Classificação
Confidencial: NÃO

Capa do Processo

[PDF](#)

Anexos

[Pedido de Informações e Dados - SEFAZ.MT.pdf.p7s](#)

[QAB-Gustavo Vettorato.pdf.p7s](#)

[CarteiraIDB.pdf.p7s](#)

[DESPACHO Nº 25 2018 5416907 2018 GUSTAVO VETTORATO.pdf.p7s](#)

[DESPACHO Nº 314 - Processo E-Process 5416907.2018 - Gustavo Vettorato.pdf.p7s](#)

[Despacho 0658.2018 - e-Process Nº 5416907.2018-requerimento de informações.pdf.p7s](#)

[*Visualizador Rápido](#) [*PDF](#) [*P7S](#)

[*Visualizador Rápido](#) [*PDF](#) [*P7S](#)

[*Visualizador Rápido](#) [*PDF](#) [*P7S](#)

[*Visualizador Rápido](#) [*PDF](#) [*P7S](#)

[*Visualizador Rápido](#) [*PDF](#) [*P7S](#)

*código da imagem:



[Clique aqui se não visualizar a imagem.](#)

* Campos Obrigatórios

Cancelar



Despacho 25 /2018/SAAC/SEFAZ

Processo 5416907/2018

Interessada GUSTAVO VETTORATO

Assunto Informações para estudos acadêmicos e base para dissertação de mestrado

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Encaminhamos o Processo 5416907/2018, trata-se de pedido de Informações para estudos acadêmicos .

Encaminhe-se á UPTB/SARP/SEFAZ/MT para análise e prosseguimento.

Cuiabá, 14 de Junho de 2018.

Célia Garcia Barbosa Célia Garcia Barbosa
Analista – Mat. 255262
Secretaria Adjunta de Atendimento ao Cliente
SEFAZ/MT

DESPACHO Nº 314/UPTB/SARP/SEFAZ/2018

Documentos Principais: Documento de requerimento de informações fiscais, para subsidiar estudos acadêmicos e dissertação de mestrado, de 13/12/2017, de emissão de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A, direcionado ao Secretário de Estado de Fazenda de Mato Grosso (vide páginas de nº 01 e 02 do primeiro arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso); Documento de Identidade de Advogado Suplementar, do Conselho Seccional do Mato Grosso, da Ordem dos Advogados do Brasil, do Sr. Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A (vide página de nº 1 do segundo arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso); Documento de emissão do Instituto Brasileiro de Direito Público – IDP, do Sr. Gustavo Vettorato (vide páginas de nº 01 e 02 do terceiro arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso); Despacho nº 25/2018/SAAC/SEFAZ, de 14/06/2018, de emissão da Analista da Secretaria Adjunta de Atendimento ao Cliente, da Secretaria de Estado de Fazenda – SAAC/SEFAZ, Sra. Célia Garcia Barbosa, de Matrícula 255262, direcionado à Unidade de Política Tributária, da Secretaria Adjunta da Receita Pública, da Secretaria de Estado de Fazenda – UPTB/SARP/SEFAZ (vide página de nº 1 do quarto arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso).

Principais Interessados : Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68 e de OAB/MT nº 11001-A.

Assuntos Principais : Requerimento de informações fiscais, para subsidiar estudos acadêmicos e dissertação de mestrado (vide páginas de nº 01 e 02 do primeiro arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018, protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso).

Processos : Processo Eletrônico E-Process nº 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso.

À Unidade Executiva da Receita Pública, da Secretaria Adjunta da Receita Pública, da Secretaria de Estado de Fazenda – UERP/SARP/SEFAZ:

DOS FATOS

O Sr. Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A, emitiu Documento de requerimento de informações fiscais, para subsidiar estudos acadêmicos e dissertação de mestrado, no dia 13/12/2017, direcionado ao Secretário de Estado de Fazenda de Mato Grosso (vide páginas de nº 01 e 02 do primeiro arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso).

Também anexou eletronicamente ao presente Processo os seguintes documentos:

- 1) Documento de Identidade de Advogado Suplementar, do Conselho Seccional do Mato Grosso, da Ordem dos Advogados do Brasil, do Sr. Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A (vide página de nº 1 do segundo arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso);
- 2) Documento de emissão do Instituto Brasileiro de Direito Público – IDP, do Sr. Gustavo Vettorato (vide páginas de nº 01 e 02 do terceiro arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018; de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso).

Por fim, a Analista da Secretaria Adjunta de Atendimento ao Cliente, da Secretaria de Estado de Fazenda – SAAC/SEFAZ, Sra. Célia Garcia Barbosa, de Matrícula 255262, emitiu o Despacho nº 25/2018/SAAC/SEFAZ, de 14/06/2018, direcionado à Unidade de Política Tributária, da Secretaria Adjunta da Receita Pública, da Secretaria de Estado de Fazenda – UPTB/SARP/SEFAZ (vide página de nº 1 do quarto arquivo eletrônico do Processo Eletrônico E-Process 5416907, de 14/02/2018;

Despacho nº 314/UPTB/SARP/SEFAZ/2018.

Página 2 de 3

de autoria de Gustavo Vettorato, de CPF 940.506.510-68, e de OAB/MT nº 11001-A; protocolizado eletronicamente junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Mato Grosso), encaminhando eletronicamente o presente Processo para fins de análise e prosseguimento processual.

DO DESPACHO

Diante de tal cenário, encaminhamos o presente Processo à Unidade Executiva da Receita Pública, da Secretaria Adjunta da Receita Pública, da Secretaria de Estado de Fazenda – UERP/SARP/SEFAZ, para fins de conhecimento, análise e manifestação técnica.

Cuiabá-MT, 28 de setembro de 2018.

Marcos Aurélio Benetti
UPTB/SARP/SEFAZ
(Em Substituição – Portaria Sefaz nº 039/2017)

DESPACHO UERP/SARP/SEFAZ Nº 0658/2018

<i>e-Process nº</i>	5416907/2018
<i>Interessado</i>	GUSTAVO VETTORATO
<i>Assunto</i>	Informações para estudos acadêmicos e base para dissertação de mestrado.

À
SUFIS/SARP

Encaminhamos o processo em epígrafe para análise e providências, bem como, solicitamos que nos seja encaminhada a resposta à demanda em referência, especificamente o item nº 1, no formato de INFORMAÇÃO, para posterior envio ao demandante, conforme solicitado no referido Ofício.

Cuiabá-MT, 03/12/2018.

JEANE DA SILVA SOUZA CAMPOS
Fiscal de Tributos Estaduais - FTE
UERP/SARP/SEFAZ-MT

ANEXO 11 – RELAÇÃO DE DECISÕES DE SEGUNDA INSTÂNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO MATO GROSSO⁸²

05/05/2019

www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8

Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Mato Grosso

Base:

Assunto:

Texto Livre:

Exemplo: N. E-Process, AIIM/NAI, ASSUNTO, N. da Resolução

Decisão - Diferimento de ICMS. Aquisição de Fertilizantes. Descumprimento do Requisitos Autorizados. Perda do Benefício. Aproveitamento Individual de Crédito Fiscal
EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA GERÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES ... qualificada à fl.12 e 138, em ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=213>

Decisão - Falta de Apreciação do Mérito na Impugnação em Primeira Instância – Erro Material Irrelevante do Contribuinte – Prejuízo ao Contraditório Contraditório e Ampla Defesa – Falta de Motivação - Nulidade de Decisão de 1ª Instância- Recurso Voluntário
Página 1 de 15 065 3617-2900 AV. HIST ... RUBENS DE MENDONÇA, 3415 CENTRO POLÍTICO ADMINISTRATIVO 78050-903 - CUIABÁ - MATO GROSSO SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA/MT ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=214>

Decisão - ICMS - Duplicidade de Lançamento - NAI e Aviso de Cobrança Fazendário - Parcialmente Provido.
e-Process nº 5133840/2015 (e-Process apensados nº 5129238/2015 e 5092415/2012 ... Vistos e examinados esses autos de ação fiscal em que é autora a Fazenda Pública Estadual e autuado o ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=216>

Decisão - ICMS – PRODEIC – Medida Administrativa Cautelas – Benefício Fiscal – Diversas Decisões em um Único Processo – Limite de Alçada - Recurso Voluntário.
RUBENS DE MENDONÇA, 3415 CENTRO POLÍTICO ADMINISTRATIVO 78050-903 - CUIABÁ - MATO GROSSO SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA/MT ... TIPO DE PROCESSO: RECURSO VOLUNTÁRIO (ART ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=215>

Decisão - FALTA DE Apreciação DE Questão Suscitada Na Impugnação Em Primeira Instância – Prejuízo Ao Contraditório E À Ampla Defesa - Nulidade Da Decisão De Primeira Instância - Recurso Voluntário.
SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA/MT ... PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PAT FÍSICO Nº 14.181/2010 ... Vistos e examinados estes autos de ação fiscal em que é autora a Fazenda Pública ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=217>

Decisão - Exportação
EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Governo do Estado de Mato Grosso ... Superintendência de Normas da Receita Pública - SUNOR ... Gerencia do Conselho de Contribuintes - GCCO ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=79>

Decisão - Zona Franca
SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS E RECEITAS PÚBLICAS ... NAI: 9670000085200911 Protocolo Original: 13643/2009 Data da Lavratura: 29/10/2009 ... Autuantes: FTE Dirce Leite Campos Bercicelli e FTE ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=8>

Decisão - Falta de Recolhimento do ICMS
EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... PEDIDO DE REVISÃO DE JULGADO – FALTA ... Uma vez constatado o descumprimento de obrigação tributária, legítimo é o ato administrativo que ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=80>

Decisão - Exportação
EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... PEDIDO DE REVISÃO DE JULGADO – MERCADORIAS ... PASSIVO – CESSAÇÃO DO BENEFÍCIO DE SUSPENSÃO ... DA COBRANÇA DE ICMS – IMPOSTO DEVIDO ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=81>

Decisão - ICMS Substituição Tributária
EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=82>

Decisão - Combustíveis e Lubrificantes
EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... PEDIDO DE REVISÃO DE JULGADO – INFORMAÇÃO DE ... PRESTADA FORA DO PRAZO LEGAL – INFRAÇÃO À ... Incumbe ao sujeito passivo informar, no prazo e ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=83>

Decisão - Transporte de Mercadorias Sem NF

www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8

1/4

⁸² Disponíveis em: <www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8>. Acesso em: 5 maio 2019.

05/05/2019

www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... PEDIDO DE REVISÃO DE JULGADO – ESTOQUE DE ... INTERROMPIDO – ICMS DEVIDO A PARTIR DA VERIFICAÇÃO ... Trata-se de revisão de julgado, em razão de ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=84>

Decisão - Zona Franca

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=85>

Decisão - Diferencial de Alíquota

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... e-Process nº 5068787/2012 (processo físico nº 14.180/2010 ... NAI nº 16741001600020201017, de 18/05/2010 Recorrente ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=87>

Decisão - Prestação de Serviço de Comunicação

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=88>

Decisão - Combustíveis e Lubrificantes

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS E RECEITAS PÚBLICAS ... DIRETOR: Conselheiro Stelio de Paula Sperandio ... FALTA DE REPASSE DO IMPOSTO EM ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=89>

Decisão - Diferencial de Alíquota

GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal, contribuindo para a sustentabilidade ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=9>

Decisão - Exportação

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... CONSELHEIRO: GILBERTO GONÇALO GOMES DA SILVA JÚNIOR ... Cuida-se de Recurso Administrativo cujo objeto é a revisão da decisão de primeira ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=91>

Decisão - ICMS Substituição Tributária

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Superintendência de Normas da Receita Pública - SUNOR ... Gerência do Conselho de Contribuintes - GCCO ... Trata-se de Pedido de Revisão de ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=92>

Decisão - Combustíveis e Lubrificantes

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... e-Process nº 5061333/2012 (processo físico nº 13.047/2009 ... NAI nº 84302003200020200914, de 03/09/2009 Recorrente ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=93>

Decisão - Exportação

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... e-Process nº 5060554/2012 (Processo físico nº 13.647/2009 ... Autuante: DIRCE LEITE CAMPOS BERTICELLI E FRANCISCO PEDRO DOS SANTOS ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=94>

Decisão - Zona Franca

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... e-Process nº 5060554/2012 (Processo físico nº 13.647/2009 ... Autuante: DIRCE LEITE CAMPOS BERTICELLI E FRANCISCO PEDRO DOS SANTOS ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=95>

Decisão - Exportação

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=96>

Decisão - Prestação de Serviço de Transporte

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Gerência de Execução de Trânsito Leste ... Irresignado com a decisão que já em grau recursal não conheceu do seu apelo, o contribuinte ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=97>

Decisão - Zona Franca

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... e-Process nº 5040195/2013 (Processo físico nº 14.182/2010 ... NAI nº 24846001300102201012, de 20/05/2010 Autuado ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=98>

Decisão - ICMS Garantido Integral

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Governo do Estado de Mato Grosso ... Superintendência de Normas da Receita Pública - SUNOR ... Gerência do Conselho de Contribuintes - GCCO ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=99>

Decisão - Produtos In Natura

SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS E RECEITAS PÚBLICAS ... Protocolo Original: 12360/2009 Data da Lavratura: 19/01/2009 ... Autuante: FTE Marcos Gonçalves e FTE André Luis Bento Gonçalves ...

05/05/2019

www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=10>

Decisão - Diferencial de Alíquota

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... N. Processo: 5026684/2012 Data de protocolo: 31/01/2012 ... Tipo do Processo: PEDIDO DE REVISÃO DE JULGADO ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=100>

Decisão - Exportação

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Governo de Mato Grosso Secretaria de Estado de Fazenda ... Superintendência de Normas da Receita Pública - SUNOR Gerência do Conselho de ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=101>

Decisão - Exportação

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Governo de Mato Grosso Secretaria de Estado de Fazenda ... Superintendência de Normas da Receita Pública - SUNOR Gerência do Conselho de ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=102>

Decisão - Falta de Registro de Documentos

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... CONSELHEIRO: GILBERTO GONÇALO GOMES DA SILVA JÚNIOR ... Processo nº 12.501/2009, de 08/05/2009 ... Cuida-se de Recurso Administrativo cujo objeto ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=103>

Decisão - Falta de Recolhimento do ICMS

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... NAI nº 38369001300017201010, de 31/05/2010 Autuada ... Agência Fazendária de Várzea Grande – Unidade Polo ... Na NAI sob exame a pretensão fiscal ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=104>

Decisão - Falta de Registro de Documentos

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=105>

Decisão - Falta de Recolhimento do ICMS

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=106>

Decisão - Falta de Registro de Documentos

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... e-Process nº 5099293/2012 (Processo físico nº 3.276/2006 ... Irresignado com a decisão de primeira instância que considerou parcialmente ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=107>

Decisão - Falta de Recolhimento do ICMS

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... e-Process nº 5072747/2012 (processo físico nº 13.978/2009 ... NAI nº 11551100096200912, de 1º/12/2009 ... Cuida-se de pedido de revisão de ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=108>

Decisão - Combustíveis e Lubrificantes

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Governo do Estado de Mato Grosso ... Superintendência de Normas da Receita Pública - SUNOR ... Gerencia do Conselho de Contribuintes - GCCO ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=109>

Decisão - Falta de Registro de Documentos

SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS E RECEITAS PÚBLICAS ... Protocolo Original: 12.975/2009 Data da Lavratura: 28/08/2009 ... (Conselheiro Stelio de Paula Sperandio – Representante da Fazenda Pública ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=11>

Decisão - Exportação

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=110>

Decisão - ICMS Garantido Integral

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=111>

Decisão - Crédito Indevido de ICMS

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=116>

Decisão - ICMS Substituição Tributária

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Agência Fazendária de Cuiabá – Unidade Polo ... QUEROSENE DE AVIAÇÃO (JET A-1) - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO ... do RICM, é devido pelo remetente ...

<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=117>

Decisão - Falta de Recolhimento do ICMS

05/05/2019

www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/busca.aspx?base=8

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS E RECEITAS PÚBLICAS ... Autuante: FTE WILCE DAS GRAÇAS ARAÚJO ... Trata-se de Pedido de Revisão de Julgado interposto ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=118>

[Decisão - Falta de Recolhimento do ICMS](#)

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... CONSELHEIRO: GILBERTO GONÇALO GOMES DA SILVA JÚNIOR ... Cuida-se de Recurso Administrativo cujo objeto é a revisão da decisão de primeira ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=119>

[Decisão - Produtos In Natura](#)

GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... "Garantir a realização da receita pública e o controle da aplicação do gasto público, com justiça fiscal, contribuindo para a sustentabilidade ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=120>

[Decisão - Zona Franca](#)

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS E RECEITAS PÚBLICAS ... Autuante: FTE José Emetério Ribeiro Neto ... Trata-se de Pedido de Revisão de Julgado ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=120>

[Decisão - Falta de Recolhimento Crédito Tributário](#)

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... (Conselheiro Otacílio Peron – Representante da CDL ... Trata-se de pleito de revisão da decisão monocrática formulado pela Recorrente, em ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=121>

[Decisão - ICMS Garantido Integral](#)

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... Governo do Estado de Mato Grosso ... Superintendência de Normas da Receita Pública - SUNOR ... Gerencia do Conselho de Contribuintes - GCCO ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=122>

[Decisão - ICMS Substituição Tributária](#)

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... GOVERNO DO ESTADO DE MATO GROSSO ... N. Processo: 5067050/2013 Data de protocolo: 05/04/2013 ... Tipo do Processo: PEDIDO DE REVISÃO DE JULGADO ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=123>

[Decisão - Falta de Recolhimento Crédito Tributário](#)

EXIBIÇÃO DO DOCUMENTO SEM ASSINATURA DIGITAL ... SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS E RECEITAS PÚBLICAS ... Autuante: FTE Laércio Salviano de Paula ... Trata-se de Pedido de Revisão de Julgado ...
<http://www.sefaz.mt.gov.br/legislacao/Decisao.aspx?ID=124>

ANEXO 12 – RELAÇÃO DE RESPOSTAS PESQUISADAS E DISPONÍVEIS DA UNIDADE DE SOLUÇÃO DE CONSULTAS TRIBUTÁRIAS DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO MATO GROSSO.⁸³

04/05/2019 app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf

Formulário de Resultado de Pesquisa				
Categoria	Número	Data Aprovação	Assuntos	
<input checked="" type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	001/2017 - GILT/SUNOR	09-01-2017	Documento Fiscal, Documento Fiscal - Emissão fora do Estabelecimento	
<input checked="" type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	004/2017 - GILT/SUNOR	13-01-2017	Documento Fiscal, Combustível/Lubrificante/Derivado, Mercadoria utilizada pela própria empresa	
<input checked="" type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	005/2017 - GILT/SUNOR	13-01-2017	Documento Fiscal, Obrigação Acessória, Não Contribuinte	
<input checked="" type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	006/2017 - GILT/SUNOR	16-01-2017	Venda Interestadual, Sangue Fetal	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	010/2017 - GILT/SUNOR	26-01-2017	Documento Fiscal, NF-e Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar, Cancelamento de Documento Fiscal, Extemporâneo	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	011/2017 - GILT/SUNOR	31-01-2017	Aquisição de mercadorias em outras UF's, Consumidor Final, Diferencial Alíquota	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	013/2017 - GILT/SUNOR	03-02-2017	Obrigação Acessória, Lacre/Deslacre, Obrigatoriedade de emissão de NF, Nota Fiscal-Fatura	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	015/2017 - GILT/SUNOR	17-02-2017	Obrigação Acessória, Cancelamento de Documento Fiscal	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	016/2017 - GILT/SUNOR	13-02-2017	Aquisição, Ativo Imobilizado, Operação Interna/Interestadual	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	019/2017 - GILT/SUNOR	20-02-2017	Obrigação Acessória, Tratamento Tributário, Remessa P/ Industrialização, SPED - Sistema Público de Escrituração Digital	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	020/2017 - GILT/SUNOR	22-02-2017	Obrigação Acessória, Documento Fiscal, Complementação/Recolhimento, Gado em Pé, Abate de bovinos	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	021/2017 - GILT/SUNOR	22-02-2017	CFOP-Código Fiscal Operações e Prestações	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	023/2017 - GILT/SUNOR	21-02-2017	Obrigação Acessória, Escrituração Fiscal Digital-EFD, Microprodutor rural	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	024/2017 - GILT/SUNOR	21-02-2017	Aquisição de mercadorias em outras UF's, Materiais de construção, Revenda, Benefício Fiscal	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	025/2017 - GILT/SUNOR	21-02-2017	Tratamento Tributário, Aquisições interestaduais, Insumos/Resíduos, Pneumáticos usados - reforma	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	029/2017 - GILT/SUNOR	22-02-2017	Regime de Apuração Normal, Prazo de Recolhimento, Recolhimento do ICMS	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	032/2017 - GILT/SUNOR	24-02-2017	Substituição Tributária, PRODEIC	

app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf 1/7

⁸³ Disponíveis em: <app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf>. Acesso em: 5 maio 2019.

04/05/2019

app1.senar.mt.gov.br/sistema/legislacao/resposteconsulta.nsf

- | | | | | |
|--------------------------|--|------------------------|------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 033/2017 - GILT/SUNOR. | 21-02-2017 | Substituição Tributária, Sorvetes e Picolés, ICMS-Estimativa Simplificado |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 034/2017 - GILT/SUNOR. | 21-03-2017 | Aquisição Interna de Mercadoria/Revenda, Regime Estimativa Simplificado |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 038/2017 - GILT/SUNOR. | 10-03-2017 | Documento Fiscal, Gado em Pé |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 042/2017 - GILT/SUNOR. | 21-03-2017 | Aquisições interestaduais, Venda Interna, Substituição Tributária |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 048/2017 - GILT/SUNOR. | 24-03-2017 | Depósito Fechado, Diferimento, Tratamento Tributário, FETHAB, FETHAB/IMAmT |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 049/2017 - GILT/SUNOR. | 24-03-2017 | Escrituração Fiscal Digital-EFD, Documento Fiscal, Nota Fiscal Serviço |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 051/2017 - GILT/SUNOR. | 28-03-2017 | Redução de Base de Cálculo, Substituição Tributária, Transferência |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 052/2017 - GILT/SUNOR. | 29-03-2017 | SIMPLES NACIONAL, Obrigação Acessória, CFOP-Código Fiscal Operações e Prestações |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 053/2017 - GILT/SUNOR. | 29-03-2017 | NF-e Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar, SIMPLES NACIONAL, Regime Estimativa Simplificado |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 054/2017 - GILT/SUNOR. | 30-03-2017 | Tratamento Tributário, Operação Interna, SIMPLES NACIONAL |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 055/2017 - GILT/SUNOR. | 30-03-2017 | Microempresas/Empresas Pequeno Porte, Regime de Apuração do Imposto, Regime de Tributação, Simples Nacional, Substituição Tributária |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 056/2017 - GILT/SUNOR. | 30-03-2017 | Armazém Geral, Operação triangular |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 057/2017 - GILT/SUNOR. | 28-03-2017 | Tratamento Tributário, Pneumáticos usados - reforma, Não Contribuinte |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 060/2017 - GILT/SUNOR. | 11-04-2017 | Aquisições interestaduais, Consumidor Final, Diferencial Aliquota |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 061/2017 - GILT/SUNOR. | 11-04-2017 | Materiais de construção, Carga Tributária, Benefício Fiscal |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 063/2017 - GILT/SUNOR. | 12-04-2017 | Energia Elétrica, Templos Religiosos |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 064/2017 - GILT/SUNOR. | 18-04-2017 | Venda Interestadual, Diferencial Aliquota, Benefício Fiscal, Carga Tributária |
| <input type="checkbox"/> | Informações em Processos de Consulta | 065/2017 - GILT/SUNOR. | 18-04-2017 | Venda Interestadual, Diferencial Aliquota, Benefício Fiscal, Carga Tributária |

app1.senar.mt.gov.br/sistema/legislacao/resposteconsulta.nsf

2/7

04/05/2019

app1.sesex.mt.gov.br/sistema/legislacao/respостаconsulta.maf

<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	066/2017 - GILT/SUNOR.	19-04-2017	Tratamento Tributário, Aquisições interestaduais , Pneumáticos usados - reforma, Diferencial Aliquota, Regime Estimativa Simplificado
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	067/2017 - GILT/SUNOR.	24-01-2017	Aquisições interestaduais , Ativo Imobilizado, Diferencial Aliquota
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	068/2017 - GILT/SUNOR.	25-04-2017	Isenção, Operação Interna, Energia Elétrica
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	072/2017 - GILT/SUNOR.	26-04-2017	Tratamento Tributário, Saída interna, Indústria, Programa de Desenvolvimento Industrial de Mato Grosso - PRODEIC
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	073/2017 - GILT/SUNOR.	26-04-2017	Tratamento Tributário, Venda Interna, Indústria
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	074/2017 - GILT/SUNOR.	26-04-2017	Obrigação Acessória, Escrituração Fiscal Digital-EFD, SIMPLES NACIONAL
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	076/2017 - GILT/SUNOR.	26-04-2017	ICMS-Estimativa Simplificado
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	077/2017 - GILT/SUNOR.	26-04-2017	Tratamento Tributário, Operação Interna, Substituição Tributária, Recolhimento do ICMS
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	079/2017 - GILT/SUNOR.	28-04-2017	Crédito Acumulado, Transferência de Crédito
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	080/2017 - GILT/SUNOR.	26-04-2017	Nota Fiscal, Operação Interna/Interestadual, Equipamentos, Construção Civil
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	081/2017 - GILT/SUNOR.	25-04-2017	Consulta, Diferimento, Certidão Negativa Dêb.Fiscais
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	084/2017 - GILT/SUNOR.	26-04-2017	Consulta, Vendas Internas destinadas a Revenda, Regime Estimativa Simplificado
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	085/2017 - GILT/SUNOR.	02-05-2017	Abate de aves, Indústria, Consulta
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	086/2017 - GILT/SUNOR.	03-05-2017	Prestação de Serviço de Transporte, SIMPLES NACIONAL, Veículo Próprio/Locado, Tratamento Tributário
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	088/2017 - GILT/SUNOR.	26-05-2017	Crédito Fiscal, Recolhimento Indevido, PRODEIC
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	092/2017 - GILT/SUNOR.	31-05-2017	Isenção, Transferência
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	093/2017 - GILT/SUNOR.	31-05-2017	Comércio Varejista de Bebidas/Sommelier, Degustação de Vinhos, Consumidor Final, Operação Interna/Interestadual
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	095/2017 - GILT/SUNOR.	31-05-2017	Prestação de serviços de transporte intermunicipal, Diferimento

app1.sesex.mt.gov.br/sistema/legislacao/respостаconsulta.maf

5/7

04/05/2019

app1.senac.mt.gov.br/sistema/legislacao/respостаconsulta.nsf

<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	096/2017 - GILT/SUNOR.	31-05-2017	Venda a Não-Contribuinte, Consumidor Final, Operação Interna
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	097/2017 - GILT/SUNOR.	29-05-2017	Prestação de serviços de transporte intermunicipal, Diferimento
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	099/2017 - GILT/SUNOR.	31-05-2017	Obrigação Acessória, Dispõe sobre a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação - DeSTDA.
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	101/2017 - GILT/SUNOR.	08-06-2017	Imunidade, Instituição Assist. Social/Educação S/ Fins Lucrativos
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	102/2017 - GILT/SUNOR.	14-06-2017	Isenção, Transporte Urbano, Combustível/Lubrificante/Derivado
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	103/2017 - GILT/SUNOR.	21-06-2017	Transferência Entre Estabelecimentos, Armazém Geral
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	104/2017 - GILT/SUNOR.	29-06-2017	Ativo Imobilizado, Bens Ativo Imob., Incorporação de Patrimônio Pessoal
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	105/2017 - GILT/SUNOR.	29-06-2017	PRODEIC, Leite, Diferimento, Substituição Tributária, Transferência Entre Estabelecimentos
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	106/2017 - GILT/SUNOR.	29-06-2017	SIMPLES NACIONAL, Arranjo Produtivo Local- APL, Tratamento Tributário, Venda Interestadual, Venda Interna, Venda a Não-Contribuinte
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	107/2017 - GILT/SUNOR.	30-06-2017	Substituição Tributária, Aquisição de mercadorias em outras UF's, Revenda, Regime Estimativa Simplificado
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	108/2017 - GILT/SUNOR.	27-06-2017	Substituto Tributário, CFOP-Código Fiscal Operações e Prestações
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	109/2017 - GILT/SUNOR.	30-06-2017	Aquisição de mercadorias em outras UF's, Materiais de construção, Revenda, Carga Tributária
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	110/2017 - GILT/SUNOR.	29-06-2017	Prestação de serviços de transporte intermunicipal, Diferimento
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	111/2017 - GILT/SUNOR.	29-06-2017	Prestação de serviços de transporte intermunicipal, Diferimento
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	113/2017 - GILT/SUNOR.	04-07-2017	Diferimento, Substituição Tributária, Transferência Entre Estabelecimentos
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	115/2017 - GILT/SUNOR.	07-07-2017	Aquisição, Aeronaves/Partes/Peças, Diferencial Alíquota, Benefício Fiscal, Redução de Base de Cálculo
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	116/2017 - GILT/SUNOR.	10-07-2017	Compatibilidade de nova atividade, Comércio Varejista de mercadorias em lojas de conveniência
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	117/2017 - GILT/SUNOR.	12-07-2017	Sistema de Informações de Notas Fiscais de Saída e de Outros Documentos Fiscais, Cancelamento de Documento Fiscal

app1.senac.mt.gov.br/sistema/legislacao/respостаconsulta.nsf

4/7

04/05/2019

app1.aefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf

<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	118/2017- GILT/SUNOR	06-07-2017	NFC-e Nota Fiscal Consumidor Eletrônica e o Documento Auxiliar, NFe - Nota Fiscal Eletrônica, Cancelamento de Documento Fiscal, CFOP-Código Fiscal Operações e Prestações
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	119/2017- GILT/SUNOR	29-06-2017	Cancelamento de Documento Fiscal, NF-e Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	120/2017- GILT/SUNOR	17-07-2017	Máq./Equip./Implemento/Aparelho Agrícola e Industrial, Substituição Tributária-Autopeças
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	121/2017- GILT/SUNOR	17-07-2017	Cancelamento de Documento Fiscal
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	122/2017- GILT/SUNOR	19-07-2017	Aquisição de mercadorias em outras UF's, Comércio Atacadista
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	123/2017- GILT/SUNOR	20-07-2017	Aquisição Interna de Mercadoria/Revenda, Soja, Milho, Clausula FOB, Formação de Lotes, Exportação, Procedimento Fiscal
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	125/2017- GILT/SUNOR	25-07-2017	Regime Estimativa Simplificado, Diferencial Aliquota
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	126/2017- GILT/SUNOR	31-07-2017	Diferencial de Aliquotas e Antecipação - DeSTDA., ICMS-Estimativa Simplificado
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	127/2017- GILT/SUNOR	31-07-2017	Venda a Ordem/Entrega Futura, Nota Fiscal, Exportação
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	129/2017- GILT/SUNOR	31-07-2017	Regime Estimativa Simplificado, Carga Média, Cosméticos/Perfumes, Substituição Tributária
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	130/2017- GILT/SUNOR	31-07-2017	Indústria, Substituição Tributária, Benefício Fiscal
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	134/2017 - GILT/SUNOR	04-08-2017	Aquisição, Ativo Imobilizado, Matéria Prima, Material de Uso/Consumo, Operação Interna/Interestadual, Substituição Tributária
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	139/2017 - GILT/SUNOR	18-08-2017	Remessa para Conserto, Prazo
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	141/2017 - GILT/SUNOR	22-08-2017	Formação de Lotes, Benefício Fiscal, Crédito Presumido, Operação Interna/Interestadual, Algodão em Pluma
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	142/2017 - GILT/SUNOR	25-08-2017	Escrituração Fiscal Digital-EFD, SIMPLES NACIONAL, GIA
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	147/2017 - GILT/SUNOR	28-08-2017	Indústria, Transferência Entre Estabelecimentos, Depósito Fechado
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	148/2017 - GILT/SUNOR	29-08-2017	Material de Uso/Consumo, Ativo Imobilizado, Regime Estimativa Simplificado, SIMPLES NACIONAL
<input type="checkbox"/>	Informações em Processos de Consulta	150/2017 - GILT/SUNOR	29-08-2017	SIMPLES NACIONAL, Regime Estimativa Simplificado, Carga Tributária

app1.aefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf

5/7

04/05/2019

app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf

Consulta				
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	151/2017 - GILT/SUNOR	31-08-2017	SIMPLES NACIONAL, Aquisição de mercadorias em outras UFs, Manipulação de Medicamentos	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	156/2017 - GILT/SUNOR	14-09-2017	Redução de Base de Cálculo, Prestação Serviço de Comunicação/Rastreamento de Veículos de Carga	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	157/2017 - GILT/SUNOR	18-09-2017	Tratamento Tributário, Venda a N/ Contribuinte, Consumidor Final, Refeição/Bar/Restaurante/Similar	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	158/2017 - GILT/SUNOR	18-09-2017	Prestação de Serviço de Transporte, Veículo, Comodato	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	162/2017 - GILT/SUNOR	22-09-2017	Exportação, Tratamento Tributário	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	165/2017 - GILT/SUNOR	28-09-2017	Operação Interna/Interestadual, Transferência Entre Estabelecimentos, Substituição Trib.- Pneumático/Câmara/Protetor, Regime Estimativa Simplificado	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	172/2017 - GILT/SUNOR	16-10-2017	Prestação de Serviço de Transporte, Transporte Efetuado Próprio Remetente	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	173/2017 - GILT/SUNOR	16-10-2017	Tratamento Tributário, Venda a Não-Contribuinte, Consumidor Final, Refeição/Bar/Restaurante/Similar	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	174/2017 - GILT/SUNOR	20-10-2017	Diferimento, Operação Interna, Benefício Fiscal, Produtor Rural	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	177/2017 - GILT/SUNOR	30-10-2017	Operação Interna, Benefício Fiscal, Redução de Base de Cálculo, Crédito Presumido	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	178/2017 - GILT/SUNOR	30-10-2017	Tratamento Tributário, Benefício Fiscal, Redução de Base de Cálculo	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	182/2017 - GILT/SUNOR	13-11-2017	Comodato, Locação, Prestação de Serviço de Transporte	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	183/2017 - GILT/SUNOR	14-11-2017	Prestação de Serviço de Transporte, Transporte de Carga, Interest. e Intermunicipal, Cavacos de madeira, SIMPLES NACIONAL	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	184/2017 - GILT/SUNOR	21-11-2017	Tratamento Tributário, Ativo Imobilizado, SIMPLES NACIONAL	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	185/2017 - GILT/SUNOR	28-11-2017	Antecipação Recolhimento, Substituição Tributária, Programa de Desenvolvimento Industrial de Mato Grosso - PRODEIC	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	186/2017 - GILT/SUNOR	29-11-2017	Veículo Próprio/Locado, Transporte Efetuado Próprio Remetente, Aproveitamento Crédito, Combustível/Lubrificante/Derivado	
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	188/2017 - GILT/SUNOR	29-11-2017	Aquisições interestaduais, Regime Estimativa Simplificado, Substituição Tributária	
<input type="checkbox"/> Informações	189/2017 -	30-11-2017	Tratamento Tributário, Ativo Imobilizado,	

app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf

6/7

04/09/2019

app1.sesfaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf

em Processos de Consulta	GILT/SUNOR.			Desincorporação do Ativo Imobilizado
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	190/2017 - GILT/SUNOR.	29-11-2017		Quebra ou perda no processo industrial ou no transporte, Produtor Rural, Documento Fiscal, Nota Fiscal, Obrigatoriedade de emissão de NF
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	191/2017 - GILT/SUNOR.	07-12-2017		Tratamento Tributário, Milho, Venda Interestadual, Cláusula CIF, Programa de Desenvolvimento Industrial de Mato Grosso - PRODEIC
<input type="checkbox"/> Informações em Processos de Consulta	197/2017 - GILT/SUNOR.	15-12-2017		Tratamento Tributário, Farmácia de Manipulação, SIMPLES NACIONAL