

Retrospectiva 2016: Não se pode admitir Direito Tributário de exceção



No ano em que a alegação do descumprimento de regras de Direito

Financeiro impôs a mais dura das penas a um presidente da república, o *impeachment* da presidente Dilma Rousseff[1], desvela-se também que a prática do Direito Tributário cada vez mais postula coerência e unidade com o Direito Financeiro, segundo os valores e fins constitucionais.

Definitivamente, 2016 foi o ano no qual o Direito Tributário reconciliou-se com o Direito Financeiro, ao tempo em que este recobrou seu vigor e importância, o que só tende a se ampliar, diante das urgentes demandas para superação da crise fiscal do Estado.

O Direito Tributário pode contribuir com soluções para a crise econômica, mas também tem sido um dos seus principais indutores. Pelas dificuldades do processo tributário, para cobrança do crédito tributário inscrito em *dívida ativa*, atualmente em montante superior ao volume de quase dois anos de arrecadação. Pelas múltiplas isenções concedidas fundadas meramente na forma e não por testes de qualidade e coerência com a LRF (vide a exigência de “unanimidade” do Confaz para as isenções do ICMS, por uma lei que clama por substituição, a Lei Complementar 24/75), além de periódica avaliação sobre a necessidade e continuidade dos incentivos. Falta de compatibilidade entre orçamento e tributos com destinação específica, como a Cide e outros[2]. A falta de transparência e emprego de métodos orçamentários que não revelam ao contribuinte o destino dos tributos pagos[3]. Por uma legislação complexa e desanimadora para qualquer investidor[4]. Nessa medida, a tributação precisava recuperar seus laços com sua origem, o Direito Financeiro[5], que rege a *atividade financeira do estado* na sua totalidade.

Para aprimorar o financiamento do Estado, não há, no horizonte próximo, a menor possibilidade de se atingir alguma *reforma tributária* mínima. Enquanto isso, crescem despesas com a dívida pública, que já se aproxima de 74% do PIB. Inusitadamente, justo essa despesa ficou de fora da chamada PEC do Teto de Gastos, aprovada recentemente (EC 95/2016)[6], que só alcança os gastos “primários”, maiormente concentrados sobre saúde, educação e folha de pagamento dos servidores. O sistema político, capturado pelas dificuldades de legislar em ambiente de tensão máxima, vê-se impossibilitado de dar respostas às demandas de reformas. Da revisão da legislação do PIS-Cofins ou da extinção da “guerra fiscal”, da redução da burocracia tributária ou de outras mudanças, nada há de animador. Se volta a CPMF, ainda que numa versão não cumulativa e provisória, ou se se passa a tributar grandes fortunas, tudo isso ficou para 2017.

Deveras, 2016 ficará marcado pelo estágio mais agudo das crises econômica e financeira. Como expedientes oportunistas, surgiram panaceias e conceitos esdrúxulos de toda ordem, como “estado de



calamidade financeira”, tentativas de criar impostos estaduais sobre benefícios fiscais concedidos^[7], taxa federal sobre imunidade tributária, sem falar de todo tipo de pressão fiscal sobre os contribuintes. O Direito Tributário não se pode converter em instrumento de exceção, por oportunismos. Mesmo nos tempos de crise, afirmar a Constituição deve ser postulado como um “direito de resistência”.

Uma coisa é certa. A crise econômica e de finanças públicas pelas quais a União e nossos entes federativos têm passado não podem servir de escusas para rupturas ou para justificar “medidas de exceção” tributárias.

Para não cansar o nosso leitor, vejamos apenas duas dessas “experiências” de ruptura.

Primus. Por convênios, sem licença constitucional, os estados decidiram criar um “imposto” sobre incentivos concedidos, a partir de bem urdida retórica. Os convênios Confaz 31/2016 e 42/2016 trouxeram a “novidade” de criação dos “fundos de equilíbrio fiscal”, destinados à *manutenção do equilíbrio das finanças públicas*, a serem financiados mediante o condicionamento da fruição dos incentivos fiscais a que as empresas depositem no fundo o montante equivalente a, no mínimo, 10% do respectivo incentivo ou benefício (i); ou reduzir o seu montante em, no mínimo, 10% do respectivo incentivo ou benefício (ii). Leiam bem: “No mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício”. “No mínimo”, é inconstitucional.

Secundus. O governo federal, decerto com alguma dose de inveja da criatividade patrimonialista dos nossos estados, resolveu editar a Medida Provisória 757, de 19 de dezembro de 2016, para instituir a “taxa de controle de incentivos fiscais” – TCIF (i) e a “taxa de serviços” – TS (ii) em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa). Sim, “taxa de controle de incentivos fiscais”! A leitura foi correta. E vejamos do que trata essa “pérola” legislativa. De acordo com os artigos 2º e 3º da MP 757/2016, ficarão sujeitos à tributação pela TCIF as mercadorias estrangeiras e procedentes do território nacional que ingressarem na Zona Franca de Manaus, as quais estarão sujeitas ao licenciamento “para efeito de fruição dos incentivos fiscais por ela administrados”. Adeus imunidade tributária da Zona Franca de Manaus (artigo 92-A dos ADCT)^[8]. Numa síntese, a TCIF não está sendo empregada como instrumento de *poder de polícia*, posto que incide sobre “serviços” da Suframa, para pagar “imposto” no financiamento da Suframa, vedado que é instituir taxa com base de cálculo de imposto, por efeito do parágrafo 2º do artigo 145 da CF. Não há qualquer poder de polícia instituído no âmbito da MP 757/2016, ao menos nas condições do artigo 78 do CTN. É discriminatória. “No mínimo”, queda-se afetada por inconstitucionalidade.

Crise econômica, financeira e orçamentária combate-se com rigor de responsabilidade fiscal, com criatividade responsável e com estímulos ao investimento.

Na tributação municipal, afora sucessivas tentativas de mutação da base de cálculo do IPTU, tivemos pautas importantes. Vale lembrar a busca do critério para a tributação de serviços e reconhecimento das exportações de serviços, quando cabível. No contexto do município de São Paulo, o Parecer Normativo SF 04/2016, produzido por uma comissão paritária de seis membros, revogou o anterior Parecer Normativo SF 2/2016 e redefiniu o conceito de exportação de serviços, agregando diversas inovações.

Os temas de intersecção com Direito Financeiro também ganharam espaço na pauta do STF, como por exemplo a ADI 2.696, na qual o Supremo apreciou a inconstitucionalidade da Lei paranaense 13.611,



relativa à tabela de regimento dos atos e custas judiciais^[9], a ADI 4.013, ajuizada contra as leis estaduais do Tocantins 1.866/2007 e 1.868/2007^[10], que introduziram redução dos vencimentos dos servidores públicos estaduais, ou ainda a ADI 3.077, referente à possibilidade de a Câmara Municipal julgar as contas do prefeito sem parecer prévio do Tribunal de Contas.

Na advocacia, o ano de 2016 começou com um enfrentamento entre a Ordem dos Advogados do Brasil e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, quanto à inclusão das sociedades unipessoais no Simples Nacional, a partir da vigência da Lei 13.247/2016, no que concerne à *prestação de serviços advocatícios*, pela LC 147/2014, no artigo 18, parágrafo 5º C, VII da LC 123/2006. A secretaria, no dia 22/1/2016, manifestou que as sociedades unipessoais de advocacia não poderiam ser contempladas pelo artigo 3º da Lei Complementar 123/2006, com opção pelo Simples Nacional, enquanto não houvesse modificação expressa no texto da referida lei complementar para abranger o novo tipo societário. O argumento merece melhor análise.

A LC 147/2014 autorizou o direito de opção ao regime do Simples Nacional aos prestadores de “serviços advocatícios” mediante a natureza das *atividades de prestação de serviços*, e não pela forma jurídica de organização dos advogados^[11]. Os *serviços advocatícios*, incluídos pela LC 147/2014, devem ser aqueles realizados em conformidade com a Lei 8.906/1994 (Estatuto da Advocacia e da OAB), que regula as “atividades de advocacia”. Portanto, em quaisquer das formas jurídicas admitidas pelo Estatuto da Advocacia, seja a composição desta plúrima ou unipessoal, os serviços advocatícios autorizam a opção pelo regime do Simples Nacional, por força da LC 147/2014, que incluiu o inciso VII, no parágrafo 5º C, do artigo 18 da LC 123/2006. A decisão da Receita Federal encontra-se suspensa por liminar confirmada pelo TRF da 1ª Região^[12].

Ao mesmo tempo, ao longo de 2016 a tributação internacional entrou de vez na vida dos contribuintes, em um caminho sem volta. Da repatriação de ativos lícitos do exterior, aos vazamentos de dados internacionais, como o *Panamá Papers* ou o *Bahamas Papers*, passando pelas técnicas de recuperação de ativos da operação “lava jato” e outras, viu-se a queda do “segredo bancário”, ao menos na forma como antes se conhecia.

Ao menos num ponto o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) promete deixar saudades: da discussão entre “filme” e “foto”^[13]. Sem dúvidas, esse foi o tema mais debatido ao longo do ano. Foram regularizados R\$ 169,9 bilhões declarados, com uma arrecadação de R\$ 46,8 bilhões, de um total de R\$ 50,9 bilhões declarados por 25.011 pessoas físicas e 103 de pessoas jurídicas. Esses valores serão compartilhados com estados e municípios e, certamente, pelo momento de quedas de arrecadação em todas as unidades da federação, servirão para permitir uma travessia menos sofrida para todos.

O ano termina sem a renovação do RERCT, o que ficou para 2017. O Senado aprovou recentemente (23/11) o Projeto de Lei do Senado 405, de 2016 que reabre o prazo do programa para a regularização de recursos mantidos por brasileiros no exterior sem a devida declaração à Receita Federal ou ao Banco Central. Estima-se que em breve seja também aprovado pela Câmara de Deputados e levado à sanção presidencial, para início da vigência 30 dias após a publicação, por 120 dias corridos. A Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016, será modificada pontualmente e caberá aos órgãos competentes renovar sua regulamentação.



Neste ano de 2016, vimos aprimorar-se o uso de “consultas públicas”^[14] quando da edição de atos normativos. Isso sinaliza uma democratização no aperfeiçoamento legislativo, como experimentado pelo Fisco americano, e com muitos êxitos. E foi justamente nos temas de tributação internacional onde se verificou seu maior uso.

O Programa *Base Erosion and Profit Shifting* (Beps) da OCDE recebeu forte apoio dos órgãos da administração tributária ao longo de 2016. Nesse domínio, a Receita Federal do Brasil tem efetuado *consultas públicas* sobre distintos temas, como ocorreu com (i) o programa de regularização cambial (Consulta Pública 4/2016); (ii) a definição de atividade econômica substantiva para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados (Consulta Pública 6/2016); (iii) o procedimento amigável no âmbito das Convenções e dos Acordos Internacionais Destinados a Evitar a Dupla Tributação (Consulta Pública 8/2016) e (iv) Declaração País-a-País (*Country-by-Country Report* – CBC Report), em andamento (Consulta Pública 11/2016).

A Instrução Normativa RFB 1669, de 9 de novembro de 2016, instituiu o Procedimento Amigável no Âmbito das Convenções e dos Acordos Internacionais Destinados a Evitar a Dupla Tributação, o que é uma novidade marcante para permitir a solução de conflitos que tenham por objeto normas de convenções para evitar a dupla tributação internacional.

Neste momento de intensa atividade cibernética e trafegabilidade internacional, há que se estimular a atualização nas medidas de fiscalização tributária. Sobram razões para esse empenho. Estima-se que em virtude dos “planejamentos agressivos” verifica-se uma perda anual de arrecadação do Imposto sobre a Renda em torno de 5% a 10%. O programa Beps da OCDE não apenas propõe-se a evitar essas perdas, como amplia a confiança no *compliance* e competitividade equilibrada entre as empresas.

Com a entrada em vigor, no Brasil, da Convenção *Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (AEOI), no dia 6 de setembro de 2016, base principal do novo modelo de Fisco Global, seguem firmes as reformas legislativas necessárias para introdução das ações do Programa *Base Erosion and Profit Shifting* (Beps), da OCDE.

Nesse esforço, dia 21 de outubro, o Brasil assinou o Acordo Multilateral de Autoridades Competentes – *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA) para iniciar o *Common Reporting Standard* (CRS), que visa a atender ao padrão global do intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários.

Assim, a partir de 1º de janeiro de 2017, o Brasil poderá iniciar o intercâmbio de informações tributárias e bancárias com as administrações tributárias dos países que também tiverem concluído o processo de internalização da convenção. Vale destacar que, no último dia 18 de novembro, a Suíça assinou com a Receita Federal declaração conjunta para ampla troca de informações sobre residentes brasileiros com contas naquele país, para entrega de todos os dados a partir de 2018.

Em 2016, entrou em vigor a Instrução Normativa 1.571, de julho de 2015, com a obrigação acessória da E-Financeira. E o Supremo Tribunal Federal considerou constitucional toda e qualquer troca de informações fiscais, nos limites dos direitos protetivos do sigilo de dados^[15], por parte da fiscalização tributária, a alcançar dados bancários e fiscais acobertados por sigilo constitucional, sem necessidade de



ordem prévia do Poder Judiciário (LC 104/2001, artigo 1º; LC 105/2001, artigos 1º, parágrafo 3º e 4º, 3º, parágrafo 3º, 5º e 6º; Decreto 3.724/2001; Decreto 4.489/2002; e Decreto 4.545/2002). Foram as Seguintes: ADI 2.390/DF, rel. min. Dias Toffoli, 17 e 18/2/2016; ADI 2.386/DF, rel. min. Dias Toffoli, 17 e 18/2/2016; ADI 2.397/DF, rel. min. Dias Toffoli, 17 e 18/2/2016; e ADI 2.859/DF, rel. min. Dias Toffoli, 17 e 18/2/2016. Sem dúvidas, é de se respeitar toda e qualquer crítica,^[16] ainda que ao nosso ver seja auspiciosa essa mudança. Em 2016, o dever de “*compliance* fiscal” entrou definitivamente na vida das pessoas.

E assim chegamos a 2017...

Como se pode ver, apesar de algumas dificuldades, o Direito Tributário brasileiro receberá no ano de 2017 uma herança muito positiva de 2016. Quanto às novidades, os integrantes da coluna “consultores tributários”, Gustavo Brigagão, Roberto Duque Estrada e Igor Mauller Santiago, estarão atentos para discutir os grandes temas da agenda tributária.

No plano acadêmico, o Brasil será a sede do 71º Congresso da IFA – *International Fiscal Association*, a se realizar no Rio de Janeiro (<http://www.ifa2017rio.com.br/>), sob os auspícios da ABDF e com o apoio seguro das maiores instituições vocacionadas aos estudos da tributação internacional. Os temas serão os seguintes: Subject 1 – *BEPS and taking stock* e Subject 2 – *The future of transfer pricing*. Trata-se do evento mais importante de tributação no âmbito mundial. Desde 1989, não se realiza um congresso da IFA no país. Portanto, será uma ótima oportunidade para atualização das grandes questões da fiscalidade internacional e, ao mesmo tempo, para conhecer profissionais dos mais variados países. São esperados aproximadamente 2.300 participantes.

Boas festas e um feliz Ano-Novo para todos.

[1] <http://www.conjur.com.br/2016-ago-31/impeachment-aprovado-dilma-rousseff-destituída-senado>.

[2] <http://www.conjur.com.br/2016-mai-25/crise-estado-fiscal-exige-coerencia-entre-tributo-orcamento>;
<http://www.conjur.com.br/2016-nov-16/revisao-incentivos-exportacao-nao-afetar-competitividade>.

[3] <http://www.conjur.com.br/2016-jul-12/contas-vista-plano-temer-ausencia-detetopara-arrecadacao>.

[4] <http://www.conjur.com.br/2016-set-28/consultor-tributario-sistema-tributario-traz-mensagem-clara-precisamos-reformas>.

[5] Cf. TÔRRES, Heleno. *Direito Constitucional Financeiro*. SP: RT, 2014.

[6] <http://www.conjur.com.br/2016-dez-13/senado-aprova-pec-teto-segundo-turno-texto-sancao>.

[7] <http://www.conjur.com.br/2016-ago-09/contas-vista-incentivos-fiscais-concedidos-nao-podem-reduzidos>.

[8] <http://www.conjur.com.br/2014-mar-12/consultor-tributario-zona-franca-manaus-garantias-respeitadas>.

[9] Em 15 de dezembro de 2016, a ADI 2.696/PR, de relatoria do ministro Dias Toffoli, foi julgada improcedente, por maioria, vencido o ministro Marco Aurélio.

[10] Em 31 de março, a ADI 4.013 foi julgada procedente, na relatoria da ministra Cármen Lúcia.

[11] <http://www.conjur.com.br/2016-fev-08/parecer-adesao-simples-nao-depende-forma-societaria>.

[12] <http://www.conjur.com.br/2016-abr-12/receita-incluir-sociedade-individual-advogado-simples>;
<http://s.conjur.com.brhttps://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2023/09/sociedade-unipessoal-advocacia-passa.pdf>; <http://www.conjur.com.br/2016-mai-14/prazo-advogados-aderirem-simples-termina-segunda-165>



; <http://www.conjur.com.br/2016-mai-14/decisao-sociedade-individual-simples-ainda-provisoria>.
[13] <http://www.conjur.com.br/2016-out-20/helena-torres-postulados-aplicacao-regularizacao-cambial>.
[14] <http://www.conjur.com.br/2016-nov-23/consultor-tributario-consultas-publicas-receita-relatorio-decisoes-carf>.
[15] <http://www.conjur.com.br/2016-fev-24/lei-quebra-sigilo-autorizacao-constitucional-stf>.
[16] <http://www.conjur.com.br/2016-mar-09/consultor-tributario-quebra-sigilo-bancario-poe-risco-seguranca-contribuintes>.

Date Created

04/01/2017