

RITA CALÇADA PIRES
DIOGO FEIO
MARIANA BERALDO
EDITORS

NOVA TAX RESEARCH SERIES

VOLUME THREE

NOVA TAX RESEARCH SERIES

Volume Three

Editors

Rita Calçada Pires, NOVA School of Law Associate Professor and President of the Pedagogical Council / NOVA Tax Research Lab Director.

Diogo Feio, Academia Militar – IUM Assistant Professor / Guest Professor at NOVA School of Law / NOVA Tax Research Lab Board Member.

Mariana Beraldo, NOVA School of Law PhD Candidate / NOVA Tax Research Lab Board Member / Fundação para a Ciência e a Tecnologia, I.P. – FCT Research Fellow.

Editorial Board Member

Álvaro Gonzáles-Juliana Muñoz, Ph.D. in Tax Law/ Assistant Professor (Universidad de Extremadura).

Álvaro Silveira de Meneses, NOVA Tax Research Lab Board Member / RFF Lawyers Managing Senior Associate.

Carla Valério, NOVA Tax Research Lab Senior Researcher / EU Direct Tax Law Associate at the IBFD.

José Avilez Ogando, NOVA School of Law PhD Candidate / NOVA Tax Research Lab Board Member / Tax attorney.

Marta Carmo, NOVA School of Law PhD candidate / Advisor to the Portuguese Secretary of State for Tax Affairs / NOVA Tax Research Lab Board Member.

Pedro da Costa Monteiro, Ph.D. in Tax Law / NOVA Tax Research Lab Board Member / Legal Advisor for the Portuguese Tax Administration.

Rosa Soares, NOVA School of Law PhD Candidate / NOVA Tax Research Lab Board Member / RFF Lawyers Senior Adviser.

Susana Pinto, NOVA School of Law PhD Candidate / NOVA Tax Research Lab Board Member / Transfer Pricing Advisor.

Supporters



Acknowledgements: Foundation for Science and Technology within the framework of CEDIS –

© NOVA TAX RESEARCH SERIES

Agosto 2025

ISBN eBook PDF: **978-84-685-9053-0**

ISBN paper: **978-84-685-9054-7**

Depósito legal: **M-17972-2025**

ISSN **3051-6536**

e-ISSN **3051-6544**

SafeCreative:

Editado por Bubok Publishing S.L.

equipo@bubok.com

Tel: 912904490

Paseo de las Delicias, 23

28045 Madrid

Reservados todos los derechos. Salvo excepción prevista por la ley, no se permite la reproducción total o parcial de esta obra, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio (electrónico, mecánico, fotocopia, grabación u otros) sin autorización previa y por escrito de los titulares del copyright. La infracción de dichos derechos conlleva sanciones legales y puede constituir un delito contra la propiedad intelectual.

Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

This work was funded by FCT, I.P. (Portugal), under project UID/00714/2023 (CEDIS/NOVA School of Law).

ÍNDICE

PREFACE	11
-------------------	----

PART 1: TAX GOALS

How the world could be

CHAPTER 1 - Is there room for improving and simplifying transfer pricing rules? <i>Susana Miguel Oliveira Pinto and Bruno Luís Pereira Martins</i>	15
Introduction	16
1. Yet, the arm's length standard	19
2. The role of the international and intergovernmental organizations in a nutshell	21
3. Possible paths for simplifying transfer pricing rules: current main actions and limitations	23
3.1 Safe harbours	24
3.1.1 OECD simplified approach for low value services	27
3.1.2 OECD approach for baseline distribution activities	28
3.2 Advance Pricing Agreements	30
3.3 "Simplified" transfer pricing compliance	33
3.4 Comparability adjustments and mitigating the lack of comparables	39
3.5 A brief reference to tax education	41
Conclusions	43
Bibliography	44

CHAPTER 2 - How tax education and tax literacy can improve tax compliance among mobile citizens and companies <i>Rosa Freitas Soares and Catarina Coelho Fonseca</i>	49
Introduction	50
1. Mobility and tax implications	52
2. Mobile individual taxpayers- compliance, fairness and tax education	54
3. Mobile corporate taxpayers - compliance, fairness and tax education	58
4. The tax authorities- dealing with mobile taxpayers.	62
5. Tax education – proposals and best practices.	64
Conclusions	67
References	68

CHAPTER 3 - O papel da educação tributária para a desjudicialização de conflitos fiscais	
<i>Guilherme Celestino de Abreu</i>	72
Introdução	72
1. Metodologia.	74
1. A transação no direito tributário	75
1.1 Do Contexto Processual Propício À Regulamentação Da Transação Em Matéria Tributária	81
1.2 Vantagens Da Opção Pela Transação.	84
2. Educação e conscientização sobre a transação tributária como fundamentos para a desjudicialização de conflitos no cenário brasileiro atual	86
2.1 Desafios e Oportunidades da Educação Fiscal: Explorando a Transação Tributária como Ferramenta Estratégica	89
2.2 A Necessidade de uma Abordagem Interdisciplinar na Educação sobre Transação Tributária.	91
Conclusão	93
Referências	96

CHAPTER 4 - A participação popular no processo legislativo tributário na Espanha e no Brasil e proposta para maior transparência	
<i>Carlos Eduardo Almeida Martins de Andrade and Carla Abrantkoski Rister</i>	99
Introdução	99
1. “No taxation without representation”	100
2. O processo legislativo e papel das Cortes Gerais no Reino da Espanha	103
3. O processo legislativo e o papel do Congresso na República Federativa de Brasil.	111
4. Proposta para maior transparência e participação popular no processo legislativo.	114
Conclusão	117
Bibliografia.	118

CHAPTER 5 - Sandboxes regulatórios e legislação tributária: uma proposta de integração para startups biotecnológicas no brasil	
<i>Fernando Passos and Ricardo Augusto Bonotto Barboza</i>	121
Introdução	122
1. Sandboxes regulatórios no setor de biotecnologia: balanceando inovação e conformidade	125
1.1. Aplicação de sandboxes no setor de biotecnologia.	126
2. O inova simples: desafios e críticas ao regime simplificado de formalização de startups biotecnológicas no brasil	129
3. Proposta de sandboxes regulatórios no campo tributário: integração de práticas da biotecnologia	132

3.1. Aplicação de sandboxes no campo tributário	133
3.2 Validação Crítica do Modelo de Sandboxes Regulatórios no Campo Tributário: Conformidade com a Regulação e o Ambiente Normativo Brasileiro	140
3.3 Impacto potencial dos sandboxes regulatórios na governança e simplificação das regras fiscais no Brasil	142
3.4 Educação fiscal como pilar estratégico nos sandboxes regulatórios para startups.	145
Conclusão	146
Referências	148

PART 2: TAX REGIMES

How the world is

CHAPTER 6 - Transfer pricing: a comparative tax law perspective between Brazil and Portugal

<i>Barbara Mussi Valter and Diogo Feio.</i>	153
Introduction	154
1. Key legislation aligned with oecd: portugal and brazil	155
2. Comparability analysis and methods.	157
3. Country risk adjustment	161
4. Documentation.	162
5. Transfer pricing adjustments	165
6. Dispute resolution in transfer pricing	166
Conclusion.	166
References	167

CHAPTER 7 - Untangling Complexity: The Impact of Tax Treaties on the Complexity of International Tax Law

<i>Carolina da Silva and Raphaël Bugalho.</i>	169
Introduction	170
1. Overview of the Current International Tax Landscape	171
1.1 Bilateral DTTs.	171
1.2 Multilateral DTTs.	172
1.2.1 The OECD's Multilateral Instrument (MLI)	173
1.2.2 United Nations Fast Track Instrument (FTI)	174
2. Impact on the Complexity of International Tax Law	175
2.1. Financial Literacy	176
2.2. The Growth of Tax Treaties: Complexity added through Proliferation	177
2.3 Commentaries and Supplementary Guidance: Clarifying or Complicating?	178
2.4 The MLI and FTI, a third "layer" of rules	179

3. Potential Strategies to Mitigate Complexity	180
3.1. Bridging the Financial Literacy Gap	181
3.2. Cross-border Collaboration in International Tax Education	182
3.3. Bilateral to Multilateral Transition	183
Conclusion.	184
Bibliography	185

CHAPTER 8 - O *nevoeiro fiscal* e a transparência devida aos contribuintes

<i>José Avilez Ogando and Duarte Canau</i>	187
1. Delimitação conceptual.	189
2. A transparência no Estado de Direito Democrático	191
3. O nevoeiro fiscal	196
4. Caracterização do princípio da transparência	202
5. A transparência nos novos contextos globais	209
Conclusão	211
Referências	212

CHAPTER 9 - Análise da tutela constitucional da tributação de combustível

A Lei Complementar no Imposto sobre Bens e Serviços sobre a tributação de combustíveis

<i>Ubiratan Bagas dos Reis</i>	215
Introdução	216
1. Apontamentos acerca do princípio da neutralidade com fulcro nos institutos econômicos	219
2. Potenciais efeitos da tributação monofásica no setor de biocombustíveis	224
3. Os desafios da implementação do princípio da uniformidade territorial	233
Considerações Finais.	238
Referências	239

PART 3: TAX TRANSFORMATIONS

How the world is becoming

CHAPTER 10 - Introducing progressivity into VAT: Is it too complex?

<i>Pedro Costa Monteiro</i>	243
Introduction	243
1. Regressivity as an (un)disputable feature of VAT.	244
1.1 Can we trust VAT's regressivity?	244
1.2 Is a progressive VAT adequate to match tax burdens with an individual ability to pay?	246
2. Is nonetheless a progressive VAT feasible?	248

3. Is a proposal of a progressive VAT excessively complex?	252
3.1 Defining each of the factors that promote tax scheme's complexity	252
3.2 Analysis of a P-VAT, taking into consideration the factors that promote complexity	255
Conclusions	256
References	256

CHAPTER 11 - The Negotiation and Approval Process of the Terms of Reference for the UN Framework Convention on International Tax Cooperation: A Critical Analysis

<i>Mariana Passos Beraldo and Pedro Marinheiro</i>	279
Introduction and Contextualisation.	260
1. Drafting the Terms of Reference (ToR): Key Debates and Negotiations	262
1.1 The Zero Draft (7 June 2024) and Initial Controversies	263
1.2 The Revised Draft (18 July 2024) and Political Compromises	263
1.3 The Final Draft (16 August 2024): Last-Minute Adjustments and Approval	265
2. Critical Analysis of the Final Terms of Reference.	266
2.1 Strengths and Achievements.	266
2.2 Weaknesses and Limitations.	269
3. The Future of Multilateral Tax Cooperation	271
Conclusion.	275
References	275

CHAPTER 12 - A reforma tributária brasileira: um caminho para a justiça fiscal e a prevenção de conflitos

<i>Lázaro Antônio Mazaro Junior and Geralda Cristina de Freitas Ramalheiro.</i>	277
Introdução	278
1. O sistema tributário brasileiro em perspectiva histórica	280
2. Reforma tributária em perspectiva internacional	284
2.1 Relatórios de Organizações Renomadas: OCDE, Banco Mundial e FMI sobre Reformas Tributárias.	286
3. A reforma tributária como ferramenta de prevenção de conflitos	288
3.1 Principais pontos da reforma tributária no Brasil	291
3.2. Desafios e perspectivas da implementação da reforma tributária no brasil	295
Considerações finais	299
Referências	301

CHAPTER 13 - Ipva e harmonização tributária: um olhar sobre potencial guerra fiscal entre os estados e a busca pela justiça fiscal	
<i>Fabiano Moraes de Oliveira and Edmundo Alves de Oliveira</i>	305
Introdução	306
1. A origem e evolução do ipva: uma análise histórica e normativa	308
Quadro 1 - Legislações e Eventos Históricos Relacionados ao IPVA	308
1.1 Especificidades da trajetória do IPVA no Brasil	310
2. Conflitos de competência e bitributação: o ipva e a segurança jurídica	313
2.1 Análise Comparativa: Tema 708 x RE 1.357.421/SP - Implicações para a Harmonização Tributária	315
3. A ampliação da base de incidência do ipva pela reforma tributária e os desafios da guerra fiscal	318
3.1 A busca do equilíbrio como fonte de inspiração para proposição de um modelo nacional	320
3.2 Propostas para enfrentamento das disparidades a luz da experiência internacional	322
Considerações finais	324
Referências	326

PREFACE

Welcome Volume Three of the NOVA Tax Research Series. This volume continues our commitment to exploring taxation not only as a legal and financial mechanism, but as a dynamic tool capable of reflecting and shaping societal values and public policies.

Held on 9 and 10 October 2024 at NOVA School of Law and online, the III Annual Conference of NOVA Tax Research Lab addressed the critical question: Can tax legislation be less complex? The event brought together academics, practitioners, policymakers, and students to discuss tax law through multidisciplinary lenses – legal, economic, sociological, linguistic, and legislative – highlighting how deeply taxation intersects with broader societal challenges.

This volume includes sixteen chapters authored by researchers from various backgrounds and nationalities who have reflected on tax systems as they are (as the world is), imagined the future of tax governance (as the world is becoming) and proposed alternative objectives for tax policy (as the world could be).

As in previous volumes, the contributions are published in English and Portuguese, reflecting the linguistic and cultural diversity of our community. The following three sections structure this volume.

Part I – Tax Goals features proposals for rethinking tax design, with a particular focus on transparency, public participation, simplification, and education. From regulatory sandboxes for biotech startups to civic engagement in tax legislation, this section invites readers to envisage new pathways for tax systems around the globe.

Part II – Tax Regimes offers a comparative view of existing tax structures, with attention to the complexities introduced by tax treaties, constitutional principles, and administrative opacity. The contributions highlight the need to clarify and demystify tax obligations, specifically in cross-border contexts.

Part III – Tax Transformations explores ongoing changes in the tax systems, including the incorporation of progressive principles into indirect taxes and the global negotiations of the UN Framework Convention on International Tax Cooperation. It also reflects on local dynamics, such as the current Brazilian tax reform and its implications for fiscal competition among states.

We are profoundly grateful to all the contributors, our editorial team, and the institutions that continue to support our work: NOVA School of Law, CEDIS, and the Foundation for Science and Technology (FCT). We also thank the conference participants, whose questions and insights significantly enriched the discussions that shape the basis of this publication.

May this book serve as a source of inspiration and a platform for continued dialogue about the future of taxation in an increasingly complex world.

Enjoy the read!

Rita Calçada Pires, Diogo Feio and Mariana Passos Beraldo

Editors, NOVA Tax Research Series – Volume Three

PART 1:
TAX GOALS

How the world could be

CHAPTER 1

Is there room for improving and simplifying transfer pricing rules?

Susana Miguel Oliveira Pinto¹

Bruno Luís Pereira Martins²

Abstract: The current environment worldwide landscape of multinational enterprises (MNEs) has been intensified by increasing cross-border activities, leading to complex international taxation issues. Transfer pricing plays a

1. Susana Pinto is a Ph.D. student at NOVA School of Law, a Senior Researcher, and a coordination team member of the NOVA Tax Research Lab. She is also a researcher at Centro de Investigação e Desenvolvimento sobre Direito e Sociedade (CEDIS). With over 25 years of experience in international taxation and transfer pricing, she has held leadership roles at KPMG and Deloitte, managing strategic tax projects, corporate restructurings, and regulatory compliance for multinational corporations. In addition to her consultancy work, Susana is a lecturer and speaker at various international conferences and seminars. She has been recognized in international rankings for her contributions to transfer pricing and taxation. Susana has also worked closely with the Portuguese and foreign tax authorities, negotiating Advance Pricing Agreements and participating in EU Arbitration Convention processes. Her research interests focus on the impact of international tax policies on governments, corporations, and global economic development, with a strong emphasis on regulatory frameworks, tax justice, sustainability, artificial intelligence, and transfer pricing. She has published extensively in academic journals and newspapers, covering critical issues in international tax law and transfer pricing.

2. Bruno Luis Pereira Martins holds a degree in Law and is currently pursuing a Master's in Law and Management at Nova School of Law, in partnership with Nova School of Business and Economics. Since the beginning of his academic and professional journey, he has sought to combine legal knowledge with the practical aspects of the business and economic world, serving as a Junior Researcher at the Nova Tax Research Lab since December 2023. Throughout his education, he had the opportunity to undertake short-term internships at renowned institutions such as Caixa Geral de Depósitos, the law firm Carlos Pinto de Abreu, and CMS Portugal, Rui Pena & Arnout. These experiences provided him with direct exposure to different areas of Law and strengthened his ability to adapt and analyze in challenging and dynamic contexts.

Currently, he works as a legal advisor at the Banco de Portugal, where he continues to deepen his knowledge and skills at the intersection of Law and the financial sector.

critical role in providing a framework for allocating profits where added value is created. However, transfer pricing is a challenge for both governments and taxpayers. While taxpayers lead with uncertainty, ambiguity and complexity in applying the arm's length principle, States suffer a pressure to collect the fair share of the taxes on the value generated within MNEs. Further, transfer pricing is resource intensive, due to complex transfer pricing regulations, strict compliance requirements, and sophisticated and extensive transfer pricing audits.

Moreover, transfer pricing arrangements have been and will continue to be vulnerable to market volatility and effective comparability, especially in developing countries, and the search for greater certainty in the acceptance of transfer pricing policies by both taxpayers and tax authorities is vital. However, simplifying transfer pricing rules is a difficult task, while attending equal, certain, neutral, efficient, effective and fairness principles.

This article analyses the simplification measures undertaken or being undertaken in the last years by the international and intergovernmental organizations with reference to the transfer pricing framework. Based on this analysis, the authors express their understanding of the path that may still be foregone and speed up the compliance with the mentioned principles, improve public service and enable MNE to readily understand and comply with transfer pricing rules.

This research employs a qualitative literature review, focused on documentary analysis and interpretation of literature issued on the subject. The authors concluded that albeit extensive documentation and analysis issued by international and intergovernmental organizations, there is room to improve and simplify transfer pricing rules and procedures, allowing tax authorities and MNEs to streamline transfer pricing processes.

Key words: transfer pricing; tax complexity; tax harmonization; simplified measures.

Introduction

It is indubitable that in the last decades multinational enterprises have been playing an important role in the global economy. The post-war scenario has been driven by an exponential growth of the foreign direct investment, boosting the international trade of goods and services and the worldwide MNE landscape.

Among several investment business decisions, such as to gain access to new markets, make use of different capabilities, access cost-efficient locations and/or optimize profits, MNEs have been locating different

activities in different countries around the globe. While in 1969 there were just 7,000 MNEs, by 1990 there were 24,000, and in 2013 the number increased to 111,000 (WTO, 2014). In 2022 circa 146,5 thousand MNE operated in European Union (EU) and European Free Trade Association countries³. Nowadays, business activities undertaken by MNEs range from strategy and planning, research and development, procurement, supply chain and logistics, production, sales and marketing to provision of services, dispersed in multiple geographical locations. Furthermore, in the last years, multinational groups have been exposed to relevant changes, not only as a result of the emergence of global value chains and, more recently, by the digitalization of the economy with the latest advances in artificial intelligence and related innovations, but also as a result of social, political, economic and financial events experienced at a global and local level, such as the exponential rise of emerging economies. This latter phenomenon has led to the rise of “new emerging multinationals” (Garcia-Canal, E and F. Guillén, M, 2014).

Empirical evidence on MNEs worldwide activity is not easy to access, with data only available for some OECD⁴ economies. According to estimated data, MNEs account for 80% of the global trade, with a third related to intra-trade⁵ firm (UNCTAD, 2013). On the other hand, based on the OECD Analytical Activities of MNEs (AMNE) database, MNEs and its foreign affiliates represent one third of the global output production with reference to 2014 (Cadestin, C., et al., 2018).

Irrespectively of the precise figures⁶, cross-border trade established by MNEs represents, more than ever, a significant share of the international trade of goods and services, thereby raising systematic policy challenges for the international tax framework and, consequently, taxes collected.

3. Structure of multinational enterprise groups in the EU - Statistics Explained (europa.eu) (website visited on 20 August 2024).

4. Organization for Economic Co-operation and Development.

5. International flows of goods and services established between parent companies and affiliates or among these.

6. Country by Country Reports (*CbCR*) also provide details of the intragroup transactions carried within MNEs. However, information is limited to MNEs that record revenues higher than 750 million euros in the previous reporting period, not being disclosed information of the domestic and cross-border transactions (Country-by-country reporting for tax purposes | OECD) (website visited on 20 August 2024).

In fact, notwithstanding the ongoing international tax reforms like the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project⁷ led by the OECD/G20 Inclusive Framework and following initiatives, that aim to ensure MNE pay the fair share of taxes, there is still a potential place to give a significant boost to tax revenues, namely in developing countries (UNCTAD, 2022). This is intensified by the shift of MNE corporate income to low tax jurisdictions but also by MNEs making use of specific tax benefits that reduce the aggregated tax burden, namely in jurisdictions with high corporate tax rates (WTO, Report 2020).

Therefore, taxing rights of the fair share of the value created by MNEs in each jurisdiction (and by each entity) is crucial for the society and for the economy, playing the transfer pricing framework an important role in the international taxation field.

In particular, transfer pricing rules aim to ensure that income obtained from transactions carried out between related parties⁸ (designated as controlled transactions) is not reduced or displaced, being essential for countries to protect the tax base, eliminate double taxation and enhance cross-border trade. The transfer pricing regime applicable in most of the jurisdictions comply, as a rule, with the arm's length principle (ALP) standard (the *separate entity approach*) and each company entity's profit should reflect the economic contribution within the multinational group. In short, transfer prices comply with the ALP when conditions imposed between related parties are comparable to those imposed by independent enterprises dealing with comparable transactions in comparable circumstances⁹.

However, transfer pricing is not an exact science¹⁰, as it is embodied by a multidisciplinary framework, often involving legal, economic, tax,

7. The BEPS Project was released by the OECD with the aim to restore confidence in the system and ensure that profits are taxed where economic activities take place and value is generated. OECD estimates that BEPS costs countries USD 100-240 billion in lost revenue annually, equivalent to 4-10% of the global corporate income tax revenue (Base erosion and profit shifting (BEPS) | OECD) (website visited on 20 August 2024).

8. A special relationship is deemed to exist between two entities (hereinafter referred to as related parties) when one has the power to exercise, directly or indirectly, a significant influence over the other's management decisions, covering many of the transactions established within the MNEs.

9. This principle applies to the transfer of physical goods and intangible property, services, provision of funds, business restructuring and all commercial or financial dealings established by an enterprise and its permanent establishment (in particular, a branch) to determine the tax profit or loss that should be allocated to it.

10. OECD (2022b), paragraph 1.13.

accounting and management expertise, among other. In fact, there is not a unique and definitive arm's length price, as transfer prices depend on the economic circumstances and features underlying each transaction, the functions and risks undertaken by the parties¹¹, the business model pursued by the MNEs, and the identification and interpretation of potential comparable transactions established by independent entities in the market.

Consequently, given that MNEs need to address complex and extensive comparability factors when dealing with transfer prices, it is quite often that the results lead to overwhelming disputes next to local and cross-border tax authorities and, consequently, to double taxation, creating complexity and uncertainty for all stakeholders.

Thus, the purpose of this paper is to examine if transfer pricing regulation can be simplified for the benefit of policymakers, governments, tax authorities and taxpayers. To this end, the authors identify the latest major achievements undertaken by institutional international organizations in this field. Moreover, the authors analyse if there is room to improve transfer pricing rules and/or procedures that may streamline the principles of cooperation, transparency, legal certainty, equality, and improve public service whilst at the same time enable MNEs to understand the increasingly complex transfer pricing rules and comply with the corresponding obligations¹².

The opinions expressed and arguments employed are those of the authors.

1. Yet, the arm's length standard

Transfer pricing is not novel. At the beginning of the century, circa 20 countries had a transfer pricing regime in place, whilst in 2013 more than 80 countries had incorporated to somewhat stricter transfer pricing rules in the domestic law. As of June 2023, the number increased to the substantial

11. The transfer pricing policy should reflect the ability (functional and financial) to assume the risks underlying the business model and the control of these risks (as well as the decision on how to respond to those).

12. It should be noted that this paper does not intend to provide a deep landscape of the existing transfer pricing rules nor a definition of "formulas" to define transfer prices. Moreover, this paper does not intend to constitute a comparative law analysis of the transfer pricing regime established in various jurisdictions albeit the reference to several domestic law rules applied in different countries, with emphasis on Portugal.

number of 123 jurisdictions¹³. Others, such as the US and Australia, have rules in place for some decades.

As stated, many jurisdictions have adopted the arm's length principle as the international standard for evaluating transfer prices. This principle has emerged out of Article 9 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD Model Tax Convention)¹⁴, which forms the basis of many bilateral tax treaties, and has also been applied in the context of the United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries (UN Model Convention). Notably, many countries have been modifying its transfer pricing domestic law to align with the OECD transfer pricing standard (*e.g.*, Brazil). Still, it is worth noting that different perspectives have been advocated in the last decades. Among those, a formulary apportionment has been tackled (Ghosh, 2023) and very recently under the BEFIT proposal¹⁵, however, as a rule, the arm's length principle has been prevailing.

As a result, more than ever, companies need to understand and promptly explain the commercial facts of the business to various stakeholders and align profit with tax results. On the opposite, tax authorities need to guarantee that the tax paid by each entity in each jurisdiction corresponds to a fair share of the value generated within the MNEs. This is a dual antagonistic perspective that should have a “one way ahead sign”.

Thus, being impossible to settle market transfer prices for all type of transactions as each transaction is unique and incorporates its features, with exception of specific cases, the authors are, however, of the view that it is possible to create a comprehensive transfer pricing framework that may streamline awareness, certainty, cooperation, simplicity and transparency. To this end, the following sections provide insights on this.

13. Worldwide Transfer Pricing Reference Guide (ey.com) (website visited on 20 August 2024).

14. Article 9 is not prescriptive to domestic application. Each country is required to formulate detailed domestic legislation to implement transfer pricing rules in its domestic law.

15. Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) - European Commission (europa.eu) (website visited on 20 August 2024).

2. The role of the international and intergovernmental organizations in a nutshell

Transfer pricing has become one of the most dynamic areas in the international taxation, receiving contributions from multinational organizations such as the OECD and the European Commission. Moreover, the OECD Committee on Fiscal Affairs plays a crucial role in determining and monitoring developments in transfer pricing policies.

The OECD issued the first transfer pricing guidelines in 1979, updated in 1984, as a guidance for the international trade, aimed to avoid and reduce double taxation. The reviewed guidelines (hereinafter referred as OECD TP Guidelines) were issued by the OECD in July 1995 and updated in March 1996, August 1997, February 1998, October 1999, July 2010, July 2017, and January 2022 (each version and/or modification approved by the Committee on Fiscal Affairs and by the OECD Council).

The OECD TP Guidelines is the cornerstone document that provides detailed guidance on how to apply the arm's length principle. As a result, many countries around the world have been incorporating its own transfer pricing rules based on the principles set out in the OECD TP Guidelines. Others, follow the (non-binding) OECD TP Guidelines as a source of guidance or as an explanatory instrument in the application of the arm's length principle. In contrast, few countries follow their internal framework, such as the USA¹⁶.

Other guidance and work on this field have been released by the OECD, such as the Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments¹⁷, Action 8-10 of the BEPS Project that deals with aligning transfer pricing with value creation outcomes, Action 13 of the BEPS Project, among several projects undertaken in cooperation with other institutions (*e.g.*, the recent report for determining the price of lithium¹⁸).

16. OECD temporary archive (website visited on 20 August 2024).

17. To ensure a consistent interpretation for purposes of determining the profits attributable to a PE, the report applies by analogy the guidance found in the OECD TP Guidelines (the "authorised OECD approach" or "AOA"). It should be noted that the AOA is not applicable by all countries. For example, Portugal has not yet adopted nor made modifications to its internal law (as per the reserve n.º 97 made to Article 7 of the OECD Tax Model Convention).

18. Issued by the OECD and the Intergovernmental Forum on Mining, Minerals, Metals and

One may also emphasize the OECD proactive guidance provided during the COVID-19 Pandemic, or the International Compliance Assurance Programme launched in 2018 to provide comfort and facilitate resolution issues.

The role of the EU Joint Transfer Pricing Forum (EU JTPF) should also be highlighted. It was informally set up in June 2002 and expired in March 2019. It operated on a consensus basis with the aim to propose to the EU Commission pragmatic and non-legislative solutions for problems driven by different transfer pricing approaches adopted in the EU. The Forum developed several proposals to improve transfer pricing dispute resolutions and harmonize transfer pricing documentation requirements. Other projects were released: the low-value-adding intra-group services guidelines, the guidelines for negotiating advance pricing agreements in the EU, the report on the impact of transfer pricing for small and medium enterprises, the report of the use of comparables in the EU, among other¹⁹. Many results of these work programmes have been used or incorporated in the OECD TP Guidelines.

Remarkably, other organizations have been also diving into this arena. The United Nations Conference on Trade and Development issued a major report on Transfer Pricing in 1999. Further, the United Nations has undertaken a leadership role by releasing the Practical Manual on Transfer Pricing Manual (UN Practical Manual) in 2013, updated in 2017 and 2021. The initiative is intended as further endorsement of the arm's length principle as stipulated in Article 9 of both UN Model Tax Convention and OECD Model Tax Convention.-

Notwithstanding the major efforts undertaken by these international organizations, transfer pricing rules are yet not worldwide harmonized.

Notably, on 12 September 2023, the European Commission tabled a proposal for harmonising transfer pricing rules within the EU. The main goal was to establish a common approach at the EU level towards transfer pricing and define key transfer pricing principles to be incorporated into the EU law²⁰. However, while member states initially supported the

Sustainable Development (IGF).

19. For a thorough analysis of the works undertaken by the EU JTP please refer to Joint Transfer Pricing Forum - European Commission (europa.eu) (website visited on 20 August 2024).

20. Harmonising transfer pricing rules within the EU | Think Tank | European Parliament (europa.

general objectives of the proposal, specific concerns were further raised about the risk of being created a double standard in this area (OECD vs. EU level), as well as loss of flexibility by the member states in negotiating and applying the OECD TP Guidelines²¹. As a result, it seems that the proposal will not be supported in its current form. However, the ECOFIN Report noted that member states have expressed an interest in establishing a new EU Transfer Pricing Platform (a soft law approach), which could be comparable with the former EU JTPF.

To this end, it should be noted that soft law has been a strong and efficient mechanism in managing international tax issues, namely transfer pricing. The OECD, leading the release of many transfer pricing projects, has been having a profound impact on the way domestic legal systems make use of soft law in this subject. Due to the increasing importance of such organizations in determining and negotiating international tax rules, the resource to soft law and its instruments is also increasing, being used either by members or non-members as commitment mechanisms (Valerio, C., 2021).

3. Possible paths for simplifying transfer pricing rules: current main actions and limitations

Defining, implementing and monitoring transfer prices may result in a complex and burdensome task. From extensive documentation requirements to expected audit practices and penalties, the compliance of the arm's length principle provides several challenges not only for multinational companies but also for the tax authorities, notwithstanding the existing exhaustive and extensive guidelines, as briefly indicated in section 3. Undeniably, applying the rules requires performing a thorough comparability analysis, which involves identifying reliable data on transactions undertaken by independent parties, not always available in some of the global regions (such as Africa). Moreover, albeit the possibility of performing many comparability adjustments to define "accurate" arm's length prices or using more than one transfer pricing method to corroborate results or

eu) (website visited on 20 August 2024).

21. pdf (europa.eu) (website visited on 20 August 2024).

resourcing to complex econometric and statistical analysis, among other, the results may be discussable and challenged by all parties involved (e.g., even among different parts of an organization).

To address and overcome some of these challenges, various measures may be applied, and, if properly designed, may contribute to tax certainty, without jeopardising the dual objective of transfer pricing rules (*i.e.*, to secure the appropriate tax base in each jurisdiction and by each entity and avoid double taxation). Such measures comprise safe harbour regimes, rebuttable presumptions, and advance pricing agreements. Moreover, simplified compliance and tax education measures may also improve fulfilling transfer pricing rules and the corresponding obligations. Thus, the following sections address some measures that aim achieving certainty, uniformity, standardization and simplicity. Further, the authors address also their opinion of the effectiveness of such measures.

3.1 Safe harbours

When the 1995 OECD TP Guidelines were issued, the view expressed was that the use of safe harbours was not recommended. However, many jurisdictions have been making use of such provisions and the adoption of these has evaluated favourably.

Thus, considering both the positive experience with safe-harbour regimes as well as the challenges experienced by various countries in applying the arm's length principle (*e.g.*, lack of comparable data), the current OECD TP Guidelines²² and the UN Practical Manual²³ recognise the benefits of well-designed safe harbours and provide the policy framework on which such measures should be designed. A safe harbour is generally an elective mechanism, meaning that taxpayers can decide between the application of the general transfer pricing rules or opt to make use of a safe harbour regime, being exempt from the application of the general transfer pricing rules. The objective is to make available simplified methods to determine the transfer prices for specific controlled transactions or simplified

22. The 2017 edition incorporated the revised guidance on safe harbours in Chapter IV. These changes were approved by the OECD Council in May 2013.

23. Limited to low value services and minor expense safe harbours.

approaches for small- and medium-sized enterprises (SMEs)²⁴, providing a level of tax certainty and simplicity (*e.g.*, compliance relief) for taxpayers, as well as reducing the tax authorities' burden in administering transfer pricing rules, and enabling those to focus attention and invest into areas of greater complexity²⁵. Different types of safe harbours can be used, such as a fixed percentage over fully operational costs or a range of acceptable transfer prices, eliminating the need to prepare specific benchmarking studies. However, safe harbours should be adopted only under appropriate circumstances²⁶.

Notwithstanding the merit of using such opt-in option mechanisms, several concerns are raised by the OECD, such as the arbitrariness in setting parameters and/or ranges, equality and uniformity issues, incompatibility with the arm's length principle, opportunities for tax planning and tax evasion and potential risk of double taxation or double non-taxation and mutual agreements negotiation issues. Thus, the OECD encourages those to be negotiated on a bilateral or multilateral basis, since safe harbours may not be accepted by jurisdictions that have not adopted such measures.

As per Solilová, V. (2013) study, 33 out of 41 respondent countries had transfer pricing simplification measures in place, 16 of those safe harbours²⁷. Countries that currently have safe harbours or similar measures in place are Australia²⁸ (*e.g.*, profitability ratios for limited distributors, simplified approach for low value services, profitability ranges for routine activities, low-level inbound loan rates, small transactions exemption from disclosure requirements), Austria (OECD simplified approach for low value services, simplified transfer pricing method for loans), Nigeria

24. OECD (2022b), paragraph 4.102.

25. Safe harbours do not include administrative simplification measures that do not directly involve the determination of arm's length prices, nor the establishment and negotiation of Advance Pricing Agreements nor thin capitalization rules.

26. OECD (2022b), paragraph 4.98.

27. Based on the (OECD, 2012) report.

28. There are no formal safe harbours in the Australian transfer pricing legislation. However, through Practical Compliance Guideline (PCGs), the Australian Tax Office provides guidance on its compliance approach, areas of focus and the kind of arrangements that would typically not warrant compliance activity. Currently, there are 7 simplification options. For more details please see Simplifying transfer pricing record-keeping | Australian Taxation Office (ato.gov.au) and PCG 2017/2 | Legal database (ato.gov.au) (websites visited on 23 August 2024).

and Angola (both countries rule how the price of crude oil is settled, relevant for transfer pricing purposes), Netherlands (OECD simplified approach for low value services), South Africa (inbound interest rates), among others. It is also worth mentioning that under the current transfer pricing regime reform in Brazil, the OECD, in collaboration with the Brazil's Federal Revenue Authority, has issued a call for input on transfer pricing issues related to the design of safe-harbour provisions and other comparability considerations²⁹, meaning that safe harbours are a valuable measure and are still being brought into discussions.

In the authors' opinion, the use of safe harbours could be leveraged, and the international organizations should reinforce the current position, since it's still not viewed as a must-have solution. Indeed, safe harbours promote simplicity, reduce burdensome compliance costs for MNEs and enhance tax authorities to focus on high risk and complex transfer pricing areas. Safe harbours address issues of unavailable or unreliable data, reducing the need to perform comparability benchmarking studies (*e.g.*, relevant for developing countries that have limited resources). To add, safe harbours provide predictability and certainty for both MNEs and tax authorities and, if accepted by all parties, mitigate cross-border litigation. Moreover, safe harbours may also contribute to an efficient management of the public investment and lastly promote foreign direct investment.

However, not being a binding instrument, the authors are of the view that safe harbours should be limited to specific subjects/by industry/region, and any research undertaken (*e.g.*, processes, benchmarking analysis, results) and fully publicly disclosed, to enhance its acceptance by the government of the counterpart jurisdictions and MNEs. To add, benchmarking processes should be undertaken periodically to reflect economic cycles; principles, assumptions and/or factors that need to be considered when making use of safe harbours should also be fully disclosed, eliminating or reducing uncertainty and tax insecurity.

Ideally, safe harbours should be prescribed by international organizations, such as the OECD/UN, with the participation of member and non-member

29. [oecd-brazil-transfer-pricing-call-for-input-on-issues-related-to-the-design-of-safe-harbour-provision s.pdf](https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/2024-08-23-oecd-brazil-transfer-pricing-call-for-input-on-issues-related-to-the-design-of-safe-harbour-provision-s.pdf) (www.gov.br) (website visited on 23 August 2024).

countries and other stakeholders, although other considerations, as tax sovereignty, need to be considered. Moreover, governments could attempt to measure the cost-benefits of promoting and accepting specific safe harbours in its domestic law, by carrying analyses of the estimated costs incurred both by taxpayers and tax authorities when dealing with “routine”, “less risky” or “common subjects”, given the expected lower costs of implementing global solutions.

Finally, as it is anticipated that safe harbours would be welcomed by many MNEs, since it reduces compliance costs, increased penalties could be foreseen in case of abusive situations, balancing its incorrect use.

3.1.1 OECD simplified approach for low value services

As MNEs have been increasing its commercial footprint worldwide, intragroup services have been also increasing. Special consideration has been addressed to those that qualify as administrative nature, auxiliary to the business, common and roughly similar in many MNEs.

To promote certainty, simplicity and reduced compliance costs, intensive research and analysis were undertaken by the OECD and the UN, and earlier by the EU JTPF, on this matter. Since 2017, the OECD TP Guidelines foresee a special framework for low value services (*e.g.*, back-office, IT, HR), a simplified approach that aims to achieve an appropriate level of confidence that the arm’s length principle has been applied. The guidelines provide extensive and prescriptive guidance: in summary, how to determine the cost pool, how to allocate costs, the 5% margin to be applied, how to charge costs and what needs to be documented.

However, only few countries have incorporated this approach in its domestic law. One could argue that other countries following the OECD TP Guidelines would accept this approach, although this is not the case. Still, many disputes arise on this subject, with both MNEs and tax authorities investing in heavy compliance and audit costs. Some are keen on the economic substance of the underlying transactions, the so-called benefit test, others on the shareholder activities and cost pool, and lasty, but not least, on the mark-up! For researchers and transfer pricing practitioners, it is a common place that a full mark-up between 3%-10% would be appropriate (also based on the previous EU JTPF conclusions), considering that all other assumptions

are fulfilled. Thus, the 5% prescribed by the OECD would be sufficient and easy to adopt. However, some courts around the world argue that the OECD TP Guidelines are not binding, that is correct, and nonetheless demand performing a specific benchmarking to define the arm's length margin. Thus, this leads us to the conclusions already addressed in section 4.1.

In the authors opinion, emphasis should be on proofing that services were provided and on evidence thereof, if requested during a tax audit, the nature of the activities involved, the cost pool and key allocations that, indeed, might undermine the charges, but less on the profitability and defined mark-up.

Finally, considering that some countries have adopted the OECD simplified approach or similar measures for many years (*e.g.*, Australia³⁰), one could leverage on the key learnings of those countries (notwithstanding different legal systems may apply and its implications, not analysed in this paper).

3.1.2 OECD approach for baseline distribution activities

On October 8, 2021, the OECD/G20 Inclusive Framework has agreed on a two-pillar solution to address tax challenges arising from the digitalisation of the economy³¹. Further, as part of the ongoing work on BEPS, in February 2024 the OECD issued the final report on Pillar One - Amount B³² solution, intended to simplify and streamline the application of the arm's length principle to baseline marketing and distribution activities – the Simplified and Streamline Approach. The framework has benefited from businesses, tax practitioners, academics, and other stakeholders' inputs through the public consultations held in December 2022 and July 2023, considering mostly the challenges that low-capacity jurisdictions face in applying transfer pricing.

The prescribed approach, based on the distributor's industry and functional intensity, considers a matrix of prices, replacing the need to conduct a specific comparable data study to benchmark an arm's length

30. TR 1999/1 - Income tax: international transfer pricing for intra-group services up to 2013, and the Practical Compliance Guideline 2017/2, update in line with the OECD TP Guidelines for the following years.

31. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 (oecd.org) (website visited on 23 August 2024).

32. Considerations regarding the application of the simplified and streamlined approach. | OECD. For further details please see Support Materials - Pillar One - Amount B | OECD (websites visited on 23 August 2024).

operating margin. In summary, the remuneration of a routine wholesaler³³ may be determined using a regional pricing matrix, as included in the referred report, according to the following factors³⁴: net operating asset intensity; operating expense intensity; and industry groupings. The return provided in the pricing matrix will be considered acceptable within a range of plus or minus 0.5%. In a following stage, the results are subject to potential profitability adjustment mechanisms as provided in the report: i) by the operating expense cross-check, to sustain the functional profile; and ii) by the data availability mechanism, that account for cases where there is no or insufficient data in the global dataset for a particular jurisdiction, classified as a qualifying jurisdiction (published last June).

Documentation requirements are also simplified, and the report also foresees the possibility of jurisdictions including target simplified documentation requirements for SME. However, calculations need to be prepared and included in the *Local File*.

The approach is being incorporated into the OECD TP Pricing Guidelines. From January 1, 2025, jurisdictions may adopt to use it as a safe harbour option or as a mandatory requirement, therefore leading to the concerns already addressed in section 4.1. However, it has been agreed that state members commit to respect outcomes under this approach when applied by any of the covered jurisdictions (also published in June).

Whilst the principles underlying the approach are simple, it seems that its application (and its calculations) might not be so clear, especially if the tested party is not able to prepare reliable separate financials when pursuing more than one activity.

Moreover, a MNE may make use of this approach and still need to apply the arm's length principle for the countries' activities not applying the former, reducing the overall benefits of the potential opt-in-option. To add, if the approach is selected for the first time, it must be used for at least 3 years, except if the circumstances change.

33. Covering essentially business to business activities. Retail sales are excluded if they generate at least 20% of the entity's total revenue. Additionally, services, sales of digital products, commodity sales, and activities involving unique and valuable intangibles are not covered under this approach.

34. This approach makes use of the transactional net margin method, a one-sided method, relying on a financial indicator, in this case the return on sales, to be used only for one of the related parties.

From the above, one must consider the merits of the approach and the efforts of harmonizing and simplifying transfer pricing rules, by making use of regional data and country risk adjustments to enhance the application of the price matrix in jurisdictions where data is not reliable or sufficient and/or minimizing the efforts of collecting such data in other cases. Even though, in the authors opinion, the benchmarking studies details should have been publicly published, that could facilitate the comprehension and adoption by more conservative jurisdictions and by MNEs and, ideally, template forms could have been made available in the report.

Finally, it appears to be that the achievement or disappointment of this action may be estimated soon.

3.2 Advance Pricing Agreements

For such unique or complex and higher-risk transactions, the OECD framework offers other mechanisms that are also capable of providing certainty and predictability for both taxpayers and tax authorities and of reducing the risk of disputes – the Advance Pricing Agreements (APA)³⁵.

An APA is an arrangement that determines *ex ante* an appropriate set of criteria for the determination of the transfer pricing policy to be established with reference to the covered controlled transactions, over a fixed period.

While the most obvious reason for using this mechanism is the legal tax certainty that it brings with respect to the transfer pricing methodologies used, taxpayers enter into negotiations for a variety of different reasons, which may comprise i) the ability to control the years covered in the analysis, relevant in case of a potential disposal of a business and/or envisaged forthcoming restructurings, ii) as a result of a difficult settlement tax audit conducted by a local tax authority and the possibility to enlarge the discussion to one or more tax authorities, iii) or due to the settlement of a new business or a change in the transfer pricing policy, minimizing the risk of future tax disputes, among other.

Many countries have introduced APA regulations in its domestic laws although having different legal forms (*e.g.*, covered by double tax

35. OECD (2022b), paragraph 4.132.

treaties mutual agreement procedures, negotiated under a legal binding engagement or through a more informal arrangement) and considering different local requirements. Further, several developed and developing countries have been introducing recently specific regulation, in line with the OECD recommendations (*e.g.*, Angola and the United Arab Emirates).

Guidelines for conducting negotiation agreements under the mutual agreement procedure were adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 June 30 1999³⁶, being incorporated in the annexes of the OECD TP Guidelines.

Further, with the aim of examining the pros and cons of this mechanism, during its 2005-2006 mandate, the EU JTPF analysed it deeply and, concluding on its efficiency, issued detailed guidelines, with the aim to harmonize the APAs framework. However, after many years it seemed that uniformity and clarity was still missing by jurisdictions that introduced an APA programme in its domestic law. To this end, in 2022, the OECD Forum on Tax Administration's³⁷ published a Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual³⁸ to resolve the identified obstacles that prevent an optimal use of bilateral negotiations. The Bilateral Manual provides both tax authorities and taxpayers with information of the ongoing bilateral negotiations and identifies 29 non-binding best practices³⁹. In addition, with the support of the Forum on Tax Administration's Large Business International Programme, the Forum issued the Manual on the handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Agreements⁴⁰, a guide for multilateral resolute and negotiation processes. The Multilateral Manual provides both tax authorities and taxpayers with

36. Approved by the Council in October 1999.

37. The Forum on Tax Administration (FTA), created in 2002, provides governments with internationally recognised expertise and comparative data and analysis to improve tax administration, compliance and certainty. For further details, please see OECD Forum on Tax Administration | OECD (website visited on 24 August 2024).

38. Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual | OECD.

39. *E.g.*, by making use of technology throughout the BAPA process, including BAPA applications and subsequent requested information electronically; the ideally time frame for settling a BAPA agreement (30 months, to be reduced to 24 months after the processes and resources of a country are streamlined, a downsizing when compared to the 2007 EU JTPF tentative time frame); minimum years (5) of coverage, including at least 2 prospective years.

40. Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements | OECD.

basic information for enacting these procedures and suggests different approaches based on different practices, but likewise not imposing a set of binding rules.

Moreover, the OECD announced that 2024 onwards, APAs statistics will be disclosed on the OECD website, given the positive impact of other reporting instruments, such as the Mutual Agreement Procedures⁴¹. Currently, the Commission receives non-mandatory statistic data from member states on Advance Pricing Agreements that is annually published⁴², however not all countries provide information.

It should be noted that some jurisdictions publish periodic data on APAs negotiated or being negotiated, such as USA and Japan. In Portugal⁴³, the APA statistics are released in the Strategic Plan to Combat Tax and Customs Fraud and Evasion Government Reports. With reference to the 2023 Report, at the end of the year 16 APAs had been negotiated (covering a total amount of €5,5 billion and 68% of total controlled transactions) and 22 were under negotiation (73% are bilateral procedures), still a relative low figure compared with other jurisdictions⁴⁴. Timing to conclude the bilateral negotiations range from 1 to 6 years, that, from the authors experience, is somewhat faster than in other jurisdictions. However, given the recommendations provided under the Bilateral Manual, one may expect that the negotiation processes may be concluded sooner (up to 30 months).

It is also worth mentioning that albeit Advance Pricing Agreements are no longer negotiated solely by the biggest and most sophisticated taxpayers, taxpayers are still reluctant in entering into proactive communications with the tax authorities. This may be due to the usual extensive timing to conclude a process, the need to disclose information of other transactions, when foreseen in the domestic legislation, the extensive annual compliance

41. Advance Pricing Arrangement (APA) Statistics Reporting Framework: Enhancing Tax Certainty (oecd.org) (website visited on 20 August 2024).

42. For 2022, please see d96e1bc2-a820-45d6-b26d-187514bffdde_en (europa.eu) (website visited on 20 August 2024).

43. The Ministerial Order no. 267/2021, of 26 November reviews the rules that establish the procedures applicable to the APAs.

44. INSIGHT: Advance Pricing Arrangement Series—Europe (Part 1) (bloombergtax.com) and INSIGHT: Advance Pricing Arrangement Series—Europe (Part 2) (bloombergtax.com) (websites visited on 20 August 2024).

documentation following a negotiation, among other. To add, some negotiation decisions have been further challenged as state aids provided by countries to protect specific taxpayers, as per the EU media news in the last years, discouraging its resource.

Advance Pricing Agreements are not a simplified transfer pricing procedure. However, in the opinion of the authors, these processes could be simplified and should not be limited, as a general procedure, to unique and/or high-risk transactions, being also leveraged for lower-medium riskier situations, since *ex ante* certainty is now even stronger due the ongoing OECD/G20 BEPS projects. Moreover, given the limitations of safe harbour and similar solutions, the framework for these binding negotiations could be reviewed and designed to facilitate the smooth conclusion for given sector/industries or specific common-place transactions: through simplified and standardized procedures. Template tools could be made available to taxpayers (*e.g.*, summary form with data field underlying the features of the covered controlled transaction, functional and risk form, price or profitability fact forecast form, forecast financial statements sheet, summary form of the terms and conditions agreed, benchmarking report template, fact and data confirmation meetings) and simplified annual compliance documentation could be foreseen (*e.g.*, confirmation of the underlying critical assumptions, computation sheet and reference to other documentation prepared). Moreover, to mitigate the risk of APAs being wrongly negotiated, and misleading used, increased penalties could be applied in case of abusive situations.

Finally, a remark that it is not sufficient MNEs willingness to establish a binding agreement; one must consider that the non-submission of financial information and calculations as deal breakers, without which the necessary data analysis for management and/or regulatory purposes becomes jeopardized.

3.3 “Simplified” transfer pricing compliance

Preparing documentation is a relevant phase of the transfer pricing cycle, though it should not be undertaken as the unique purpose in complying with the arm’s length principle.

Since first introduced by the United States in 1994, transfer pricing documentation requirements have spread around the world. To this end, each jurisdiction usually imposes taxpayers to prepare contemporaneous documentation that supports the application of the ALP, foreseen in the domestic law. However, one may observe that different requirements are being applied worldwide. To address this issue, the OCDE, the UN and the EU JTPF have been focusing extensive analysis on this subject and many documents, an optional code of conduct for the EU and studies have been steered and issued⁴⁵.

Aside, since the previous OECD TP Guidelines editions did not provide details of the information that should be disclosed upon the preparation of the transfer pricing documentation, but rather some insights underlying the main objectives and principles, with the aim to standardize, harmonize and provide greater clearance for the benefit of all parties, the OECD issued Action 13 under the BEPS Plan⁴⁶. This action largely reflects the transfer pricing documentation Code of Conduct earlier developed by the EU JTPF and the results of the OECD study (OECD, 2013) that accounted with worldwide information and from different organizations and businesses representatives.

Action 13 follows a three-tiered standardized approach for transfer pricing documentation: i) a *Master File*, comprising standardized information relevant for the group; ii) a *Local File*, disclosing specific local taxpayer information; and iii) the *CbCR*, for MNEs with revenues higher than €750 million, containing information related to the global allocation of the group income and corporate tax indicators along with other reflecting the economic activities conducted within the group. Guidance has also been provided so that transfer pricing compliance is more straightforward and consistent among jurisdictions (*e.g.*, time frame, materiality, language, update frequency, penalties and template report scheme). Several OECD countries already updated its transfer pricing regime considering the matters of this

45. EUR-Lex - C:2006:176:TOC - EN - EUR-Lex (europa.eu), 06a198f7-dcfd-47dd-98bb-e-d76e63c2026_en (europa.eu), as well as per the OECD (2012), OECD (2013), OECD (2014b) reports (websites visited on 20 August 2024).

46. OECD (2015b).

action⁴⁷ and both developed (*e.g.*, Belgium) and developing countries (*e.g.*, Brazil) have been recently adapting domestic law to comply with Action 13.

A special reference must also be made to SME⁴⁸ and simplified documentation. Some jurisdictions have incorporated in its domestic law simplified measures for SME that may exempt these from transfer pricing documentation requirements or limit the information to be provided, in line with paragraph 5.33 of the OECD TP Guidelines. However, and without ignoring the work already undertaken, SME reporting obligations are yet not simplified and/or harmonized.

To add, some jurisdictions impose taxpayers to fill transfer pricing forms that supplement the tax return forms with additional transfer pricing information.

Portugal⁴⁹ has adopted the three-tiered standardized approach for transfer pricing documentation and compliance rules for SME. In short, entities *qualified* as SME, that are not qualified as Major Taxpayers and not covered by the threshold domestic exemptions to prepare the three-tiered standardized documentation⁵⁰, only need to prepare documentation which content is similar to the *Local File*. Being indubitable positive such measure, in practise it seems to only apply to micro and small entities that have an SME certification in place, usually required for incentives and grants purposes. To this end, small and medium companies that are part of a MNE usually need to report data related to the number of workers and turnover of the group, thus ultimately may no longer be qualified as an SME. Thus, the SME simplified measure may easily result in a null incentive for SME subsidiaries operating in Portugal or for those

47. Global Transfer Pricing Review (kpmg.com) (website visited on 20 August 2024).

48. It should be noted that, due to the size of their economies and other factors, the definition of SMEs is different in the European Union (EU), the United States (US), and other countries (*e.g.*, Australia).

49. Transfer pricing rules are set out in article 63 of the Corporate Income Tax Code and by the Ministerial Order n.º 268/2021, of 26 November.

50. Turnover lower than 10,000,000 Euros and, subsidiarily, controlled transactions lower than €100,000 per counterpart and €500,000 globally. However, the exceptions mentioned do not cover controlled transactions established with non-resident entities subject to a favourable tax regime, business transfers; transfers of securities, shares or equity participations of an entity not traded in the regulated securities markets or traded in regulated markets located in countries subject to a favourable tax regime; business reorganization or restructuring operations, real estate transactions and transactions regarding intangibles assets.

that are part of a larger group. To add, taxpayers still need to fulfil annual transfer pricing forms, irrespectively of being classified as an SME, being mandatory to disclose the controlled transactions, per category, higher than €100,000 per counterpart and €500,000 globally. Other data needs to be disclosed (*e.g.*, transfer pricing methods), mitigating the positive effect of simplified documentation.

On the opposite, Australia has extensive simplified measures for SME⁵¹. As a preliminary remark, it should be noted that transfer pricing documentation is not mandatory with exception to those that comply with the local *CbCR* obligations⁵² (still, simplifications and exemptions measures are available upon taxpayer's request and confirmation by the Australian Tax Office⁵³). Nevertheless, penalty relief⁵⁴ is due for those taxpayers that prepare contemporaneous comprehensive documentation⁵⁵. On the other spectrum, SME are entitled to perform a transfer pricing risk assessment and apply a simplification option. In particular, if a Australian taxpayer records an annual turnover lower than A\$50 million and, i) has not made sustained losses, ii) has not undergone a restructure within the year, iii) establishes related-party dealings involving royalties, licence fees, or research and development arrangements totalizing an amount lower than A\$500,000 combined, and iv) service related-party dealings is lower than 15% of the turnover, it may conclude that has assessed compliance with the transfer pricing

51. Simplifying transfer pricing record-keeping | Australian Taxation Office (ato.gov.au), PS LA 2014/3 | Legal database (ato.gov.au) and PCG 2017/2 | Legal database (ato.gov.au) (websites visited on 20 August 2024).

52. Taxpayers that have recorded a turnover higher than A\$ 1000 million in the previous year need to submit a *CbCR* and a *Masterfile*. Moreover, Australia requires taxpayers meeting certain global income thresholds to file a disclosure form called the *Australian Local File* (ALF), different from the OECD *Local File*, rather an XML form that requests certain information that is contained within OECD Chapter V *Local File*. ALF instructions for 2024 may be viewed on How these instructions apply | Australian Taxation Office (ato.gov.au) and related pages.

53. Exemptions (including administrative relief) | Australian Taxation Office (ato.gov.au) (websites visited on 20 August 2024).

54. Minimized penalties in the event of an audit adjustment. Please see The arm's length principle and comparability | Australian Taxation Office (ato.gov.au) and TR 2014/8 | Legal database (ato.gov.au) (websites visited on 20 August 2024).

55. A general overview of the transfer pricing regulations applied in Australia may be seen on Australia transfer pricing | Grant Thornton insights (website visited on 20 August 2024).

rules. This may be combined with other simplifying transfer pricing recorded-keeping measures^{26, 28}. The SME simplified option assumes that taxpayers have self-assesses the compliance with the transfer pricing rules for all related-party transactions (aligned with tax accountability and transparency principles) and keep contemporaneous documents that verify the eligibility. Still, SME that are covered by the obligation to fulfil transfer pricing forms – the so-called international dealings schedule (in case related party dealings are higher than A\$2 million) – and need to indicate the option for a simplification option.

Moreover, it should be stated that in 2021 the Platform for Collaboration on Tax⁵⁶ has released a toolkit to support developing countries with the successful implementation on transfer pricing documentation requirements. The toolkit foresees penalties and compliance incentives, exemption for smaller or low risk taxpayers, simplified return schedules for smaller taxpayer, disclosure exemptions of transactions below a certain value, and exemptions for taxpayers that make use of safe harbours APA.

Whilst transfer pricing documentation and forms are a relevant tool both for tax authorities and taxpayers, aiming to monitor, review and manage transfer pricing policies, from the above one may observe that (material) different documentation and data reporting requirements apply to taxpayers, especially for SME. However, as per official publications, it seems that in the US, EU and Australia, SME account for circa of 99% of all businesses in each region. Thus, what makes the difference, since SME quota is similarly representative? Different tax systems might provide a first answer to it. However, in the authors opinion, other factors may impact these options, such as the culture and accountability of both tax authorities and taxpayers, the possibility to resource to technology, such as data automation, blockchain (or other database solutions), IT tools and solutions that minimise the compliance burden for taxpayers and enhance the risk assessment efficiency by the tax authorities⁵⁷, tax education leverage, and enhanced efficient dispute resolution mechanisms in place,

56. A joint effort of the OCDE, UN, International Monetary Fund (IMF) and World Bank Group (WBG).

57. In the JTPF programme of work 2015-2019 (p.4), a special reference is made to upcoming analysis on data and information sources, however, up to its termination, no work programme was developed thereof.

among other. One may note that many jurisdictions have been undertaking significant efforts and investment in automation, for example, through online filing platforms. Nevertheless, considering the huge advances in technology processes and current solutions, this may be seen as a baby step. Others have been heavily investing on IT solutions to address transfer pricing risk assessments and specific subjects providing public insights on the matters analysed (*e.g.*, Australia).

In the authors' opinion an updated survey should be conducted with the aim to continue improving streamline documentation and processes, considering that Action 13 has been in place for several years. It should focus not only on each jurisdictions' practise but also on determining what procedures and tools could be leveraged under a regional or global basis. Moreover, as noted in the Advance Pricing Agreements section, fact sheets, templates and specific data forms could be developed to address documentation simplification measures, particularly for SME – that account for a substantial part of the businesses in several regions – where it seems that uniformity and harmonization is still missing. To add, many jurisdictions have been putting into place sophisticated technology solutions for other tax matters, that with a “small” effort could be lodged to the transfer pricing field (perhaps under joint programmes). Certainly, the use of technology on a timely basis enables tax authorities to accurately evaluate whether a taxpayer's transfer pricing arrangements warrant in depth review under a tax audit or whether it does not warrant such a detailed examination. It may also ease the process of exchanging information with other tax authorities. Likewise, as previously stated, the results of such analyses should be shared with taxpayers, promoting a collaborative and educational approach. MNEs should also continue investing in technology aiming to improve transfer pricing risk assessments, as well as to define and monitor transfer pricing policies (*vid* European Commission (2015), p. 4).

Finally, transfer pricing penalty protection regimes should be widely used to reward timely preparation of transfer pricing documentation and careful consideration of the taxpayer's transfer pricing positions. On the opposite, increased penalties could be envisaged for situations where taxpayers do not comply in a faithful and transparent manner.

3.4 Comparability adjustments and mitigating the lack of comparables

Comparability is the keystone of the arm's length principle. However, a key problem in transfer pricing is the difficulty of obtaining reliable data of internal and external comparables, especially domestic comparables in specific regions.

To this end, the OECD TP Guidelines suggest making use of comparability adjustments⁵⁸ to account for differences in the situations compared. Moreover, the OECD TP Guidelines state that resource to foreign source or non-domestic comparables should not be automatically rejected⁵⁹, being possible to use a multi-country comparability analysis where the respective markets are in effect reasonably homogeneous⁶⁰. However, the current OECD TP Guidelines do not provide further guidance on these subjects, notwithstanding the revision of Chapters I-III of the OECD TP Guidelines⁶¹.

The European Commission has also addressed the comparability issue as part of its overall Action Plan for a fair and efficient corporate taxation in the EU. The European Commission (2016) report, that makes use of the EU JTPF study on comparable data used for transfer pricing in the EU, contains various recommendations for both taxpayers and tax administrations on this matter, aiming to increasing the objectivity and transparency of comparable searches in the EU. A remarkable undesirable conclusion is that within the EU adjustments other than the working capital adjustments were not often observed in practice. However, no further developments have been undertaken.

Likewise, the European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union (2016) survey⁶² concluded that making use of comparability adjustments is often too complex and difficult to support, thus most practitioners tend to shift to other methods. To add, the study concludes that few jurisdictions provide guidance on possible

58. OECD (2022), paragraphs 1.2, 1.39, 3.4, 3.5, 3.47-3.57.

59. OECD (2022), paragraphs 3.35

60. OECD (2022), paragraphs 1.132-1-133.

61. Approved by the OECD Council in July 2010.

62. The information and views set out in this report do not necessarily reflect the official opinion of the Commission.

comparability adjustments, corroborating to some extent the conclusions of the European Commission (2016) report.

On the other hand, as stated, there is a critical issue with the lack of comparable data in some regions of the world, thus transfer pricing practitioners usually resource to imperfect data. In response to this challenge, the Platform for Collaboration on Tax (2017) report was released. In summary, the report recommends the use of safe harbours, the selection of the best method, and anti-avoidance rules.

With reference to the first measure, it is noted that transactions covered by a safe harbour should be settled within bilateral or multilateral agreements to achieve certainty and prevent double taxation. Moreover, the report recommends tax authorities, together with regional or international organisations, investing and making use of available data to establish public arm's length safe harbours, with confidential information protected.

Regarding the selection of the best method, the report recommends the use of the comparable uncontrolled price method for commodities, as it is possible to resource, as a rule, to such data. Further, for one side methods, the report advocates the use of imperfect data, such as foreign comparables, that may be coupled with safe harbour provisions. For transactions tested under the profit split method, the report foresees the possibility of not relying on external data.

The Platform for Collaboration also provides recommendations for future work, such as expanding the pool data through international databases joint initiatives, improving access to commercial databases as part of technical administrative assistance initiatives or through regional cooperation, undertaking further research for the effective use of existing data (*e.g.*, exploring geographic differences on profitability and combining the use of international data), developing further guidance on safe harbours, and making use of corporate tax limitations (*e.g.*, interest deductibility) on high-risk base eroding payments.

In the authors opinion, the non-resource to comparability adjustments is mostly due to the lack of administrative guidance, albeit the complexity of undertaking such analyses. In fact, the use of comparability adjustments frequently leads to intensive discussions and disputes, as these resource-intensive processes rely on extensive data and variables, econometric

and statistical analysis, among other techniques. Thus, the authors strongly recommend the development of detailed guidance on this field. But making use of comparability adjustments would demand a greater uniformity of underlying concepts, such as the risk concept. Yet, many comparability research papers have been undertaken in the last decades that could ultimately be useful for a thorough analysis. Perhaps an activity to be considered by the expected new EU Transfer Pricing Platform or ideally in a global or regional forum?

With reference to the lack of data in developing countries, the authors believe that the recommended solutions outlined above could mitigate the problem, namely using safe harbours and investing in joint databases initiatives or regional data access, made publicly available. Undoubtedly, access to comparable information provides a fair and predictable result for investors and MNEs, providing also for greater certainty in transfer pricing risk assessments undertaken by the tax authorities. Even though the envisaged actions may not result in perfect comparability, it may solve or mitigate one of the key subjects discussed from the foundations of the arm's length principle. Moreover, the authors congratulate some other envisaged measures, such as tax cooperation and tax education, that leverage both taxpayers and tax authorities transfer pricing knowledge.

3.5 A brief reference to tax education

Tax authorities and taxpayers' education is vital for designing and maintaining an efficient tax system. The lack of knowledge and skills, sufficient legislation, transfer pricing framework rules, and investment capacity may compromise the establishment of systems that provide for an equal, certain, neutral, efficient, simple, effective and fairness principles.

There are several approaches for taxpayer education, ranging from traditional lectures, webinars, technical workshops, training, material and guidance made available (*e.g.*, intra-group financing transfer pricing guidance was recently introduced into the German tax), clarifications, ongoing assistance, etc. To add, prior consultation on legislative changes can be very helpful in identifying in advance any administrative or compliance issues, especially for SMEs.

As part of its initiatives, the OECD, UN, and other worldwide organizations have been increasing concerns on this subject, in the last years. These have been extended to local governments and tax authorities administration. However, based on a comparative analysis, some jurisdictions may still improve its efforts on this relevant matter (as there will always be a route to improve).

Making use again of the Australian example, the authors herein address the main particularities in the transfer pricing field. In summary, the Australian Tax Office (ATO) has been committed to provide clear and practical public advice and guidance on which taxpayers can rely to manage their tax affairs. Public rulings⁶³ are a key form of public advice⁶⁴. In addition, taxpayers may also benefit from broader law administration guidance, such as from the Practical Compliance Guidelines released by the ATO. With reference to transfer pricing, extensive guidance is made available on the legal database⁶⁵ and the official website⁶⁶. Ranging from transfer pricing rules, to transfer pricing compliance obligations, simplifying transfer pricing record-keeping, transfer pricing risk assessment, the ATO provides summaries for each subject, straightforward instructions, link to the legal basis and extensive examples (*e.g.*, with reference to SME or specific transactions exemptions, examples whereas a taxpayer may meet or not meet the criteria are provided), access to templates, forms and tax returns, documents formats, among other.

Finally, it is worth mentioning that continuous dialogue between tax authorities and taxpayers is beneficial to both parties. While this is usually accomplished for major taxpayers in some jurisdictions, SME could also benefit from this cooperation that ultimately could also improve the tax authorities' approach to transfer pricing, all benefiting from useful insights discussed in appropriate forums.

As in health, the authors are of the opinion that investing in tax education is crucial, as it can bring long-term benefits both for the governments and the population, tax authorities and taxpayers. Furthermore, an efficient tax

63. TR 2006/10 | Legal database (ato.gov.au).

64. For taxpayers that follow these public rulings, the Commissioner must apply the law as set out. Moreover, taxpayers are protected from having to pay any underpaid tax, penalty or interest in respect of the matters covered if it turns out that the rulings do not correctly state how the relevant provision apply.

65. Legal database | Australian Taxation Office (ato.gov.au).

66. Transfer pricing | Australian Taxation Office (ato.gov.au).

system can reduce future costs for dealing with simple and complex subjects. Thus, in summary, tax education may also be seen as an efficient way of simplifying transfer pricing rules.

Conclusions

Despite the extensive framework, transfer pricing rules and procedures can be improved and simplified. One of the main areas of improvement is the simplification of rules for SME, as these often face significant challenges to meet the complex demands of the arm's length principle.

Moreover, a simplified regime could include, for example, greater flexibility in the application of safe harbours and a reduction in documentary requirements. The reinforcement of appropriate safe harbours eases the administrative burden for SME and/or for less riskier transactions, without compromising the integrity of the tax system. It also enables tax authorities to focus attention and invest into areas of greater complexity. Also, the Advance Pricing Agreements programmes could be simplified, as addressed.

Tax authorities and taxpayers' education is another crucial area for improving efficient transfer pricing regimes. Given the increasing complexity of controlled transactions, it is essential that the parties leverage on highly qualified transfer pricing knowledge. This includes the need for ongoing training and the adoption of advanced technologies such as artificial intelligence to monitor and analyse large volumes of data.

Digitized transfer pricing processes is another potential improvement. Using digital platforms for submitting and managing transfer pricing data can increase efficiency and transparency, reducing the likelihood of errors and facilitating communication between taxpayers and tax authorities. Digitization can also facilitate international cooperation, essential for an effective oversight of transfer pricing practices in a globalized world.

Finally, it is essential that the domestic legislative frameworks continue to evolve to remain aligned with best international practices. The global economy is constantly changing, and transfer pricing rules must be regularly reviewed and updated to reflect new economic and business

realities. Active participation in international forums, such as the OECD, and the adaptation of international guidelines to the domestic context are essential to ensure that transfer pricing regime remains robust and effective. Furthermore, promoting an ongoing dialogue between the tax authorities, taxpayers and tax professionals is vital to identify areas for improvement and implement reforms that benefit both tax administration and the business environment.

Bibliography

- Cadestin, C., De Backer, K., Desnoyers-James, I., Miroudot, S., Rigo, D., & Ye, M. (2018).** *Multinational enterprises and global value chains: New Insights on the trade-investment nexus*. OECD Science, Technology and Industry Working Papers, No. 2018/05, OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/194ddb63-en>.
- Council of the European Union (2006).** *Resolution on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD)*. Official Journal of the European Union, C176, 1-7.
- European Commission (2015).** *EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) Program of Work 2015-2019*. Available at <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/jtpf0052015programmeofwork.pdf>.
- European Commission (2016).** *EU Joint Transfer Pricing Forum report on the use of comparables in the EU (Doc: JTPF/007/2016/FINAL/EN)*. Brussels: Directorate-General for Taxation and Customs Union. Available at [jtpf0072016encomps.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-07/jtpf0072016encomps.pdf) (europa.eu).
- European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union (2016).** *Study on comparable data used for transfer pricing in the EU – Final report*. European Commission. Available at <https://data.europa.eu/doi/10.2778/657328>.
- García-Canal, E and F. Guillén, M. (2014),** “The Rise of the New Multinationals”, in *Reinventing the Company in the Digital Age*. BBVA: 109-131. Available at <https://www.bbvaopenmind.com/wp-content/uploads/2015/01/BBVA-OpenMind-book-2015-Reinventing-the-Company-in-the-Digital-Age-business-innovation.pdf>.

- Ghosh, J (2023).** *Finding the money to fix the world requires a rethink on tax.* The Economist. 13 June. Available at https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/world_trade_report14_e.pdf.
- Kalra, Akash (2023).** *Safe Harbors in Transfer Pricing: Do they really provide certainty and confidence in this ever-changing aggressive Tax Landscape?* American Research Journal of Humanities & Social Science (ARJHSS), 6, 41-42. Retrieved from <https://www.arjhss.com/>.
- OECD (1995).** *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1995.* OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/g2g7fa2a-en>.
- OECD (2001).** *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2001: Travel version.* OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/9789264192218-en>.
- OECD (2009).** *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2009.* OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/tpg-2009-en>.
- OECD (2010a).** *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.* OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/2f94c049-en>.
- OECD (2010b).** *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010.* OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.
- OECD (2012).** *Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures.* OECD Publishing, Paris. Retrieved from OECD website.
- OECD (2013).** *White Paper on Transfer Pricing Documentation.* Paris: OECD Publishing. Retrieved from OECD website.
- OECD (2014a).** *Fundamental principles of taxation”, in Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy.* OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>.
- OECD (2014b).** *Discussion draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting: Public consultation.* Retrieved from OECD website.
- OECD (2015a).** *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports.* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

- OECD (2015b).** *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.
- OECD (2017).** *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.
- OECD (2019).** *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.
- OECD (2020a).** “Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic”. OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19). OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/731a59b0-en>.
- OECD (2020b).** *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.
- OECD (2022a).** *Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/4aa570e1-en>.
- OECD (2022b).** *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.
- OECD (2023a).** *Communication and Engagement with SMEs: Supporting SMEs to Get Tax Right, OECD Forum on Tax Administration*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/f183d70a-en>.
- OECD (2023b).** *Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements: Enhancing Tax Certainty*. OECD Forum on Tax Administration. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/f0cad7f3-en>.
- OECD (2024a).** *Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>.
- OECD. (2024b).** *Advance Pricing Arrangement (APA) Statistics Reporting Framework*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://web.archive.oecd.org/2023-01-24/650168-advance-pricing-arrangement-statistics-reporting-framework.pdf>.

OECD/FIIAPP (2015). *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/9789264205154-en>.

OECD/IGF (2024). *Determining the Price of Minerals: A Transfer Pricing Framework for Lithium*. OECD Publishing, Paris. Available at <https://doi.org/10.1787/a607ff0a-en>.

Platform for Collaboration on Tax (2017). *A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses*. International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, and World Bank Group. Available at <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/116573-REVISED-PUBLIC-toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>.

Platform for Collaboration on Tax (2021). *Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements*. OECD. Available at <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/practical-toolkit-to-support-the-successful-implementation-by-developing-countries-of-effective-transfer-pricing-documentation-requirements.htm>

Solilová, V. (2013). *Transfer pricing and safe harbours*. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 61(7), 2757-2768. doi: 10.11118/actaun201361072757. Retrieved from <https://acta.mendelu.cz/>.

United Nations (UN) (2013). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (1st ed.)*. United Nations Department of Economic and Social Affairs. New York: UN. Available at <https://digitallibrary.un.org/record/3868841?v=pdf>.

United Nations (UN) (2017a). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2nd ed.)*. United Nations Department of Economic and Social Affairs. New York: UN. Available at <https://digitallibrary.un.org/record/3868832?v=pdf>.

United Nations (UN) (2017b). *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017 Update*. United Nations Department of Economic & Social Affairs. New York: UN. Available at https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

- United Nations (UN) (2021).** *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (3rd ed.)*. United Nations Department of Economic and Social Affairs. New York: UN. Available at <https://digitallibrary.un.org/record/3929019?v=pdf>.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (1999).** *UNCTAD Series on issues in international investment agreements*. New York and Geneva: United Nations. Available at <https://unctad.org/system/files/official-document/psiteiitd11v1.en.pdf>.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (2013).** *World Investment Report 2013. Global Value Chains: Investment and Trade for Development*. New York and Geneva: United Nations. Available at https://unctad.org/system/files/official-document/wir2013_en.pdf.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (2022).** *World Investment Report 2022. International Tax Reforms and Sustainable Investment*. New York and Geneva: United Nations. Available at https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (2023).** *Trade and Development Report 2023. Growth, Debt, and Climate: Realigning the Global Financial Architecture*. New York and Geneva: United Nations. Available at https://unctad.org/system/files/official-document/tdr2023_en.pdf.
- Valerio, C. (2021),** “A OCDE e a *soft law* fiscal – modelo persistente?” in Pires, R., Valerio, C., Beraldo, P. M., & Carmos, M., *Um olhar ao actual direito fiscal internacional. Magic mirror on the wall, who is the fairest one of all?* Cadernos de Justiça Tributária n.º 31, 19-50.
- World Trade Organization (WTO) (2014).** *World Trade Report 2014. Trade and Development: Recent Trends and the Role of the WTO*. Geneva: WTO. Available at https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/wtr14_e.htm.
- World Trade Organization (WTO) (2020).** *World Trade Report 2020. Government policies to promote innovation in the digital age*. Geneva: WTO. Available at https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/wtr20_e/wtr20_e.pdf.

CHAPTER 2

How tax education and tax literacy can improve tax compliance among mobile citizens and companies

**Rosa Freitas Soares¹
and Catarina Coelho Fonseca²**

Abstract: Tax education and tax literacy have proven to be a highly effective tool in improving tax compliance, reducing errors and avoiding tax evasion. In an increasingly globalised context, where individuals and companies are becoming more mobile every day, this obviously implies a significant rise in the complexity of their individual/corporate tax situation. In fact, with international mobility comes tax obligations in more than one jurisdiction and the possibility of international double taxation (or non-taxation) of the same income/assets.

In addition to the above, there are also linguistic issues often, as the mobile taxpayer may not speak the native languages of the other tax jurisdiction(s) with relevant connections.

In addition to the challenges mobile taxpayers face to comply with their tax obligations across multiple jurisdictions, the tax authorities also encounter difficulties in dealing with them. Accordingly, this clearly indicates that they would also benefit from specialized tax education to be better prepared to deal with mobile taxpayers.

Whereas companies and High Networth Individuals (“HNWI”) often hire tax advisors to help them walk through the labyrinth of international tax obligations, common and often vulnerable individuals (v.g., migrants) are left to themselves to sort their tax situation in a new country, bearing the risk of being penalised for their tax “ignorance.” In this paper, the authors propose to

1. PhD candidate at Nova School of Law, LLM in Global Corporate Compliance (IE -Madrid), Senior Researcher at Nova Tax Research Lab, Senior Advisor at RFF Law Firm

2. Master’s in Enterprise and Labour Law (ISCTE), Researcher at Nova Tax Research Lab

analyse the benefits (both from the perspective of the taxpayers and of the countries) that tax education of mobile taxpayers may bring. The required preparation of the tax authorities to better liaise with these taxpayers will also be covered. The authors will then discuss what the proposed tax education should cover, from the Portuguese lens and referring to some international best practices.

Keywords: Tax education; Tax compliance; International Mobility; Mobile taxpayers; Double taxation.

Introduction

The complexity of tax law is a given reality which most people have come to tolerate. In fact, the complexity derives mainly from many specific individual or corporate traits that need to be addressed in a specific manner to avoid an unfair treatment of the situation at stake³. Some authors say that the complexity of modern life has rendered the complexity of tax law inevitable as otherwise there would be room for tax abuse/evasion by taxpayers⁴. However, such complexity implies a proliferation of specific rules and treatments which give rise to a maze where only experts can find their way and often only in relation to the tax in which they have specialised in.

In practical terms and following a more empirical approach, tax complexity is also associated with “*ambiguity and uncertainties of tax laws*”, frequent change in tax laws, “*numerous rules*”, “*confusing tax forms*”, “*confusing tax forms instructions*”, “*computations too difficult*”, “*reduced help provided by tax administration staff*”, among others⁵.

Tax complexity in the above-described terms generates upfront two major problems: the first one is lack of compliance with tax obligations which in itself gives rise to an impactful reduction in State revenues; and the second one is lack of social inclusion, as only big companies and affluent

3. For example, according to “*A Handbook for Tax Simplification*”, published by the World Bank Group in 2009, sometimes a simplification measure like the application of a “...*flat tax on income is cheaper to administer than a progressive personal income tax, but it is also less equitable*.” (Section 1.2.1, page 6).

4. According to BORREGO, A.C., LOPES, C.M.M. and FERREIRA, C.M.S., in an article (“*Tax complexity indices and their relation with tax noncompliance: Empirical evidence from the Portuguese tax professionals*”), published in *Tékhné-Review of Applied Management Studies*, 2016, 14, p. 20-30.

5. *Ibidem*, more specifically page 22, Table 1.

individuals are able to pay tax consultants to help them understand their tax obligations and benefit from any tax optimization opportunities.

If the above happens when one is dealing with one tax jurisdiction (normally that of the country of nationality), tax complexity (and its described implications) are clearly taken to a higher level when more than one tax jurisdiction is involved this typically occurs with globally mobile individuals and entities that relocate across borders and often have tax obligations in multiple countries within a single tax year. This situation may result in two or more jurisdictions asserting taxation rights over the same income earned by an individual or entity.

In addition, different tax rules typically result in differences in tax bases, deductions, credits, rates, and even tax year definitions. Furthermore, usually, the tax rules of the foreign country(ies) are written in the corresponding national language. This may make it difficult for example for the mobile individual to understand the foreign tax rules, thus, rendering compliance with these rules even more difficult. International tax complexity has been qualified as a cross-border tax obstacle in relation to the mobility of individuals and companies (namely small and medium-sized - “SME’s⁶”) by Enrico Letta⁷ in his recent report on the future of the Single Market⁸.

The authors emphasize the urgent need to address international tax complexity, given the significant rise in global mobility (both at the individual and corporate levels), driven by globalisation and digitization.

The authors believe that the most efficient way to “solve” international tax complexity and improve tax compliance in all countries involved is through tax education not only of the global mobile taxpayers, but also of the tax authorities involved (as the latter, not only need to be trained to help the mobile taxpayers, but also need to be trained to better cooperate with the tax authorities of the foreign countries involved in each specific international tax situation).

6. SME stands for small and medium enterprise.

7. President of the Jacques Delors Institute and former Italian Prime Minister. He was mandated by the EU Council and Commission to prepare an independent high-level report on the future of the single market.

8. *“Much More than a Market- Speed, Security, Solidarity- Empowering the Single Market to deliver a sustainable future and prosperity for all EU citizens”*, April 2024

In the next chapters, the authors will cover in more detail the international tax implications of mobility and the corresponding complexity, the benefits of tax education in rendering the mobile individuals and companies more tax compliant in all tax jurisdictions involved, the benefits of training the tax authorities in dealing with international tax situations, proposals and best practices for the mentioned tax education/training programs and finally the conclusions of this paper.

1. Mobility and tax implications

The current digital economy in which we live has given rise to new business models. This trend was clearly exacerbated by the recent global pandemic⁹, as the latter required lockdowns mostly all over the world and increased significantly remote work.

With remote work and its greater flexibility, came along digital nomads. These are remote workers who can travel and work in a varied number of countries. For example, they can be freelancers, remote employees and entrepreneurs who can work using their own devices (v.g., laptops, smartphones, ipads, etc.) and this allows them to work in a foreign country and to move from one country to another.

In addition, economic globalisation - another current trend - has given rise to multinational groups of companies and global entrepreneurs. Multinational groups of companies often expatriate employees from one country where they operate to other countries where they develop activities for leadership or technical assistance reasons. Furthermore, it is also common nowadays for entrepreneurs to expand their businesses to other geographical areas, as a means towards growth and innovation.

Another type of mobility is that adopted by many HNWI who choose to move to countries that offer a favourable tax regime, specifically tailored to attract them¹⁰.

9. The pandemic started around November 2019, spread globally in 2020 and 2021, and began to stabilise in 2022.

10. This was for example the case of the Portuguese Non-Habitual Residents (“NHR”) regime and of the Italian Special Regime for HNWI.

From the above, we may conclude that although mobility of individuals and corporate entities always existed¹¹, in the present century, and more specifically in the recent years, there have been various catalysts¹² which have clearly boosted it and rendered it a widespread phenomenon.

It is worth noting that mobility has become such a common trend nowadays that we believe that in many situations we are witnessing “motility”. In fact, whereas etymologically mobility is the capacity of an object/human being to be moved, on the other hand “motility” is the capacity of an object/human being to spontaneously move itself. The mentioned increasing tendency to move, either spontaneously or through assignment, renders the tax situation of an individual or company more complex. Accordingly, if one already deals with complexity in relation to one’s national tax system, this becomes more so if one creates relevant connections with different tax jurisdictions.

Experts have considered that “...*there are areas of tax complexity, which can be grouped into dimensions of tax complexity, the legislative and the compliance dimensions...*”¹³. The legislative dimension has to do with the complexity of the tax law itself (v.g., the language used, the codification system, its stability, etc.). The compliance dimension has to do with the complexities one faces to comply with the applicable obligations as a taxpayer (v.g., preparation of accounting information for fiscal purposes, digitalization of tax obligations, fiscal archives, etc.) and in the context of the relationship with the tax authorities (v.g., lack of assistance from the tax authorities, confusing tax returns and unclear instructions, etc.).

Living with the above two dimensions of tax complexity in more than one jurisdiction creates a third dimension of tax complexity: international tax complexity. The latter is like a third dimension because to navigate through it avoiding overpaying (international double taxation) or underpaying taxes (international double non-taxation) to the countries

11. For example, the movements/displacements of people in Antiquity or much later during the Age of Discoveries.

12. These catalysts are, as already explained above, the digitization of the economy, the new work trends and the global pandemic.

13. According to LONG AND SWINGEN (1987), GREEN (1994), MCKERCHAR (2005), MCKERCHAR, INGRAHAM and KARLINSKY (2005), as quoted in an article by A.C. BORREGO, C.M.M. LOPES and C.M.S. FERREIRA in *Tekhne- Review of Applied Management Studies* (2016) 14, p. 20-30. This specific quote is in page 22 of the mentioned article.

involved should require international tax coordination between the countries and their respective tax authorities.

In addition, if taxpayers struggle to know what tax obligations they should comply with in their country of origin, it is increasingly more complicated when they also must be aware of their tax obligations in another country or countries. This is important not only to avoid paying interest and penalties if a tax obligation is missed, but also to avoid corporate and personal reputational damage.

In view of the above-mentioned international tax complexity, many companies and mobile individuals use tax advisors to help them with their taxes when they move to another country. The ideal situation would be to plan all the stages of mobility¹⁴, from a tax standpoint, to avoid any pitfalls.

Notwithstanding the above, small companies and average individuals (including vulnerable ones such as migrants and refugees) cannot afford to pay international tax advisors to help them with their move to/operations in a foreign country.

This is why the authors believe there should be more support from the local tax authorities to help incoming individuals/entities from abroad with their tax obligations. Accordingly, it is very important to provide tax education to the incoming individuals/companies on their new tax obligations, but the tax authorities should also be trained to help these individuals/companies to be tax compliant.

2. Mobile individual taxpayers- compliance, fairness and tax education

As mentioned in the previous section of this paper, global mobile individuals in general have a hard time dealing with their tax situation when they live in more than one country for one or more years. This is so because they are not familiar with the local tax system(s) and normally cannot afford tax consultants in the countries involved who may guide them on their tax obligations and approach their tax situation in a globally coordinated manner.

Sometimes even HNWI - who can hire tax consultants in all countries involved - manage to obtain a clear picture of their global tax situation

14. i.e., leaving one's country of origin, moving to/living in other country(ies) and returning to one's country of origin.

and applicable tax obligations in all relevant tax jurisdictions. In fact, as mentioned above, international tax situations take complexity to another level, as not only it is necessary to understand the tax laws of more than one country, but there has also to be coordination in their application to the same individual¹⁵. This coordination effort often is missing in practice, even where there is an explicit intention of harmonising the tax laws and their application (v.g., like for example among EU Member States).

The authors will focus on Personal Income Tax (PIT) due to its very relevant impact on the revenues of most States and significant presence in the ordinary life of most individuals. Notwithstanding this, it is worth noting that there can also be cross-border obstacles in relation to other types of taxes/contributions commonly paid by individuals like for example Gift and Inheritance Tax (GIT) and Social Security Contributions¹⁶.

In terms of PIT, the main cross-border obstacle/complexity is double taxation, due to its overbearing impact in relation to the individual mobile taxpayer. In fact, it is not unusual for both countries with which the individual has connections to have tax rules providing them a claim to the same income earned by the individual. While most countries have double taxation treaties (DTTs) and national provisions¹⁷ to prevent double taxation, taxpayers may still face uncertainty when filing returns in multiple jurisdictions. Not only are tax laws often unclear (for example, in relation to the computation of the international tax credit to be deducted from local tax¹⁸), but the interpretation of the applicable tax treaties is

15. Sometimes complexity appears not in the tax law itself, but in the lack of existing legislation to govern mobility situations. For example, Portugal does not have specific laws that apply and adjust to the situation of digital nomads. On this matter, please see the article “*Digital Nomads- “Portuguese and International Tax Aspects (a Sustainability Approach)”*”, by ROSA SOARES, in Nova Tax Research Series/Second Edition, coordinated by Rita Calçada Pires, Diogo Feio and Mariana Passos Beraldo, 2024, Bubok Publishing S.L., p. 417-432.

16. In the case of Social Security Contributions, one of the most common cross-border issues is the different qualification of certain types of income and respective regimes by the countries involved, followed by the impact of this mismatch in terms of PIT. For example, Portugal treats the remuneration of board members in the same manner as employment income whereas Germany treats it in the same manner as self-employment income.

17. This is the case of Portugal in Article 81 of its PIT Code.

18. For example, in Portugal, the tax authorities use the amount of tax due net of most deductions to the tax payable in the computation of the international tax credit, instead of the gross amount of tax due. This procedure results in a reduction of the applicable international tax credit, thus,

also complex (and sometimes not shared by both tax authorities involved). Additionally, many tax treaties remain outdated in the context of a globalized and digital economy¹⁹⁻²⁰.

Furthermore, it is quite difficult for an individual, without the help of a tax consultant, to understand and apply a DTT to his/her tax situation. In addition, applying a tax treaty is not the type of information one obtains at a local tax office, as normally only a small specific group of experts within the tax authorities knows how to do it²¹.

The other mentioned dimension of complexity (present in the application of the law and enforcement by the tax authorities) is also visible when trying to eliminate international double taxation. In fact, not only very few staff are prepared to deal with it as referred to above, but also the tax authorities require certain formalities that are very hard to comply with to eliminate double taxation. This is the case, for example, in what concerns the requirements which apply to the proof of the taxes paid in the foreign country at stake²².

As much as international double taxation is unfair for the global mobile individual, the opposite (international double non-taxation²³) is also an unfair situation for the countries involved. The authors understand that the aim should be to have a global system where international double taxation and double non-taxation do not exist and the mobile individuals are compliant with the applicable tax obligations in all jurisdictions with which they are connected.

implying double taxation. The tax authorities say that they base their position in the letter of the tax law, but the authors understand that this is not clear.

19. On this matter, it is worth noting that Portugal, for example, is a party to many DTT's signed last century.

20. Also on this matter, please see BERETTA, Giorgio. "Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties, *The Lisbon International & European Tax Law Seminars*, 2022, 7, p. 41-48.

21. In Portugal, this task is assigned to the Department of International Fiscal Relations which is an internal department within the structure of the tax authority and that is not open to the public in general.

22. For example, the Portuguese tax authority normally requires a statement issued by the relevant foreign tax authority confirming the amount of tax paid abroad and that it qualifies as final tax paid. There are foreign tax authorities that do not issue this type of statement which can be a problem and make it difficult to recover the international tax credit.

23. This may also occur in situations of international mobile individuals due to the existence of different tax years in the countries involved, different tax residency rules, specific favourable tax regimes/benefits for incomers, etc..

In relation to compliance with tax obligations, it is most important to adequately and timely register/de-register (depending on which applies) with the tax authorities of the countries involved. Only this way it is possible to correctly define one's tax situations and tax obligations. Not doing this can imply involuntary non-compliance of tax obligations and/or a tax status/qualification that does not correspond to the individual's real and effective situation. Both these implications may have undesirable and unfair consequences such as double taxation, interest, penalties and reputational damage.

Most tax laws do not envisage the specific procedures for tax registration and de-registration. They are normally envisaged in instructions from the tax authorities that frequently change and often differ from one tax office to another. Whilst those who have tax consultants (either because they can afford to pay, like HNWI, or their international mobility is linked to their employment and their employers provide an expatriation policy that envisages paid tax consultancy both in the home and destination countries²⁴) manage with their help to navigate through the maze of tax obligations in all the countries involved, normal mobile individuals travelling on their own (some even in very vulnerable situations, like migrants and refugees) experience tremendous difficulties in finding out what their tax obligations are in the countries involved, their timings and how to comply with them.

The above is clearly an unfair situation that it is important to change. Specific tax education for mobile individuals in all the countries involved should be a priority. Individuals should internalise that with moving come additional tax obligations and learn the basic tax obligations that apply to them in each country they move to. For this purpose, tax programs for newcomers and leavers should be available and should be publicised. This should make it possible for mobile individuals to be compliant and pay their fair share of taxes.

24. It is very common for multinational companies to provide, within their expatriation policies, tax assistance to the expatriate and the respective family. This is done not only to attract expatriates, but also to have them focused on their work (instead of on complicated tax issues) and, last but not least, in order to avoid any reputational damage for the company in case tax obligations are not fulfilled. Some companies apply tax equalisation policies to their expatriate employees in order to neutralise the tax impact of the expatriation (the company reimburses or receives any difference in taxes due to the move to a foreign country) and have them more focused on their work.

In addition, the tax authorities should be trained to assist with global mobile individuals and address issues related to international double taxation²⁵. There should be available help, from trained staff in international tax situations, in every local tax office. Where the mobile individual does not understand any of the languages spoken at the tax office, it should be possible to call a qualified translator. Only in such a context will it be possible for the average mobile individual to be compliant in all jurisdictions with which he/she has connections.

3. Mobile corporate taxpayers - compliance, fairness and tax education

Tax compliance is a phenomenon that cuts across the various sectors of activity and, inherently, to various taxpayers. While the phenomenon of tax morality is easily associated with natural persons, due to their humanity and individuality, there are certain socio-demographic factors that influence the predisposition for tax compliance of legal persons.

Companies are legal persons, but they are made up of natural persons who are the main agents responsible for implementing the culture of compliance. We therefore consider that the motivations that influence a company's senior management shape and influence a company's culture of ethics. The company in reality does not have legal personality, but the people who act on behalf of it do. Therefore, these are the people who build the culture of compliance. This is reflected in the influence of some factors intrinsic to the nature of the person in their predisposition to comply with tax obligations, such as age: older people are more compliant with tax law.

Although it is possible to establish this relationship between natural persons, who act not only as individuals, but may also do so on behalf of a company, and legal persons, there are studies that show that there are different factors that contribute to tax citizenship in individuals and legal persons. For this distinction, we must take into account the organisational structure and size of the company: in the case of small companies, the influence of the decision of the natural persons in the management is greater. In turn, in multinationals

25. This will most likely involve training in coordinating international tax situations and interacting with their counterparts in the other country(ies) involved.

we will already have to analyse other factors that condition the formation of tax morality. Tax morality in companies is associated with tax compliance, in which a relationship is established between taxpayers and the Portuguese tax authority (“AT”) that is based on cooperation and trust.

That distinction between natural and legal persons implies that these factors will not necessarily be the same as those identified for natural persons, reflecting not individual characteristics but factors that result from their interaction in society, such as education and the sector of activity in which they operate.

The identification of factors that influence companies’ tax compliance is also not linear. The factors will not be the same because the size of the company influences this balancing exercise: that is, it is necessary to distinguish between SME enterprises and multinationals.

The Portuguese business fabric is mainly composed of small and medium-sized companies (small companies), so it is urgent to know how to maximise efficiency in the allocation of resources, in the collection of taxes. The size of these companies results in their difficulty in imposing themselves on the market. A different regime for SME, with the simplification of the tax system, would make it possible to reduce the use of corruption.

The classic theory of tax compliance is the theory of risk aversion, authored by Allingham and Sandmo in 1972²⁶. According to this theory, no taxpayer will be willing to pay taxes voluntarily – there is no voluntary compliance. Therefore, taxpayers will always try to avoid paying taxes, so there is an aversion to risk. According to this theory, the declared value is influenced by the taxpayer’s behaviour in relation to risk. In turn, Devos (2014)²⁷ understands that the theory of taxpayer compliance is divided into two: the economic deterrence model and the fiscal and social psychology models. Approaches based on the economic deterrence model focus on prevention through punishment and persuasion. An example of punishment is to impose more severe sanctions and penalties for non-compliant taxpayers. Meanwhile, an example of persuasion is usually used to verify compliance and tax evasion from a theoretical point of view. This model has seven

26. Allingham, M.; Sandmo, A., *Income tax evasion: a theoretical analysis*, *Journal of Public Economics*, 1972.

27. DEVOS, K., *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*, Springer, 2014.

factors, namely the complexity of the tax system, level of income information services, withholding and reporting of information, preparer's responsibilities and penalties, likelihood of receiving audit coverage, progressive and actual level of tax rates, and penalties for non-compliance.

Fiscal and social psychology models combine economic deterrence and social psychology models. This model focuses on psychological variants such as moral values and perceptions of fairness in the tax system and tax authorities. There are also religious and moral motivations, in which non-compliance with tax obligations is associated with morally reprehensible behaviour or that is not admitted in sacred texts – it will be this “condemnation”, in which the taxpayer feels “guilty”, that motivates the fulfilment of his obligations²⁸. Unlike the previous model, in which the taxpayer is seen as a utility maximizer, this model assumes that the taxpayer recognizes the role of forming attitudes and beliefs that interact in response to social norms. This model inductively tests taxpayers' attitudes and beliefs to understand and predict their behaviours. Psychological factors also influence the predisposition to comply with the tax law: we may have psychological causes related to the difficulty and time spent on complying with obligations and also the influence of the image that citizens have of the Public Treasury for a greater predisposition to comply with their tax obligations²⁹.

The perception of the tax burden can affect taxpayers' perceptions and subsequently affect their compliance. Research shows that tax justice has a positive and significant impact on taxpayer compliance. There are also studies that show that taxpayers will have a tendency to avoid paying taxes if the tax system is deemed unfair. If the taxpayer has confidence in the tax institution, the taxpayer will voluntarily fulfil his obligation because he feels confident that his rights and interests will not be misused.

A taxpayer's tax compliance decision can be influenced by three factors, according to Korunka and Kirchler³⁰: taxpayers are more inclined to avoid

28. CIDÁLIA LOPES presents as an example the Bible, for Catholics, in which the payment of taxes is referred to in the text, may cause believers to have the need and the will to act according to the sacred text, cfr. Lopes, C., *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?*. Almedina, 2008, p. 85.

29. Lopes, C., *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?*. Almedina, 2008, p. 83.

30. Kamleitner, B.; Korunka, C.; Kirchler, *Tax Compliance of Small Business Owners: A Review*. International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, 2012.

taxes if the opportunity to commit such behaviour exists. This factor is related to a second factor, which is knowledge about tax regulations. Greater knowledge will increase tax compliance among low-tax taxpayers. For those who pay high taxes, they will look for professionals who will help them minimise the tax they pay and use tax planning to avoid paying higher taxes.

As a last factor, the perception that the taxpayer has of the tax system. If the taxpayer derives a greater benefit from tax evasion than from the eventual punishment, the tendency will be for the taxpayer to choose to commit tax evasion. In other words, taxpayers will have a greater predisposition to comply with tax obligations, if their non-compliance leads to a more severe punishment.

However, tax education has been shown to be one of the most relevant and primary factors in promoting tax compliance among small businesses (Assfaw and Sebhat, 2019³¹; Machfuzhoh and Puspanita, 2021³²). The importance of tax education in determining tax compliance is evident in Backer's (1964)³³ theory of human capital. In his theory, the author argues that education or training imparts useful knowledge and skills that, in turn, increase the performance of the target group. He particularly states that tax compliance will be relatively high when tax education for tax compliance is exposed to the taxpayer so that he/she acquires relevant knowledge and skills about the benefit of paying taxes.

It is recommended that tax agencies help SMEs improve their accounting skills and increase their knowledge by organising training sessions on taxation. Businesses with employees who are well-trained in tax matters will have a high likelihood of voluntarily complying with tax laws³⁴ and regulations. Tax study and awareness have a positive and significant relationship with tax compliance, especially where international tax rules

31. Assfaw, A.; Sebhat, W., *Analysis of Tax Compliance and Its Determinants: Evidence from Kaffa, Bench Maji and Sheka Zones Category B Tax Payers*, SNNPR, Ethiopia, 2019.

32. Machfuzhoh, A.; Puspanita, I., *The Effect of Self Assessment and Tax Knowledge on Tax Compliance*, Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research, 2021.

33. Becker, G., *Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education*. University of Chicago Press, 1964.

34. According with OECD, *Tax Morale Report II*, 2022, unclear legislation is the main factor for non-tax compliance, p. 27.

are involved. In this sense, the tax authorities should organise public awareness campaigns to educate the public and investors about their role and responsibilities in taxation, rather than approaching the issue from a legal obligation perspective.

4. The tax authorities- dealing with mobile taxpayers

In addition to the difficulties that international mobile individuals and companies face in complying with their tax obligations, tax professionals and tax authorities also have some difficulties in understanding and applying tax law; even though mobile taxpayers can find some guidelines on Portuguese tax law³⁵. As a starting point, tax law is also complex for these people³⁶.

On the other hand, if we refer to the multinationals (MNEs), they do not consider significant problems in their relationship with the tax authorities. This could be interpreted as most tax authorities being cooperative, so most MNEs do not have a negative view of their situation.

In the Tax Morale II report, it was understood that multinationals do not present difficulties in their relationship with the tax authorities³⁷. However, there are some factors of concern, such as the unpredictability of the treatment, which can limit the level of cooperation and trust of the MNEs. In addition, the report states that the MNEs also identify the lack of understanding of tax authorities about value chains and concerns about international taxation as challenges to building effective relationships.

Finally, another factor that impacts the relationship between (large) companies and the tax authorities – but which seems to be effective regardless of the size of the company, because it refers to the relationship of trust that is established between the parties – is that the organisational

35. Portuguese tax authority gives access in its website to a guide on tax obligations for mobile taxpayers and how they should comply the law - https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/docs/Conteudos_1pagina/Pages/portuguese-tax-system.aspx.

36. This is a widespread idea in the international tax literature, in which it is recognized that tax law is complex. For further developments on this topic, cf. BORREGO, A.C., LOPES, C.M.M., FERREIRA, C.M.S., *Tax complexity indices and their relation with tax noncompliance*, p. 21.

37. The relationship between tax authorities and multinationals was developed in the OECD, *Tax Morale Report II*, 2022, p. 26.

structure of companies affects the willingness of taxpayers to cooperate³⁸. Companies might be more reluctant to voluntarily share information if they felt there was a risk that those who share information voluntarily could end up at greater audit risk than those who did not.

The first challenge for the tax authorities is related to a factor that is transversal to several countries, regardless of whether it relates to residents or non-residents: the age of taxpayers. Older taxpayers are more predisposed to comply with their tax obligations³⁹. In this sense, the tax authorities should consider the urgency of developing special programs for young people, in which strategies are developed to promote the fulfilment of tax obligations by this group.

Secondly, another aspect that should be considered by the tax authorities is tax education, in order to raise awareness among citizens about compliance with tax obligations. More than increasing literacy levels, it is important that education programs already include some type of training in financial education. Investment in education promotes compliance with tax obligations.

Thirdly, studies indicate that tax authorities must ensure that taxpayers are treated fairly to accelerate taxpayers' tax compliance, as transparency in dealing with taxpayers contributes to the growth of their trust in the tax system⁴⁰.

Fourthly, the effectiveness of the sanctions will contribute to taxpayers complying with tax obligations and becoming compliant taxpayers. This logic is in line with Allingham and Sandmo theory of risk aversion, in which more severe punishments would encourage compliance with tax obligations.

Some studies have already been carried out that seek to find strategies for tax authorities to improve tax compliance. Among these strategies, in the first place, the tax authorities should provide tax education and training to SME managers, in the hope of increasing tax awareness and compliance. Further, modernization must be carried out continuously, so that tax services become better, faster and more accurate. Additionally,

38. This factor is also developed in the OECD, *Tax Morale Report II*, 2022, p. 27.

39. According to the OECD, *Tax Morale Report I*, 2019, p. 12.

40. This understanding is set out in cfr. Hermanto, A. H., Windasari, N. A., & Aprianingsih A., *Strategies to improve taxpayers' compliance of Indonesian micro small and medium enterprises: PRISMA approach*, p. 4.

the tax authorities must apply the same penalties to non-compliant taxpayers, ensuring fairness and adherence to tax laws. Also, the tax authorities need to carry out tax reforms so that tax rules are fairer and more accessible to taxpayers.

Moreover, the tax authorities and the Government must increase public trust in the tax system and the Government to increase tax compliance. One way to increase trust is to reduce corruption, because the perception of corruption negatively impacts taxpayer compliance. When public trust is low, tax authorities must take proactive measures to enhance tax compliance and transparency. Additionally, the tax authorities should increase the tax morale of SMEs because tax morale influences taxpayer compliance.

Furthermore, the tax authorities should maintain and increase engagement with taxpayers by raising the professionalism of their tax officials and service delivery standards. Also, the tax authorities should increase taxpayers' awareness and knowledge of the penalties that will be received if they do not carry out their tax obligations in accordance with tax rules. Plus, as part of the State, the tax authorities should support SME business actors to improve their performance. Finally, tax authorities should apply behavioural perception approaches, despite the challenges involved.

As specific suggestions to improve tax compliance of mobile taxpayers, the tax authorities could, for instance, (1) define specific teams for mobile taxpayers and (2) provide feedback in various languages. This would imply hiring translators or language training for their employees. In addition, (3) training should be provided on newcomers/leavers tax issues and complexities. Finally, it is extremely important to (4) learn to coordinate international tax situations with other tax administrations and to make relevant use of the information exchanged.

5. Tax education – proposals and best practices

From the previous sections of this paper, it is clear that tax education is essential for mobile taxpayers to be compliant with all the tax obligations they have to fulfil in all the tax jurisdictions with which they have connections. In addition, it is not only mobile individuals and companies that require tax education, but the authors also understand that the tax authorities require

more staff trained and specialized in international taxation. This is important because international mobility, as mentioned before, is increasing and so the expertise in international taxation should not be cloistered in a specific department or knowledge centre of the tax authorities, but available to the general population in a local tax office. Furthermore, language training (at least in the most generally spoken foreign languages) should also be a relevant part of this training, as good communication is key for the taxpayers to understand their tax obligations. In the last ten years, mainly due to the introduction of the NHR tax regime in 2009⁴¹ and also due to the increasing digitalization of tax services, there has been a visible effort from the tax authorities in Portugal – the AT – to educate and be closer to the international mobile taxpayer. In fact, in the website of the AT⁴², there is now a full section called “The Tax System in Portugal” which is in English and includes leaflets explaining tax obligations for newcomers, describes the steps to register as a resident taxpayer, provides information on how to pay taxes in Portugal and abroad, clarifies queries and renders tax services through the website and has relevant information on tax treaties and on the exchange of information with foreign tax authorities.

Although the above measures do not manage to provide a perfect tax experience for the international mobile taxpayers, they show that the AT is now clearly aware of the growing number of people moving to Portugal and that action needs to be taken to help them be tax compliant.

The AT is also attentive to corporate taxpayers and has created a special forum (“*Forum dos Grandes Contribuintes*”⁴³) to discuss / clarify relevant tax issues with them. This is supposed to be a learning experience for both sides and promote a compliant behaviour from corporate taxpayers. Although a very good initiative in terms of tax education, it is directed towards large corporate taxpayers whereas, as already mentioned, the entities that require more attention in terms of tax education are mostly SME’s.

In the mentioned AT website, there are also some sections on relevant corporate tax matters which may qualify as tax education. Accordingly,

41. Recently revoked (for the future) by the Portuguese State Budget Law for 2024.

42. <https://www.portaldasfinancas.gov.pt>, last accessed 12/01/2025.

43. “Large Taxpayers Forum” when translated into English. The concept of large taxpayer is defined in Article 68-B of the General Tax Law (“*Lei Geral Tributária*”).

there is a section on transfer pricing, a section on Pillar 2 and global minimum tax and a section on industry specific contributions.

From the above, the authors may conclude that the AT in recent years has become aware of the necessity of tax education as a tool to render taxpayers more compliant. It has started to implement some tax education actions and is trying to include within this effort international mobile individuals. This trend should be ongoing and increase as much as possible in the coming years, with a special focus on providing tax staff trained in international taxation issues in local tax offices and also specific tax education programs for SME's. Furthermore, the AT "think-tanks" or knowledge centres⁴⁴ should concentrate on studying the tax and procedural obstacles to international global mobility⁴⁵, so as to help clarify these issues and ease global mobility.

Finally, the financial literacy/ tax education programmes that are starting to take place in schools /universities should include a module on tax aspects related to global mobility, so as to create awareness in relation to these matters from a young age.

With regard to best practices from other countries in terms of tax education that may inspire the AT when dealing with global mobile taxpayers, the authors would like to highlight the following ideas:

- The UK Tax Authorities have published a collection (available in their official website (www.gov.uk, last accessed on 12/01/2025) named "Living or working abroad or offshore detailed information". This collection includes not only the relevant tax information, but also the applicable forms and other necessary documents;
- The French Tax Authorities are currently carrying out a survey, so that they can find out how non-residents rate their tax services. This survey is envisaged in the specific section of their website for non-residents (www.Impots.gouv.fr, last accessed on 12 /01/2025) and will help them learn how to improve their services rendered to this specific group of taxpayers;
- The Australian Tax Authorities have their official website pages in several languages (www.ato.gov.au, home page, under the title "Tax information

44. Such as, for example, the "*Centro de Estudos Fiscais*" (which may be translated to English as "Centre for Tax Studies").

45. On this issue, please see the Report published by the EUROPEAN COMMISSION, Report of Expert Group, *Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*, (2015)

for other languages”, last accessed on 12/01/2025) and this enables any foreign taxpayer to know more about his/her tax obligations in Australia in his/her native language;

- In the United States, in the official website (www.irs.gov, last accessed on 12/01/2025) of the Internal Revenue Service (IRS), there is a full comprehensive section on international taxation, featuring both rules/forms for individuals and corporate entities.

The above benchmarking exercise brings a glimmer of hope and enables the anticipation of a time in the near future where being a global mobile taxpayer will be easier than it is currently.

Conclusions

Based on the above, the authors conclude that tax education is an essential tool in the promotion of tax compliance. When more than one jurisdiction is involved and knowledge of international taxation rules is required, it is extremely difficult to be compliant with all tax obligations, unless one obtains adequate tax education and/or has knowledgeable tax consultants in all the relevant jurisdictions.

The taxpayers are not the only ones that need tax education. In international tax situations, the tax authorities’ staff is usually not prepared to deal with such matters and would benefit from adequate training. Ideally, every tax office should have a specialist dedicated to international tax matters. Language training and accessible information and forms would also improve their communication with mobile taxpayers.

As not every mobile taxpayer is a HNWI or a large company, tax education of mobile taxpayers is an urgent matter as it may affect and leave in an unfair situation vulnerable individuals (v.g., migrants and refugees) and SME’s. Accordingly, non-compliant mobile taxpayers can suffer international double taxation, be liable to interest and penalties and reputational damage. Furthermore, States can also miss out on tax revenues where mobile taxpayers are non-compliant and this leads to international double non-taxation.

Finally, the authors describe several best practices in Portugal of tax education for mobile tax payers and propose additional ones. A benchmark

of good tax education examples in several countries (i.e., the UK, France, Australia and the US) is also presented.

The authors' final conclusion is that there is an interesting positive trend in tax education for international mobile taxpayers, mainly due to the increasing digitization and globalization of the world economy. In view of this, the authors recommend that tax education/ awareness of global mobility tax issues should start from an early age.

Notwithstanding the above, there remains significant scope for improvement, particularly in fostering stronger international cooperation between tax authorities to streamline compliance processes for mobile taxpayers. Harmonizing tax education and enhancing collaboration can reduce complexity and improve tax compliance. Policymakers should prioritize multilingual resources, standardized tax guidance, and digital solutions to facilitate taxpayer access to information. Continuous investment in training programs will be essential to ensure fairness and efficiency in global tax systems. Ultimately, tax education should serve not only as a compliance tool but as a pillar for a more transparent and inclusive tax framework that empowers taxpayers and reinforces tax integrity worldwide.

References

- ALLINGHAM, M.; SANDMO, A., Income tax evasion: a theoretical analysis, *Journal of Public Economics*, 1972.
- ASSFAW, A.; SEBHAT, W., *Analysis of Tax Compliance and Its Determinants: Evidence from Kaffa, Bench Maji and Sheka Zones Category B Taxpayers*, SNNPR, Ethiopia, 2019.
- BECKER, G., *Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education*. University of Chicago Press, 1964.
- BERETTA, G., "Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project", *Intertax*, 2019, 47.1
- BERETTA, G., "Work on the Move": Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties, *The Lisbon International & European Tax Law Seminars*, 2022.

- BORREGO, A.C., LOPES, C.M.M. and FERREIRA, C.M.S., *Tax complexity indices and their relation with tax noncompliance: Empirical evidence from the Portuguese tax professionals*, Tékhné-Review of Applied Management Studies, 2016
- DEVOS, K., *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*, Springer, 2014.
- EUROPEAN COMMISSION, Report of Expert Group, “*Ways to tackle cross-border obstacles facing individuals within the EU*”, 2015
- HERMANTO, A. H., WINDASARI, N. A., & APRIANINGSIH A., *Strategies to improve taxpayers’ compliance of Indonesian micro small and medium enterprises: PRISMA approach*, 2022
- JAMES, S. S., “A handbook for tax simplification”, 2009
- KAMLEITNER, B.; KORUNKA, C.; KIRCHLER, Tax Compliance of Small Business Owners: A Review. International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research, 2012.
- LETTA, E., “*Much More than a Market- Speed, Security, Solidarity- Empowering the Single Market to deliver a sustainable future and prosperity for all EU citizens*”, 2024
- LOPES, C., *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?*. Almedina, 2008
- MACHFUZHOH, A.; PUSPANITA, I., *The Effect of Self Assessment and Tax Knowledge on Tax Compliance*, Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research, 2021.
- OECD, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL, 2017
- OECD, *Tax Morale Report I*, 2019.
- OECD, *Tax Morale Report II*, 2022
- PORTUGUESE PERSONAL INCOME TAX CODE, approved by Decree-Law 442-A/88, of 30 November
- SOARES, R., “*Digital Nomads- Portuguese and International Tax Aspects (a Sustainability Approach)*”, Nova Tax Research Series/Second Edition, coordinated by Rita Calçada Pires, Diogo Feio and Mariana Passos Beraldo, 2024, Bubok Publishing S.L

CHAPTER 3

O papel da educação tributária para a desjudicialização de conflitos fiscais

Guilherme Celestino de Abreu¹

Resumo: Este estudo analisa o modo como a educação em transação tributária pode contribuir para a desjudicialização de conflitos fiscais no Brasil, promovendo uma gestão mais eficiente e colaborativa das disputas tributárias. Com a promulgação da Lei 13.988/2020, a transação tributária emergiu como uma ferramenta estratégica para reduzir a litigiosidade no sistema jurídico, mas sua efetividade depende diretamente do conhecimento e da adesão dos agentes envolvidos. Assim, o objetivo principal foi avaliar o impacto da educação na disseminação e aplicação da transação tributária, propondo um modelo educacional aplicável em diferentes níveis de ensino e treinamento profissional. A metodologia adotada combina análise bibliográfica e documental, focada em fontes jurídicas e administrativas contemporâneas, e adota uma abordagem dialética para compreender as contradições e potenciais transformações no campo do direito tributário. Os resultados indicam que a educação desempenha um papel crucial na capacitação de advogados, procuradores, servidores públicos e contribuintes, fortalecendo a adesão à transação tributária e promovendo uma mudança cultural necessária para a desjudicialização. O estudo conclui que a integração da educação tributária, que contemple a transação tributária nas políticas públicas, pode transformar a prática fiscal, tornando-a mais justa, eficiente e alinhada aos objetivos de simplificação da legislação tributária.

1. Bacharel em Administração pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC-Campinas). Atualmente, exerce a função de Diretor de Tributos Mobiliários e Auditor Fiscal de Renda Municipal na Prefeitura de Ribeirão Preto. Experiência na área de Administração, com ênfase em gestão tributária e administração pública.

Palavras-chaves: Gestão de Conflitos Fiscais; Educação Fiscal; Cultura Jurídica; Simplificação Legislativa; Lei 13.988/2020.

Abstract: This study investigates how education in tax transaction can contribute to the dejudicialization of tax disputes in Brazil by promoting more efficient and collaborative management of tax conflicts. With the enactment of Law 13.988/2020, tax transaction has emerged as a strategic tool to reduce litigation in the legal system, but its effectiveness depends directly on the knowledge and adherence of the involved parties. Thus, the main objective was to evaluate the impact of education on the dissemination and implementation of tax transaction, proposing an educational model applicable at different levels of teaching and professional training. The adopted methodology combines bibliographic and documentary analysis, focusing on contemporary legal and administrative sources, and employs a dialectical approach to understand the contradictions and potential transformations in the field of tax law. The results indicate that education plays a crucial role in empowering lawyers, prosecutors, public officials, and taxpayers, strengthening adherence to tax transactions and fostering the cultural shift necessary for dejudicialization. The study concludes that integrating tax education, including tax transactions in public policies, can transform tax practice, making it fairer, more efficient, and aligned with the objectives of simplifying tax legislation.

Keywords: Tax Conflict Management; Tax Education; Legal Culture; Legislative Simplification; Law 13.988/2020.

Introdução

Nos últimos anos, a crescente judicialização de conflitos fiscais tem se mostrado um desafio persistente para a administração tributária e para o sistema judiciário. A sobrecarga de processos judiciais relacionados a questões tributárias não apenas compromete a eficiência do judiciário, como também gera incertezas para os contribuintes e para o próprio Estado. Nesse contexto, surgem discussões sobre a necessidade de métodos adequados de resolução de conflitos que possam aliviar a pressão sobre o sistema judicial e promover uma gestão mais eficaz dos litígios fiscais. A transação tributária, especialmente após a promulgação da Lei 13.988/2020, tem se destacado como uma alternativa promissora, capaz de fomentar a consensualidade, simplificar o arcabouço jurídico e de encerrar litígios de maneira mais célere e eficaz.

A Lei 13.988/2020, que regulamenta a transação tributária, representa um avanço significativo no ordenamento jurídico brasileiro, ao introduzir mecanismos que incentivam a resolução consensual de conflitos fiscais. Desde sua promulgação, diversos estudos têm se debruçado sobre os aspectos técnicos e procedimentais dessa legislação, destacando suas potencialidades e limitações. Entretanto, observa-se uma lacuna na literatura quanto ao papel da educação como ferramenta para difundir e consolidar a prática da transação tributária entre os agentes envolvidos, sejam eles contribuintes, advogados ou servidores públicos. Esta lacuna é especialmente relevante, considerando-se que o desconhecimento ou a subutilização desses mecanismos pode comprometer sua eficácia e a desejada redução de litígios fiscais.

Diante desse cenário, surge a problemática central deste estudo: como a educação fiscal com enfoque na transação tributária pode contribuir para a desjudicialização e a gestão eficaz de conflitos fiscais, simplificando o sistema tributário? Essa questão emerge da constatação de que, embora a transação tributária ofereça uma alternativa robusta à resolução judicial, sua efetividade depende do grau de conhecimento e adesão por parte dos envolvidos. Assim, a pesquisa se propõe a investigar de que forma a educação pode ser incorporada em políticas públicas para facilitar o entendimento e a utilização da transação tributária, promovendo uma cultura de diálogo e cooperação entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

O objetivo geral deste estudo é precisamente avaliar o impacto da educação em transação tributária na desjudicialização de conflitos fiscais, verificando como práticas educacionais podem ser integradas às políticas públicas para fomentar a resolução consensual e simplificada dessas disputas. Para tanto, são estabelecidos os seguintes objetivos específicos: (i) analisar a aplicação da Lei 13.988/2020 no contexto atual e suas implicações para a gestão de conflitos fiscais; (ii) investigar o papel da educação como mecanismo para difundir a prática da transação tributária; (iii) propor um modelo educacional que possa ser implementado em diferentes níveis de ensino e treinamento profissional, com vistas a promover uma cultura de consensualidade no âmbito fiscal.

Este artigo está estruturado em duas seções principais além da seção introdutória. A primeira seção, a fundamentação teórica, revisa a literatura sobre transação tributária e desjudicialização. A segunda seção apresenta os

resultados da análise, discutindo as potencialidades e desafios da educação em transação tributária para a desjudicialização de conflitos fiscais. Por fim, a quarta seção traz as considerações finais, sintetizando os achados do estudo e propondo diretrizes para a implementação de políticas públicas voltadas à educação fiscal e à promoção da consensualidade no âmbito tributário.

Ao explorar esta intersecção entre educação e transação tributária, o artigo busca contribuir para o debate acadêmico e prático sobre a desjudicialização de conflitos fiscais, oferecendo perspectivas que podem auxiliar na construção de um sistema fiscal mais eficiente e sustentável. Assim, espera-se que as conclusões deste estudo possam embasar futuras iniciativas de políticas públicas e programas educacionais, promovendo uma cultura de resolução consensual de conflitos que beneficie tanto o Estado quanto os contribuintes.

1. Metodologia

A metodologia deste estudo foi de natureza qualitativa, com uma abordagem dialética e um método dedutivo, centrada em procedimentos de análise bibliográfica e documental. A escolha dessa abordagem metodológica se justifica pela necessidade de compreender profundamente as inter-relações entre a transação tributária, a desjudicialização de conflitos fiscais, a simplificação tributária e o papel da educação nesse contexto, e de explorar as implicações práticas dessas inter-relações no sistema jurídico e fiscal brasileiro.

O método dialético foi empregado para analisar as contradições e os conflitos inerentes ao tema, especialmente no que diz respeito à transação tributária como uma forma de desjudicialização e sua potencialidade em transformar a cultura litigiosa predominante. A dialética, enquanto método de investigação, permite uma compreensão mais dinâmica e crítica das transformações no campo do direito tributário e da gestão de conflitos fiscais, considerando as tensões entre os interesses da Fazenda Pública e dos contribuintes. Essa abordagem facilitou a identificação das forças em jogo, suas influências mútuas, e as possibilidades de evolução do sistema fiscal em direção a práticas mais consensuais e cooperativas.

Além disso, o método dedutivo foi utilizado para desenvolver as hipóteses e conduzir a análise a partir de premissas gerais previamente estabelecidas,

como os conceitos de desjudicialização, consensualidade e o papel da educação na transformação de práticas jurídicas. A partir dessas premissas, a pesquisa buscou identificar como a legislação vigente, especialmente a Lei 13.988/2020, reflete e possibilita a aplicação desses conceitos no campo tributário. O processo dedutivo permitiu uma análise lógica e estruturada, partindo de teorias e princípios amplamente reconhecidos para examinar como esses se manifestam e se aplicam no contexto específico da transação tributária.

A análise bibliográfica constituiu um dos principais pilares metodológicos da pesquisa, sendo realizada com base em uma revisão extensa e criteriosa de obras acadêmicas, artigos científicos, teses, dissertações e publicações em periódicos especializados. O foco principal recaiu sobre a literatura produzida nos últimos cinco anos, com o objetivo de garantir a atualidade das discussões e a relevância dos achados. A revisão incluiu estudos sobre transação tributária, judicialização de conflitos fiscais, educação fiscal, e desjudicialização, fornecendo um panorama abrangente das principais contribuições e lacunas existentes na literatura. Esse levantamento bibliográfico foi essencial para a construção do referencial teórico que sustenta as discussões propostas ao longo do artigo.

Complementando a análise bibliográfica, a pesquisa utilizou uma análise documental detalhada, focada na interpretação de textos legais, normativos e regulatórios, particularmente aqueles relacionados à Lei 13.988/2020. Documentos oficiais, tais como portarias da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), relatórios de órgãos públicos, decisões judiciais, pareceres técnicos, e estudos de casos foram examinados para compreender a aplicação prática da transação tributária e suas implicações para a gestão de conflitos fiscais. A análise documental forneceu uma base empírica robusta, permitindo verificar como as teorias e conceitos abordados na revisão bibliográfica se concretizam na prática jurídica e administrativa.

1. A transação no direito tributário

O estado de conflituosidade no direito tributário se instala quando o particular, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, opõe-se ao pagamento do tributo; dessa forma, resolvê-lo de maneira efetiva implica

em eliminar essa divergência de modo a estimular o pagamento da dívida. Entretanto, é importante destacar que os mecanismos de resolução de conflitos, como a transação tributária, não só resolvem disputas, mas também contribuem para a simplificação do sistema tributário, um ponto central da discussão contemporânea.

Sem dúvida que um conflito tributário pode ser encerrado por um ato (administrativo ou mesmo judicial) que assegure o direito de o contribuinte não arcar com determinado tributo. Contudo essa hipótese não se “encaixa” na transação, já que a decisão favorável à inexigibilidade do tributo de determinado particular elimina o conflito, uma vez que extingue a obrigação tributária quando (i) essa decisão judicial transita em julgado, à luz do que dispõe o artigo 156, inciso X, do Código Tributário Nacional (“CTN”), (ii) a decisão administrativa se torna irreformável, segundo o inciso IX do mesmo artigo do CTN.

Dessa forma, a transação será convocada quando não tiver sido atingida a extinção do conflito tributário. Essa condição de incerteza se aplica à exigência da dívida tributária (Torres, 2017); por esta razão, afirma-se que esse estado de incerteza tem fim com o pagamento, e nesse contexto, a transação é o veículo. Esse instrumento, além de promover eficiência no processo, pode ser visto como uma forma de simplificar o sistema tributário, diminuindo a burocracia envolvida em processos judiciais prolongados.

Nesse cenário, importa reconhecer que a transação é um instrumento que consagra a efetividade do sistema processual e do próprio direito tributário, já que possibilita o término do estado de litigiosidade da relação tributária, tendo em vista que o cumprimento dos seus termos irá implicar na extinção da obrigação tributária. Importante destacar dois aspectos peculiares da transação tributária estabelecidos no artigo 171 do CTN, a necessidade (i) de lei e (ii) de lide. O primeiro deles, a necessidade de lei dispondo sobre transação tributária, é fator de distinção da transação civil, como relembra Paulo Ayres Barreto quando afirma:

[...] a principal diferença entre a transação do Código Civil e a transação tributária diz respeito à exigência de amparo legal específico. Com efeito, enquanto a transação de obrigações civis opera-se por meio de negócio jurídico entre as partes, cujo amparo normativo é somente a liberdade de contratar e o Código Civil, para que haja transação tributária, não basta a

Constituição, o CTN é um ato individual e concreto firmado entre Autoridade Administrativa e contribuinte. Exige-se que haja lei ordinária (ou instrumento equiparado), que preveja os contornos da transação especificamente considerada (Barreto, 2019, s.p.).

Isso porque, o princípio da indisponibilidade dos bens públicos exige que haja previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é essencial à transação. O segundo aspecto, a necessidade de lide, também deve ser considerado um critério distintivo entre a transação tributária e a civil, uma vez que o artigo 171 do CTN estabelece que a transação deve encerrar um litígio, o que nos autoriza reconhecer que, no âmbito do direito tributário, somente se admite transação terminativa de litígio, ou seja, há de existir litígio para que as partes, compondo seus interesses, cedam. Ao contrário do que ocorre no direito civil, em que a transação tanto previne como encerra o litígio, no direito tributário a transação pressupõe a existência de um conflito prévio (Carvalho, 2008, p. 484). Objetivando dar aplicabilidade ao conteúdo do artigo 171 do CTN, foi editada a Lei federal nº 13.988/2020 (conversão da Medida Provisória nº 899/2019), regulamentando a transação tributária, a qual em seu artigo 2º prevê as modalidades de transação nos seguintes termos:

Art. 2º - Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas: I – por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União; II – por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e III – por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor (Brasil, 2020, s.p.).

Da leitura desse artigo constata-se que o legislador adotou, como critério classificatório para identificar as modalidades de transação, o grau de generalidade da proposta, distinguindo-as em transação (i) por proposta individual ou (ii) por adesão. Contudo, para compreender a extensão e aplicabilidade prática dessas duas modalidades e identificar qual a modalidade de transação em que a dívida tributária se insere, é preciso somar ao

conteúdo desse artigo 2º o do artigo 1º, § 4º, e o dos artigos 16, 23 e 24, em que estão discriminados os “tipos” de dívidas tributárias que podem ser transacionadas. Da leitura conjugada desses dispositivos é possível concluir que a opção por uma ou outra modalidade de transação está atrelada com a “classe” em que a dívida tributária se insere, se qualificada como (i) “em cobrança” (art. 2º, inciso I do CTN), ou (ii) “do contencioso tributário” (art. 2º, incisos II e III do CTN).

Essa distinção supõe, quanto à dívida “em cobrança”, lide por iniciativa do fisco pressupondo ato de inscrição em dívida ativa e eventual ou futuro ajuizamento de execução fiscal e, acerca da dívida “do contencioso tributário”, lide por iniciativa do particular referindo-se a mecanismos processuais proposto pelo contribuinte.

Mas a Lei nº 13.988/2020 não se limita a essa divisão, uma vez que, em relação à dívida “do contencioso tributário”, promove uma subclassificação subdividindo-a em: de pequeno valor (artigos 23 e 24); e de relevante e disseminada controvérsia jurídica (artigo 16). Visto que, na hipótese de conflito entre fisco e particular, no processo tributário, destacam-se dois âmbitos de jurisdição, o administrativo e o judicial, não pode a referida Lei ignorar isso e, dessa forma, distinguiu a dívida “do contencioso tributário”: do processo administrativo; e do processo judicial.

Tecidas essas considerações, passemos, então, à identificação da modalidade de proposta pela qual cada “tipo” de dívida pode ser transacionada. A transação tributária por proposta individual pode ser despertada por iniciativa do particular ou da Fazenda Nacional, tendo em vista o que dispõe o artigo 10 da Lei federal nº 13.988/2020. Esta modalidade de transação é eficiente para abranger créditos tributários de qualquer valor, excetuando-se aqueles qualificados como “de pequeno valor”. Aplica-se a créditos tributários em estado de cobrança, nos termos do artigo 2º, inciso I, e conforme o capítulo específico que trata da transação de pequeno valor. A referida modalidade abrange créditos já inscritos em dívida ativa da União, configurando-se na hipótese em que foram iniciados os procedimentos destinados à cobrança forçada do

2. Todos os impostos Federais, Estaduais e Municipais.

direito constante no título executivo, os quais se efetivam com a emissão da certidão de dívida ativa.

É o que Conrado (2020) denomina de transação “customizável”, desenhada a partir das características apresentadas pelo particular. A modalidade de transação por adesão é proposta por iniciativa do fisco, cabendo a este a publicação de portaria e edital que especifiquem as condições para que o particular possa anuir aos seus termos e, assim, optar por transacionar (ou não) (Pria, 2020). A capacidade de customizar a transação a partir das características do caso específico torna esse processo uma ferramenta eficaz para resolver litígios complexos, simplificando o procedimento para as partes envolvidas.

Optando por transacionar, o particular deverá utilizar o canal eletrônico disponibilizado pelo fisco federal, único meio apto para essa providência, consoante estabelece o § 2º do artigo 13 da Lei federal nº 13.988/2020. Nessa modalidade, poderão ser objeto de transação por adesão as dívidas tributárias (i) “em cobrança” (relembrando: inscritas em dívida ativa, objeto ou não de execução fiscal), inclusive de “pequeno valor”, (ii) do “contencioso tributário” em questionamento no processo administrativo ou judicial de iniciativa do particular, que envolva controvérsia relevante e disseminada, bem como aquelas que a Lei federal nº 13.988/2020 denomina de “pequeno valor” (artigos 23, I, e 24) e sejam objeto de discussão em processo administrativo.

Interessante notar que o legislador, quando faz referência às dívidas “do contencioso” passíveis de transação por adesão, parece tratar de toda e qualquer dívida discutida em mecanismo processual iniciado pelo particular, seja judicial, seja administrativo, que demonstre controvérsia relevante e disseminada. Contudo, logo em seguida, destaca aquelas que qualifica de dívidas do “contencioso de pequeno valor”, assim denominadas aquelas cuja controvérsia não supera 60 (sessenta) salários-mínimos e que tenham como devedor pessoa física, microempresa ou empresa de pequeno porte, às quais reserva um capítulo específico para regulamentação. Essa estrutura de adesão padronizada também promove a simplificação, ao reduzir a necessidade de negociações individuais para pequenos contribuintes, que podem acessar facilmente os benefícios da transação tributária.

Com isso, há que se reconhecer que há uma subclassificação das dívidas “do contencioso” que podem ser transacionadas por adesão, assim distinguidas (i) do contencioso em geral, aqui desse modo denominadas para se referir àquelas que envolvam controvérsia jurídica relevante e disseminada, e do (ii) contencioso de pequeno valor (Pria, 2020).

Essas conclusões foram arrebatadas da interpretação conjunta do conteúdo dos artigos 2º, 16 e 24 da Lei federal no 13.988/2020, antes mencionados, que nos autoriza, enfim, identificar o “tipo” de dívida que estará abrangida na proposta de transação por adesão. Logo, são passíveis de transação por adesão: i) a dívida ativa da União (de qualquer valor), suas fundações e autarquias, cuja inscrição, cobrança e representação sejam de incumbência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – dívida tributária “em cobrança”; ii) a dívida ativa da União de pequeno valor – dívida tributária “em cobrança” de pequeno valor; iii) a dívida tributária (tributos da União cuja inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) judicializada pelo particular que refira-se a controvérsia jurídica relevante e disseminada – dívida tributária “do contencioso no processo judicial tributário” que envolva controvérsia jurídica relevante e disseminada; iv) a dívida tributária não judicializada que envolva controvérsia jurídica relevante e disseminada, administrada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – dívida tributária “do contencioso no processo administrativo tributário” que envolva controvérsia jurídica relevante e disseminada; v) a dívida tributária não judicializada de pequeno valor, administrada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – dívida tributária “do contencioso” no processo administrativo tributário de pequeno valor. Feita esta breve abordagem sobre a transação tributária, analise-se o contexto processual propício à regulamentação da transação em matéria tributária. A utilização da transação tributária como um mecanismo de simplificação das regras fiscais reforça a importância de políticas públicas que incentivem a adoção dessas práticas, contribuindo para a redução da litigiosidade e para um sistema fiscal mais justo e menos burocrático.

IMPOSTOS NO BRASIL		Sigla
Impostos federais		
1. Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros.		II
2. Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados.		IE
3. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.		IR
4. Imposto sobre Produtos Industrializados		IPI
5. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários		IOF
6. Imposto Territorial Rural		IR
Impostos estaduais		
1. Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação		ICMS
2. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.		IPVA
3. Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito.		IT-CMD
Impostos Municipais		
1. Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana		IPTU
2. Imposto sobre Transmissão inter vivos de Bens e Imóveis e de direitos reais a eles relativos.		ITBI
3. Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza.		ISS

1.1 Do Contexto Processual Propício À Regulamentação Da Transação Em Matéria Tributária

Até o ano de 2020, todas as referências à transação tributária estavam somente no campo das conjecturas, já que não havia uma lei que instrumentalizasse este instituto em termos práticos. A Lei nº 13.988/2020 supre essa lacuna normativa, retirando o assunto da bolha teórica em que se colocava quando menos no que se refere à Fazenda Nacional.

É interessante esse registro de ordem temporal, porque, sabendo que a transação é uma figura de natureza instrumental, pode-se questionar por que, depois de décadas, a transação veio a se tornar conhecido justamente em um momento histórico em que o Brasil vivenciou tantas dificuldades. Entende-se, no entanto, que não foi por mera contingência. O Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), vigente a partir de 18 de março

de 2016, trouxe novas perspectivas para a realidade processual nacional, destacando-se, nesse novel contexto, valores como o da cooperação e o da busca da consensualidade.

A grave crise de efetividade pela qual vinha (e vem) passando a jurisdição brasileira, fruto do altíssimo grau de litigiosidade vigente, foi tomada como evidente referencial para o legislador de 2015, tratando-o de prestigiar, no corpo do Código, figuras alternativas e/ou acessórias à jurisdição, sempre na intenção de minimizar o estado de crise a que nos referimos e que se encontra até hoje refletido nos dados oficiais fornecidos por sistemas. Esse novo ambiente normativo, muito mais permeável a figuras como a conciliação, a arbitragem e o negócio jurídico processual – todas conferem prioridade à busca do consenso –, constitui marco para a realidade jurídica do ordenamento jurídico brasileiro, extrapolando o campo estritamente processual.

Acrescente-se que essa “virada de chave” sensibilizou o comportamento de alguns dos atores tributários brasileiros, em especial a Fazenda Nacional. É do conhecimento de todos, com efeito, que, a partir da vigência do CPC/2015, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) cuidou de pavimentar a pista pela qual exercitaria a mudança de paradigma lançada por aquele diploma. O fez por meio da Portaria PGFN nº 396/2016, normativo que instituiu o chamado “regime diferenciado de cobrança de créditos”, e que, projetados os efeitos práticos desejados, foi seguido pela Portaria PGFN nº 33/2018, onde se observaram inúmeras manifestações do anseio de ruptura com o nefasto ambiente de litigiosidade tributária.

Nesse sentido operam as normas que disciplinam, entre outras posturas, a de oferecimento de garantia em ambiente administrativo e de apresentação de pedido de revisão de inscrição. Integrando-se ao sobredito normativo, outra portaria do órgão, a portaria nº 742/2018, caminhou na mesma trilha, dando ao negócio jurídico processual em execução fiscal, amplíssima disciplina, sabidamente geradora de resultados práticos substanciais. Pois é justamente esse ânimo, derivado do CPC/2015, que teria gerado o ambiente até então inexistente para que a transação do art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN) saísse do campo das abstrações.

Não coincidentemente ela está posta, via Lei nº 13.988/2020, exatamente em relação ao órgão que vinham demonstrando, desde antes, sua aderência aos valores fixados pelo diploma processual de 2015. Não é,

entretanto, apenas a perspectiva histórica recente que possibilita reconhecer que a instituição da transação tributária está diretamente vinculada ao aparato criado pelo atual Código de Processo Civil. A transação tributária, diferentemente do que propõe a literalidade do art. 156 do CTN, não é, em si, uma causa de extinção do crédito tributário. Oficia, antes disso, como um instrumento e não necessariamente para a extinção do crédito, mas sim para a solução do litígio de natureza fiscal. A extinção, por sua vez, constituiria a etapa final no que concerne à eficácia, dependendo da interseção de outro instrumento, a exemplo do pagamento, que deriva da estrutura propiciada pela transação.

Percebe-se, daí, que, embora qualificável como “tributária”, a transação à qual faz menção, como instrumento que é, tem muito mais resistência “processual” do que propriamente tributária. A renovação da legislação processual assume uma importância significativa devido à natureza da transação, frequentemente considerada um instituto tributário. Contudo, em sua essência, a transação constitui-se como um procedimento substantivo, o que inevitavelmente a submete aos princípios e normas que regem o direito processual em geral.

Observadas essas premissas, note-se que nada é mera coincidência. Quando o art. 12, caput, da Lei nº 13.988/2015 determina que a proposta de transação não implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário e nem da execução fiscal, bem como quando o art. 3º da mesma lei afirma que a mesma proposta deverá expor os meios para extinção dos créditos por ela contemplados, mostra-se bem evidente que a legislação está indiretamente reconhecendo que a deflagração do instrumento não alcança, por si, o resultado esperado – afinal, todo “processo” é, no mais das vezes, uma entidade complexa, constituindo-se como sequência de atos que, postos em sequência lógica e cronologicamente determinada, pode ou não desaguar num dado resultado.

Na mesma linha, note-se o cuidado do legislador ao prescrever que, embora não gere efeitos materiais, a proposta de transação impacta o fluxo do processo em que configurado o litígio, reconhecendo, com isso, que, entre um e outro instrumento (o processo convencional e o que dispara a transação), um – e apenas um – deve prevalecer – afinal de contas, sabe-se, o concurso de instrumentos potencialmente voltados a uma mesma finalidade pode gerar efeitos danosos à ideia de segurança (Pinheiro, 2021).

Nesse contexto, acredita-se que, vista pelo ângulo devido, a transação de que trata a Lei nº 13.988/2020 deverá surtir os efeitos que dela se esperam, a saber, abrir campo para a alternativa solução de litígios judicial ou administrativamente instaurados, com a quitação, imediata ou diferida, integral ou parcial, dos créditos que dão vida àqueles mesmos litígios.

1.2 Vantagens Da Opção Pela Transação

Para entender quais as razões que fariam com que o sujeito passivo escolhesse a transação tributária como o meio alternativo de solução de sua controvérsia, primeiro é preciso pensar na abrangência da transação. Essa possibilidade de solução consensual arquitetada pelos sujeitos da obrigação tributária pode abranger créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, cujo conflito decorra da situação de inadimplemento ocasionada pelo não pagamento voluntário do valor considerado devido ao fisco, bem como pode conter crédito tributário cuja exigibilidade é colocada em xeque pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Daí surge a possibilidade de concretizar duas formas de transação: a transação na cobrança e a transação no contencioso. A primeira abrange créditos que são certos, líquidos e exigíveis, os quais normalmente seriam cobrados por meio de execução fiscal antes da introdução da transação. Por outro lado, a transação no contencioso diz respeito a créditos que estão envolvidos em controvérsias significativas ou são de valor reduzido, frequentemente questionados quanto à sua existência por meio de ações judiciais movidas pelo sujeito passivo (Pinheiro, 2021).

Identificados os créditos passíveis de negociação, a transação emerge como uma alternativa disponível para aqueles que necessitam reorganizar suas obrigações fiscais. Concebida nesse contexto, a transação é disponibilizada aos contribuintes mediante editais periódicos que estabelecem as condições para adesão. Simultaneamente, foi eliminada a possibilidade de que o contribuinte ou a própria Fazenda Pública apresentem propostas individuais para a resolução de litígios, restringindo-se tal iniciativa ao que pode ser denominado de transação na cobrança (Alves, 2023).

A perenidade do instituto possibilita que o sujeito passivo identifique as condições propostas nos editais ou mesmo aquelas ajustadas de forma

customizada por sua própria iniciativa, verificando os elementos capazes de tornar a escolha atraente. O fato de a transação ter a possibilidade, por força normativa, de dispor sobre o crédito tributário, concedendo descontos sobre seus acessórios – juros, multas e encargo legal – ou mesmo sobre o valor do principal, possibilidade que limita-se à transação do contencioso de destacada controvérsia, é um grande diferencial que, certamente, norteará a escolha do sujeito passivo (Câmara, 2022).

A transação, entretanto, não se mostra vantajosa apenas nesse aspecto. Ela também pode proporcionar prazos de pagamento ampliados, incluindo a opção de diferimentos e moratórias, que, tanto isoladamente quanto combinadas com descontos, podem contribuir positivamente para a regularização fiscal do contribuinte na relação jurídico-tributária (Alves, 2023).

Acresça-se que a transação quando oferecida sem desconto tem a tendência de se mostrar menos fechada quanto aos requisitos à sua adesão. Isso porque pode ser direcionada a todo e qualquer sujeito passivo, e não aqueles, por exemplo, que se apresentam com capacidade de pagamento reduzida.

Há, ainda, a possibilidade de negociação e envolver as garantias que dão lastro à dívida, possibilitando aos atores um consenso sobre aquelas que podem bem funcionar no papel a que se prestam – dar segurança ao credor de que os valores serão revertidos aos cofres públicos, sem necessidade de que ordens legais preestabelecidas sejam levadas às suas últimas consequências (Câmara, 2022).

Referente aos benefícios aos contribuintes, sabe-se que a transação tributária é uma ferramenta jurídica que permite a negociação de dívidas tributárias entre o contribuinte e o Estado, visando à regularização de pendências fiscais de forma consensual. Nesses termos, sua importância para os contribuintes se manifesta em diversos aspectos, a exemplo da redução de dívidas, já que a transação torna possível a redução de juros, multas e outros encargos, tornando o valor devido mais acessível e facilitando a regularização fiscal do contribuinte (Gama, 2021).

Além disso, a transação tributária possibilita o oferecimento de condições de parcelamento e prazos mais flexíveis, facilitando o pagamento das dívidas. Ademais, a transação proporciona segurança jurídica tanto para o contribuinte quanto para o Estado, ao estabelecer um acordo formal que evita litígios futuros. Ainda, como vantagem, acrescente-se o incentivo

à regularização de dívidas, já que a transação motiva os contribuintes a regularizarem sua situação fiscal, já que a negociação pode ser mais vantajosa do que as penalidades de uma execução fiscal (Cardoso, 2021). A regularização das dívidas tributárias pode também melhorar a situação de crédito do cidadão, permitindo acesso a financiamentos e outras operações financeiras, além de facilitar a recuperação de ativos bloqueados ou penhorados por dívidas tributárias, permitindo ao contribuinte retomar o controle de seus bens (Gama, 2021).

Por fim, no que concerne aos benefícios públicos, a transação tributária contribui para o equilíbrio das finanças públicas, possibilitando investimentos em áreas essenciais como saúde, educação e infraestrutura, beneficiando a sociedade como um todo (Câmara, 2022). Portanto, a transação tributária é uma ferramenta essencial que pode trazer benefícios ao cidadão ao promover uma relação mais equilibrada e justa entre o contribuinte e o fisco, contribuindo para a eficiência do sistema tributário e o bem-estar social.

No entanto, todas essas vantagens demandam concessões por parte dos beneficiários onde a adesão trará o benefício acordado. Isso é algo natural e alinhado às normas estabelecidas: a transação pressupõe concessões mútuas entre as partes envolvidas. Nesse sentido, cabe ao sujeito passivo renunciar à via judicial como meio de resolver o litígio, enquanto o fisco se compromete a fornecer os meios necessários para a quitação do crédito que lhe é devido. O desconto, o diferimento, o pagamento em parcelas, a negociação de garantias, tudo isso faz da transação uma boa escolha. Cabe ao sujeito passivo ponderar o que lhe é mais viável antes da adesão, sendo certo que o tempo e a incerteza da resposta jurisdicional são elementos que influenciam fortemente nessa decisão.

2. Educação e conscientização sobre a transação tributária como fundamentos para a desjudicialização de conflitos no cenário brasileiro atual

A transação tributária, regulamentada pela Lei 13.988/2020, emerge como uma ferramenta crucial no panorama jurídico brasileiro, especialmente no contexto da crescente judicialização de conflitos fiscais. Historicamente, o sistema tributário brasileiro tem sido marcado por uma cultura de litígio, na

qual as disputas entre a Fazenda Pública e os contribuintes frequentemente resultam em longos processos judiciais, sobrecarregando o judiciário e criando incertezas para ambas as partes. Nesse cenário, a transação tributária se apresenta como uma alternativa promissora, promovendo a resolução consensual de disputas fiscais e, conseqüentemente, contribuindo para a resolução extrajudicial de conflitos (Oliveira, 2022; Sandu, 2021).

A desjudicialização refere-se ao processo de deslocamento da resolução de conflitos do âmbito judicial para outros mecanismos, como a mediação, a arbitragem e, no caso específico do direito tributário, a transação. Esse movimento busca aliviar a pressão sobre o sistema judiciário, proporcionando soluções mais rápidas e menos custosas para as partes envolvidas (Pinho, 2018). A Lei 13.988/2020, ao estabelecer os parâmetros para a transação tributária, insere-se nesse contexto ao incentivar a composição entre a Administração Tributária e os contribuintes, permitindo que litígios sejam resolvidos de maneira mais eficiente e colaborativa.

No entanto, para que a transação tributária alcance seu pleno potencial como instrumento de desjudicialização, é essencial que os agentes envolvidos estejam adequadamente informados e capacitados para utilizar essa ferramenta. É aqui que a educação se torna um componente fundamental. A disseminação de conhecimento sobre os mecanismos e benefícios da transação tributária pode não apenas aumentar a adesão a essa prática, mas também garantir que ela seja utilizada de forma eficaz e em consonância com os objetivos de desjudicialização.

A educação, nesse contexto, deve ser vista como uma estratégia multidimensional. Em primeiro lugar, é necessário incluir o estudo da transação tributária nos currículos dos cursos de direito, administração e contabilidade, formando futuros profissionais quanto à importância e à operacionalização dessa ferramenta. Além disso, é vital que sejam oferecidos programas de capacitação continuada para advogados, procuradores e servidores públicos, de modo a atualizar seus conhecimentos sobre a legislação vigente e as melhores práticas na negociação de dívidas tributárias (Espina, 2022).

Outra dimensão importante da educação é a conscientização dos próprios contribuintes, que muitas vezes desconhecem a possibilidade de resolver litígios tributários por meio da transação. Campanhas informativas e a criação

de guias práticos podem desempenhar um papel crucial na democratização do acesso a esse conhecimento, permitindo que mais contribuintes se beneficiem das vantagens de um acordo extrajudicial (Oliveira, 2022; Hidayati; Hermanto; Nnamdi, 2023).

A relevância da educação no contexto da transação tributária também se evidencia na necessidade de promover uma mudança cultural, afastando-se da visão tradicional de litígio como única via para a resolução de conflitos fiscais. A transação tributária não deve ser vista apenas como um meio de facilitar a cobrança de créditos pelo fisco, mas como um instrumento para estabelecer um diálogo mais construtivo e colaborativo entre o Estado e os cidadãos. Para tanto, é imprescindível que os profissionais da área estejam preparados para conduzir negociações de forma ética e eficiente, sempre buscando o equilíbrio entre os interesses públicos e privados (Oliveira, 2022).

A educação em transação tributária não apenas promove a desjudicialização de conflitos fiscais, mas também desempenha um papel fundamental na simplificação da legislação tributária. Ao capacitar advogados, procuradores, servidores públicos e contribuintes sobre os mecanismos e benefícios da transação tributária, a educação facilita uma compreensão mais clara e acessível das leis fiscais. Isso reduz a complexidade associada à aplicação dessas normas, uma vez que os agentes envolvidos estão mais bem preparados para interpretar e utilizar as ferramentas disponíveis de forma eficiente.

Além disso, ao promover uma cultura de diálogo e cooperação entre a Fazenda Pública e os contribuintes, a educação contribui para a construção de um sistema tributário mais transparente e menos burocrático. Quando as partes compreendem melhor suas obrigações e direitos, há menos necessidade de recorrer a processos judiciais complexos, o que simplifica a administração tributária como um todo. Dessa forma, a educação em transação tributária não só promove a resolução consensual de litígios, mas também atua como um catalisador para a simplificação e acessibilidade das leis fiscais.

Como visto, a transação tributária possui um papel estratégico na desjudicialização dos conflitos fiscais no Brasil. Contudo, sua eficácia depende, em grande medida, da capacidade dos envolvidos de compreender e aplicar corretamente essa ferramenta. Nesse sentido, a educação se destaca como um elemento essencial, capaz de transformar a prática da transação

tributária em uma realidade amplamente adotada e bem-sucedida, contribuindo para um sistema fiscal mais justo e eficiente.

2.1 Desafios e Oportunidades da Educação Fiscal: Explorando a Transação Tributária como Ferramenta Estratégica

A educação em transação tributária apresenta-se como uma ferramenta poderosa para promover a desjudicialização de conflitos fiscais no Brasil. Ao fomentar o conhecimento sobre esse instrumento jurídico entre contribuintes, advogados e servidores públicos, a educação pode facilitar a adesão a práticas consensuais de resolução de litígios fiscais, reduzindo a dependência do sistema judiciário e promovendo maior eficiência na gestão de conflitos tributários. No entanto, para que a educação em transação tributária atinja todo o seu potencial, é necessário superar uma série de desafios que ainda permeiam sua implementação.

Uma das principais potencialidades da educação em transação tributária reside na sua capacidade de transformar a cultura jurídica predominante. Historicamente, o Brasil tem sido marcado por uma abordagem litigiosa em matéria fiscal, onde os conflitos entre a Fazenda Pública e os contribuintes são frequentemente levados aos tribunais. Esse cenário gera sobrecarga no sistema judiciário, aumentando a morosidade processual e as incertezas jurídicas. A educação pode contribuir para reverter essa tendência, promovendo uma mudança cultural que valorize a resolução consensual de conflitos, na qual a transação tributária é central.

Além de promover uma cultura de consensualidade, a educação em transação tributária pode desempenhar um papel crucial na capacitação técnica dos profissionais envolvidos na gestão de conflitos fiscais. Advogados, procuradores e servidores públicos precisam estar devidamente preparados para negociar e celebrar transações tributárias de maneira eficiente e ética. Programas de capacitação e treinamentos específicos sobre a legislação e as práticas de transação tributária são essenciais para garantir que esses profissionais compreendam não apenas os aspectos jurídicos, mas também os estratégicos e financeiros que envolvem esse tipo de negociação.

Outra potencialidade importante da educação em transação tributária é a democratização do acesso à informação e ao conhecimento sobre esse

instrumento. Muitos contribuintes, especialmente aqueles de menor porte, como microempresas e pessoas físicas, desconhecem a possibilidade de resolver seus conflitos fiscais por meio da transação. A implementação de campanhas educativas e a criação de materiais didáticos acessíveis podem ajudar a disseminar esse conhecimento, permitindo que um número maior de contribuintes explore as vantagens da transação tributária, como a redução de multas e juros, além da possibilidade de parcelamento das dívidas.

No entanto, a promoção da educação em transação tributária enfrenta desafios significativos, sendo um dos mais relevantes a resistência cultural à mudança. Muitos profissionais do direito e até mesmo servidores públicos estão habituados a uma visão adversarial dos conflitos fiscais, onde o litígio é visto como a principal forma de resolver disputas. Essa mentalidade dificulta a aceitação de soluções consensuais, como a transação tributária, que é muitas vezes percebida como uma forma de concessão ou fraqueza. Superar essa resistência requer não apenas a oferta de educação, mas também a criação de incentivos que demonstrem os benefícios práticos e a eficácia dessa abordagem.

Outro desafio significativo está na implementação de programas educacionais eficazes e acessíveis. Embora a criação de cursos e treinamentos específicos seja um passo fundamental, é crucial que esses programas sejam acessíveis a todos os interessados, independentemente de sua localização ou condição socioeconômica. Isso implica a necessidade de desenvolver plataformas de ensino a distância, materiais gratuitos e iniciativas que alcancem regiões menos desenvolvidas, onde o conhecimento sobre a transação tributária pode ser ainda mais escasso.

Além disso, a qualidade do conteúdo educacional é um aspecto que não pode ser negligenciado. Para que a educação em transação tributária seja efetiva, os cursos e materiais precisam ser desenvolvidos por especialistas na área, com uma abordagem prática que vá além da teoria. Os profissionais que participam desses programas devem sair capacitados para aplicar o conhecimento adquirido em situações reais, com habilidades que lhes permitam conduzir negociações de forma estratégica e em conformidade com a legislação vigente.

A integração da educação em transação tributária nas políticas públicas também representa um desafio, mas ao mesmo tempo uma oportunidade de institucionalizar essa prática. As políticas públicas podem incluir programas de capacitação obrigatória para servidores da Fazenda Pública e advogados

que atuam na área fiscal, além de campanhas de conscientização voltadas ao público em geral. Essa institucionalização ajudaria a consolidar a transação tributária como uma prática comum e bem aceita, reforçando sua legitimidade e eficácia como meio de resolução de conflitos fiscais.

Outro ponto crucial é a necessidade de monitoramento e avaliação contínua dos programas educacionais implementados. A eficácia da educação em transação tributária deve ser constantemente avaliada, com base em indicadores como a redução no número de litígios fiscais, o aumento no número de transações realizadas, e o nível de satisfação dos contribuintes e profissionais envolvidos. Esse monitoramento permite ajustes e melhorias nos programas educacionais, garantindo que eles continuem relevantes e eficazes ao longo do tempo.

Por fim, é importante destacar que a educação em transação tributária, para alcançar seu pleno potencial, deve ser parte de uma estratégia mais ampla de reforma do sistema fiscal e jurídico no Brasil. A promoção da consensualidade e da desjudicialização exige não apenas a capacitação técnica, mas também a criação de um ambiente jurídico e institucional favorável. Isso inclui o fortalecimento da legislação que suporta a transação tributária, a transparência nos processos de negociação e a garantia de que os acordos celebrados sejam cumpridos de maneira justa e equitativa.

Em conclusão, a educação em transação tributária oferece uma oportunidade significativa para promover a desjudicialização de conflitos fiscais e melhorar a eficiência do sistema tributário brasileiro. No entanto, seu sucesso depende de superar desafios culturais, institucionais e operacionais. Com uma abordagem integrada e bem planejada, que combine capacitação técnica, acessibilidade e políticas públicas eficazes, a educação pode transformar a transação tributária em uma prática amplamente adotada, contribuindo para um sistema fiscal mais justo, eficiente e sustentável. Contudo, esta educação deve ser efetiva em uma ótica interdisciplinar, tal qual delimitado na sequência.

2.2 A Necessidade de uma Abordagem Interdisciplinar na Educação sobre Transação Tributária

A transação tributária é um campo que se beneficia enormemente da integração de diversas disciplinas, como a linguística, a psicologia e a ciência da

legislação. Essas áreas oferecem perspectivas valiosas para a compreensão e aprimoramento das práticas de negociação tributária, contribuindo para sua eficácia, aceitação e simplificação. A combinação dessas disciplinas na formação e educação de profissionais do direito tributário pode promover uma abordagem mais holística e eficiente na resolução de disputas fiscais.

A linguística desempenha um papel crucial na redação e interpretação das leis que regulamentam a transação tributária. A aplicação de uma abordagem linguística à formulação legislativa pode melhorar significativamente a clareza e a acessibilidade dos textos legais, facilitando a compreensão por parte dos contribuintes e profissionais do direito. Essa simplificação da linguagem legislativa é fundamental para assegurar que as partes envolvidas tenham um entendimento completo dos termos e condições das transações, o que pode reduzir a incidência de litígios futuros e promover maior adesão aos acordos fiscais. Estudos demonstram que a linguística pode ajudar a identificar e corrigir obstáculos à transparência nos textos legislativos, tornando as leis mais eficazes, justas e acessíveis (Pennisi, 2016).

Além disso, a análise crítica do discurso, uma ferramenta linguística, pode ser utilizada para examinar como os formuladores de políticas e os contextos socioculturais influenciam a criação e a interpretação das normas fiscais. Essa abordagem permite que os legisladores entendam melhor os impactos de suas escolhas de linguagem e como elas podem ser percebidos pelos contribuintes. Ao ajustar a linguagem das leis para refletir de forma mais precisa e justa as intenções legislativas, os formuladores de políticas podem criar um ambiente mais favorável à negociação e à cooperação entre o Fisco e os contribuintes (Siregar et al., 2021).

A psicologia, por sua vez, oferece insights fundamentais sobre os fatores cognitivos e emocionais que influenciam o comportamento dos indivíduos durante as negociações tributárias. Compreender como as emoções, percepções de justiça e outros fatores psicológicos afetam as decisões dos contribuintes pode ajudar os profissionais da área a desenvolver estratégias de negociação mais eficazes. Por exemplo, a psicologia da negociação destaca a importância de aspectos como a empatia e a gestão de conflitos, que podem ser decisivos para o sucesso de uma transação tributária. Esses fatores psicológicos devem ser incorporados nos treinamentos e capacitações dos profissionais que atuam na área tributária para melhorar

a eficácia das negociações e promover um processo de negociação mais colaborativo e menos conflituoso (Frecknall-Hughes & Kirchler, 2015).

A ciência da legislação também desempenha um papel vital na estruturação de processos legislativos que suportem negociações tributárias eficazes e justas. Modelos de barganha legislativa fornecem uma compreensão profunda de como diferentes distribuições de poder e preferências dentro de um corpo legislativo podem influenciar os resultados das negociações fiscais. Esses modelos destacam a importância de criar mecanismos que incentivem a equidade e a cooperação entre os legisladores e os contribuintes, o que é essencial para a desjudicialização eficaz das disputas fiscais. A aplicação desses princípios pode ajudar a formular leis que não apenas sejam justas, mas que também promovam um ambiente de cooperação contínua entre as partes envolvidas (Piguillem & Riboni, 2012).

Outra contribuição da ciência da legislação é o desenvolvimento de mecanismos legais que sejam adaptáveis e responsivos às mudanças nas necessidades sociais e econômicas. A capacidade de ajustar a legislação tributária de forma a refletir essas mudanças é crucial para garantir que as transações tributárias permaneçam relevantes e eficazes ao longo do tempo. A ciência da legislação, portanto, não apenas ajuda a criar um arcabouço jurídico robusto para a transação tributária, mas também garante que esse arcabouço possa evoluir em resposta às novas realidades econômicas e sociais (Piguillem & Riboni, 2012).

A educação dos profissionais que atuam na área tributária deve, portanto, incorporar esses conhecimentos para preparar melhor os agentes envolvidos na negociação de dívidas fiscais. Esse tipo de educação interdisciplinar não só melhora as habilidades técnicas dos profissionais, mas também promove uma cultura de cooperação e equidade, que é essencial para a sustentabilidade a longo prazo do sistema tributário.

Conclusão

Este estudo buscou responder à pergunta central de como a educação em transação tributária pode contribuir para a desjudicialização e a gestão eficaz de conflitos fiscais. Os resultados demonstram que a integração da educação nas políticas públicas é fundamental para transformar a cultura litigiosa predomi-

nante, promovendo práticas fiscais mais eficientes e colaborativas. A transação tributária, conforme regulamentada pela Lei 13.988/2020, consolida-se como uma alternativa robusta à via judicial, especialmente quando seu conhecimento é amplamente difundido e compreendido pelos agentes envolvidos.

O primeiro objetivo específico deste estudo, que consistia em analisar o impacto da Lei 13.988/2020, comprovou que a transação tributária se consolida como um importante mecanismo de resolução consensual de litígios fiscais, estabelecendo um novo paradigma de cooperação entre a Fazenda Pública e os contribuintes. É, em suma, um instrumento de aproximação entre partes com interesses contrapostos, de modo a viabilizar, no seio de relações jurídico-tributárias conflituosas, o encerramento do litígio fiscal, mediante a estipulação de concessões recíprocas, o que, por força de expressa disposição legal, há de culminar com a extinção da obrigação tributária respectiva.

Com relação à efetividade da Lei nº 13.988/2020, somente o tempo dirá o quão longe será possível chegar. Certos de que os primeiros passos foram dados, o intuito deste trabalho foi amplificar a compreensão do instituto, cooperando para seu emprego legítimo e eficaz, o que será determinante para sua definitiva incorporação na vida prática. A eficácia deste mecanismo depende de uma compreensão clara e correta da legislação, o que reforça a necessidade de uma educação voltada para a prática.

O segundo objetivo, que visava investigar o papel da educação como mecanismo para difundir a prática da transação tributária, o trabalho revelou que a educação é essencial para capacitar os profissionais do direito tributário e os contribuintes, promovendo a adoção eficaz da transação tributária. Programas educacionais acessíveis e específicos podem democratizar o conhecimento, facilitando a mudança cultural necessária para a aceitação generalizada desse instrumento.

Já quanto ao terceiro objetivo, que propunha o desenvolvimento de um modelo educacional aplicável em diferentes níveis de ensino e treinamento profissional, também foi cumprido. Este estudo sugere que o desenvolvimento de um modelo educacional interdisciplinar, integrado e contínuo, que abrange desde a formação básica até a capacitação profissional, é essencial para institucionalizar a prática da transação tributária e garantir a preparação adequada dos profissionais envolvidos.

Assim, o estudo demonstrou que a educação, quando alinhada a políticas públicas e implementada de maneira estratégica, tem o poder de transformar a prática fiscal no Brasil. A transação tributária, se difundida e aplicada corretamente, pode não só aliviar a carga sobre o sistema judiciário, mas também contribuir para um sistema tributário mais justo, eficiente e colaborativo. A efetividade da Lei 13.988/2020, portanto, depende da continuidade desses esforços educacionais e da institucionalização da prática em todos os níveis.

A contribuição teórica deste estudo reside na ampliação do debate sobre a interseção entre educação e desjudicialização no campo do direito tributário. Ao explorar como a educação pode ser um vetor de transformação cultural e operacional no sistema fiscal, o estudo oferece novas perspectivas para a aplicação da transação tributária como uma prática comum e eficaz. Além disso, o estudo contribui para a literatura ao destacar a importância da capacitação técnica e da conscientização dos contribuintes como elementos fundamentais para o sucesso da desjudicialização.

Em termos práticos, o estudo propõe diretrizes concretas para a implementação de programas educacionais voltados à transação tributária. Ao sugerir a inclusão dessa temática nos currículos de cursos de direito e administração, bem como em treinamentos específicos para servidores públicos, o estudo oferece um caminho para a institucionalização da prática da transação tributária. Além disso, as sugestões para campanhas educativas e materiais acessíveis para contribuintes demonstram o compromisso com a democratização do conhecimento e a promoção de uma cultura de diálogo e cooperação.

Nota-se ainda que para que a educação em transação tributária atinja plenamente seu potencial, é essencial implementar políticas e práticas específicas voltadas à disseminação do conhecimento com foco na simplificação das regras fiscais. Entre as ações sugeridas, destaca-se a criação de programas de capacitação contínua para profissionais da área tributária, que incluam módulos sobre simplificação legislativa e práticas de negociação. Além disso, a inclusão de conteúdos de educação tributária em currículos escolares e universitários pode preparar as futuras gerações para um entendimento mais claro das normas fiscais. Campanhas informativas voltadas para o público em geral, utilizando linguagem acessível e exemplos práticos, também podem

democratizar o conhecimento tributário, incentivando uma maior adesão às transações e contribuindo para um sistema mais justo e menos litigioso.

O estudo, predominantemente qualitativo e baseado em análises documentais e bibliográficas, tem suas limitações em termos de generalização dos achados. Além disso, a implementação prática das sugestões educacionais propostas depende de uma série de fatores externos, como o apoio governamental e a receptividade dos profissionais da área, que não foram explorados em profundidade neste trabalho.

Caminhos futuros de pesquisa poderiam avaliar empiricamente a eficácia dos programas educacionais em transação tributária, medindo seu impacto na redução de litígios fiscais e na satisfação dos envolvidos, e explorar a receptividade dos operadores do direito e dos contribuintes às práticas de transação tributária, para aprimorar as estratégias educacionais propostas. E mais, estudos comparativos entre a prática da transação tributária no Brasil e em outros países, podem oferecer perspectivas para futuras adequações da legislação atual.

Referências

- ALVES, Vinícius Augustus de Vasconcelos Rezende. **Transação tributária à luz da igualdade**: análise do modelo inaugurado pela Lei nº 13.988/2020. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Transação**. 01.05.2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/273/edicao-1/transacao>. Acesso em: 19 junho 2024.
- BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 20 junho 2024.
- CÂMARA, Lauro Tércio. **Transação tributária no direito brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2022.
- CARDOSO, Yuri Aurélio Nascimento Arantes. **Transação tributária, uma realidade no Brasil**. 124 f., 2021. Dissertação (Mestrado em Direito, Justiça e Desenvolvimento) – São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Público, 2021.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- CONRADO, Paulo Cesar. **A transação da Lei no 13.988/2020 analisada sob a perspectiva do Construtivismo Lógico Semântico**. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=1rgoMaz3dbM&t=2641s>. Acesso em: 19 junho 2024.
- ESPINA, William Alberto Pirela. Influence of university education on the formation of the tax culture of the public accountant. **Visión de futuro**, v. 26, n. 1, p. 22-37, 2022.
- FRECKNALL-HUGHES, Jane; KIRCHLER, Erich. Towards a general theory of tax practice. **Social & Legal Studies**, v. 24, n. 2, p. 289-312, 2015.
- GAMA, Clairton Kubassewski. **Transação em matéria tributária: natureza, consequências e segurança jurídica**. REJuriSTJ, Brasília, ano 2, n. 2, p. 181-217, Dez., 2021.
- HIDAYATI, Berlina; HERMANTO, Febrika Yogie; NNAMDI, Anthony Ogbolu. Tax education and tax compliance: A multi-ethnic analysis. **JIFA (Journal of Islamic Finance and Accounting)**, v. 6, n. 1, p. 34-44, 2023.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. Improving the relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil. **Intertax**, v. 50, n. 3, 2022.
- PENNISI, Giulia Adriana. Legislative provisions in context: A linguistic approach. **Statute Law Review**, v. 37, n. 2, p. 101-115, 2016.
- PIGUILLEM, Facundo; RIBONI, Alessandro. Dynamic bargaining over redistribution in legislatures. **Available at SSRN 2282406**, 2012.
- PINHEIRO, Hendrick. **Transação tributária: planejamento e controle**. São Paulo: Fórum, 2021.
- PINHO, Humberto Dalla Bernardina. Settlements in Brazilian civil public actions: limits and possibilities of consensus after the 2015 Civil Procedure Code and the mediation act. **Juris Poiesis-Qualis B1**, v. 21, n. 26, p. 261-284, 2018.
- PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário**. São Paulo: Noeses, 2020.
- SANDU, Dorina. Tax Mediation-an Alternative to the Resolution of Disputes between Taxpayers and the Local Tax Administration. **Economic Insights-Trends & Challenges**, n. 3, 2021.

- SIREGAR, Iskandarsyah; RAHMADIYAH, Firlii; SIREGAR, Alisha Firiska Qatrunnada. Linguistic Intervention in Making Fiscal and Monetary Policy. **International Journal of Arts and Humanities Studies**, v. 1, n. 1, p. 50-56, 2021.
- TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e Arbitragem em Matéria Tributária. In: BOSSA, Gisele Barra [et al.]. **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 320.

CHAPTER 4

A participação popular no processo legislativo tributário na Espanha e no Brasil e proposta para maior transparência

Carlos Eduardo Almeida Martins de Andrade¹

Carla Abrantkoski Rister²

Resumo: o presente artigo faz uma análise comparativa da participação popular no processo legislativo tributário da Espanha e do Brasil e apresenta uma proposta inovadora para o incremento da transparência do gasto tributário no contexto legislativo brasileiro.

Abstract: this article makes a comparative analysis of the popular participation in the tax legislative process in Spain and Brazil and presents an innovative proposal for increasing the transparency of tax expenditure in the Brazilian legislative context.

Palavras principais: Participação popular. Processo legislativo. Tributo. Transparência.

Key words: Popular participation. Tax legislation. Tax. Transparency.

Introdução

O presente artigo traz um estudo comparativo das principais disposições constitucionais a respeito da participação popular no processo legislativo previsto para a instituição de tributos da Espanha e do Brasil.

Na primeira parte, são vistos os fundamentos para o desempenho do poder legislativo no processo de instituição dos meios de arrecadação do Estado e

1. Doutor em Direito. Registrador de Imóveis no Estado de São Paulo.

2. Professora Titular da Universidade de Araraquara. Doutora em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (Brasil). Juíza Federal em São Paulo.

atual situação nos dois países anteriormente mencionados. Na segunda parte do trabalho, é apresentada uma proposta de incremento da transparência com o objetivo de tornar o processo mais democrático e dialogicamente aberto.

O objetivo é contribuir para o debate sobre o estado atual no âmbito constitucional e formas de incremento da participação popular a partir do estudo comparativo entre a Espanha e o Brasil.

1. “*No taxation without representation*”

A existência de recursos econômico-financeiros disponíveis para o funcionamento da Administração Pública é um elemento essencial para a existência e o funcionamento do Estado, conforme já enunciado pelos federalistas Hamilton, Jay e Madison sobre o Poder Geral de Tributação³:

“Money is, with propriety, considered as the vital principle of the body politic; as that which sustains its life and motion, and enables it to perform its most essential functions. A complete power, therefore, to procure a regular and adequate supply of it, as far as the resources of the community will permit, may be regarded as an indispensable ingredient in every constitution”.

A sociedade precisa fornecer ao Estado os recursos econômicos para se sustentar; caso contrário, a situação seria a inexistência de meios para o exercício da liderança política e, portanto, a possibilidade de anarquia e decomposição⁴.

No caso específico da Espanha, o governo carece de uma legitimação democrática derivada diretamente da sociedade, de modo que o Congresso, representado pelas suas duas casas, exerce esse fundamental papel⁵.

3. A. HAMILTON, J. JAY, J. MADISON. The Federalist Papers. EBook Project Gutenberg, 2021. Traducción libre. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/18/18-h/18-h.htm>. Consulta em: 21/07/2024. Tradução livre do original em inglês: “O dinheiro é, com propriedade, considerado como o princípio vital do corpo político; como aquilo que sustenta sua vida e movimento e permite que ele desempenhe suas funções mais essenciais. Um poder completo, portanto, para obter um suprimento regular e adequado dele, na medida em que os recursos da comunidade o permitam, pode ser considerado um ingrediente indispensável em toda constituição.”

4. J. P. ROYO, M. C. DURÁN. Curso de Derecho Constitucional. Madrid. Marcial Pons, 2021, pp. 646-647.

5. J. P. ROYO, M. C. DURÁN. *Idem*, p. 647.

Tal importância não passou despercebida pelo Tribunal Constitucional espanhol, que em uma ação judicial envolvendo o Presidente do Governo e o questionamento da Lei do Parlamento Basco relativa aos orçamentos gerais da Comunidade Autônoma, ensejou o Acórdão 3/2003, de 16 de janeiro de 2003, FJ 3)⁶:

Assim, a conexão essencial entre o orçamento e a democracia parlamentar deve ser destacada como a chave para a resolução desse desafio constitucional. O orçamento é, como vimos, a chave do parlamentarismo, uma vez que é a instituição na qual as lutas políticas dos representantes do povo (Tribunais, Parlamentos ou Assembleias) historicamente tomaram forma para conquistar o direito de supervisionar e controlar o exercício do poder financeiro: primeiro, no que diz respeito ao poder de aprovar impostos e taxas; depois, para controlar a administração da receita e a distribuição dos gastos públicos.

Assim, os representantes da vontade popular têm uma importante atribuição que é renovada todos os anos: o exame detalhado, a possibilidade de emenda e, finalmente, a aprovação do Orçamento Geral do Estado.

A importância da atividade periódica e regular das assembleias populares já havia sido enfatizada pelo conhecido filósofo Barão de Montesquieu em seu célebre e sempre citado livro do Espírito das Leis⁷:

Se o poder legislativo decidir, não de ano em ano, mas para sempre, sobre a arrecadação de fundos públicos, ele corre o risco de perder sua liberdade,

6. O Acórdão, no original em espanhol, possui a seguinte redação para o trecho anteriormente mencionado: *Así, la conexión esencial entre presupuesto y democracia parlamentaria debe ser destacada como clave para la resolución de este recurso de inconstitucionalidad. El presupuesto es, como hemos visto, la clave del parlamentarismo ya que constituye la institución en que históricamente se han plasmado las luchas políticas de las representaciones del pueblo (Cortes, Parlamentos o Asambleas) para conquistar el derecho a fiscalizar y controlar el ejercicio del poder financiero: primero, respecto de la potestad de aprobar los tributos e impuestos; después, para controlar la administración de los ingresos y la distribución de los gastos públicos.*"

7. Charles de Secondat, baron de la Brède et de MONTESQUIEU. *Esprit des lois*, Ebook Project Gutenberg, 2008. A versão apresentada é uma tradução livre. A original, em francês, é a seguinte: *"Si la puissance législative statue, non pas d'année en année, mais pour toujours, sur la levée des deniers publics, elle court risque de perdre sa liberté, parce que la puissance exécutrice ne dépendra plus d'elle, et quand on tient un pareil droit pour toujours, il est assez indifférent qu'on le tienne de soi ou d'un autre. Il en est de même si elle statue, non pas d'année en année, mais pour toujours, sur les forces de terre et de mer qu'elle doit confier à la puissance exécutrice."* Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/27573/27573-h/27573-h.htm>. Consulta em: 21/07/2024.

porque o poder executivo não dependerá mais dele, e quando tal direito é mantido para sempre, é completamente irrelevante se ele é mantido por si mesmo ou por outro. O mesmo se aplica se ele decidir, não de ano em ano, mas para sempre, sobre as forças terrestres e marítimas que deve confiar ao poder executivo.

Conforme apresentado pela doutrina, essa importante e fundamental função dos Parlamentos surgiu, cronológica e historicamente, antes de outro poder mais conhecido, o de editar leis gerais e abstratas⁸.

Segado relata que os tribunais medievais ou assembleias representativas, à sua época, estavam intimamente ligados ao exercício de aprovação das despesas e receitas do Estado, realizando controle popular da atividade tributária do Estado⁹.

De fato, o próprio surgimento dos parlamentos representativos decorre do papel dos representantes dos respectivos estamentos em autorizar a concessão ou a denegação de subsídios e de tributos¹⁰.

Entre os vários países democráticos ocidentais, há diferenças importantes e significativas nas disposições constitucionais que tratam do papel e da participação dos representantes legislativos¹¹.

Além disso, a legitimidade para instituir e alterar tributos conferida ao Poder Legislativo não permaneceu estático; ele mudou ao longo do tempo, seja com o aumento dos poderes de emenda ou com restrições¹².

Mais recentemente, o aumento das demandas sociais por uma ação mais ativa e interventora do Poder Executivo tem, paradoxalmente, tornado as restrições à participação popular no processo legislativo visíveis¹³.

Entretanto, não é incomum que o Poder Legislativo promova uma reação, seja deixando para aprovar o orçamento somente no ano seguinte seja alterando as disposições constitucionais do processo legislativo tributário.

8. J. P. ROYO, M. C. DURÁN. *Ibidem*, p. 647.

9. F. F. SEGADO. *El Sistema Constitucional Español*. Madrid. Dykinson, 1992, p. 646.

10. F. F. SEGADO. *Idem*, p. 646.

11. Como será visto a seguir, as mudanças introduzidas pelas alterações constitucionais no Brasil criaram a nova figura das “emendas obrigatórias” dos parlamentares e do Congresso Nacional.

12. Como fato histórico, a Constituição espanhola de 1812 introduziu o princípio da anualidade orçamentária no continente europeu pela primeira vez. J. P. ROYO, M. C. DURÁN. *Ibidem*, p. 647.

13. A ação pode envolver o momento mais adequado para o envio, por exemplo, após possíveis eleições autonômicas, conforme noticiado pela imprensa na Espanha em 2018. Disponível em: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/08/24/midinero/1535107552_838326.html. Consulta: 21/07/2024.

Pelo contrário, a primeira reação, que podemos chamar de dilatória, é bastante frequente, como mostram as notícias não só na Espanha, mas também em outros países, como em outros países europeus¹⁴ e nos EUA¹⁵.

A referida situação acontece, principalmente, quando a oposição detém a maioria parlamentar e impõe obstáculos ao Poder Executivo para a aprovação e o uso efetivo dos orçamentos aprovados.

Dessa forma, a Administração Pública fica sem autorização para gastar as políticas públicas incluídas no programa do partido que eventualmente chegue à Presidência ou forme novo Conselho de Ministros¹⁶.

Por outro lado, embora em menor grau ou com menor frequência, é a reação do Poder Legislativo para, por exemplo, alterar a Constituição e para prever mais poderes para aprovar emendas alterando o processo legislativo tributário.

Nesse contexto, as recentes alterações na Constituição brasileira demonstram como a reação das Cortes Gerais pode mudar o processo legislativo de forma mais profunda, embora nem sempre com maior transparência.

Além disso, o contexto da pandemia da COVID-19 criou condições políticas, sociais e econômicas para rever o papel dos parlamentos e aumentar a participação popular por meio de um papel mais ativo no processo.

O objetivo não é esgotar a análise de todas as disposições constitucionais que tratam do processo legislativo tributário; pelo contrário, é apresentar os pontos mais relevantes e perspectivas mais democráticas.

2. O processo legislativo e papel das Cortes Gerais no Reino da Espanha

De acordo com o Plano Orçamentário do Reino da Espanha de 15 de outubro de 2021, divulgado pelo Ministério das Finanças após a aprovação do

14. Disponível em: <https://www.reuters.com/world/europe/portugals-parliament-rejects-budget-snap-election-looms-2022-2021-10-27/>. Consulta em: 21/07/2024.

15. Disponível em: <https://www.reuters.com/article/espanha-derrota-orcamento-eleicoes-idBRKC-N1Q21LU-OBRTTP>. Consulta: 21/07/2024.

16. O desligamento da máquina pública é especialmente proeminente em sistemas eleitorais com divisões partidárias mais claras, como é o caso dos EUA, conforme amplamente divulgado por veículos como Whashington Post e The Guardian. Disponível em: <https://www.washingtonpost.com/news/fact-checker/wp/2014/07/15/obamas-claim-that-the-gop-has-blocked-every-serious-idea/>. Consulta em: 21/07/2024. Disponível em: <https://www.theguardian.com/world/2012/apr/26/democrats-gop-plot-obstruct-obama>. Consulta: 21/07/2024.

Projeto de Lei do Orçamento Geral do Estado pelo Conselho de Ministros, a previsão de despesas do Governo Central é de 458 bilhões de euros para o ano de 2022¹⁷.

Por outro lado, a previsão de receita é de 376 bilhões de euros para o mesmo ano, com um déficit projetado de 81 bilhões de euros, equivalente a 3,9% para a Administração Central e 5% para as Administrações Públicas como um todo¹⁸.

Considerando a dimensão dos valores, os orçamentos públicos têm efeitos financeiros e econômicos notáveis, seja para estimular (com mais gastos ou redução de impostos, por exemplo), seja para desestimular (com restrição de gastos ou aumento de receitas, por outro lado) a economia e as ações dos demais agentes privados.

Assim, em razão de sua importância e de seus efeitos na vida de todos os cidadãos, as Constituições tentam prever e regular a forma como as despesas e receitas são apresentadas e aprovadas.

A principal disposição constitucional sobre o processo legislativo tributário-orçamentário é, segundo a doutrina majoritária, o artigo 134 do Título VII denominado Economia e Fazenda Pública da Constituição Espanhola¹⁹.

O primeiro parágrafo do mencionado dispositivo afirma que é responsabilidade do Governo, entendimento como o Poder Executivo, preparar a previsão do orçamento geral do Estado²⁰.

Essa é uma disposição tradicional, prevista não só na Espanha, mas também no Brasil e em outros países, que atribui ao Executivo a iniciativa exclusiva de criação e apresentação dos orçamentos para análise dos representantes do povo.

17. Disponível em: <https://elpais.com/economia/2021-10-13/el-gobierno-presenta-unos-presupuestos-para-dejar-atras-la-crisis-del-virus.html>. Consulta em: 21/07/2024.

18. Plano Orçamentário 2022 do Reino da Espanha. Disponível em en: <https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2022/Plan-Presupuestario-2022-ES.pdf>. Consulta em: 21/07/2024. Com relação às despesas, de acordo com o mesmo documento, o maior item é o de proteção e promoção social, com 215 bilhões de euros, seguido pelo de ações gerais, com 133 bilhões de euros. Dentro do primeiro item acima, 171 bilhões de euros são dedicados a gastos com pensões e, no segundo, de caráter geral, 70 bilhões de euros são transferências para outras administrações públicas.

19. Constituição Espanhola. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>. Consulta em: 21/07/2024.

20. No texto original: “1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.”

Por outro lado, há ainda a previsão constitucional expressa no mesmo dispositivo de que as casas do parlamento examinem, emendem e aprovem as propostas legislativas do Executivo na referida matéria²¹.

Esse papel das casas legislativas é bastante tradicional e sua origem, segundo a doutrina, é remota²², anterior à definição de poderes para representar os cidadãos e exercer a função legislativa²³.

Esse desenho institucional garante, ou deveria garantir, um sistema de controle e equilíbrio entre o executivo e o legislativo, com divisão de tarefas públicas entre os principais atores políticos²⁴.

Entretanto, o parágrafo mais relevante para os propósitos deste documento é o seguinte²⁵:

Art. 134. 6. Qualquer proposta ou emenda que envolva um aumento nas dotações ou uma diminuição na receita orçamentária exigirá o consentimento do Governo para ser processada.

De acordo com Prieto e Alonso²⁶, o precedente histórico espanhol para o parágrafo acima mencionado é o artigo 108 da Constituição de 1931²⁷, que estabeleceu limitações ao poder das emendas parlamentares; a Lei Orgânica do Estado de 1967²⁸, cujo artigo 58.11 exigia o consentimento do Governo para sua tramitação; e a Constituição Italiana de 1949 (artigo 81), a Constituição Francesa de 1959 (artigo 40) e a Constituição Alemã de 1949 (artigo 113)²⁹.

21. No texto original: “6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.”

22. F. F. SEGADO. *Idem*, p. 646.

23. Charles de Secondat, Baron de la Brède et de MONTESQUIEU. *Idem*, 2008.

24. Como será visto, há críticas à doutrina sobre a limitação da capacidade dos parlamentares de fazer emendas. J. P. ROYO, M. C. DURÁN. *Idem*.

25. Em tradução livre. Na redação original: “Art. 134. 6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación.”

26. L. M. C. PRIETO y J. L. P. ALONSO in L. M. C. PRIETO (dir), A. P. OLMEDA (coord.) y otros. Comentarios a la Constitución Española de 1978. Tomo II. Madrid. Thomson Reuters, 2018, p. 1059.

27. Disponível em: https://www.congreso.es/docu/constituciones/1931/1931_cd.pdf. Consulta em: 21/07/2024.

28. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1967-5>. Consulta em: 21/07/2024.

29. Para referência aos debates constituintes, inclusive sobre a tramitação nos comitês específicos e as emendas apresentadas ao Artigo 134., ver: E. G. CORONA. Las potestades financieras de las cortes

De acordo com Royo y Durán, a aprovação de orçamentos na Espanha é caracterizada pelo enfraquecimento³⁰ relativo das Cortes Gerais e o correspondente fortalecimento relativo do governo³¹.

Primeiro, porque garante ao governo a prerrogativa exclusiva da iniciativa da Lei Orçamentária, excluindo qualquer outra parte legítima. Segundo, porque depois que o projeto de lei é enviado às Cortes Gerais, o poder de emenda dos representantes parlamentares é bastante limitado.

Na doutrina, há quem afirme que o referido dispositivo constitucional somente se aplica à modificação de dotações orçamentárias já aprovadas³².

Corona também apresenta a referida discussão doutrinária sobre a aplicação do artigo 134.6 CE na fase de aprovação e discussão dos orçamentos³³.

Além disso, o Regimento Interno do Congresso dos Deputados, no processo legislativo comum, também se refere às restrições às emendas a um projeto de lei nos mesmos termos³⁴:

Art. 111. 1o As emendas a projeto de lei que impliquem aumento de dotação ou diminuição de receita orçamentária dependerão de aprovação do Governo para serem processadas.

Art. 133. 3o As emendas ao projeto de lei do Orçamento Geral do Estado que impliquem aumento de dotação em qualquer item só poderão ser

generales: del uso al abuso del veto presupuestario sobre las enmiendas con repercusiones financieras. Revista General de Derecho Constitucional. Número 28, de octubre de 2018. Disponível em: https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=420896&popup=. Consulta em: 21/07/2024.

30. F. F. SEGADO. *Ibidem*, p. 647: “Sin embargo, las peculiaridades constitucionales previstas para la tramitación de esta Ley [la ley presupuestaria] suponen evidentes restricciones para las facultades de los órganos legislativos.”

31. J. P. ROYO, M. C. DURÁN. *Ibidem*, p. 651.

32. J. I. M. FERNÁNDEZ. Comentarios a la Constitución Española. Madrid. Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, 2018, p. 914.

33. E. G. CORONA. Las potestades financieras de las cortes generales: del uso al abuso del veto presupuestario sobre las enmiendas con repercusiones financieras. Revista General de Derecho Constitucional. Número 28, de octubre de 2018. Disponível em: https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=420896&popup=. Consulta em: 21/07/2024.

34. Reglamento del Congreso de los Diputados. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1982- 5196>. Consulta em: 21/07/2024. Em tradução livre. Na redação original em espanhol: “Art. 111. 1. Las enmiendas a un proyecto de ley que supongan aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirán la conformidad del Gobierno para su tramitación. Art. 133. 3. Las enmiendas al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado que supongan aumento de créditos en algún concepto únicamente podrán ser admitidas a trámite si, además de cumplir los requisitos generales, proponen una baja de igual cuantía en la misma Sección.”

aceitas para tramitação se, além de atenderem aos requisitos gerais, propuserem diminuição de igual valor na mesma seção.

Além disso, os Regulamentos do Senado, nas Seções 1 e 2 do Artigo 151, estipulam que todos os projetos de lei apresentados ao Senado devem ser imediatamente encaminhados ao Governo para que este possa expressar sua opinião³⁵:

Art. 151.1. Qualquer projeto de lei apresentado no Senado deverá ser imediatamente enviado ao Governo para que, sob a proteção do artigo 134. 6 da Constituição, ele possa expressar sua concordância ou discordância com sua tramitação, se, em sua opinião, implicar aumento de dotações ou diminuição de receita orçamentária. 2. uma vez encerrado o período para a apresentação de emendas a um projeto ou proposta de lei, estas deverão ser imediatamente enviadas ao Governo para os fins mencionados na seção anterior.

É importante observar que o Tribunal Constitucional da Espanha já teve a oportunidade de expressar sua opinião sobre os preceitos mencionados acima.

De acordo com Corona, a primeira vez que o Tribunal foi acionado foi no Acórdão 27/1981, de 20 de julho³⁶: ela estabeleceu a tese de que a lei orçamentária orienta e dirige a política econômica e que essa função pertence ao Governo³⁷, de acordo com o FJ 2:

Trata-se de salvar a qualificação da Lei Orçamentária como veículo de direção e orientação da política econômica que corresponde ao Governo, quando elabora o projeto de lei e do qual participa o Parlamento, em uma

35. Reglamento del Senado. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1994-10830>. Consulta em: 21/07/2024. Em tradução livre. Na versão original em espanhol: “Art. 151. 1. Toda proposición de ley presentada en el Senado será remitida de inmediato al Gobierno para que, al amparo del artículo 134. 6 de la Constitución, pueda manifestar su conformidad o disconformidad con su tramitación, si en su opinión supusiese aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestario. 2. Finalizado el plazo de presentación de enmiendas a un proyecto o proposición de ley, éstas serán remitidas de inmediato al Gobierno a los efectos mencionados en el apartado anterior.”

36. E. G. CORONA. *Idem*. Disponível em: https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=420896&popup=. Consulta em: 21/07/2024.

37. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1981-18420>. Consulta em: 21/07/2024. Tradução livre. Na redação original em espanhol: “Se tratarla de salvar la cualificación de la Ley de Presupuestos como vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno, cuando elabora el proyecto y en la que participa el Parlamento, en función peculiar –la de su aprobación– que el artículo 66.2 de la Constitución enuncia como una competencia específica desdoblada de la genérica «potestad legislativa del Estado.»”

função peculiar - a de sua aprovação - que o artigo 66.2 da Constituição enuncia como uma competência específica separada do genérico “poder legislativo do Estado.

Posteriormente, na decisão STC 65/1987, de 21 de maio, o Tribunal Constitucional voltou a analisar a natureza da lei orçamentária³⁸ sob a perspectiva da existência de limitações processuais, incluindo a prevista no artigo 6³⁹:

No exame, emenda e aprovação desse núcleo indisponível está a função orçamentária atribuída às Cortes pela Constituição, uma função que, também nos termos deste Tribunal, “o art. 66.2 C.E. enuncia como uma competência específica, separada do poder legislativo genérico do Estado” (STC 27/1981, 20 de julho, base legal 2.º). A especificidade dessa competência é refletida nas peculiaridades constitucionalmente previstas para seu exercício, que a diferenciam da competência legislativa; assim, a reserva ao Governo da elaboração do orçamento (art. 134.1) e as limitações processuais previstas nas seções 6 e 7 do mesmo artigo.

Na decisão STC 76/1992, de 14 de maio, o Tribunal afirmou que a Lei Orçamentária é uma verdadeira lei, ou seja, com capacidade de inovar no ordenamento jurídico, com natureza singular diante das restrições impostas à função das Cortes Gerais⁴⁰.

38. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1987-13590>. Consulta em: 21/07/2024. Tradução livre, Na versão original em espanhol: “*En el examen, enmienda y aprobación de este núcleo indisponible se cifra la función presupuestaria que a las Cortes atribuye la Constitución, función que, también en términos de este Tribunal, «el art. 66.2 C.E. enuncia como una competencia específica, desdoblada de la genérica potestad legislativa del Estado» (STC 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico 2.º). La especificidad de esta competencia se traduce en las peculiaridades constitucionalmente previstas respecto de su ejercicio, y que la diferencian de la competencia legislativa; así, la reserva al Gobierno de la elaboración del presupuesto (art. 134.1) y las limitaciones procedimentales contempladas en los apartados 6.º y 7.º del mismo artículo.*”

39. Corona entende que la Corte Constitucional tubo de fundamentar con más profundidad las conclusiones de la STC 27/1981: “En esta ocasión, el Tribunal argumenta de modo más sólido, dado que ahora parece que las restricciones procedimentales al debate son precisamente fruto de la concepción de la potestad presupuestaria como diversa de la legislativa y no a la inversa”. E. G. CORONA. Ibidem. Disponível em: https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=420896&popup=. Consulta em: 21/07/2024.

40. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1992-13854>. Consulta em: 21/07/2024.

No Acórdão 44/2015, de 5 de março, o Tribunal Constitucional reconheceu que os regulamentos parlamentares já impõem uma restrição à função legislativa, especialmente em matéria orçamental, como se pode verificar na alínea d) do n.º 5 do FJ⁴¹:

Essa proibição constitucional decorre não apenas do condicionamento a que o art. 134 CE aos orçamentos gerais como veículo de direção e orientação da política económica do Governo e, portanto, com uma função específica e constitucionalmente definida, mas também das restrições impostas à sua tramitação parlamentar (fundamentalmente nos procedimentos de emenda e debate) pelas Ordens Permanentes das Câmaras (entre muitas outras, SSTC 27/1981, 20 de julho, FJ 2; 274/2000, 15 de novembro, FJ 4; 109/2001, 26 de abril, FJ 5; e 67/2002, 21 de março, FJ 3).

Em outras palavras, os Tribunais Gerais estão sujeitos a um regime restritivo de participação no processo de alteração da lei orçamentária, seja por disposição constitucional ou de acordo com o Regimento Interno do Congresso dos Deputados ou do Senado.

Mais recentemente, no Acórdão 34/2018⁴², de 12 de abril, o Tribunal Constitucional analisou a contestação do Governo aos acordos da Mesa do Congresso dos Deputados para suspender a implementação da Lei Orgânica de Qualidade Educacional⁴³.

Nesse conflito entre órgãos constitucionais, o Tribunal iniciou a argumentação jurídica reiterando o poder do Governo nos seguintes termos (FJ 7a)⁴⁴:

41. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-3822>. Consulta em: 21/07/2024. Tradução livre. Na versão original em espanhol: “Esta prohibición constitucional no solo deriva del condicionamiento a que somete el art. 134 CE a los presupuestos generales como vehículo de dirección y orientación de la política económica del Gobierno y, por tanto, con una función específica y constitucionalmente definida, sino también de las restricciones impuestas a su tramitación parlamentaria (fundamentalmente en los trámites de enmienda y debate) por los Reglamentos de las Cámaras (entre muchas, SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 2; 274/2000, de 15 de noviembre, FJ 4; 109/2001, de 26 de abril, FJ 5; y 67/2002, de 21 de marzo, FJ 3).”

42. Disponível em: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-6826. Consulta em: 21/07/2024.

43. L. M. C. PRIETO y J. L. P. ALONSO in L. M. C. PRIETO (dir), A. P. OLMEDA (coord.) y otros. Ibidem, p. 1061.

44. Tradução livre. Na redação original em espanhol: “En primer lugar, en cuanto a su alcance objetivo, hemos constatado que al Ejecutivo no sólo le está constitucionalmente atribuida, en exclusiva, la

Em primeiro lugar, no que diz respeito ao seu alcance objetivo, observamos que ao Executivo não só é atribuída constitucionalmente, de forma exclusiva, a iniciativa orçamentária parlamentar, mas também o controle sobre sua reforma.

Entretanto, é importante recordar que essa prerrogativa do Executivo, por limitar a atividade do Legislativo, afeta apenas as medidas que têm um efeito real e efetivo sobre o orçamento⁴⁵:

Ora, a prerrogativa do Executivo a que se refere o artigo 134.6 CE, cujo efeito limitador sobre a própria atividade do Legislativo é evidente, limita-se àquelas medidas cujo impacto sobre o orçamento do Estado é real e efetivo. O contrário seria uma interpretação extensiva dos limites contidos no artigo 134 CE, que reiteramos que se referem apenas ao orçamento (por exemplo, STC 136/2011, 13 de setembro, FJ 11).

É interessante notar que há uma referência à decisão STC 242/2006⁴⁶, de 18 de agosto, na qual se afirma a necessidade de evitar a distorção do programa do governo eleito por meio de emendas parlamentares (FJ 2)⁴⁷:

Como se depreende dos fatos que acabam de ser assinalados e das alegações das partes, no caso em tela é decisivo ter em conta que está em jogo um poder do Governo, reconhecido no caso do País Basco no art. 105.2 de seu Regimento Parlamentar (e no âmbito estatal no art. 136.6 CE), que se baseia na confiança outorgada ao Governo através da aprovação do orçamento para implementar seu programa anual de política econômica sem que este seja desvirtuado através de iniciativas legislativas parlamentares.

iniciativa parlamentaria presupuestaria, sino también el control sobre su reforma.”

45. Em tradução livre. Na redação original em espanhol: “*Ahora bien, la prerrogativa del Ejecutivo a que se refiere el artículo 134.6 CE, cuyo efecto limitador de la actividad misma del Legislativo es evidente, se ciñe a aquellas medidas cuya incidencia sobre el presupuesto del Estado sea real y efectiva. Lo contrario supondría una interpretación extensiva de los límites contenidos en el artículo 134 CE, que hemos reiterado que se refieren sólo al presupuesto (por todas, STC 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11).*”

46. Disponível em: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2006-14888. Consulta em: 21/07/2024.

47. Tradução livre. Na versão original em espanhol: “*Como se desprende de los hechos que se acaban de señalar y de las alegaciones de las partes, en el caso que nos ocupa resulta decisivo tener en cuenta que está en juego una potestad del Gobierno, reconocida en el caso del País Vasco en el art. 105.2 de su Reglamento parlamentario (y en el ámbito estatal en el art. 136.6 CE), que se basa en la confianza concedida al Gobierno a través de la aprobación del presupuesto para ejecutar su programa anual de política económica sin que éste sea desnaturalizado a través de iniciativas legislativas parlamentarias.*”

No entanto, no presente caso, a Corte Constitucional considerou que a rejeição do veto orçamentário pela Mesa do Congresso dos Deputados não prejudicou a competência governamental derivada do artigo 134.6 da Constituição Espanhola.

Entre os fundamentos jurídicos está a necessidade de que o impacto sobre as receitas e despesas seja direto e imediato, real e não meramente hipotético e futuro, uma vez que, em tese, qualquer projeto de lei é potencialmente suscetível de ter impactos, muitas vezes indiretos, sobre os orçamentos.

Como afirmado por Corona⁴⁸, as casas legislativas haviam autolimitado a capacidade de emendar o orçamento, embora não expressamente previsto na Constituição, e, por outro lado, o Governo estava usurpando a referida função, por meio de vetos sem razão direta e imediata, de acordo com as decisões anteriores da Corte Constitucional.

3. O processo legislativo e o papel do Congresso na República Federativa de Brasil

Na Constituição brasileira, a lei orçamentária está prevista nos artigos 165 a 168, considerando que há os artigos 167-A a 167-G, muitos deles acrescentados recentemente, nos anos de 2015, 2019, 2020 e 2021, principalmente em razão da pandemia da COVID-19.

Importante dizer que os artigos constitucionais tratam de detalhes do processo de aprovação, conteúdo, limites das leis orçamentárias, entre outros, com dispositivos que, em comparação com as disposições constitucionais da Espanha, estão previstos em diplomas infraconstitucionais.

Ainda assim, um dispositivo recente que representa um significativo afastamento das disposições constitucionais e legais de outros países, inclusive da Espanha, é o chamado “orçamento impositivo”, com importância para maior ou menor participação popular no processo legislativo.

48. E. G. CORONA. *Ibidem*. Disponível em: https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=420896&popup=. Consulta em: 21/07/2024.

De acordo com os 9º e 11 do artigo 166⁴⁹ da Constituição brasileira, introduzidos em 2015 e novamente alterados em 2022, são aplicáveis e obrigatórias as emendas parlamentares individuais ao projeto de Lei Orçamentária, até o limite de 2% da receita corrente líquida do exercício anterior.

A mesma disposição de execução obrigatória foi introduzida em 2019 para as emendas de iniciativa das bancadas partidárias até o limite de 1% da receita corrente líquida do ano anterior.

É interessante dizer que o contexto histórico e político entre 2015 e 2016 no Brasil permitiu que as casas legislativas brasileiras fizessem a mudança constitucional acima mencionada, alterando a Constituição para prever o poder impositivo ou compulsório parlamentar em matéria orçamentária⁵⁰.

Nesse período, a Presidência da República esteve envolvida em um processo de impeachment “, com diminuição do poder do Executivo e aumento da preponderância do Legislativo⁵¹.

Por ser um procedimento eminentemente político, o processo de impeachment requer a autorização de dois terços da Câmara dos Deputados para ser aberto. Se concedida, o processo é encaminhado ao Senado Federal, que analisará a conveniência e a oportunidade do prosseguimento

49. Na redação original: “ 9º As emendas individuais ao projeto de lei orçamentária serão aprovadas no limite de 2% (dois por cento) da receita corrente líquida do exercício anterior ao do encaminhamento do projeto, observado que a metade desse percentual será destinada a ações e serviços públicos de saúde. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 126, de 2022)

9º-A Do limite a que se refere o 9º deste artigo, 1,55% (um inteiro e cinquenta e cinco centésimos por cento) caberá às emendas de Deputados e 0,45% (quarenta e cinco centésimos por cento) às de Senadores. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 126, de 2022) 10. A execução do montante destinado a ações e serviços públicos de saúde previsto no 9º, inclusive custeio, será computada para fins do cumprimento do inciso I do 2º do art. 198, vedada a destinação para pagamento de pessoal ou encargos sociais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 86, de 2015) 11. É obrigatória a execução orçamentária e financeira das programações oriundas de emendas individuais, em montante correspondente ao limite a que se refere o 9º deste artigo, conforme os critérios para a execução equitativa da programação definidos na lei complementar prevista no 9º do art. 165 desta Constituição, observado o disposto no 9º-A deste artigo.”

50. Na redação original: “ 12. A garantia de execução de que trata o 11 deste artigo aplica-se também às programações incluídas por todas as emendas de iniciativa de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal, no montante de até 1% (um por cento) da receita corrente líquida realizada no exercício anterior.”

51. Conforme ampla divulgação dos meios de comunicação. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2015/03/17/internas_economia,475762/congresso-promulga-nesta-terca-a-emenda-do-orcamento-impositivo.shtml. Consulta em: 21/07/2024.

e, em caso positivo, procederá à investigação e à decisão. O quórum para o afastamento definitivo do Poder Executivo é de dois terços dos senadores e esse tribunal especial é presidido pelo presidente do Supremo Tribunal Federal, a corte constitucional brasileira⁵².

Como consequência desse processo, sem ter maioria no Congresso, houve uma perda de poder do Executivo, mesmo em questões de iniciativa orçamentária, tradicionalmente onde ele tem maior influência, como demonstra o caso espanhol acima mencionado.

É importante observar que a votação e a aprovação de emendas à Constituição brasileira não estão sujeitas ao controle do Chefe do Executivo por meio de veto. De acordo com o artigo 60, 3º, da Constituição, o veto está previsto apenas para projetos de lei, não para alterações constitucionais por meio de emendas, que exigem três quintos dos deputados e três quintos dos senadores, em duas votações distintas.

Em outras palavras, a base de apoio do Poder Executivo no período mencionado era inferior a dois quintos dos representantes parlamentares nas duas câmaras, o que explica, entre outros motivos, as mudanças aprovadas.

Todavia, o incremento da participação do Poder Legislativo não foi acompanhamento de maior transparência e participação popular.

Ao contrário, conforme amplamente noticiado pelos meios de comunicação e objeto de decisão do excelso Supremo Tribunal Federal⁵³, houve uma diminuição da transferência no processo legislativo.

Paradoxalmente, o instituto recebeu a alcunha de “orçamento secreto”, devido tanto à ausência de conhecimento da origem e destino das verbas quanto da discricionariedade dos parlamentares na destinação dos recursos.

52. Segundo artigos 51 e 52 da Constituição Federal.

53. Trata-se da decisão proferida nas Ações de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPFs) 850, 851, 854 e 1014, cuja ementa é a seguinte: ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. “ORÇAMENTO SECRETO”. DESPESAS PÚBLICAS RESULTANTES DE NEGOCIAÇÕES OCULTAS ENTRE O EXECUTIVO E SUA BASE PARLAMENTAR DE APOIO NO CONGRESSO. EMENDAS DO RELATOR (CLASSIFICADAS PELO IDENTIFICADOR ORÇAMENTÁRIO RP 9). CONSTATAÇÃO OBJETIVA DA OCORRÊNCIA DE EFETIVA TRANSGRESSÃO AOS POSTULADOS REPUBLICANOS DA TRANSPARÊNCIA, DA PUBLICIDADE E DA IMPESSOALIDADE NO ÂMBITO DA GESTÃO ESTATAL DOS RECURSOS PÚBLICOS, ASSIM COMO DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E DA RESPONSABILIDADE NA GESTÃO FISCAL. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357616861&text=.pdf>. Consulta em: 21/07/2024.

A situação retratada anteriormente viola frontalmente o art. 145, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional 132, de 2023, que incluiu expressamente o princípio da transparência, entre outros novos princípios, como da simplicidade, da cooperação e da defesa ao meio ambiente, ao Sistema Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 145, 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

Na medida em que nem a concentração de poderes no Executivo tampouco a ampla discricionariedade no Poder Legislativo parece conduzir à maior transparência e participação popular, o presente trabalho apresenta propostas para o alcance dos referidos objetivos.

4. Proposta para maior transparência e participação popular no processo legislativo

A proposta de maior transparência e participação popular do presente trabalho refere-se à maior transparência e participação direta da população a respeito do que a doutrina denomina de gasto tributário.

Embora não haja unanimidade sobre a sua definição, sendo definido ora como benefício tributário ou fiscal, ora como desoneração tributária ou renúncia fiscal, é certo que apresenta importante impacto na arrecadação dos tributos⁵⁴.

Não obstante a Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira trate especificamente do tema⁵⁵, com regulamentação pela Portaria do Ministério

54. DE AZEVEDO, Ricardo Rocha et al. Controle e transparência sobre os gastos tributários em municípios brasileiros. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, v. 15, n. 2, p. 83-99, 2020, pp. 83-4.

55. Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Consulta em: 21/07/2024.

da Fazenda nº 285, de 2018⁵⁶, é certo que não se vê uma ampla discussão a respeito do tema.

Note-se que a divulgação nos portais de transparência, embora medida importante para a divulgação de informações⁵⁷, não é suficiente, por se trata de publicidade meramente ativa, sem envolvimento direto e efetivo.

Note-se que, segundo pesquisas, na América Latina, a renúncia de receitas ou desoneração tributária pode variar de um mínimo de 10 a um máximo de 20% das receitas arrecadas pelo Estado⁵⁸.

Segundo a Fundação Getúlio Vargas, o gasto tributário no Brasil subiu de 2% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2002 para 6,9% do PIB em 2024, segundo projeções daquela entidade⁵⁹.

Em outros termos, a renúncia ou desoneração afigura-se tão relevante dentro do contexto da arrecadação dos tributos, que a sua discussão, avaliação e eventual revisão possui impacto nas receitas tributárias superior à eventual instituição de novos tributos ou revogação dos atualmente existentes e seu impactos sobre as políticas públicas⁶⁰.

Para atendimento do referido objetivo, poderia ser adotada a mesma sistemática prevista para as audiências públicas referentes ao orçamento participativo, uma vez que a renúncia de receita, conforme visto, assemelha-se à despesa tanto pelo impacto quanto pela forma de execução.

A necessidade de participação popular consta expressamente do Plano Plurianual (PPA) de 2024 da União Federal, em que foram definidas

56. R. L. TORRES. O princípio da transparência no direito financeiro. Mundo Jurídico. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp, 2005.

57. L. F. TRONQUINI; T. LIMBERGER. Renúncia de receita tributária e cibertransparência: sobre a (in) disponibilização de informações pelos portais da transparência dos dez municípios com maior produto interno bruto (PIB) do estado do Rio Grande do Sul. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 3, n. 2, p. 87-103, 2017.

58. R. R. DE AZEVEDO et al. Controle e transparência sobre os gastos tributários em municípios brasileiros. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 15, n. 2, p. 83-99, 2020.

59. M. PIRES. Desafios do gasto tributário. São Paulo: FGV, 26 nov. 2024. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/desafios-dos-gastos-tributarios#:~:text=O%20Relat%C3%B3rio%20mostrou%20que%20os,%C3%A9%20o%20melhor%20retrato%20disp on%C3%ADvel>. Consulta em: 10/01/2025.

60. C. A. RISTER; R. CARVALHO FILHO. Análise econômica do direito e políticas públicas de redistribuição de renda. In: PINHEIRO, Armando Castelar, PORTO, Antônio José Maristello, e SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro (coords). Aplicações em Direito e Economia. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022, pp. 13-41.

as seguintes prioridades pela população, conforme art. 3º da Lei nº 14.802/24: combate à fome e redução das desigualdades; educação básica; saúde: atenção primária e atenção especializada; Programa de Aceleração do Crescimento - Novo PAC; neoindustrialização, trabalho, emprego e renda; e combate ao desmatamento e enfrentamento da emergência climática⁶¹.

Assim, os benefícios fiscais poderiam ser discutidos abertamente, de forma direta com a comunidade, que teria condições de avaliar seus benefícios e eventuais falhas a serem corrigidas.

Frise-se que o procedimento já se encontra devidamente institucionalização para fins de discussão e deliberação das demais despesas orçamentárias⁶² e, embora também previsto para a os tributos, tem sido pouco utilizado neste último âmbito.

Note-se que a presente proposta tem, além do nítido caráter de transparência e participação popular, um efeito oblíquo ou indireto, consistente na simplificação das discussões e deliberações.

Isso porque a instituição e a alteração de tributos, com eventual discussão sobre hipóteses de incidência, bases de cálculo, alíquota, sujeitos passivos e eventuais responsáveis, entre outras questões, apresenta nítidas dificuldades técnicas.

A submissão de tais questões de alta e média complexidade para pessoas leigas no assunto pode ter o efeito contrário ao desejado de maior transparência, por desestimular a participação popular.

Por outro lado, a revisão do gasto tributário é dotada de uma simplicidade ímpar, atendendo ao outro princípio constitucional expressamente inserido pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023.

Na medida em que a discussão versa sobre o peso da renúncia da receita e os eventuais benefícios colhidos pela comunicação, a discussão torna-se mais objetiva e de amplo conhecimento geral.

Toda a complexidade envolvendo os detalhes da arrecadação tributária é traduzida em valores monetários, de fácil entendimento e compreensão por qualquer cidadão sem formação técnica.

61. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L14802.htm. Consulta em: 10/01/2025.

62. Trata-se do art. 48, 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal: “ 1º A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 156, de 2016)I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos

Note-se que a complexidade do sistema tributário é traduzida, para a população em geral, por meio de uma análise econômica direta e imediata de verificação do custo em relação ao benefício gerado.

De posse da referida informação da desoneração, é possível fazer comparações, ilações, análises e projeções, sobre como as medidas poderiam ser reavaliadas e o que poderia ser feito com os recursos adicionais.

Ademais, a referida proposta teria a vantagem de expor ao escrutínio público e, portanto, com ganhos ao combate à corrupção⁶³, eventuais benefícios que determinados grupos de influência possuem.

Devido ao significado peso que as renúncias possuem, em muitos casos podem ser superiores a gastos com despesas essenciais, como, por exemplo, aquelas decorrentes do auxílio emergencial⁶⁴, e, dessa forma, podem ser diretamente comparados.

Por fim, frise-se que conhecer profundamente as informações sobre o gasto tributário, além de todos os benefícios relacionados à transparência, à simplificação e à democracia, é fundamental para o combate à desigualdade social⁶⁵.

Conclusão

O presente trabalho buscou realizar um estudo comparativo das principais disposições constitucionais a respeito da participação popular no processo legislativo tributário- orçamentário na Espanha e no Brasil.

Inicialmente, foi vista a importância da participação popular no processo legislativo de instituição de tributos e de execução do orçamento, a partir das contribuições definitivas dos Federalistas e de Montesquieu.

Posteriormente, foi analisada a concentração de poderes no processo legislativo constitucional espanhol sob o controle do Poder Executivo,

63. C. A. RISTER. A corrupção como obstáculo ao desenvolvimento econômico e social no Brasil. In: I. PORTELA (dir.), F. S. VEIGA, R. M. GONÇALVES, (coords). O Direito Constitucional e o seu papel na construção do cenário jurídico global. Barcelos: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 2016, pp. 185-203.

64. C. A. RISTER. Auxílio Emergencial: importância e problemática do seu custeio. In: BATTAGLIA, Giulia, FAMIGLIETTI, Gianluca, e MADAU, Lorenzo (orgs.). I diritti fondamentali in epoca di pandemia: esperienze a confronto. 1ª ed. Pisa: Pisa University Press, 2021a, pp. 131-143.

65. U. D. PERES; F. P. SANTOS. GASTO PÚBLICO E DESIGUALDADE SOCIAL O orçamento do governo federal brasileiro entre 1995 e 2016. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 35, p. e3510307, 2020.

com participação acessória das casas parlamentares. Sem seguida, foi vista a situação brasileira, com destaque para as alterações constitucionais recentes, com incremento das funções do Poder Legislativo, sem, contudo, reflexo em maior transparência e participação popular.

Assim, foi apresentada proposta para o incremento da transparência e participação popular sobre o gasto tributário, devido à simplicidade de implementação e facilidade de compreensão pelos contribuintes, com objetivo de tornar o processo legislativo mais democrático e participativo.

Uma das principais ferramentas sugeridas por este trabalho é o instituto das audiências públicas, já conhecidas para a deliberação e aprovação do orçamento participativo, cujo procedimento é amplamente conhecido e já está institucionalizado em diversos níveis da federação brasileira.

Trata-se de proposta inovadora porque mesmo o Plano Plurianual (PPA) de 2024, que prevê a participação social, não contempla igual expediente para a revisão do gasto tributário da União.

O objetivo final é contribuir para o debate sobre o estado da questão no âmbito constitucional e apresentar propostas de incremento da participação popular a partir do estudo comparativo entre a Espanha e o Brasil.

Bibliografia

- A. HAMILTON, J. JAY, J. MADISON. The Federalist Papers. EBook Project Gutenberg, 2021. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/18/18-h/18-h.htm>. Consulta em: 22/03/2022.
- C. A. RISTER; R. CARVALHO FILHO. Análise econômica do direito e políticas públicas de redistribuição de renda. In: PINHEIRO, Armando Castelar, PORTO, Antônio José Maristello, e SAMPAIO, Patrícia Regina Pinheiro (coords). Aplicações em Direito e Economia. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022, pp. 13-41.
- C. A. RISTER. A corrupção como obstáculo ao desenvolvimento econômico e social no Brasil. In:
- I. PORTELA (dir.), F. S. VEIGA, R. M. GONÇALVES, (coords). O Direito Constitucional e o seu papel na construção do cenário jurídico global. Barcelos: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 2016, pp. 185-203.

- C. A. RISTER. Auxílio Emergencial: importância e problemática do seu custeio. In: BATTAGLIA, Giulia, FAMIGLIETTI, Gianluca, e MADAU, Lorenzo (orgs.). I diritti fondamentali in epoca di pandemia: esperienze a confronto. 1ª ed. Pisa: Pisa University Press, 2021a, pp. 131-143.
- C. S. MONTESQUIEU. Esprit des lois, Ebook Project Gutenberg, 2008, Disponível em: <https://www.gutenberg.org/files/27573/27573-h/27573-h.htm>. Consulta em: 22/03/2022.
- E. G. CORONA. Las potestades financieras de las cortes generales: del uso al abuso del veto presupuestario sobre las enmiendas con repercusiones financieras. Revista General de Derecho Constitucional. Número 28 de octubre de 2018. Disponível em: https://www.iustel.com//v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=420896&cpopup=. Consulta em: 22/03/2022.
- F. F. SEGADO. El Sistema Constitucional Español. Madrid. Dykinson, 1992.
- J. I. M. FERNÁNDEZ. Comentarios a la Constitución Española. Madrid. Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, 2018.
- J. P. ROYO, M. C. DURÁN. Curso de Derecho Constitucional. Madrid. Marcial Pons, 2021.
- L. F. M. TRONQUINI; T. LIMBERGER. Renúncia de receita tributária e cibertransparência: sobre a (in) disponibilização de informações pelos portais da transparência dos dez municípios com maior produto interno bruto (PIB) do estado do Rio Grande do Sul. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 3, n. 2, p. 87-103, 2017. L. M. C. PRIETO y J. L. P. ALONSO in L. M. C. PRIETO (dir.), A. P. OLMEDA (coord.) y otros.
- Comentarios a la Constitución Española de 1978. Tomo II. Madrid. Thomson Reuters, 2018.
- M. PIRES. Desafios do gasto tributário. São Paulo: FGV, 26 nov. 2024. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/desafios-dos-gastos-tributarios#:~:text=O%20Relat%C3%B3rio%20mostrou%20que%20os,%C3%A9%20o%20melhor%20retrato%20dispon%C3%ADvel>. Consulta em: 10/01/2025.

- R. L. TORRES. O princípio da transparência no direito financeiro. Mundo Jurídico. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp, 2005.
- R. R. DE AZEVEDO et al. Controle e transparência sobre os gastos tributários em municípios brasileiros. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 15, n. 2, p. 83-99, 2020.
- U. D. PERES; F. P. SANTOS. GASTO PÚBLICO E DESIGUALDADE SOCIAL O orçamento do governo federal brasileiro entre 1995 e 2016. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 35, p. e3510307, 2020.

CHAPTER 5

Sandboxes regulatórios e legislação tributária: uma proposta de integração para startups biotecnológicas no brasil

Fernando Passos¹

Ricardo Augusto Bonotto Barboza²

Resumo: No Brasil, a complexidade da legislação tributária apresenta um desafio significativo para startups de biotecnológicas que, embora se beneficiem de sandboxes regulatórios para fomentar a inovação em um ambiente controlado, carecem de orientação quanto aspectos tributários. Este estudo propõe a integração de módulos educativos sobre legislação tributária nos sandboxes, com o objetivo de auxiliar as startups na compreensão e cumprimento das obrigações fiscais, na conscientização sobre os diferentes regimes fiscais existentes e quanto as implicações da Emenda Constitucional n. 132/2023 (Reforma Tributária). O estudo analisa ainda se o regime simplificado constitucionalmente previsto para micro e pequenas empresas - Simples Nacional - supre as necessidades das startups, apresentando, se necessário, alterações para o modelo existente. Através de uma metodologia dedutiva que inclui análise documental e revisão integrativa da literatura em uma pesquisa comparada, os resultados indicam que a incorporação de educação tributária nos sandboxes pode facilitar o cumprimento fiscal e fortalecer a consciência regulatória entre os empreendedores, contribuindo

1. Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em Direito e Gestão de Conflitos da Universidade de Araraquara (UNIARA). Possui graduação em Direito pela Universidade de São Paulo (USP), mestrado em Direito pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP) e doutorado em Biotecnologia, Medicina Regenerativa e Química Medicinal da UNIARA..

2. Professor Titular do Programa de Pós-Graduação em Direito e Gestão de Conflitos da Universidade de Araraquara (UNIARA). Pesquisador Sênior no Departamento de Administração Pública da Faculdade de Ciências e Letras da UNESP/Araraquara, desenvolve pesquisas voltadas ao empreendedorismo e inovação para micro e pequenas empresas. Também atua como Professor Colaborador no Programa de Pós-Graduação em Biotecnologia, Medicina Regenerativa e Química Medicinal da UNIARA.

para uma governança fiscal mais robusta. Ademais, o setor ao fomentar a inovação e propagação de novas empresas, justifica a adoção de um regime especial simplificado. Conclui-se que adaptar os sandboxes para incluir componentes educacionais é essencial para o desenvolvimento integral das startups, permitindo que elas não apenas inovem, mas também naveguem eficazmente pelo complexo sistema tributário brasileiro, promovendo assim um ambiente de negócios mais transparente e informado.

Palavras-chave: Sandboxes regulatórios; Educação tributária; Startups biotecnológicas; Legislação tributária brasileira; Reforma tributária.

Regulatory sandboxes and tax legislation: a proposal for integration for biotechnology startups in brazil

Abstract: In Brazil, the complexity of tax legislation poses a significant challenge for biotechnology startups, which, while benefiting from regulatory sandboxes to foster innovation in a controlled environment, lack guidance on tax-related aspects. This study proposes the integration of educational modules on tax legislation within sandboxes to help startups understand and comply with tax obligations, raise awareness about different tax regimes, and consider the implications of Constitutional Amendment No. 132/2023 (Tax Reform). The study also examines whether the constitutionally provided simplified regime for micro and small enterprises – Simples Nacional – meets the needs of startups, presenting adjustments to the existing model if necessary. Using a deductive methodology that includes documentary analysis and an integrative literature review in a comparative research approach, the results indicate that incorporating tax education into sandboxes can facilitate tax compliance and strengthen regulatory awareness among entrepreneurs, contributing to more robust fiscal governance. Furthermore, the sector, by fostering innovation and the proliferation of new companies, justifies the adoption of a special simplified regime. The study concludes that adapting sandboxes to include educational components is essential for the holistic development of startups, enabling them not only to innovate but also to effectively navigate Brazil's complex tax system, thereby promoting a more transparent and informed business environment.

Keywords: Regulatory sandboxes; Tax education; Biotechnology startups; Brazilian tax legislation; Tax reform.

Introdução

A complexidade das legislações tributárias tem sido um obstáculo significativo para a eficiência e a transparência dos sistemas fiscais em diversas jurisdições.

Essa complexidade não apenas dificulta o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, mas também gera ineficiências no processo de arrecadação e administração fiscal. No Brasil, as normas tributárias frequentemente apresentam um alto grau de detalhamento e tecnicidade, refletindo um cenário de incertezas para empresas e indivíduos. Esse contexto desafia a governança fiscal e aponta para a necessidade urgente de simplificação e modernização das normas tributárias.

Em termos ilustrativos, nota-se que no Brasil a governança fiscal enfrenta desafios substanciais ao lidar com a complexidade do sistema tributário, especialmente para startups em setores de alta inovação, como o biotecnológico. Um levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) aponta que o país possui mais de 5.000 normas tributárias em vigor, criando um ambiente de incerteza que impacta diretamente a capacidade de crescimento e conformidade das empresas emergentes. No setor biotecnológico, onde a experimentação e a inovação são essenciais, os custos associados ao cumprimento de obrigações fiscais — como escrituração contábil detalhada e diversas declarações acessórias — consomem recursos que poderiam ser direcionados ao desenvolvimento tecnológico. Por exemplo, startups que operam com tecnologias de ponta, como a edição genética e bioimpressão 3D, frequentemente enfrentam dificuldades em enquadrar suas atividades em regimes tributários preexistentes, como o Simples Nacional, muitas vezes sendo obrigadas a optar pelo complexo regime de Lucro Real. Esse cenário não apenas eleva os custos administrativos, mas também desencoraja investimentos e gera uma alta taxa de mortalidade empresarial. Assim, uma governança fiscal mais adaptável, que promova soluções inovadoras como sandboxes regulatórios, torna-se essencial para mitigar essas barreiras e impulsionar a competitividade no setor biotecnológico, permitindo que as startups concentrem esforços em sua missão principal: a inovação.

Diante desse panorama, surge a questão de como simplificar a legislação tributária sem comprometer a integridade e a segurança jurídica do sistema fiscal. Modelos de governança inovadores, como os sandboxes regulatórios, têm-se destacado em setores como o de biotecnologia por sua capacidade de promover a inovação em ambientes controlados, conciliando a flexibilidade necessária para o desenvolvimento com a manutenção de padrões éticos

e de segurança. No entanto, a aplicabilidade desse modelo ao contexto tributário ainda é pouco explorada.

A pergunta que norteia este estudo é: como os sandboxes regulatórios podem ser utilizados como uma ferramenta para descomplicar a legislação tributária no Brasil? Partindo da experiência acumulada no setor de biotecnologia, o artigo busca investigar de que maneira esses ambientes experimentais podem contribuir para a simplificação das normas fiscais, ao mesmo tempo em que mantêm a conformidade regulatória e a proteção dos direitos dos contribuintes.

O objetivo geral deste artigo é analisar o potencial dos sandboxes regulatórios como um mecanismo para simplificar a legislação tributária brasileira. Para alcançar esse objetivo, são delineados os seguintes objetivos específicos: (1) revisar o conceito e a aplicabilidade dos sandboxes regulatórios no setor de biotecnologia, destacando as melhores práticas; (2) identificar as principais barreiras e desafios enfrentados pela legislação tributária no Brasil; (3) propor diretrizes para a implementação de sandboxes regulatórios no contexto tributário, baseadas nas lições aprendidas com a biotecnologia; e (4) avaliar o impacto potencial desses modelos na governança e na simplificação das regras fiscais.

A metodologia adotada neste estudo combina uma revisão bibliográfica e documental com a análise comparativa de modelos de sandbox regulatório. A revisão integrativa da literatura permite a identificação de práticas e diretrizes que se têm mostrado eficazes em outros setores, enquanto a análise documental foca na legislação brasileira, examinando as barreiras regulatórias existentes e as possibilidades de adaptação dos sandboxes para o contexto tributário. Essa abordagem metodológica é complementada por uma análise crítica das implicações éticas e legais da implementação desses ambientes experimentais.

O artigo está estruturado em cinco seções, além desta introdução. Na seção seguinte, é apresentada a fundamentação teórica, que explora o conceito de sandboxes regulatórios e sua aplicação no setor de biotecnologia, ressaltando como esses modelos têm sido utilizados para balancear inovação e conformidade. A terceira seção discute os desafios específicos da legislação tributária no Brasil, destacando os pontos que poderiam ser mitigados com a aplicação de sandboxes regulatórios. A

quarta seção propõe diretrizes para a implementação desse modelo no campo tributário, integrando as lições aprendidas da biotecnologia. Por fim, a quinta seção apresenta as conclusões e recomendações, sintetizando os achados e sugerindo caminhos para futuras pesquisas.

Ao explorar a aplicabilidade dos sandboxes regulatórios no contexto tributário, este artigo contribui para o debate sobre a simplificação das normas fiscais e a modernização da governança fiscal no Brasil. Além de apresentar uma análise detalhada das práticas atuais, o estudo propõe um novo olhar sobre a regulação tributária, sugerindo que a adoção de modelos inovadores pode ser um caminho viável para tornar a legislação mais acessível, transparente e eficiente.

Após a introdução dos sandboxes regulatórios como uma abordagem promissora para simplificar a legislação tributária, torna-se essencial compreender como esses ambientes funcionam na prática, especialmente em setores que exigem um equilíbrio delicado entre inovação e conformidade. A seção a seguir explora o caso do setor de biotecnologia, onde os sandboxes têm desempenhado um papel crucial na promoção de avanços tecnológicos, ao mesmo tempo que mantêm um rigoroso controle regulatório. Essa análise oferece lições valiosas que podem ser aplicadas à simplificação das normas fiscais no Brasil.

1. Sandboxes regulatórios no setor de biotecnologia: balanceando inovação e conformidade

Os sandboxes regulatórios emergem como um mecanismo inovador que permite testar novas tecnologias e modelos de negócios em um ambiente controlado, conciliando a necessidade de inovação com as exigências regulatórias. Originalmente concebidos para o setor financeiro, esses ambientes experimentais têm sido amplamente adaptados para outros campos, incluindo a biotecnologia, onde sua aplicação tem revelado uma abordagem eficaz para mitigar riscos e facilitar a conformidade regulatória sem sufocar a inovação. No contexto brasileiro, a Lei Complementar nº 182/2021, que institui o Marco Legal das Startups, estabelece diretrizes que viabilizam a implementação de sandboxes regulatórios, promovendo um ecossistema mais dinâmico para a experimentação regulatória no setor de biotecnologia.

Os sandboxes regulatórios são definidos como ambientes controlados onde empresas podem testar produtos, serviços ou modelos de negócios inovadores sob a supervisão de autoridades regulatórias, com um grau temporário de isenção ou flexibilidade das regras vigentes (Zetzsche et al., 2017). Esses ambientes possibilitam uma adaptação mais rápida das normas e permitem que reguladores e empresas aprendam conjuntamente sobre as implicações das novas tecnologias, ajustando as regulamentações conforme necessário. Sabel e Simon (2011) argumentam que o caráter experimental dos sandboxes cria um espaço de aprendizado colaborativo, onde inovações podem ser introduzidas de forma segura, contribuindo para o aprimoramento contínuo do arcabouço regulatório.

No setor de biotecnologia, os sandboxes são particularmente relevantes devido à complexidade e aos riscos associados a inovações que envolvem manipulação genética, biossegurança e questões éticas. Modelos tradicionais de regulação muitas vezes não conseguem acompanhar a velocidade das descobertas científicas, criando um descompasso entre a inovação e a conformidade (Rabitz, 2019). Nesse sentido, os sandboxes oferecem uma alternativa viável ao possibilitar que empresas biotecnológicas operem em um ambiente regulado, porém flexível, que incentiva a experimentação e reduz as barreiras regulatórias iniciais.

Para compreender plenamente a eficácia dos sandboxes regulatórios, é necessário examinar exemplos concretos de sua aplicação. A biotecnologia destaca-se como um campo onde a experimentação regulatória tem permitido o avanço de inovações complexas, assegurando simultaneamente padrões elevados de segurança e ética. Na subseção que segue, será analisado como países líderes na implementação de sandboxes, como o Reino Unido e Singapura, têm utilizado esse modelo para dinamizar a biotecnologia, destacando práticas que podem ser adaptadas ao contexto brasileiro.

1.1. Aplicação de sandboxes no setor de biotecnologia

No contexto global, países como Reino Unido, Singapura e Austrália têm liderado a implementação de sandboxes regulatórios em setores de alta inovação, incluindo a biotecnologia. No Reino Unido, a Agência de Regulação de Medicamentos e Produtos de Saúde (MHRA) utiliza sandboxes

para testar novas abordagens em terapias genéticas e medicina personalizada, permitindo que inovações entrem no mercado mais rapidamente, desde que sejam mantidos os padrões de segurança e eficácia (Lee; Seo, 2022). Em Singapura, a Autoridade de Ciências da Saúde (HSA) implementou um sandbox regulatório para biotecnologia que permite que startups testem novos produtos sob condições regulatórias controladas, minimizando riscos enquanto maximizam o potencial de inovação (HSA, 2023).

Esses exemplos internacionais destacam que a aplicação de sandboxes no setor de biotecnologia pode criar um ambiente onde a inovação é incentivada sem comprometer a segurança pública. As empresas têm a oportunidade de testar novos produtos e processos em condições que refletem cenários do mundo real, mas com um controle regulatório que limita os riscos associados. Isso é particularmente crucial na biotecnologia, onde falhas podem ter consequências graves para a saúde humana e ambiental.

No Brasil, a biotecnologia é um setor estratégico com grande potencial de crescimento, mas enfrenta desafios regulatórios que podem dificultar o desenvolvimento de inovações. O ambiente regulatório brasileiro é muitas vezes criticado pela sua rigidez e complexidade, que não só elevam os custos de conformidade, mas também atrasam a entrada de novas tecnologias no mercado (Oliveira et al., 2020). Nesse contexto, os sandboxes regulatórios surgem como uma ferramenta promissora para superar essas barreiras.

Guiados pela Lei Complementar nº 182/2021, os sandboxes regulatórios no Brasil oferecem uma estrutura que pode ser adaptada para atender às necessidades específicas do setor de biotecnologia. Ao permitir que startups biotecnológicas testem suas inovações em um ambiente regulado e controlado, os sandboxes podem facilitar a entrada de novos produtos no mercado, ao mesmo tempo que garantem a conformidade com padrões éticos e de segurança. Além disso, ao engajar reguladores e empresas em um processo de aprendizado mútuo, esses ambientes ajudam a moldar um arcabouço regulatório mais flexível e responsivo, capaz de se adaptar rapidamente às mudanças tecnológicas.

Apesar de seus benefícios, a implementação de sandboxes regulatórios não está isenta de desafios. Um dos principais problemas é a necessidade de um desenho regulatório cuidadoso que equilibre flexibilidade com a segurança necessária para proteger o público e o meio ambiente. A falta de

clareza sobre o status legal das inovações testadas em sandboxes pode gerar incertezas jurídicas que dificultam a transição de produtos do ambiente experimental para o mercado tradicional (Sunila; Ekroos, 2022).

Além disso, os sandboxes requerem um alto nível de coordenação entre reguladores e empresas, o que pode ser desafiador em um contexto em que os recursos institucionais são limitados. A ausência de uma abordagem padronizada para a avaliação dos resultados dos sandboxes também pode levar a inconsistências na aplicação das lições aprendidas, dificultando a criação de um marco regulatório mais robusto e coeso (Fahy, 2022).

Para maximizar o potencial dos sandboxes regulatórios no setor de biotecnologia no Brasil, é essencial desenvolver diretrizes claras que orientem a sua aplicação. Isso inclui definir critérios específicos para a entrada de startups em sandboxes, estabelecer padrões de segurança que não comprometam a integridade dos testes, e criar mecanismos de feedback contínuo entre reguladores e empresas. Além disso, é fundamental que os resultados obtidos nos sandboxes sejam documentados e compartilhados, contribuindo para um aprendizado coletivo que possa informar futuras políticas regulatórias (Johnson, 2022).

A implementação bem-sucedida dos sandboxes regulatórios no Brasil requer também um comprometimento dos reguladores em adaptar suas abordagens e assumir um papel mais proativo na promoção da inovação. Ao adotar um modelo de governança mais colaborativo, os reguladores podem não apenas facilitar a entrada de novas tecnologias no mercado, mas também assegurar que essas inovações atendam aos mais altos padrões de segurança e ética, fortalecendo a confiança pública no setor de biotecnologia.

Os sandboxes regulatórios representam uma ferramenta poderosa para equilibrar a inovação com a conformidade regulatória, especialmente em setores dinâmicos como a biotecnologia. A experiência internacional e as diretrizes estabelecidas pela Lei Complementar nº 182/2021 no Brasil apontam para um caminho viável para a aplicação desse modelo, com potencial de descomplicar a legislação e promover um ambiente regulatório mais acessível e transparente. Para tanto, é necessário um compromisso contínuo com a experimentação regulatória e um ajuste constante das normas, garantindo que o marco regulatório acompanhe as rápidas transformações do setor biotecnológico.

Embora os sandboxes regulatórios representem um modelo promissor para equilibrar inovação e conformidade, o Brasil já conta com outras iniciativas de simplificação regulatória voltadas para startups, como o Inova Simples. Contudo, apesar de suas boas intenções, esse regime enfrenta desafios que comprometem sua efetividade. A próxima seção examina o Inova Simples, suas limitações e as críticas enfrentadas, fornecendo um contraponto ao modelo dos sandboxes e destacando a necessidade de ajustes para que regimes simplificados promovam um ambiente mais favorável à inovação.

2. O Inova Simples: desafios e críticas ao regime simplificado de formalização de startups biotecnológicas no Brasil

O Inova Simples, instituído pela Lei Complementar nº 167, de 24 de abril de 2019, foi criado com o objetivo de simplificar e estimular a formalização de startups no Brasil, oferecendo um regime diferenciado que facilita o processo de abertura, desenvolvimento e fechamento dessas empresas. Este regime especial, voltado para iniciativas empresariais de caráter incremental ou disruptivo, permite que as startups sejam formalizadas de forma simplificada e automática através do portal da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (Redesim). O processo, realizado online, permite que a startup obtenha um CNPJ e um alvará de funcionamento provisório instantaneamente, o que teoricamente reduz a burocracia e incentiva a inovação no país.

Conforme estipulado pela Lei Complementar nº 167/2019, o Inova Simples visa a estimular a criação e a consolidação de startups como agentes indutores de avanços tecnológicos, geração de emprego e renda. O processo de formalização ocorre de maneira automática, com o preenchimento de um formulário digital, permitindo que as empresas iniciem suas atividades de forma quase imediata. Após o registro, as empresas têm um prazo de 120 dias para obter as licenças e autorizações necessárias para operar de forma regular, como alvarás específicos e licenças ambientais, quando aplicáveis. Essa estrutura visa reduzir a burocracia inicial enfrentada pelos empreendedores, agilizando o processo de entrada no mercado.

No entanto, apesar das facilidades oferecidas, o Inova Simples tem sido alvo de críticas devido a uma série de desafios operacionais e fiscais

que comprometem a sua eficácia. Um dos principais problemas identificados é o desconhecimento generalizado por parte dos empreendedores sobre as obrigações tributárias que acompanham a adesão ao regime. Embora o Inova Simples preveja que as startups possam optar pelo Simples Nacional, um regime tributário que simplifica o pagamento de impostos por meio de uma única guia e reduz as obrigações acessórias, muitas empresas acabam registradas, por padrão, no regime do Lucro Real. Essa configuração, altamente complexa, exige a escrituração contábil completa e o cumprimento de diversas obrigações fiscais, como a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), entre outras declarações.

O regime do Lucro Real é tradicionalmente utilizado por empresas de maior porte ou por aquelas que possuem margens de lucro variáveis e complexas, como bancos e grandes indústrias. Quando aplicado a startups, esse regime torna-se um entrave, especialmente devido à carga administrativa e aos custos envolvidos no cumprimento das obrigações fiscais. Startups, por sua natureza, têm fluxos de caixa mais voláteis e recursos financeiros limitados, o que dificulta a manutenção da conformidade tributária exigida pelo Lucro Real. Muitos empreendedores descobrem essas obrigações apenas após serem notificados pelos órgãos de fiscalização, como a Receita Federal, e enfrentam multas significativas, juros elevados e, em alguns casos, a necessidade de contratar serviços contábeis especializados para regularizar a situação da empresa.

A falta de orientação adequada no momento da formalização é um dos principais fatores que contribuem para esse problema. O portal da Redesim, embora eficiente na criação rápida de empresas, não oferece informações detalhadas sobre as consequências de se optar pelo regime de Lucro Real, nem orienta claramente os empreendedores a respeito da necessidade de optar pelo Simples Nacional, quando aplicável. Esse cenário leva muitos empresários a um descumprimento involuntário de suas responsabilidades fiscais, criando um ambiente de insegurança jurídica e financeira. A falta de clareza sobre as obrigações acessórias associadas ao Lucro Real é um problema recorrente que desvirtua o propósito de simplificação proposto pelo Inova Simples.

Além das obrigações tributárias, outro desafio enfrentado pelas startups registradas sob o Inova Simples está relacionado à obrigatoriedade de

registrar sua propriedade intelectual junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI). A Portaria INPI/PR nº 365, de 13 de novembro de 2020, regulamenta que empresas no regime Inova Simples devem comunicar suas inovações ao INPI para a proteção de marcas e patentes. Esse registro é essencial para que startups garantam a proteção legal de suas criações e possam usufruir dos direitos exclusivos sobre suas inovações. No entanto, muitos empreendedores desconhecem essa exigência ou encontram dificuldades em completar o processo de registro, resultando na perda potencial de direitos sobre ativos intangíveis que são cruciais para a valorização e o crescimento da empresa.

A integração com o INPI foi projetada para priorizar os pedidos de startups, acelerando a análise e concessão de marcas e patentes. No entanto, a falta de comunicação adequada sobre esse benefício e os procedimentos necessários para aproveitá-lo cria uma barreira adicional para as empresas que já enfrentam uma série de desafios operacionais e financeiros. Muitas startups não registram suas inovações a tempo, perdendo oportunidades de proteção que poderiam agregar valor significativo ao negócio e assegurar sua competitividade no mercado.

As críticas ao Inova Simples não se limitam à falta de informação e orientação. A escolha equivocada do regime tributário pode ter implicações diretas na sobrevivência da empresa. Startups registradas sob o regime do Lucro Real enfrentam uma carga tributária mais alta e uma complexidade de obrigações que consome recursos que poderiam ser melhor empregados em inovação e desenvolvimento de produtos. O desconhecimento sobre a obrigatoriedade de optar pelo Simples Nacional, associado à falta de um suporte técnico acessível e direcionado, muitas vezes leva as startups a acumular passivos fiscais que comprometem sua saúde financeira.

É evidente que, embora o Inova Simples represente um avanço na tentativa de simplificar a formalização de startups, ele necessita de aprimoramentos significativos para cumprir efetivamente seu propósito. É fundamental que haja uma reformulação na comunicação com os empreendedores, disponibilizando informações claras e acessíveis sobre as obrigações tributárias e os benefícios do Simples Nacional. Além disso, é necessário reforçar o suporte técnico e contábil às startups, com orientações específicas sobre os regimes tributários e as etapas de proteção de propriedade

intelectual, evitando que as empresas enfrentem surpresas desagradáveis após a formalização.

O aprimoramento do Inova Simples também deve incluir uma maior integração com instituições que oferecem suporte a startups, como o Sebrae e as aceleradoras, para que possam fornecer orientações sobre as melhores práticas fiscais e administrativas. Somente com essas melhorias o regime poderá efetivamente contribuir para o fortalecimento do ecossistema de inovação no Brasil, garantindo que as startups possam focar em seu desenvolvimento e crescimento, sem serem prejudicadas por um sistema tributário complexo e oneroso.

3. Proposta de sandboxes regulatórios no campo tributário: integração de práticas da biotecnologia

A proposta de implementação de sandboxes regulatórios no campo tributário brasileiro, inspirada pelas práticas do setor de biotecnologia, visa adaptar um modelo inovador de governança para simplificar e modernizar a legislação fiscal. Os modelos de sandbox regulatório, conforme destacados por Sabel e Simon (2011), estruturam-se em diferentes formatos e têm como pilares quatro áreas prioritárias: descentralização, marcas e padrões, desenho de incentivos e participação das partes interessadas. Essas áreas fornecem a base para a formatação de sandboxes, que, embora promissoras, não devem ser vistas como soluções universais para todas as deficiências regulatórias. A complexidade desses modelos exige recursos consideráveis para o monitoramento intensivo durante as fases de teste, e sua eficácia depende de um design adaptado aos contextos jurídico, socio-cultural, político-econômico e histórico específicos.

A adoção de sandboxes regulatórios sinaliza uma abertura para a inovação, mas também impõe um exame cauteloso dos custos e benefícios para os atores de mercado, especialmente no período pós-teste. Ahern (2021) argumenta que um sandbox eficaz deve contemplar um regulamento de aprovação com padrões amplos, discricionariedade restrita dos reguladores, regulação orientada a processos internos, orientação para resultados e um diálogo estruturado entre reguladores e regulados. Esses elementos foram amplamente discutidos e analisados na literatura recente, que destaca tanto suas limitações quanto suas potencialidades.

Os estudos de Ahern (2021), Rodrigues (2021), Viana (2019), Zetzsche et al. (2017), Sunil e Ekroos (2022), Waetge (2022), Lauren (2022) e Hemphill (2022) têm contribuído significativamente para a compreensão dos sandboxes regulatórios, avaliando sua aplicabilidade e os desafios associados à sua implementação. A análise dessas práticas revelou que cada elemento de um sandbox pode variar de uma constituição formal a uma abordagem mais prática e informal, dependendo das necessidades e capacidades da comunidade reguladora. A presente proposta busca, portanto, expandir e adaptar esses elementos para o campo tributário, delineando um modelo que equilibre inovação e conformidade, orientando-se pelas melhores práticas observadas na biotecnologia e outras áreas de alta inovação regulatória.

3.1. Aplicação de sandboxes no campo tributário

Para implementar um modelo de sandbox regulatório no campo tributário brasileiro, é necessário integrar as lições aprendidas da aplicação desse mecanismo no setor de biotecnologia, adaptando-as ao contexto específico das normas fiscais. A biotecnologia, como um campo altamente inovador e regulado, oferece um rico conjunto de experiências e práticas que podem ser transpostas para o cenário tributário, onde a complexidade legislativa e a necessidade de inovação se encontram de forma igualmente crítica.

Os sandboxes regulatórios, como estrutura de governança, têm se mostrado eficazes para permitir que empresas inovem em um ambiente controlado, minimizando os riscos regulatórios enquanto experimentam novos produtos, serviços ou modelos de negócios. Segundo Sabel e Simon (2011), quatro áreas são prioritárias para a formatação de um sandbox: descentralização, marcas e padrões, desenho de incentivos e participação das partes interessadas. Estes elementos oferecem uma base sólida para a criação de um ambiente regulatório experimental que possa ser aplicado com sucesso ao setor tributário.

A descentralização é um aspecto crucial na implementação de sandboxes regulatórios, especialmente no contexto tributário. No setor de biotecnologia, a descentralização tem permitido que diferentes entidades, como universidades, empresas e instituições governamentais, colaborem de maneira eficiente, compartilhando recursos e conhecimentos. Aplicando

essa lição ao campo tributário, o modelo de sandbox proposto deveria incentivar uma maior colaboração entre autoridades fiscais, empresas, e outros atores relevantes, como consultores tributários e acadêmicos especializados. A criação de plataformas digitais que facilitem essa interação e permitam uma gestão transparente de dados seria um passo importante para modernizar a governança fiscal no Brasil.

Além disso, a adaptação de marcas e padrões, como observado na biotecnologia, também seria essencial no contexto tributário. No setor de biotecnologia, a adoção de padrões internacionais adaptados ao contexto local tem permitido uma elevação da qualidade das inovações e facilitado a entrada de startups brasileiras em mercados internacionais. No campo tributário, isso poderia se traduzir na adaptação das melhores práticas internacionais de simplificação tributária ao sistema brasileiro, com a criação de certificações especiais para empresas que demonstrem um alto grau de conformidade e inovação em suas práticas fiscais.

O desenho de incentivos é outra área onde as lições da biotecnologia podem ser valiosas. Na biotecnologia, os sandboxes regulatórios têm utilizado um regime de financiamento faseado, oferecendo diferentes níveis de apoio financeiro e incentivos fiscais conforme as startups atingem marcos específicos de progresso. Aplicando essa abordagem ao campo tributário, o modelo de sandbox poderia oferecer incentivos fiscais progressivos para empresas que adotem práticas inovadoras de conformidade tributária, como o uso de tecnologias de blockchain para o registro de transações fiscais. Além disso, parcerias entre empresas e instituições de pesquisa poderiam ser incentivadas por meio de benefícios fiscais adicionais, reconhecendo que a inovação muitas vezes surge da colaboração interdisciplinar.

A participação das partes interessadas é fundamental para o sucesso de qualquer modelo de sandbox regulatório. No contexto da biotecnologia, a inclusão de um conselho consultivo diversificado, composto por representantes da indústria, academia e governo, tem permitido uma visão multifacetada dos desafios e oportunidades do setor. No campo tributário, um conselho semelhante poderia ser criado para supervisionar o sandbox regulatório, garantindo que as decisões tomadas reflitam as necessidades de todos os atores envolvidos. Esse conselho também poderia atuar como um fórum de consulta pública, permitindo que contribuintes e outros

interessados possam expressar suas preocupações e sugestões, tornando o processo regulatório mais transparente e inclusivo.

Ao integrar essas quatro áreas prioritárias no desenvolvimento de um sandbox regulatório para o campo tributário, seria possível criar um ambiente experimental robusto e adaptável. No entanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro exige que parâmetros de elegibilidade e limites sejam definidos de forma cuidadosa para garantir que apenas as inovações mais promissoras e com maior potencial de impacto sejam admitidas no sandbox.

O perfil dos candidatos elegíveis para o sandbox tributário deve ser amplo, permitindo a participação tanto de grandes corporações quanto de pequenas startups. Assim como na biotecnologia, onde um perfil amplo de candidatos resulta em uma diversidade de abordagens e soluções, no campo tributário isso poderia incentivar a competição saudável e a colaboração entre diferentes tipos de empresas. A inovação deveria ser o principal critério de seleção, com candidatos sendo avaliados pela originalidade de suas propostas e pelo potencial de suas soluções para simplificar a conformidade fiscal e reduzir a carga administrativa.

Além disso, é essencial que as empresas participantes demonstrem competência e tenham um plano de negócios robusto. No setor de biotecnologia, isso é garantido por meio de avaliações colaborativas entre diferentes autoridades regulatórias. No campo tributário, uma abordagem semelhante poderia ser adotada, com as empresas sendo avaliadas em colaboração com entidades como a Receita Federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e outros órgãos relevantes. A análise do impacto potencial das inovações propostas também deve ser rigorosa, garantindo que as empresas admitidas no sandbox estejam alinhadas com os objetivos regulatórios de simplificação e modernização do sistema tributário.

Definidos os parâmetros de elegibilidade, é importante estabelecer limites claros para as atividades qualificadas no sandbox. Assim como no setor de biotecnologia, onde atividades de alto risco são frequentemente excluídas da elegibilidade para sandboxes regulatórios, no campo tributário algumas atividades também poderiam ser restritas. Por exemplo, atividades que envolvam grandes somas de dinheiro ou que possam ter um impacto significativo na arrecadação fiscal deveriam ser cuidadosamente

monitoradas ou excluídas do sandbox até que suas implicações possam ser plenamente entendidas.

Outro aspecto crítico na implementação de sandboxes regulatórios é a gestão do tempo. No setor de biotecnologia, os períodos de teste variam, mas geralmente são estabelecidos prazos que permitem uma avaliação completa das inovações. No campo tributário, um período de teste padrão de 24 meses poderia ser adotado, com a possibilidade de extensões caso os testes iniciais se mostrem promissores. Essa flexibilidade temporal permitiria que as empresas ajustassem suas inovações em resposta ao feedback dos reguladores, aumentando a eficácia do sandbox.

A gestão de riscos durante o período de teste é outro elemento fundamental. Na biotecnologia, os sandboxes regulatórios implementam mecanismos rigorosos para avaliar e mitigar riscos, incluindo privacidade, fraude e ameaças cibernéticas. No campo tributário, estratégias semelhantes poderiam ser adotadas, com um foco particular na proteção dos dados dos contribuintes e na prevenção de abusos fiscais. A introdução de limites escaláveis para o capital investido e o número de transações envolvidas também seria importante para minimizar os riscos durante o teste.

A normatização da flexibilidade regulatória é outra lição valiosa da biotecnologia que pode ser aplicada ao campo tributário. No setor de biotecnologia, os reguladores têm a liberdade de ajustar o perímetro regulatório, permitindo uma certa flexibilidade dentro das normas estabelecidas. No campo tributário, os reguladores poderiam adotar métodos semelhantes, utilizando cartas de “nenhuma ação” ou renúncias expressas para permitir que as empresas testem novas abordagens sem o risco de penalidades imediatas, desde que adiram a diretrizes acordadas.

Os requisitos de relatórios também são cruciais para o sucesso de um sandbox regulatório. Na biotecnologia, as empresas são obrigadas a submeter relatórios periódicos, oferecendo feedback contínuo aos reguladores. No campo tributário, essa prática poderia ser adaptada para garantir que as empresas participantes mantenham os reguladores informados sobre o progresso de suas inovações e quaisquer problemas encontrados. A submissão de relatórios detalhados ao final da fase de teste também seria essencial para avaliar a eficácia das inovações e decidir se devem ser integradas ao sistema tributário mais amplo.

Finalmente, a delimitação de estratégias de saída é um componente crítico do design de qualquer sandbox regulatório. Na biotecnologia, as empresas devem formular estratégias de saída que garantam uma transição suave para operações independentes. No campo tributário, um planejamento de saída bem estruturado seria igualmente importante, especialmente para garantir que as inovações testadas possam ser implementadas de forma eficaz e sustentável após o término do período de teste.

Em suma, a implementação de um modelo de sandbox regulatório no campo tributário brasileiro, inspirado nas práticas bem-sucedidas da biotecnologia, oferece uma oportunidade única de simplificar e modernizar o sistema fiscal. Ao adotar uma abordagem descentralizada, com marcas e padrões adaptados ao contexto local, um desenho de incentivos alinhado aos objetivos regulatórios e uma participação ativa das partes interessadas, o sandbox pode se tornar uma ferramenta poderosa para promover a inovação e melhorar a conformidade fiscal. Com parâmetros de elegibilidade bem definidos, gestão eficaz do tempo e dos riscos, flexibilidade regulatória e requisitos de relatórios rigorosos, o modelo proposto pode equilibrar a necessidade de inovação com as demandas de segurança e conformidade, criando um ambiente fiscal mais acessível, transparente e eficiente.

Contudo, nota-se que a proposta de sandboxes tributários implica uma transformação profunda na maneira como a administração tributária opera no Brasil, trazendo desafios que vão além da simples adaptação normativa. As mudanças propostas tocam em aspectos culturais e institucionais arraigados, tanto do lado dos reguladores quanto dos contribuintes, que podem dificultar a implementação e o sucesso da iniciativa. Esta seção discute as principais resistências que podem surgir e apresenta estratégias para mitigá-las, com o objetivo de tornar o modelo de sandboxes tributários mais viável e eficaz.

Os reguladores desempenham um papel central na implementação de sandboxes tributários, e suas resistências podem se manifestar de diversas formas. Um dos principais desafios é a mudança de mentalidade necessária para passar de um modelo regulatório tradicional, baseado em controle rígido e punições, para um modelo mais flexível e experimental. A cultura da administração tributária brasileira é historicamente marcada pela busca por maximizar a arrecadação e garantir o cumprimento estrito das normas

fiscais, o que muitas vezes se traduz em uma aversão a inovações que possam parecer arriscadas ou que desafiem a estrutura regulatória existente.

Além disso, existe uma preocupação comum entre os reguladores de que o uso de sandboxes tributários possa ser visto como uma flexibilização excessiva das normas fiscais, potencialmente abrindo margem para abusos, fraudes ou perda de controle sobre a arrecadação. Essa visão pode ser exacerbada por um ambiente institucional onde a responsabilização e a cobrança de resultados são frequentemente severas, levando os reguladores a adotarem uma postura conservadora.

Para reduzir a resistência dos reguladores aos regimes de sandboxes, propõe-se as seguintes estratégias de mitigação:

- 1. capacitação e treinamento:** É essencial promover programas de formação que esclareçam o conceito, os benefícios e as práticas internacionais bem-sucedidas dos sandboxes regulatórios. Essa capacitação ajuda a transformar a mentalidade dos reguladores, preparando-os para operar em um ambiente mais dinâmico e flexível.
- 2. estabelecimento de salvaguardas:** A implementação de mecanismos de controle e monitoramento — como definição de limites operacionais, elaboração de relatórios regulares e realização de auditorias específicas — pode aumentar a confiança dos reguladores. Essas salvaguardas garantem que a experimentação ocorra de forma responsável, dentro de parâmetros claramente estabelecidos.
- 3. diálogo com stakeholders:** Incentivar a comunicação contínua entre reguladores, empresas participantes e especialistas contribui para a criação de um ambiente colaborativo. Através de fóruns, workshops e comitês consultivos, é possível alinhar expectativas e desenvolver uma cultura de cooperação, suavizando eventuais resistências.
- 4. pilotagem gradual:** A implementação inicial do sandbox por meio de projetos-piloto de menor escala permite uma avaliação gradual dos resultados, reduzindo a percepção de risco. Esses pilotos funcionam como provas de conceito, possibilitando ajustes e demonstrando na prática os benefícios da abordagem.

De forma semelhante, estratégias direcionadas aos contribuintes também podem mitigar sua resistência a esses regimes, assegurando que tanto reguladores quanto contribuintes se sintam seguros e bem-informados quanto aos processos de experimentação regulatória.

Do lado dos contribuintes, as resistências à proposta de sandboxes tributários podem surgir de uma desconfiança generalizada em relação às mudanças nas regras fiscais, especialmente quando essas mudanças envolvem experimentação regulatória. Muitos contribuintes podem temer que a participação em um sandbox os exponha a riscos legais ou a penalidades imprevistas no futuro, caso o regime de experimentação não seja bem compreendido ou se as regras mudarem após o término do período de teste.

Além disso, há uma percepção entre os contribuintes de que o sistema tributário brasileiro é complexo e punitivo, e qualquer inovação que introduza ainda mais variáveis ao regime fiscal pode ser vista com ceticismo. Essa desconfiança pode ser ampliada pela falta de transparência percebida nos processos regulatórios e pela história de insegurança jurídica que marca o ambiente de negócios no Brasil.

As estratégias de mitigação para contribuintes são:

- 1. comunicação clara e transparente:** A comunicação sobre o funcionamento dos sandboxes tributários deve ser clara, detalhada e acessível. Explicar os benefícios, os limites e as condições de participação são crucial para construir confiança. Guias explicativos, seminários informativos e canais de atendimento dedicados podem auxiliar na orientação dos contribuintes.
- 2. garantias legais e proteções:** Para incentivar a adesão, é importante que os sandboxes incluam garantias legais que protejam os participantes contra penalidades retroativas e que assegurem a validade dos testes realizados durante o período de experimentação. Estabelecer um marco legal claro para os sandboxes pode mitigar temores de mudanças abruptas nas regras.
- 3. engajamento com associações empresariais e profissionais:** Envolver associações de classe, sindicatos e outras entidades representativas na fase de desenho e implementação dos sandboxes pode ajudar a reduzir resistências. Essas entidades podem atuar como intermediárias, esclarecendo dúvidas e promovendo a proposta entre seus associados.
- 4. feedback contínuo e ajustes baseados em evidências:** Criar canais de feedback contínuo para os participantes dos sandboxes é essencial para identificar rapidamente problemas e ajustar as diretrizes com base na experiência prática. Isso não apenas melhora o modelo, mas também demonstra aos contribuintes que suas preocupações são ouvidas e tratadas com seriedade.

Como visto, as resistências culturais e institucionais representam desafios significativos para a implementação de sandboxes tributários, mas não insuperáveis.

A adoção de estratégias de mitigação voltadas para a capacitação, o diálogo e a criação de salvaguardas podem reduzir os receios dos reguladores e contribuintes, transformando-os em aliados do processo de inovação. A experiência internacional mostra que, quando bem implementados, os sandboxes podem gerar benefícios substanciais para o sistema tributário, promovendo um ambiente mais dinâmico e adaptável que favorece o crescimento econômico e a competitividade. Portanto, é essencial que esses desafios sejam enfrentados de forma proativa, garantindo que a proposta de sandboxes tributários se concretize como um modelo viável e transformador para o Brasil.

3.2 Validação Crítica do Modelo de Sandboxes Regulatórios no Campo Tributário: Conformidade com a Regulação e o Ambiente Normativo Brasileiro

A proposta de implementação de sandboxes regulatórios no campo tributário representa uma inovação significativa no contexto regulatório brasileiro. Ela visa criar um ambiente controlado para a experimentação de novas abordagens fiscais, permitindo que empresas e reguladores testem e ajustem modelos tributários mais eficientes, menos burocráticos e alinhados com as necessidades contemporâneas do mercado. Para validar essa proposta, é essencial analisar sua aderência às principais legislações que moldam o ambiente de negócios no Brasil, como a Lei de Liberdade Econômica, o Marco Legal das Startups, a Lei de Melhoria do Ambiente de Negócios e o regime Inova Simples.

O direito empresarial e tributário brasileiro, ao longo dos anos, tem passado por um processo de adaptação para atender às crescentes demandas de um mercado globalizado e digital. A criação dos sandboxes tributários se alinha a essa evolução, ao oferecer uma plataforma para a experimentação regulatória que visa reduzir a complexidade do sistema tributário e promover um ambiente mais favorável ao empreendedorismo. Essa proposta encontra respaldo em legislações recentes, que buscam modernizar e desburocratizar o ambiente regulatório brasileiro.

A Lei de Liberdade Econômica (Lei nº 13.874/2019) é um dos pilares fundamentais que sustentam a viabilidade dos sandboxes tributários. Esta lei estabelece diretrizes para a simplificação e desburocratização das atividades empresariais, promovendo a liberdade econômica e a intervenção mínima

do Estado nos negócios. Ao criar um ambiente mais flexível e favorável à inovação, a lei permite que novos modelos tributários sejam testados em sandboxes, sem os entraves tradicionais da burocracia. A flexibilidade proporcionada pela lei é crucial para que as empresas possam operar em um regime experimental, onde normas fiscais inovadoras possam ser desenvolvidas e avaliadas antes de serem implementadas em larga escala.

Em paralelo, o Marco Legal das Startups (Lei Complementar 182/2021) legitima a criação de sandboxes regulatórios, incluindo o campo tributário, ao estabelecer um ambiente experimental para testar inovações regulatórias. A legislação oferece um suporte essencial para a implementação de sandboxes fiscais, permitindo que startups e outras empresas operem sob regimes tributários diferenciados e voltados para a simplificação e a eficiência. Essa compatibilidade é crucial, pois o Marco Legal das Startups reforça a legalidade e a viabilidade dos sandboxes tributários, destacando sua importância como ferramenta para a modernização do sistema fiscal brasileiro.

A Lei nº 14.195/2021, conhecida como Lei de Melhoria do Ambiente de Negócios, complementa essa estrutura ao focar na desburocratização e na facilitação das atividades empresariais. Essa legislação simplifica processos administrativos e moderniza o ambiente regulatório, criando um contexto ainda mais favorável para a implementação de sandboxes fiscais. Ao reduzir a complexidade do sistema e criar regras mais claras e acessíveis, a lei se alinha perfeitamente com os objetivos dos sandboxes tributários, que buscam proporcionar um ambiente mais competitivo e justo para as empresas brasileiras.

Por fim, o Inova Simples, estabelecido pela Lei Complementar nº 167/2019, oferece um modelo que pode ser adaptado para a criação de sandboxes tributários. Esse regime simplificado para startups promove a desburocratização e facilita a formalização de negócios inovadores, permitindo que novas abordagens fiscais sejam testadas com menor risco e maior agilidade. A conexão entre o Inova Simples e os sandboxes tributários é evidente, pois ambos visam simplificar o ambiente regulatório e proporcionar um tratamento diferenciado para empresas inovadoras, fomentando o crescimento econômico e a geração de empregos.

A análise da aderência da proposta de sandboxes tributários ao ambiente normativo brasileiro revela que essa iniciativa não apenas se encaixa

perfeitamente nas legislações existentes, mas também potencializa seus efeitos. Ao criar um ambiente controlado para a experimentação fiscal, os sandboxes tributários oferecem uma oportunidade única para modernizar o sistema tributário brasileiro, promovendo um ambiente mais competitivo, eficiente e alinhado às demandas do mercado global. Essa proposta tem o potencial de transformar o cenário regulatório brasileiro, tornando-o um exemplo de inovação e adaptabilidade no campo fiscal.

3.3 Impacto potencial dos sandboxes regulatórios na governança e simplificação das regras fiscais no Brasil

A implementação de sandboxes regulatórios no campo tributário brasileiro tem o potencial de provocar um impacto significativo na governança fiscal e na simplificação das regras tributárias. O modelo se apresenta como uma ferramenta inovadora que pode transformar a forma como as normas fiscais são elaboradas, testadas e aplicadas, promovendo um ambiente regulatório mais dinâmico, flexível e adaptável às rápidas mudanças tecnológicas e econômicas. Avaliar o impacto potencial desses modelos envolve considerar como eles podem influenciar aspectos cruciais da governança fiscal e da complexidade normativa que caracteriza o sistema tributário brasileiro.

O sistema fiscal brasileiro é amplamente reconhecido por sua complexidade, caracterizada por uma teia intrincada de tributos, regulamentações sobrepostas e inúmeras obrigações acessórias que sobrecarregam tanto empresas quanto administradores públicos. A implementação de sandboxes regulatórios pode atuar diretamente na simplificação dessas normas, criando um ambiente onde novas práticas tributárias possam ser testadas antes de serem implementadas em larga escala.

Ao possibilitar que inovações sejam experimentadas em um espaço controlado, os sandboxes oferecem a oportunidade de desenvolver soluções simplificadas para o cumprimento das obrigações fiscais, como sistemas automatizados de apuração e pagamento de tributos, que reduzam o volume de procedimentos burocráticos. Por exemplo, ao testar a viabilidade de tecnologias como blockchain para registros fiscais, o sandbox pode auxiliar na criação de um sistema de compliance mais eficiente, transparente e de fácil fiscalização. Essa simplificação reduziria os custos de conformidade

para empresas e diminuiria o volume de litígios fiscais, uma vez que regras mais claras e automatizadas tendem a ser menos sujeitas a interpretações conflitantes. Esse impacto é especialmente relevante em um país onde o contencioso tributário é volumoso e oneroso, representando um obstáculo significativo para a atividade econômica.

Nota-se ainda que a adoção de sandboxes regulatórios no campo tributário também pode melhorar a governança da administração fiscal ao introduzir um modelo de gestão mais colaborativo e experimental. No contexto tradicional, a formulação de regras tributárias segue um processo rígido e muitas vezes distante das necessidades e realidades do mercado. Ao permitir que empresas e autoridades fiscais trabalhem em conjunto para testar novas abordagens regulatórias, os sandboxes criam um espaço de aprendizado mútuo onde as normas podem ser ajustadas com base em evidências práticas, reduzindo a distância entre a teoria legislativa e a prática do mercado.

Este fortalecimento da governança se traduz em maior agilidade na resposta a mudanças econômicas e tecnológicas, algo essencial em um cenário onde a economia digital e os novos modelos de negócios desafiam constantemente o arcabouço regulatório existente. Por meio dos sandboxes, a Receita Federal e outras autoridades fiscais podem experimentar e calibrar novas regras de forma iterativa, ajustando-as conforme necessário antes de sua aplicação plena. Isso contribui para a criação de um sistema tributário mais responsivo e adaptável, alinhado com as necessidades de inovação das empresas e as metas de arrecadação e fiscalização do governo.

Nota-se ainda que os sandboxes regulatórios podem contribuir significativamente para a redução dos custos de arrecadação fiscal, que no Brasil ainda são elevados devido à complexidade do sistema e à necessidade de manutenção de uma infraestrutura administrativa robusta. Ao promover a automação de processos fiscais e a utilização de tecnologias emergentes, como inteligência artificial e machine learning, os sandboxes podem identificar e corrigir ineficiências no sistema atual, otimizando o processo de coleta de tributos.

Além disso, a experimentação com modelos de pagamento simplificados dentro do sandbox pode ajudar a criar soluções que reduzam o tempo e o esforço necessário para o cumprimento das obrigações tributárias, tanto para o contribuinte quanto para o Estado. Por exemplo, o desenvolvimento

de plataformas digitais que integrem informações fiscais e financeiras de maneira automática poderia facilitar o processo de apuração de impostos, diminuindo a necessidade de intervenção manual e reduzindo a margem de erro. Esse aumento na eficiência se traduziria em maior precisão na arrecadação e, potencialmente, em uma redução da sonegação fiscal, visto que sistemas mais integrados e transparentes tendem a desestimular práticas evasivas.

Os sandboxes regulatórios também têm o potencial de promover um ambiente fiscal mais justo e transparente, onde as regras tributárias são desenvolvidas com a participação ativa das partes interessadas e ajustadas com base em testes empíricos. A introdução de um diálogo estruturado entre reguladores e regulados, conforme sugerido por Ahern (2021), facilita a identificação de problemas e a adaptação das normas, criando um sistema que reflita melhor as realidades do mercado e as necessidades dos contribuintes. Esse ambiente de colaboração pode reduzir a percepção de arbitrariedade na aplicação das normas fiscais, promovendo maior confiança no sistema por parte das empresas e dos cidadãos. A transparência do processo regulatório, impulsionada pelos relatórios e feedback contínuos dos participantes do sandbox, cria uma relação mais equilibrada entre o fisco e o contribuinte, reduzindo a assimetria de informação e, conseqüentemente, os conflitos fiscais. A confiança reforçada na administração tributária tende a aumentar a conformidade voluntária, simplificando o trabalho de fiscalização e fortalecendo o pacto social em torno do pagamento de impostos.

A experimentação controlada dentro dos sandboxes permite que novos modelos de tributação e conformidade sejam avaliados de forma segura, identificando e mitigando riscos antes que sejam aplicados em larga escala. Essa abordagem preventiva é especialmente valiosa em um sistema tributário tão litigioso quanto o brasileiro, onde a complexidade das normas frequentemente resulta em disputas judiciais prolongadas. Os sandboxes oferecem um espaço para ajustar e aprimorar as regras, minimizando as ambiguidades que levam a contestações e contribuindo para uma maior previsibilidade das normas. Além disso, a possibilidade de ajustar rapidamente os modelos regulatórios com base nos resultados obtidos dentro do sandbox significa que eventuais problemas podem ser corrigidos de forma ágil, evitando impactos negativos significativos na economia. Esse

ajuste contínuo, orientado por dados, facilita a implementação de políticas tributárias mais eficazes e equitativas, contribuindo para uma redução geral dos conflitos entre contribuintes e o fisco.

3.4 Educação fiscal como pilar estratégico nos sandboxes regulatórios para startups

A inclusão de módulos educativos nos sandboxes regulatórios no campo tributário configura uma estratégia fundamental para ampliar a capacitação e a conscientização fiscal das startups, sobretudo aquelas inseridas em setores altamente inovadores, como a biotecnologia. Esses módulos visam fornecer subsídios teóricos e práticos para que as empresas compreendam as complexas obrigações fiscais brasileiras, adaptem-se aos diferentes regimes tributários e internalizem as recentes mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, que reformula o sistema tributário nacional.

Esses módulos educativos seriam estruturados com base em três eixos principais: a compreensão tributária básica, a adaptação aos regimes tributários disponíveis e a incorporação de tecnologias fiscais emergentes. O primeiro eixo, a compreensão tributária básica, é voltado para a construção de um entendimento sólido sobre os principais conceitos relacionados à tributação, como apuração de tributos, alíquotas aplicáveis e preenchimento adequado de guias fiscais. Por exemplo, workshops simulados dentro do sandbox regulatório poderiam expor as startups a cenários práticos, desafiando-as a cumprir obrigações fiscais simuladas, como a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Esses exercícios seriam acompanhados por feedback imediato dos reguladores, permitindo a identificação de erros frequentes e o desenvolvimento de boas práticas, em conformidade com as exigências normativas.

O segundo eixo, a adaptação aos regimes tributários, seria direcionado a capacitar as startups para avaliar criticamente a adequação do Simples Nacional em comparação a outros regimes, como o Lucro Real e o Lucro Presumido. A análise seria conduzida por meio de estudos de caso simulados, onde as startups seriam incentivadas a calcular e comparar a carga tributária de cada regime, considerando a estrutura de custos e receitas de seus respectivos modelos de negócio. Este processo analítico permitiria

a identificação de estratégias tributárias mais vantajosas, promovendo a eficiência econômica e reduzindo a carga administrativa.

O terceiro eixo, voltado para o uso de tecnologias fiscais emergentes, integraria o aprendizado teórico ao desenvolvimento prático de soluções tecnológicas aplicadas ao compliance fiscal. Plataformas baseadas em blockchain, por exemplo, poderiam ser testadas para o registro e validação de transações fiscais em ambientes simulados, com foco na promoção da transparência e na redução de erros. Esses exercícios forneceria às startups não apenas a experiência prática no uso dessas tecnologias, mas também a compreensão de sua aplicabilidade para aprimorar a governança tributária.

Os resultados esperados com a implementação desses módulos educativos são amplamente alinhados com as diretrizes de governança fiscal moderna. Primeiramente, a conformidade fiscal das startups seria significativamente ampliada, reduzindo-se os riscos associados a penalidades e inadimplências. Paralelamente, a educação tributária contribuiria para a promoção de uma governança fiscal mais inclusiva e colaborativa, facilitando o diálogo entre reguladores e contribuintes e fortalecendo a confiança institucional. A integração de tecnologias emergentes fomentaria a inovação nas práticas de compliance, posicionando as startups como agentes transformadores no cenário tributário nacional. Além disso, a capacitação tributária proporcionaria uma gestão fiscal mais eficiente, com empreendedores aptos a tomar decisões estratégicas baseadas em evidências e otimizar a alocação de recursos financeiros.

A inclusão desses módulos educativos nos sandboxes regulatórios transcende o objetivo de meramente reduzir a complexidade tributária, promovendo uma transformação paradigmática na forma como startups interagem com o sistema fiscal. Ao aliar fundamentos teóricos, práticas simuladas e o uso de tecnologias de ponta, os sandboxes regulatórios se tornam não apenas um ambiente de experimentação regulatória, mas também um espaço de aprendizado e inovação, essencial para o fortalecimento do empreendedorismo responsável no Brasil.

Conclusão

Este artigo explorou a implementação de sandboxes regulatórios no campo tributário brasileiro como uma abordagem inovadora para descomplicar e

modernizar o sistema fiscal, altamente reconhecido por sua complexidade e pela burocracia excessiva. A problemática central girou em torno da dificuldade enfrentada por empresas, especialmente startups, para operar dentro de um ambiente tributário repleto de normas rígidas e desatualizadas, que muitas vezes sufocam a inovação e dificultam o crescimento econômico. A pergunta de pesquisa que orientou o estudo foi: “De que maneira os sandboxes regulatórios podem contribuir para a simplificação e eficácia do sistema tributário brasileiro, promovendo um ambiente mais competitivo e inovador?”

Para responder a essa questão, o estudo propôs um modelo de sandbox tributário que integra princípios de experimentação regulatória, alinhando-se às recentes mudanças legislativas no Brasil, como a Lei de Liberdade Econômica, o Marco Legal das Startups, a Lei de Melhoria do Ambiente de Negócios e o regime Inova Simples. A análise dos objetivos revelou que, ao utilizar um ambiente regulatório experimental, é possível testar novas abordagens tributárias em um contexto controlado, permitindo ajustes e aprimoramentos antes da adoção em larga escala.

Como visto, a pesquisa concluiu que a complexidade do sistema tributário brasileiro, caracterizada por normas confusas, alta carga burocrática e pouca flexibilidade, cria um ambiente desfavorável para empresas, especialmente startups. Essa conclusão reforça a necessidade de um espaço regulatório experimental que permita a testagem de novas soluções fiscais.

A análise comparativa com modelos internacionais mostrou que sandboxes regulatórios são uma ferramenta eficaz para fomentar a inovação em ambientes fiscais complexos. A proposta adaptada para o Brasil visa oferecer uma estrutura que respeita o contexto legal e socioeconômico nacional, promovendo um ambiente de testes que equilibra flexibilidade regulatória e segurança jurídica. Foram propostas diretrizes que contemplam desde a definição dos critérios de elegibilidade até os mecanismos de monitoramento e avaliação dos resultados. Essas diretrizes visam garantir que o modelo funcione de maneira eficaz, promovendo a simplificação tributária sem comprometer a arrecadação fiscal.

Assim, concluiu-se que o modelo de sandbox tributário tem o potencial de transformar a governança fiscal, ao permitir que novos modelos de tributação sejam testados em um ambiente seguro. A possibilidade de adaptar e ajustar normas fiscais antes de sua aplicação generalizada pode

reduzir significativamente a complexidade regulatória e aumentar a competitividade das empresas brasileiras. Contudo, este estudo enfrenta algumas limitações, como a falta de dados empíricos específicos sobre a aplicação de sandboxes tributários no Brasil, uma vez que essa proposta ainda está em fase de desenvolvimento. Além disso, a resistência cultural e institucional a mudanças no sistema tributário pode ser um obstáculo significativo à implementação da proposta.

Referências

- AHERN, Deirdre. Regulatory lag, regulatory friction and regulatory transition as FinTech disenablers: calibrating an EU response to the regulatory sandbox phenomenon. *European Business Organization Law Review*, v. 22, n. 3, p. 395-432, 2021. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s40804-021-00217-z>. Acesso em: 11 mar. 2025.
- FAHY, Lauren A. Fostering regulator–innovator collaboration at the frontline: A case study of the UK’s regulatory sandbox for fintech. *Law & Policy*, Oxford, v. 44, n. 2, p. 162-184, 2022.
- HEALTH SCIENCES AUTHORITY (HSA). Innovation Office. 2023. Disponível em: <https://www.hsa.gov.sg/clinical-trials/innovation-office>. Acesso em: 11 mar. 2025.
- HEMPHILL, Thomas A. Technology entrepreneurship and innovation hubs: Perspectives on the universal regulatory sandbox. *Science and Public Policy*, v. 50, n. 2, p. 350-353, 2022.
- LAUREN, F. A. H. Y. Regulator reputation and stakeholder participation: A case study of the UK’s regulatory sandbox for fintech. *European Journal of Risk Regulation*, v. 13, n. 1, p. 138-157, 2022.
- LEE, S.; SEO, Y. Exploring how interest groups affect regulation and innovation based on the two-level games: The case of regulatory sandboxes in Korea. *Technological Forecasting and Social Change*, v.183, n.C, p. 121880-121897, 2022.
- RABITZ, Florian. Institutional Drift in International Biotechnology Regulation. *Global Policy*, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 227–237, 2019. DOI: 10.1111/1758-5899.12652.

- RODRIGUES, Victor Costa. Arranjos institucionais para o tratamento da inovação disruptiva: um estudo sobre a identificação do fenômeno e seu acompanhamento regulatório. Dissertação de Mestrado. Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2021.
- SABEL, C. F.; SIMON, W. F. Minimalism and experimentalism in the administrative state. *Georgetown Law Journal*, v.100, p.53–93, 2011.
- SUNILA, K.; EKROOS, A. Regulating radical innovations in the EU electricity markets: time for a robust sandbox. *Journal of Energy & Natural Resources Law*, [S. l.], p. 1-21, 2022.
- VIANA, Eduardo Araujo Bruzzi. Regulação das Fintechs e Sandboxes Regulatórias. Dissertação de Mestrado. Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2019.
- WAETGE, Yasmin. Regulação e novas tecnologias no setor financeiro: a caracterização do sandbox regulatório. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, 2022.
- ZETZSCHE, Dirk A., et al. Regulating a Revolution: From Regulatory Sandboxes to Smart Regulation. *Fordham Journal of Corporate and Financial Law*, v. 23, n. 1, p. 31-104, 2017.

PART 2:
TAX REGIMES

How the world is

CHAPTER 6

Transfer pricing: a comparative tax law perspective between Brazil and Portugal

Barbara Mussi Valter¹

Diogo Feio²

Abstract: The international system has been intensified by the integration of economic markets worldwide, resulting in a significant flow of capital between companies within the same multinational group. Transfer pricing framework regulates the internal transactions established within these groups. The OECD provides specific transfer pricing guidelines that member countries may adopt, either subsidiarily or not to domestic law, to ensure fair taxation and prevent tax evasion. 2024 marks the first year whereas transfer pricing rules in Brazil will be mandatory. This alignment is part of international fiscal measures, primarily the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) project, aimed at increasing transparency information concerning transactions of companies with investments abroad. The research employs a qualitative literature review, focused on documentary analysis and interpretation of legislation. This article focuses on the comparative fiscal law between Portugal and Brazil, examining the legislative history and the approaches adopted to resolve judicial issues. In conclusion, the article seeks to draw lessons from Portugal and enable Brazil to

1. Law Degree from the Mackenzie Presbyterian University (São Paulo – Brazil) in 2022 and currently postgraduate student in tax law at FGV – Getúlio Vargas Foundation. Senior Tax Consultant, Transfer Pricing, Deloitte.

2. Assistant Professor at the Portuguese Military Academy. PhD from the Faculty of Law of the University of Porto. Master's degree from the Faculty of Law of the University of Coimbra. Degree from the Faculty of Law of the Portuguese Catholic University of Porto. Of Counsel at SRS Legal of the Tax Department.

identify the risks and opportunities in implementing its transfer pricing guidelines, in line with the OECD framework.

Keywords: International Tax Law, Transfer Pricing, Comparative International Law, Brazil and Portugal.

Introduction

The starting point for this comparative study is the publication of the Brazilian Law No. 14.596/2023, which ratifies Brazil's alignment with the international transfer pricing system regulated by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). In contrast, Portugal's well-established legislation serves as a reference to understand how an efficient Transfer Pricing system can benefit both taxpayers and the state.

In Brazil, the transfer pricing regime is undergoing a significant adaptation in 2024. Historically, it followed its own unique transfer pricing regime, that differed from the international standards. The Brazilian model was based on fixed profit margins, disregarding comparability issues, like safe harbours. Adjustments were made essentially through standalone mathematical calculations.

The transition process to the OECD framework brings major tax implications for multinational companies operating in the country, as broader market and business analysis will ensure greater accounting efficiency, acting as a benchmark to prevent double taxation or non-taxation.

On the other hand, Portugal³, one of the 20 founding members of the OECD in 1961 and now part of its 38-member group, implemented domestic transfer pricing legislation in 2001. Nowadays, the Portuguese transfer pricing system is harmonized with the international guidelines, backed by case studies, a history of audits, and cooperative procedures, making its experience relevant for comparative analysis.

The topic of transfer pricing is directly tied to the evolution and expansion of global economic markets. Its importance is intensified by the increasing flow of capital among companies within the same group located in different countries, which can be considered one of the primary's

3. <https://www.oecd.org/en/countries/portugal.html>.

reasons for Brazil's alignment with international standards. The central idea of this alignment is to prevent the artificial shifting of profits to low-tax jurisdictions, ensuring that taxation occurs where economic value is truly generated.

In this context, two perspectives emerge: on one hand, taxpayers aim to reduce their tax burden to maximize profits; on the other, states use taxation as a revenue tool to finance public services and fulfil their social functions. This duality underscores the importance of aligned and effective rules to balance interests and ensure fair taxation.

Thus, this study seeks to provide a practical view of how Brazil can learn from Portugal's experience, anticipating risks and identifying opportunities while adjusting its tax system to OECD standards.

1. Key legislation aligned with oecd: portugal and brazil

The transfer pricing regime in Portugal has been in effect since January 1, 2002. It applies to transactions established between related entities, as provided by Article 63 (former Article 58) of the Corporate Income Tax Code and regulated by the Ministerial Order No. 268/2021 of 26th November (further by the Ministerial Order No.1446-C/2001 of 21st December). The primary goal of its implementation was to prevent distortions in the taxable base and erosion of tax revenues with reference to multinational enterprises, ensuring that the terms and conditions of transactions adopted between related entities (hereinafter defined as controlled transactions) are the same as those established by independent entities (addressing the arm's length principle). The law requires that the transfer prices used in controlled transactions are market-based. If the prices set do not reflect market prices, the Portuguese tax authorities are empowered to adjust profits to reflect the arm's length result.

The regime applies to transactions established between related parties. The definition of "related entities" refers to entities in a special relationship. A special relationship exists if an entity has the power to exercise, directly or indirectly, a significant influence over the other's management decisions, covering many situations, such as an entity that holds, directly or indirectly, at least 20% of the capital or voting rights of another, two or more entities that

are held in more than 20%, directly or indirectly, by the same shareholder, an entity and the board members, among others, as prescribed in Article 63º of the Corporate Tax Code. The regime applies to domestic and cross-border transactions, such as the transactions established between resident and non-resident entities or between head-offices and its permanent establishments.

Currently, Portugal's tax legislation is disclosed in several key articles and ministerial orders that outline the application of the transfer pricing rules and procedures.

Article 63 of the Corporate Income Tax Code, which adopts the arm's length principle, sets out the conditions establishing a special relationship between entities, the transfer pricing methods that may be used, the documentation requirements, the possibility of undertaking comparable adjustments, when necessary, and transfer pricing adjustments.

The Ministerial Order No. 268/2021 of 26th November regulates the application of transfer pricing methods, comparability analysis, transfer pricing correlative and corresponding adjustments, taxpayer documentation content, and provides details for certain related-party transactions.

Article 138 of the Corporate Income Tax Code and the Ministerial Order No. 267/2021, of 26th November address the rules and applicability of negotiating Advance Pricing Agreements (APAs). These agreements can be unilateral, involving the Portuguese Tax Authority and one or more corporate taxpayers, or bilateral and multilateral, covering corporate taxpayers and domestic and foreign tax administrations of states with which Portugal has signed a double tax treaty. APAs may cover all or part of the taxpayers' controlled transactions.

Additionally, compliance obligations have also been outlined over the years. Article 121 of the Corporate Income Tax Code refers to the annual transfer pricing forms, Article 121-A to the Country-by-Country Report (CbCr) obligations, and Article 130 to the transfer pricing documentation. In parallel, the General Regime of Infractions addresses penalties in case of late submission of the transfer pricing documentation, the CbCr or the annual transfer pricing form, omissions and inaccuracies in the statements or in the documentation related to transfer pricing, and the lack/refusal to submit, display or present the transfer pricing documentation.

With reference to Brazil, as stated, Law 14.596 of 2023 introduced transfer pricing regulations into the domestic law, in alignment with the OECD standards. It completely altered the previously regime system, which, as mentioned earlier, relied on fixed margins, offering quick calculations, but resulting in tax uncertainty with reference to cross-border transactions established with jurisdictions that have adopted the arm's length principle.

It should be noted that some matters are still under review by the Federal Revenue Service and remain subject to public consultation, such as the application of the rules to intragroup service transactions.

To understand the application of the Brazilian legislation, it is acknowledged that the law has the greatest authority, followed by Normative Instructions, which serve to complement and implement legal provisions. OECD guidelines are considered subsidiary.

After public consultation, IN No. 2.161 of 2023 was published to direct the practical applicability of the law, detailing the documentation to be submitted and penalties for non-compliance with tax obligations. This instruction included annexes for the early adoption of the new model (by those entities that envisaged to apply the new regime already in 2023) and the applicability of country risk adjustments.

The last normative to be published, IN No. 2.246 of 2024, aims at regulating the contractual terms, supporting documentation, and other requirements for intercompany commodity transactions.

2. Comparability analysis and methods

The comparability analysis in both Portugal and Brazil is based on similar principles. Both legal frameworks aim to analyse realistically available options, assessing the conditions, terms, and market context in which transactions occur to define the most appropriate method to price controlled transactions.

The criterion of independence between related parties is crucial when searching external databases. In Portugal, the independence criterion is set at 20%, as established in Article 63 of the Corporate Income Tax Code (IRC), likewise in Brazil, based on Article 6 of Normative Instruction 2161/23. This means that a comparable company cannot

have a shareholding percentage exceeding this threshold to be considered independent of the tested party, as it would indicate significant influence over the entity.

In line with the comparability analysis, taxpayers must select the most appropriate method for each transaction (or set of intercompany transactions) subject to transfer pricing analysis. The chosen method should aim to ensure the greatest level of comparability between transactions conducted between related parties and those conducted between independent entities. According to the Portuguese and Brazilian legislation the available methods are as follows, by comparison with those foreseen in the OECD transfer pricing guidelines:

OECD Method	Portugal Method	Brazil Method
CUP - Comparable Uncontrolled Price	<i>Método do Preço Comparável de Mercado</i>	PIC - Preço Independente Comparável
RPM - Resale Price Method	<i>Método do Preço de Revenda Minorado</i>	PRL - Preço de Revenda Menos Lucro
CPM - Cost Plus Method	<i>Método do Custo Majorado</i>	MCL - Custo Mais Lucro
TNMM - Transactional Net Margin Method	<i>Método da margem líquida da operação</i>	MLT - Margem Líquida da Transação
PSM - Profit Split Method	<i>Método do fraccionamento do lucro</i>	MDL - Divisão do Lucro

The Comparable Uncontrolled Price (CUP) method, or *Preço Comparável de Mercado*, or *Preço Independente Comparável (PIC)*, aims to determine the transfer prices with reference to transactions carried out between independent parties. In theory, this method is considered one of the simplest to apply, being particularly effective when dealing with commodities, financial transactions or regulated goods or services. However, its application can be challenging for more complex transactions, such as intangibles, due to the specificities of these transactions, being necessary to resort to other methods, perform adjustments or combine the CUP with alternative approaches.

Both law systems require a high degree of comparability of the transactions and functions observed by the parties - if there are material differences, such

as in the type of goods, contractual terms, or markets variations, these must be identified and adjusted to ensure that transactions are comparable. To turnaround these constraints, the Brazilian legislation provides extensive details of the factors to be considered in the comparability analysis, such as the characteristics of goods or services, contractual terms, market level, in line with the Portuguese legislation, but goes further and even the date and time of the transaction, especially in the case of commodities, must be taken into account, as regulated by IN No. 2.246 of 2024.

The Brazilian legislation, like the Portuguese, highlights the need for consistency in accounting criteria and allows adjustments to improve the comparability of gross margins.

The Cost-Plus Method (CPM), or *Método do Custo Majorado* or *Custo Mais Lucro*, compares the gross profit margin obtained in a controlled transaction with that recorded in similar transactions established with or by unrelated parties. The CPM compares margins computed after direct and indirect costs of the production or services activities, that is, at a gross level.

Likewise indicated in the OECD Guidelines and in the Portuguese legislation, this method is most suitable for semi-finished products or services provided by Brazilian entities and considers factors such as industrialization complexity and exchange rate risks.

It should be noted that both practitioners and the Portuguese Tax Authorities pay a special attention to the cost basis and key allocations, rather than the margin itself, as it may impact significantly transfer prices.

The Transactional Net Margin Method (TNMM), or *Método da margem líquida da operação*, or *Margem Líquida da Operação*, is one of the most used methods, primarily due to the difficulty in applying the above-mentioned methods and reliance on market data. The TNMM compares the net margin of a controlled transaction with the net margins of comparable transactions carried out between unrelated parties. The transactional net margin method operates in a manner similar to the cost plus and resale price methods, however the net margin is calculated based on the operating profit of the controlled transaction relative to an appropriate profitability indicator, such as net revenue or direct and indirect costs. Reliability may be adversely affected by varying cost structures, differences in business experience, or differences

in management efficiency. However, less functional comparability is required for reliable results than under the transactional methods (e.g. CUP, RPM or CPM). In addition, less product similarity is required for reliable results than under those methods. Comparability adjustments may be required to consider differences in working capital, currency or country risk, among other.

Since there is no reliable financial data for comparables in Brazil, the use of an external database (external/non-domestic benchmarking) is necessary to conduct a search.

Finally, the Profit Split Method (PSM), or *Método do Fracionamento do Lucro*, or *Divisão de Lucro*, divides the profits or losses underlying a controlled transaction according to the contributions made by each party involved, considering the functions, assets, and risks undertaken by each party. It is most suitable for transactions where the parties make unique and valuable contributions, such as intangibles, or undertake highly integrated operations, or when the parties assume significant economic risks. The profit division can be done through a contribution analysis or residual analysis, with the former used to allocate the total profit based on the contributions of the parties, and the latter conducted in two stages: first, the remuneration for less complex activities is determined and attributed to each party, and further the residual profit is split among those, based on a matrix contribution. Allocation criteria, such as assets, capital, costs, and revenue, should reflect the relative contributions to generating results.

The PSM may be appropriate when both parties make substantial intangible contributions or assume significant risk or when their operations are highly vertical integrated. However, although in theory the PSM should ideally be applicable to many of the commercial relations established between related parties, the lack of market information makes its less used in Portugal.

From the above, it is clear the alignment of transfer pricing rules in Portugal and Brazil (an in line with the OECD guidelines), aiming to ensure that transactions established between related parties are evaluated under the same terms and conditions applied by independent parties.

In particular, both legislations highlight the importance of the independence of the parties involved. However, Brazil adopts a more

conservative approach, requiring more robust accounting support. Moreover, since Brazil does not yet have the same practical experience in conducting functional and value chain analyses as in Portugal, the cornerstone of transfer pricing comparability, it is expected that local practitioners leverage from the vast experience from Portugal. Finally, it is possible to use two or more methods to determine the appropriate price, likewise Portugal.

3. Country risk adjustment

For Brazilian legislation, this is one of the most sensitive topics: understanding its application, choosing the tested party, and determining whether it should be applied to all or only selected comparables. This tool must be used cautiously, analysing market conditions and margin synergies. Country risk cannot be applied solely based on the criterion of choosing comparables from different markets. A profitability analysis must be conducted, examining the revenue of the comparables and market conditions.

Furthermore, in IN No. 2161/2023, Annex II, the Brazilian legislation discloses a formula for making comparability adjustments, considering the potential differences between the economic circumstances of the market where the tested party operates and those where potential comparables operate. It should be noted that the tested party will preferably be the less complex entity.

The formula is as follows:

$$\text{Adjustment} = (\text{Country Risk Premium of the Tested Party's Country} - \text{Country Risk Premium of the Comparable's Country}) \times \text{Employed Capital}$$

Where:

$$\begin{aligned} \text{Employed Capital} &= \text{Operating Fixed Assets} + \text{Working Capital} \\ \text{Working Capital} &= \text{Current Assets} - \text{Current Liabilities} \end{aligned}$$

The application of Country Risk adjustments should be restricted to specific cases where the search for comparables requires broadening the criteria

due to transaction complexity. In other words, Country Risk adjustments should never be the first adjustment option.

Portuguese domestic legislation does not provide prescriptive details for any type of adjustments, such as the Country Risk adjustments; however, the OECD guidelines may be used as a source of information (soft law), thus practitioners often resource to those guidelines when performing adjustments. However, performing adjustments should be limited, since it usually leads to intensive discussions.

4. Documentation

Transfer pricing documentation is still viewed primarily as an ancillary tax obligation.

In Portugal, transfer pricing documentation is regulated by Article 63(6) of the Corporate Tax Code and Ordinance No. 268/2021.

Companies required to prepare documentation need to retain it for 10 years.

In 2021, almost over 20 years of the inception date, the transfer pricing regime was modified to accommodate the latest developments of the.

Changes were introduced to the thresholds to prepare transfer pricing documentation, being applied to taxpayers that record, in the period to which the obligation concerns, total income equal or higher than 10,000,000 Euros and, subsidiarily, with reference to the controlled transactions whose market value in the period exceeds 100,000 Euros per counterpart and 500,000 Euros globally.

Moreover, documentation requirements were aligned with those foreseen in Action 13 of the Base Erosion Profit Shifting (BEPS), already incorporated in the OECD Guidelines, comprised by a Master File and Local File per entity or by a Simplified Report for entities qualified as small and medium companies that are not qualified as Major Taxpayers and not covered by the above-mentioned thresholds.

It should be noted that the Portuguese transfer pricing legislation includes additional requirements to the Master File (when compared to Action 13 of BEPS), such as: i) the position of each of the Group's members in its value chain, disclosing the physical and financial flows of

all controlled transactions; ii) indication of the business model adopted by the Group with reference to its financing activity and description of the Group's risk hedging policy, including the use of derivatives or other hedging instruments with reference to its financing arrangements; iii) description of the Group's transfer pricing policies for all controlled transactions, including details of the methodologies adopted and for its implementation, as well as information/details of the procedures adopted with reference to the information gathered and used, costing policies and profit margins established; and iv) list of all controlled transactions established withing the Group, by nature and counterparty, for the tax period under analysis and the two previous tax periods.

With reference to the benchmarking analysis, it has been clarified that internal comparables should be assessed, as a first step of the comparability analysis process.

To add, the law introduced the obligation of being issued a declaration of responsibility for the information and techniques adopted in the benchmarking studies carried out by third parties and it has been clarified that the comparability studies may be prepared each three years with a roll-over of the final set in the interim period.

Transfer pricing documentation must be prepared in Portuguese, albeit being possible to prepare non-translated documentation upon request and acceptance by the tax authorities.

Since 2020, Major Taxpayers are required to submit this documentation to the Portuguese Tax Authority (*Autoridade Tributária e Aduaneira - AT*) by July 15 of the 7th month following the fiscal year-end, through the electron system. Legal entities not classified as Major Taxpayers need to submit documentation only upon request. The Major Taxpayer is periodically listed.

Multinational groups with revenues exceeding EUR 750 million must submit the CbCr) within 12 months of the fiscal year-end. Local entities must notify the tax authorities the CbCr reporting entity within five months of the fiscal year-end.

In addition, the taxpayer is required to make a positive adjustment to its taxable profits when the terms and conditions differ from those that would have been accepted between independent entities in similar circumstances,

in its annual corporate tax return that must be submitted by the last day of May or by the fifth month following the fiscal year-end.

Brazilian legislation establishes thresholds for submitting standard transfer pricing documentation, including the Local File, Master File, and CbCr, which vary based on transaction value and company profile. Additionally, companies must comply with the requirements of the Tax Accounting Bookkeeping (*Escrituração Contábil Fiscal - ECF*), which must be submitted to the Federal Revenue Service. The level of detail required in the documentation varies according to the value of the transactions conducted.

The Master File must include information about the multinational group's structure, including transfer pricing policies, profit allocation criteria, and details of the group's value chain. It must be prepared in accordance with OECD guidelines. If the total value of the taxpayers' controlled transactions, before transfer pricing adjustments, is lower than BRL 15,000,000 (approximately USD 2.7 million) in the previous fiscal year, submission of this documentation is not mandatory. The documentation can be prepared in Portuguese, English, or Spanish. If written in another language, a simple translation into Portuguese is required.

The Local File must be prepared according to the value of transactions conducted in the prior fiscal year. Depending on the transaction value, it can be simplified or complete. The simplified Local File is required for transactions valued between BRL 15 million (approximately USD 3 million) and BRL 500 million (approximately USD 90 million), containing less details. The complete Local File, required for transactions exceeding BRL 500 million (approximately USD 90 million), must include more detailed and additional information. For submission, the Federal Revenue Service has instructed the Local File to be prepared as separate documents and submitted through the E-CAC⁴ portal.

For transactions up to BRL 15 million (approximately USD 3 million), the Local File does not need to be submitted to the Federal Revenue Service. However, the company must conduct studies with functional and profitability analyses to substantiate the information in the ECF.

As previously mentioned, the ECF (Tax Accounting Bookkeeping) is mandatory for the Federal Revenue Service. This form requires the

4. <https://cav.receita.fazenda.gov.br/autenticacao/login>

completion of records in block X, specifically X360, X365, X366, X370, X371, and X375. Accessing and completing these records requires installing the SPED ECF⁵ software and preparing the bookkeeping. Details must include information such as the type of controlled transaction, identification of related parties, the value of the controlled transaction, the value of spontaneous or compensatory adjustments made, and the method used to determine transfer prices. These details must be submitted to the Federal Revenue Service by the last business day of July each year.

In addition to the local standard documentation such as the Local File and Master File, companies must pay attention to thresholds and mandatory submissions required by other jurisdictions.

5. Transfer pricing adjustments

If the prices set do not reflect the market prices the Portuguese tax authorities are empowered to adjust profits to reflect the arm's length result. Positive adjustments undertaken by the Portuguese Tax Authorities must attend the median value of the arm's length range(s) of the benchmarking study(s).

The legislation gives a right to a corresponding adjustment if the counterparty is a Portuguese resident entity, including a Portuguese permanent establishment of a non-resident entity. However, if the counterparty is a non-resident entity the correlative adjustment depends on an agreement reached with the other contracting State through the competent authority procedure. The amendments to the correlative adjustment procedure should be aligned with the best international practices under the EU Arbitrage Convention, as well as other European Union dispute resolution mechanisms. It has been further clarified that the adjustments should be subject to the tax period(s) where the controlled transaction(s) impacts are deemed relevant to assess the tax profit or loss.

In Brazil, it is possible to undertake three types of adjustments: i. Primary Adjustment, which will be made by the active subject (Tax Authority); ii. Compensatory Adjustment, which is bilateral and must be made by the end of the fiscal year; iii. Spontaneous Adjustment, which is unilateral and should only be used to add results.

5. <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1287>

Transfer pricing adjustments can be made before the final income tax calculation using intercompany credit and debit notes, and a declaration must be prepared to confirm that the values have been recorded in the accounting books between the parent company and the subsidiary.

6. Dispute resolution in transfer pricing

The dispute resolution mechanisms in the two jurisdictions are quite distinct. In addition to judicial and administrative disputes, Portugal offers the option of resolving tax matters through arbitration courts. This alternative provides greater speed in resolving complex issues, such as those related to transfer pricing, especially when complex transactions require the expertise of specialists for resolution.

This approach would be extremely beneficial for Brazil, particularly for addressing tax issues that remain unsettled both by the Judiciary and the tax authority. In Brazil, Bill No. 2486/22, which aims to allow the discussion of tax and customs matters through arbitration, is currently under consideration in the Chamber of Deputies. The arbitration proposed in this bill is institutional, meaning it will be conducted with the support of a specialized institution, with “ad hoc” arbitration (without institutional backing) being prohibited.

This change could bring greater efficiency, due to shorter timelines, and provide enhanced legal certainty in the resolution of tax disputes in Brazil, particularly regarding transfer pricing. Considering Brazil’s alignment with the OECD, arbitration presents an effective alternative to the traditional system, offering increased effectiveness in addressing such matters.

Conclusion

The transfer pricing matter is undoubtedly complex, encompassing various disciplines such as accounting, economics, and law. A comparative analysis between Portugal and Brazil reveals that Portugal exhibits a higher level of robustness in areas such as functional analysis and value chain, where Brazil is still evolving. Additionally, Portugal stands out for its ability to resolve disputes through arbitration—an approach that has yet to be implemented in Brazil.

Brazil must also work towards overcoming the perception that its tax authority is punitive and adopt more amicable procedures, such as Advance Pricing Agreements (APAs), which are largely in use in Portugal.

Both countries align with the principles established by the OECD Guidelines concerning the required documentation, although it is important to note that each jurisdiction has its own specific forms and reporting requirements, demanding careful attention from businesses. However, Brazilian legislation still needs to address certain issues that remain pending clarification from the Federal Revenue Service, which possesses a higher level of expertise in the area.

References

- CONJUR. (2023, September 11). *Justice tributary and cost sharing: New rules on transfer pricing*. Consultor Jurídico. Retrieved from <https://www.conjur.com.br/2023-set-11/justica-tributaria-cost-sharing-novas-regras-precos-transferencia/#:~:text=Os%20contratos%20de%20compartilhamento%20ou,grupos%20empresariais%2C%20dom%C3%A9stica%20ou%20internacionalmente>.
- KPMG. (2016). *United Nations practical manual on transfer pricing*. Retrieved from [https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2016/12/UN_Manual_TransferPricing%20\(1\).pdf](https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2016/12/UN_Manual_TransferPricing%20(1).pdf).
- OECD. (2022). *Global Anti-Base Erosion (GloBE) model rules (Pillar Two)*. Retrieved January 22, 2025, from <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.
- OECD. (2022). *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2022*. Retrieved January 22, 2025, from https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-m multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html.
- OECD. (2023). *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2022*. Retrieved January 22, 2025, from <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1725211251&id=id&accname=guest&checksum=AD45FF-46224CADFFC255FF97E94C4F44>.

- OECD. (2022). *Pillar One Amount A: Fact sheet*. Retrieved January 22, 2025, from <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/pillar-one-amount-a-fact-sheet.pdf>.
- Receita Federal do Brasil. (2023). *O novo sistema de preços de transferência: Aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro e promoção do comércio e do investimento*. Retrieved January 22, 2025, from <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf>.
- Tomazela, R. (2024). *Manual dos preços de transferência* (1st ed.). São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Xavier, A. (2015). *Direito tributário internacional do Brasil I* (8th ed., rev. & updated). Rio de Janeiro: Forense.
- University of Coimbra. (2020). *Dissertation: The impact of new transfer pricing rules on multinational taxation*. Retrieved January 22, 2025, from <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/82463>.
- University of Coimbra. (2020). *Dissertation in submission version on InforEstudante*. Retrieved January 22, 2025, from <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/82463/1/FEUC-%20MCF%20-%20Disserta%3%a7%c3%a3o%20em%20vers%3%a3o%20de%20submissao%20no%20InforEstudante.pdf>.

CHAPTER 7

Untangling Complexity:

The Impact of Tax Treaties on the Complexity of International Tax Law

Carolina da Silva;¹

Raphaël Bugalho.²

Abstract: The complexity of international tax law has increased significantly due to the proliferation of bilateral and multilateral tax treaties (DTTs). This paper examines the fundamentals of tax treaties, focusing on the challenges posed by DTTs and modern instruments like the OECD's Multilateral Instrument (MLI) and the United Nations proposed Fast Track Instrument (FTI) on the international tax landscape. While these instruments aim to modernise and harmonise the tax treaty framework, their opt-in structures, overlapping provisions, and interactions with pre-existing agreements have introduced additional layers of complexity.

The paper investigates the impact of these treaties on the complexity of international tax law, emphasising issues such as the multiplicity of agreements, inconsistent provisions, and varying interpretations across jurisdictions. The indeterminacy of tax rules, compounded by lengthy legislation and intricate drafting, creates a complex environment and legal uncertainties for taxpayers and tax authorities alike. To address these challenges, the paper evaluates potential strategies for mitigating complexity, including the transition from bilateral to multilateral frameworks and the potential of leveraging technology for closing financial literacy gaps and reducing complexity.

1. *Carolina Porto da Silva*, Researcher at NOVA Tax Research Lab. Holds a law degree from University of Lisbon and a master's degree in Law and Technology from NOVA University of Lisbon. Currently pursuing a PhD at Lusófona University of Lisbon.

2. *Raphaël Jerónimo Guerreiro Bugalho*, Researcher at NOVA Tax Research Lab. Holds a law degree from NOVA University of Lisbon, with a one-year exchange period at Northumbria University in Newcastle (UK). Currently pursuing a master's in Law and Finance at Trinity College Dublin.

The paper also highlights that while some level of complexity in international tax law is inevitable, thoughtful and targeted efforts as the ones presented can reduce the burden on taxpayers and tax authorities, fostering a more equitable, efficient, and transparent international tax law system.

Keywords: Double Tax Treaties; Multilateral Instrument; Fast-Track Instrument; Multilateral Tax Conventions; International Tax Law; Complexity

Introduction

DTTs have long been a cornerstone of the international tax framework, playing a critical role in shaping the global economic landscape. As businesses and individuals increasingly operate across borders, these treaties are essential in addressing the challenges of taxing rights between jurisdictions. Despite their intended benefits, the proliferation of DTTs has contributed to a highly complex network of tax treaties. This fragmented system complicates the international tax landscape for taxpayers and tax authorities alike and increases administrative burdens. Moreover, variations in treaty provisions, definitions, and legal interpretations exacerbate uncertainty and further complicate compliance.

To address some of these challenges, multilateral instruments have emerged as a potential solution. The OECD's Multilateral Instrument (MLI), developed as part of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project³, represents a significant step toward streamlining tax treaty-related measures. Similarly, the United Nations proposed Fast Track Instrument (FTI) aims to enhance the ability of developing countries to modernise their tax treaties and better protect source-based taxation rights. These multilateral initiatives promise efficiency and uniformity but also introduce new layers of complexity by modifying, rather than replacing, the existing bilateral framework.

This article investigates the extent to which DTTs contribute to the complexity of international tax law, as well as considers strategies

3. The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project is an initiative led by the OECD and by the G20 to address tax planning strategies used by multinational enterprises that exploit gaps and mismatches in international tax rules to shift profits to low or no-tax jurisdictions, where little or no economic activity takes place. The project aims to ensure that taxes are paid where economic activities generating the profits are performed and where value is created. It includes 15 Action Points. OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Available at <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

for managing such complexity and ensuring the effectiveness of the international tax system.

1. Overview of the Current International Tax Landscape

1.1 Bilateral DTTs

As economic activities increasingly transcended national borders, the frequency and complexity of tax conflicts between jurisdictions have grown significantly. To address these challenges, the OECD and the United Nations (UN) created global frameworks, known as Model Tax Conventions (MTCs), which serve as the primary frameworks for negotiating DTTs. These are agreements designed with the primary aim of preventing juridical double taxation of the same income by clearly delineating the taxing rights of each participating country, reducing uncertainty for taxpayers, and ensuring that income is not taxed more than once. By providing certainty in tax matters, these treaties aimed to reduce tax barriers, foster bilateral trade and investment between countries, as well as help streamline the negotiation process and harmonise tax rules across jurisdictions, contributing to a more predictable international tax environment.

In terms of their formal structure, MTCs typically consist of seven chapters, each addressing key aspects of cross-border taxation.⁴ In addition to the core provisions, each article of the MTC is accompanied by commentaries. These provide essential interpretative guidance, offering the rationale behind the treaty provisions and aiding contracting states in understanding the principles behind each article when drafting binding agreements. The flexibility and adaptability of these commentaries have made them a widely utilised tool, serving as an alternative to directly modifying the model conventions themselves.

The success of the OECD and UN Model Conventions is evident in the widespread adoption of their frameworks. Nearly all existing bilateral tax treaties are based on these models, and their standardisation of international tax rules has played a pivotal role in reducing instances of double taxation worldwide. This uniformity has facilitated greater global

4. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017; United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017.

economic integration and provided a clearer basis for resolving cross-border tax disputes.

1.2 Multilateral DTTs

In contrast to the bilateral nature of most tax treaties, multilateral tax treaties involve more than two countries and are aimed at addressing taxation on a global or regional level. In this context, the OECD MLI initiative and the UN FTI proposal to create a new international tax regime underscore the growing focus on multilateralism in international tax law. This represents a significant departure from the historical reliance on bilateral treaties and unilateral actions, which have traditionally been the cornerstone of international tax governance.

Although multilateral instruments remain relatively rare in international tax law,⁵ there have been notable regional successes. For example, the Nordic Tax Treaty, which involves Norway, Sweden, Finland, Denmark, and Iceland, seeks to eliminate double taxation and prevent tax evasion concerning income and capital taxes. Similarly, the Andean Community Income and Capital Tax Convention, which involves Bolivia, Colombia, Ecuador, and Peru, addresses the elimination of double taxation and the prevention of tax evasion within the region.⁶

Regional multilateral tax treaties offer significant advantages for both tax authorities and taxpayers, streamlining the complex landscape of international taxation. For tax authorities, these agreements mean a relatively simple negotiation process, as they typically involve countries with similar legal frameworks, however, the greater advantage is that they replace the need for multiple bilateral DTTs, significantly reducing the administrative burden for taxpayers and tax authorities. Instead of analysing multiple bilateral DTTs, taxpayers can refer to a single and more comprehensive document. This ends up providing a more predictable tax

5. Unlike tax, areas such as trade law and investment law have long embraced multilateral approaches, highlighting the stark contrast between unilateral and bilateral practices in tax and broader trends in international law.

6. International Center for Tax and Development, The Tax Treaties Explorer, available at <https://www.ictd.ac/dataset/tax-treaties-explorer/#:~:text=The%20Tax%20Treaties%20Explorer%20Dataset%20includes%20over%202%2C500%20bilateral%20tax,to%20Prevent%20BEPS%20>

environment for businesses operating across multiple jurisdictions within the region.

It is also important to note that the success of multilateral instruments in international tax has been limited mostly due to the preference for bilateral DTTs that allow countries to tailor provisions to fit the specificities of their tax systems. The flexibility inherent in bilateral agreements, combined with the influence of established model conventions, has made bilateralism the preferred approach for most countries.⁷

1.2.1 The OECD's Multilateral Instrument (MLI)

The OECD introduced the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, commonly referred to as the Multilateral Instrument (MLI), to address key challenges in international tax. Published in November 2016, the MLI offers a unique approach to modifying existing bilateral tax treaties without requiring renegotiation of each agreement on a case-by-case basis. Instead, the MLI introduces minimum standards through standardised provisions that address common issues such as treaty abuse and dispute resolution mechanisms. These measures align with the OECD's BEPS project, aiming to reduce the opportunities for taxpayers to exploit gaps in international tax rules and shift taxable income from high-tax to low-tax jurisdictions.⁸

The MLI has the potential to impact more than 2,000 tax treaties worldwide, representing a significant shift in how international tax rules are harmonised and enforced. The MLI already covers over 100 jurisdictions and entered into force on 1 July 2018. Signatories include jurisdictions from all continents and all levels of development and other jurisdictions are also actively working towards signature.⁹ As more jurisdictions ratify the MLI, its influence continues to grow, altering an increasing number of tax treaties worldwide to align with the measures established under the

7. REUVEN, Avi-Yohan, ERAN, Lempert, "The Historical Origins of the Multilateral Tax Convention", in University of Michigan Law School Scholarship Repository, Law & Economics Working Papers, 2023.

8. OECD, BEPS Multilateral Instrument - Information Brochure January 2023.

9. OECD, signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, status as of 27 June 2024.

BEPS Project. Once ratified, the MLI's provisions take precedence over the relevant terms of all DTTs of the ratifying countries.¹⁰

Despite its potential, its implementation also introduces new complexities into the international tax framework. Namely the fact that this instrument spans over 48 pages of provisions, supported by an 85-page Explanatory Statement, and offers various options and reservations that countries can selectively adopt.¹¹ This flexibility allows for a range of possible combinations, making it difficult to predict and apply the relevant rules consistently across jurisdictions.¹² Therefore, there is clearly an added another layer of complexity introduced by the MLI. Taxpayers and tax authorities must now consider not only the existing bilateral tax treaties but also how these treaties have been modified by this instrument.

In sum, the MLI reflects an effort to harmonise international tax rules while still allowing for bilateral flexibility. This instrument's ability to modify existing treaties ensures that global tax standards evolve in response to new challenges, while the compatibility clauses and ongoing bilateral negotiations maintain the necessary flexibility for countries to address their unique tax concerns. However, the introduction of the MLI has undeniably added layers of complexity to the international tax landscape.

1.2.2 United Nations Fast Track Instrument (FTI)

The United Nations Tax Committee has drawn inspiration from the OECD and proposed a similar instrument referred to as the Fast Track Instrument (FTI).¹³ The FTI facilitates the adoption of selected provisions - primarily aimed to strengthen source-based taxation ensuring that countries retain the right to tax profits generated within their jurisdictions - into existing

10. REUVEN, Avi-Yohan, ERAN, Lempert, "The Historical Origins of the Multilateral Tax Convention", in University of Michigan Law School Scholarship Repository, Law & Economics Working Papers, 2023.

11. As an example, under article 5 of the MLI three different options are given for contracting parties to choose from. OECD, Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, 2016.

12. KLEIST, David, "The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS — Some Thoughts on Complexity and Uncertainty", 2018.

13. United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twenty-seventh session, Taxation issues related to the digitalized and globalized economy, October 2023.

tax treaties. Among the provisions that the FTI seeks to incorporate are those addressing the taxation of capital gains related to natural resources and offshore indirect transfers, fees for technical services, income from automated digital services, the Subject to Tax Rule¹⁴, and capital gains derived from immovable property.¹⁵

Similar to the MLI, this instrument operates on a flexible, opt-in basis, allowing countries to mutually agree on which provisions to include. However, while similar in purpose, the FTI originates from a different context. The origins of the FTI can be traced to the broader concerns regarding the adequacy of the OECD MTC in addressing the interests of developing countries.¹⁶

The FTI has the potential to significantly reduce the complexity and inefficiencies associated with the current network of bilateral DTTs, by providing a unified mechanism for updating treaties, it can help achieve greater consistency and alignment with international tax norms.

However, the FTI also faces challenges. One major concern is the potential overlap with the MLI, which already serves a similar function for many countries.

2. Impact on the Complexity of International Tax Law

As highlighted, the proliferation of DTTs has significantly amplified the complexity of the legal framework. The growing network of these treaties—each with its own provisions and negotiated terms—has created a complex web of regulations that require careful interpretation. Additionally, with the introduction of multilateral instruments like the MLI and FTI, the complexity of international tax law has increased further. Rather than replacing existing treaties, they modify them by adding another layer of regulation to an already multifaceted legal system. The result is a multi-layered framework where domestic tax laws, bilateral treaties, and multilateral instruments must

14. A broader alternative to the OECD's Pillar Two rule

15. United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twenty-seventh session, Taxation issues related to the digitalized and globalized economy, October 2023. Pages 4-5.

16. PICCIOTTO, Sol, "The UN Tax Committee spreads its wings", in Tax Justice Network Blog, December 2023. Available at <https://taxjustice.net/2023/12/21/the-un-tax-committee-spreads-its-wings/>

be interpreted and applied together, creating a particularly challenging environment for taxpayers and tax authorities alike.

While earlier sections of this paper have outlined the current web of bilateral and multilateral tax treaties and instruments that currently compose the international tax landscape, this section aims to delve into the complexity added by these instruments and examine their broader implications.

2.1. Financial Literacy

From a broader perspective, it is important to highlight that tax systems, and the international tax landscape, are often characterised by having excessively complicated rules, lengthy legislation and intricate drafting. As such, there is an argument that cannot be overlooked in this respect which is that international tax laws and treaties should be understandable to the general public. After all, these end up governing personal and commercial decisions and interests. When laws become excessively complex, they undermine individuals' ability to comply, and even to make informed decisions regarding their financial affairs.¹⁷

Therefore, the starting point for any discussion regarding the complexity of the international tax landscape must be financial literacy. The complexity of international tax law poses significant challenges, namely identifying the relevant DTT and understanding its provisions requires specialised knowledge and resources. Without sufficient financial literacy, the average taxpayer struggles to navigate these rules effectively, leading to potential errors and compliance difficulties. Financial literacy in this context refers to the ability of both taxpayers and tax authorities, to understand, interpret, and apply tax laws and treaties accurately. As international tax regulations become more intricate, understanding these complexities becomes increasingly important.

For taxpayers, particularly those engaged in international transactions, financial literacy is crucial for effective compliance. Taxpayers need to

17. FREEDMAN, Judith, "Managing Tax Complexity: The Institutional Framework for Tax Policy-Making and Oversight", in Working Paper series Oxford University Center for Business taxation, Chapter 16, 2015.

discern which treaty applies, how the MLI or FTI instruments possibly alter these treaties, and how these changes affect their tax obligations. A lack of financial literacy can lead to incorrect application of treaty benefits, misinterpretation of tax provisions, and subsequent compliance issues or disputes.

On the other hand, tax authorities also require a solid understanding and continuous training on these rules to administer and enforce them properly. Inadequate financial literacy can result in inconsistent application of tax rules and challenges in interpreting complex treaty provisions, which can affect the effectiveness of tax administration and increase the risk of disputes.

2.2. The Growth of Tax Treaties: Complexity added through Proliferation

The sheer number of DTTs has led to a complex network of agreements that, while providing legal certainty and facilitating international trade and investment, also introduce significant challenges. As the number of these treaties grows, so does the complexity that taxpayers and tax authorities must navigate.

One of the primary sources of this complexity lies in the inconsistencies in treaty provisions and the varied interpretations of key concepts such as tax residency and permanent establishment. For example, determining tax residency can be particularly challenging due to the variations in definitions and criteria across different domestic tax laws, potentially leading to dual residency issues. In these cases, where individuals or businesses meet the residency criteria of multiple countries, determining which country has the primary right to tax can be complex. Additionally, the differences in legal interpretations by various countries' courts and tax authorities add another layer of complexity to the application of DTTs.

Beyond the number of DTTs, the existence of multiple MTCs adds another layer of complexity to the international tax landscape. Each MTC reflects distinct priorities and serves unique purposes, creating a fragmented landscape. The OECD MTC, widely adopted by developed countries, is designed to provide a standardised approach to tax treaty provisions, aiming to avoid double taxation and prevent tax evasion. The UN MTC,

on the other hand, is tailored to address the needs of developing countries, emphasising source taxation and providing a different perspective on tax treaty provisions.¹⁸ This divergence creates a complex scenario where taxpayers and tax authorities must navigate multiple frameworks with conflicting provisions. This multiplicity of models can lead to confusion, as countries may adopt different MTCs or tailor their bilateral treaties based on various models.

2.3 Commentaries and Supplementary Guidance: Clarifying or Complicating?

The Commentaries, originally designed to provide clarity on tax treaty provisions, have paradoxically become a source of increased complexity. While intended to guide the interpretation and application of treaty provisions, these commentaries often introduce nuanced layers of understanding that can diverge from the original treaty text. This creates uncertainty for taxpayers and tax authorities, who must carefully navigate the evolving landscape of treaty interpretation. What began as straightforward legal provisions have gradually transformed into intricate systems requiring sophisticated analysis, effectively generating what can be referred to as “complexity through elaboration”,¹⁹ where attempts to clarify, actually introduce more ambiguity and interpretative challenges.

Furthermore, while the treaty texts represent hard law, the interaction between these texts and supplementary materials such as commentaries, guidelines, and reports can be complex. These materials, though not legally binding in the same way as the treaty text, have become essential, in practice due to the specificity and concrete examples they provide. The challenge lies in understanding how these materials and provisions interact and are applied, as their language is often discursive and provides detailed examples, rather than abstract legal rules. This means that effectively applying tax treaties in practice requires specialised expertise

18. Besides these two most adopted and known MTCs, there is still the United States Income Tax Convention.

19. PICCIOTTO, Sol, “Indeterminacy, Complexity, Technocracy and the Reform of International Corporate Taxation”, in *Social & Legal Studies Sage Journals*, Volume 24, Issue 2, June 2015, Pages 165-184.

to navigate the various layers of provisions and interpretations that make up the broader tax treaty landscape.²⁰

The dynamic nature of these commentaries and guidance further complicates matters. As international tax practices evolve, guidelines and commentaries are updated to reflect new priorities or address emerging issues. This continuous evolution means that taxpayers and tax authorities must stay updated on the latest guidance, which requires significant expertise and resources as well.

2.4 The MLI and FTI, a third “layer” of rules

The MLI and FTI were developed to address gaps and mismatches in existing bilateral tax treaties, modifying their provisions without fully replacing them. However, this creates a third layer of rules that must be considered when addressing cross-border taxation.²¹ Previously, international tax law involved navigating between domestic tax laws and DTTs. These instruments add a new dimension, requiring taxpayers and tax authorities to interpret and apply tax treaties in conjunction with the provisions of the MLI and FTI.

Another key complexity is the flexibility associated with these instruments. They include various options and reservations that countries can choose from, leading to a vast array of possible treaty combinations. This flexibility means that these instruments can create numerous variations in how they modify existing treaties. Taxpayers and tax authorities must navigate these variations to understand the applicable rules for each jurisdiction, making it difficult to foresee how specific rules will be interpreted and applied by tax authorities.

This flexibility while offering benefits in terms of adaptability, also carries the risk of increased fragmentation in the international tax system. If countries make extensive use of the reservations and options provided, the uniformity achieved by the MTCs could be undermined.²² This

20. *Ibidem*.

21. KLEIST, David, “The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS — Some Thoughts on Complexity and Uncertainty, 2018.

22. *Ibidem*.

could lead to an even more complex and less predictable international tax landscape, where the same transaction might be treated differently depending on the specific MLI or FTI modifications applied by the countries involved.²³

In sum, DTTs reduce complexity by providing rules for the allocation of taxing rights and preventing double taxation. The extent to which they succeed in reducing complexity depends on their consistent application and interpretation. If DTTs and multilateral instruments like the MLI and FTI are implemented harmoniously, they have the potential to streamline the international tax system. However, if inconsistencies and fragmentation persist, they may contribute to a more complex and unpredictable international tax environment.

3. Potential Strategies to Mitigate Complexity

The aggregated impact of the factors outlined above results in a complex and challenging system that imposes a substantial burden on both taxpayers and tax authorities. Taxpayers are confronted with the uncertainty arising from overlapping frameworks, differing interpretations, and the intricate network of DTTs and multilateral instruments. Meanwhile, tax authorities must navigate the dual challenges of ensuring compliance and achieving consistency in the application of the provisions, often with limited resources.

This section examines potential strategies and measures that could help reduce the existing complexity within the international tax landscape. Nevertheless, it is important to acknowledge that some degree of complexity is inevitable, given the diverse economic contexts, competing interests, and political environments of the jurisdictions involved, it is unrealistic to expect a one-size-fits-all approach.

23. In fact, some of these complexities here highlighted in the UN FTI sessions held - “Some members indicated that there would be constitutional impediments to adopting and implementing the instrument in their countries. Some suggested that the instrument was complex to administer, as it added multiple layers to the treaty, introducing legal uncertainty which would lead to a reduction in tax certainty.” United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twenty-seventh session, Taxation issues related to the digitalized and globalized economy, October 2023. p.2

3.1. Bridging the Financial Literacy Gap

The cultivation of financial literacy emerges as a potential tool in addressing the complexities of international tax law, offering multifaceted benefits to both taxpayers and tax authorities. Enhanced financial acumen not only empowers individuals to make informed choices regarding their economic affairs but also fosters a broader understanding of the fiscal ecosystem in which they participate. On the other hand, studies show a positive relationship between taxpayers' tax knowledge and their compliance behaviour, which consequently results in a gain in tax revenue for states.²⁴

It is important not to leave out tax authorities in this equation. Continuous training of tax authorities staff ensures that they remain well-equipped to deal with complex international tax scenarios, particularly those involving DTTs. As the first line of supervision of the tax system, their knowledge is crucial to promoting compliance, effectively guiding taxpayers and addressing the intricate challenges posed by these treaties, such as issues in the interpretation of tax treaty provisions.

A first measure in what concerns enhancing financial literacy can be customised training programmes for both taxpayers and tax authorities. Workshops and seminars offered by governments, tax consultants and industry associations, can demystify key aspects of international tax legislation. Although these initiatives are not novel, their regular and updated execution is crucial, given the frequent changes, amendments, new provisions and instruments that can be introduced in tax treaties. In addition to formats such as seminars and workshops, other tools such as e-learning modules can also be utilised, offering a more flexible alternative, and allowing taxpayers to learn at their own pace.

Additionally, technology can play a transformative role in bridging the financial literacy gap. Technology in tax education increases engagement, accessibility and efficiency, creating a more effective learning environment. Interactive tools, such as online calculators and simulators, can allow taxpayers to enter basic information and receive personalised guidance on treaty applications and tax obligations, simplifying the understanding and

24. BAHRAMOV, Fuad, "Elimination of Tax Complexity Issues Through Financial Literacy", in *Journal of Financial Studies* 8 (Special), 2023. pages 13-22.

application of treaty provisions. These tools can break down the step-by-step process of determining treaty applicability, calculating tax liabilities, or understanding specific treaty clauses, such as those governing passive income, royalties, or capital gains. By presenting complex concepts in intuitive formats, these resources can democratise access to critical knowledge and reduce reliance on costly professional advice.

Moreover, it is also important to consider innovations such as AI-powered tools that can have potential effects on international tax education. Chatbots, for example, could provide instant answers to frequently asked questions about DTTs, or the effects of multilateral instruments on such treaties. These chatbots could be developed by tax authorities or international organisations and equipped with machine learning algorithms to deliver personalised advice based on individual circumstances. While similar AI-powered tools are offered by the private sector already, creating public access platforms for these purposes could enhance transparency and financial literacy on international tax matters, for the general public.

Therefore, strengthening financial literacy is vital to reduce the complexity felt in the current international tax system by both taxpayers and tax authorities. The integration of technology, interactive tools and AI-powered chatbots, further increases engagement and accessibility, making tax education more effective. Ultimately, prioritising financial literacy and leveraging technological advances will create a more informed taxpayer base, strengthening the integrity of the tax system and contributing to a fairer tax environment.

3.2. Cross-border Collaboration in International Tax Education

Given the globalised nature of DTTs, international cooperation is vital. Therefore, another potential strategy to mitigate complexity in the international tax landscape could be for governments and tax authorities to collaborate with international organisations such as the OECD and UN to develop standardised training materials and certification programmes focused on treaty interpretation and application. By fostering a uniform approach to DTT education, these collaborations can reduce inconsistencies in the understanding and application of treaty provisions across jurisdictions.

Moreover, the establishment of cross-border knowledge-sharing platforms could also facilitate the exchange of best practices among tax authorities. For instance, a global database of case studies, rulings, and commentaries on DTT disputes could serve as a valuable resource for both tax officials and taxpayers navigating treaty complexities.

3.3. Bilateral to Multilateral Transition

As being a frequent topic of discussion, it is also important to briefly consider if the shift from bilateral to multilateral can reduce the complexity in the international tax law system. Bilateral DTTs have traditionally been the cornerstone of the international tax framework, allowing countries to negotiate specific terms tailored to their mutual interests. However, the sheer number of these treaties, each with its unique provisions, exemptions, and definitions, has created a labyrinthine system that is increasingly difficult to navigate for both taxpayers and tax authorities. Multilateral agreements offer a potential solution to this complexity by providing a unified framework that multiple countries can adopt simultaneously.

This transition from bilateral to multilateral agreements can streamline the international tax system in several ways. Firstly, in what concerns the uniformity of rules, multilateral agreements can create a more consistent and predictable set of tax rules across different countries. This uniformity would in turn reduce the chances of discrepancies and conflicting interpretations that often arise from the web of DTTs.

Additionally, multilateral agreements can reduce treaty shopping by harmonising key provisions such as those related to tax residency, permanent establishment, and anti-abuse measures. As well as simplifying compliance for taxpayers, complying with a single multilateral agreement, rather than navigating multiple bilateral treaties, significantly reduces the administrative burden.

However, the transition from bilateral to multilateral agreements is not without challenges. It has been noted that some countries are reluctant to cede the flexibility that bilateral treaties offer in favour of a more rigid multilateral framework.

In summary, while multilateral agreements can simplify the international tax landscape, they can also lead to increased complexity in the short term, as taxpayers and tax authorities must adapt to new rules and frameworks. The transition requires significant coordination and cooperation among countries, as well as a willingness to compromise on interests to achieve broader global benefits. Therefore, while the shift from bilateral to multilateral agreements can hold the promise of reducing complexity in international tax law, it is a strategy that must be carefully managed. The potential for streamlined rules, reduced treaty shopping, and simplified compliance is substantial, but the challenges of implementation and the risk of new complexities cannot be overlooked.

Conclusion

In conclusion, the impact of DTTs on the complexity of international tax law is a nuanced issue influenced by several factors. On one hand, DTTs offer significant benefits that can reduce the overall complexity of the international tax system. The primary benefit of DTTs lies in their ability to eliminate double taxation, thus simplifying tax obligations in cross-border transactions. By providing clear rules on which country has the right to tax specific types of income, DTTs not only help prevent double taxation but also reduce complexity in international tax situations. Additionally, they provide legal certainty for taxpayers by clearly defining the tax rights and obligations of each contracting country. This clarity helps taxpayers understand their tax liabilities and reduces the risk of unexpected tax burdens. Furthermore, DTTs help harmonise tax rules by offering standardised frameworks based on MTCs.

On the other hand, DTTs introduce certain complexities due to the sheer number of agreements, variations in provisions, and challenges in interpretation, which can make it challenging for both taxpayers and tax authorities to navigate. The introduction of multilateral instruments has further increased this complexity by modifying existing treaties rather than replacing them. Despite these complexities, it can be argued that the overall benefits of DTTs generally outweigh the added complexities. An international tax landscape where states resolved their cross-border

tax conflicts on a case-by-case basis would be greatly more complex, unpredictable and uncertain.

Lastly, it is also important to recognise that attempts to simplify the international tax landscape may, in some cases, lead to increased complexity. For instance, legislative efforts to simplify treaty provisions can sometimes increase their length and complexity, highlighting the importance of balancing simplification with clarity. Ultimately, complexity will always be a part of the international tax landscape, given the intricate nature of cross-border transactions and varying national tax systems. However, managing this complexity is the key, through more coherent frameworks and clear objectives, better trained and informed tax authorities and taxpayers can reduce the impact of this complexity.

Bibliography

- BAHRAMOV, Fuad, “Elimination of Tax Complexity Issues Through Financial Literacy”, in *Journal of Financial Studies* 8 (Special), 2023. pages 13-22.
- FREEDMAN, Judith, “Managing Tax Complexity: The Institutional Framework for Tax Policy-Making and Oversight”, in *Working Paper series Oxford University Center for Business taxation*, Chapter 16, 2015. Available at <https://core.ac.uk/reader/288287950>
- KLEIST, David, “The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS — Some Thoughts on Complexity and Uncertainty”, in *Nordic Tax Journal*, 2018.
- PICCIOTTO, Sol, “The UN Tax Committee spreads its wings”, in *Tax Justice Network Blog*, December 2023. Available at <https://taxjustice.net/2023/12/21/the-un-tax-committee-spreads-its-wings/>
- PICCIOTTO, Sol, “Indeterminacy, Complexity, Technocracy and the Reform of International Corporate Taxation”, in *Social & Legal Studies Sage Journals*, Volume 24, Issue 2, June 2015, Pages 165-184. <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0964663915572942>
- REUVEN, Avi-Yohan, ERAN, Lempert, “The Historical Origins of the Multilateral Tax Convention”, in *Law & Economics Working Papers - University of Michigan Law School*, 2023.

- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017. Available at <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>
- OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Available at <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>
- OECD, BEPS Multilateral Instrument - Information Brochure January 2023. Available at https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-instrument-beps-tax-treaty-information-brochure.pdf/_jcr_content/renditions/original./multilateral-instrument-beps-tax-treaty-information-brochure.pdf
- OECD, signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, status as of 27 June 2024. Available at <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>
- OECD, Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, 2016. Available at <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>
- United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017. Available at https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
- United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twenty-seventh session, Taxation issues related to the digitalised and globalised economy, October 2023. Available at <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-11/CRP.40%20Combined%20Final%20with%20all%20annexes-Copy.pdf>
- United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twenty-seventh session, Taxation issues related to the digitalised and globalised economy, October 2023.

CHAPTER 8

O nevoeiro fiscal

e a transparência devida aos contribuintes

José Avilez Ogando¹

Duarte Canau²

Resumo: Uma das características distintivas dos impostos reside na sua natureza unilateral, que exprime a ausência de contraprestação específica pelo seu pagamento. Característica que, aliada a uma acentuada opacidade fiscal, conduz à erosão de perceções de legitimidade, alheando os contribuintes do destino dado às suas crescentes contribuições e das múltiplas obrigações que deles se esperam. Devemos por isso questionar se na relação fiscal deve ainda considerar-se integrado o dever de prestar aos contribuintes a informação necessária a que possam conhecer a forma como suportam o Estado fiscal. Neste texto argumenta-se pela disponibilização aos contribuintes de níveis de transparência compatíveis com a preservação do contrato social, apontando-se para a transparência devida aos contribuintes como contrapartida da observância do seu dever fundamental de pagar impostos. Transparência que, numa dimensão substantiva, é necessária a dar expressão à segurança jurídica que através do princípio da legalidade se pretende assegurar, garantindo que a autodeterminação dos contribuintes seja guiada apenas por considerações de natureza económica. E que, numa

1. Investigador na NOVA Tax Research Lab, advogado na sociedade de advogados Seabra, Cunha, Marta e Associados. Mestre em Direito Financeiro e Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

2. Investigador na NOVA Tax Research Lab, advogado na sociedade de advogados Vieira de Almeida e Associados. Mestre em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa.

dimensão procedimental, implica a disponibilização da informação indispensável ao apuramento da correção na aplicação das normas fiscais, assegurando a tutela jurisdicional efetiva, e com ela a formação de convicções de legitimidade e justiça e o fortalecimento da participação democrática. Para o efeito, procederemos à clarificação conceptual do objeto de análise, relacionando-o com o princípio democrático, e procedendo a uma revisão de literatura revelando a forma incipiente e deslocada com que o tema da transparência tem sido tratado. Por fim, serão elencados diversos exemplos em que a ausência de transparência dá lugar a um nevoeiro fiscal, a ser abordado em sede de política legislativa.

Palavras-Chave: transparência administrativa; princípio democrático; garantias dos contribuintes; legitimidade fiscal.

Abstract: One of taxation's distinguishing features lies in its unilateral nature, reflecting the absence of a specific consideration for their payment. A characteristic that, combined with the increased fiscal opacity, leads to the erosion of legitimacy perceptions, distancing taxpayers from the use given to their growing contributions, and from the numerous obligations they are expected to comply. We must therefore question if in the tax relation we should consider integrated a duty to provide taxpayers with the necessary information to understand the ways in which they support the tax State. This paper argues for the provision to taxpayers of transparency levels compatible with the preservation of the social contract, drawing attention to the transparency owed to taxpayers against their daily observance of the fundamental duty to pay taxes. Transparency that, in a substantive dimension, is necessary to give expression to the legal certainty that the principle of legality seeks to ensure, guaranteeing that taxpayer's self-determination is guided only by economic considerations. And in a procedural dimension, involves providing the necessary information for the assessment of the correctness in the application of tax laws, ensuring effective judicial protection, and with it the shaping of convictions of legitimacy and justice, and enhancing democratic participation. To this end, we will proceed with the conceptual clarification of our object of analysis, relating it to the democratic principle, and conducting a literature review revealing the incipient and misplaced references to transparency in the relationships between the tax administration and individuals. Finally, in a brief diagnosis, various examples will be provided where the lack of transparency gives rise to a fiscal haze, to be addressed in the context of legislative policy.

Keywords: administrative transparency; democratic principle; taxpayer's rights; tax legitimacy.

1. Delimitação conceptual

1.1. O termo “*transparência*” é habitualmente utilizado em linguagem corrente e tem diferentes significados para pessoas e contextos diferentes. Mas em poucos contextos tem-se revelado mais claramente o seu carácter polissémico, do que na literatura relativa a impostos. Aqui, transparência surge um pouco por todo o lado, (i) para transmitir clareza, limpidez, evidência, abertura, traduzindo uma pretensão de inteligibilidade. Mas surge também (ii) como *transparência fiscal*, o instituto de Direito fiscal substantivo, que fazendo uso de uma “*look-through provision*”, desconsidera pessoas jurídicas para tributá-las na esfera dos titulares do seu capital³. E surge (iii) a propósito dos padrões internacionais de troca de informações fiscais entre administrações e o acesso automático e desimpedido as informações bancárias dos contribuintes⁴. Aqui a transparência é tida como condição para a tributação efetiva num tempo com níveis sem precedentes de mobilidade de pessoas e capitais⁵, e desagua num princípio que apesar de ter em vista a disponibilização de dados dos contribuintes, afeta essencialmente as relações entre administrações fiscais e entidades do sistema bancário. Esta evidente polissemia contribui para o obscurecimento de um conceito que todos conhecem, mas cujos verdadeiros contornos parecem escapar a todas as tentativas de domesticação.

Com efeito, mesmo avançados aqueles três possíveis significados do vocábulo, que encontramos na literatura relativa a impostos, a verdade é que nenhum deles captura o sentido que através do presente estudo se pretende caracterizar. Porventura o menos cultivado, mas que se vai revelando mais atual e necessário, à medida em que nas ordens jurídicas internas se amplifica a desconexão existente entre devedores e credores fiscais, desde logo devido ao influxo de normas coordenadas em novos contextos globais, o aumento da pressão fiscal e o crescente ímpeto regulador de todas as áreas de atividade. Uma desconexão que aliena os contribuintes das suas obrigações acessórias e principais, gerando sérias

3. Cfr. artigo 6º do código do IRC.

4. Desde o relatório da OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, 1998. Cfr. Ana Paula Dourado, Governação Fiscal Global, 2ª Ed., Almedina, 2023, p. 295.

5. Ana Paula Dourado, Governação Fiscal Global, 2ª Ed., Almedina, 2023, p. 299.

assimetrias informacionais, capazes de gerar formas de injustiça epistémica em relação a vastos segmentos da população.

Referimo-nos à *transparência que os Estados fiscais, que são igualmente Estados de Direito Democrático, devem a cada um daqueles que contribuem para a satisfação das suas necessidades financeiras*. Em particular, pretende-se explorar o princípio da transparência nas relações de imposto, que são as que se estabelecem entre o Estado fiscal – entendido como o legislador ou a administração – e aqueles que o suportam. Com ele pretende-se trazer luz sobre em que consiste afinal esta transparência e qual o seu conteúdo normativo. Pensar como pode ela neutralizar a sensação de perplexidade do cidadão comum perante o aumento de complexidade dos sistemas fiscais e face ao papel a desempenhar enquanto contribuinte, nas variadas e por vezes fortuitas situações em que se vêm envolvidos.

1.2. Escreve Amartya Sen que as garantias de transparência são uma das espécies de liberdades instrumentais, as que estabelecem as *condições de fundo* para que as pessoas possam, de forma efetiva, autodeterminar-se na condução dos seus destinos⁶. Para este autor, “*a sociedade opera sob alguma presunção básica de confiança. As garantias de transparência referem-se às necessidades de abertura que as pessoas podem esperar: a liberdade de lidar uns com os outros sob garantias de abertura e clareza. Quando essa confiança é gravemente violada, a vida de muitas pessoas — tanto as envolvidas diretamente como terceiros — pode ser afetada negativamente. As garantias de transparência (incluindo o direito a ser informado) podem, portanto, ser uma importante categoria de liberdade instrumental. Essas garantias têm um claro papel instrumental como inibidores da corrupção, da irresponsabilidade financeira e transações ilícitas.*”⁷. Neste sentido, podemos pensar no princípio da transparência como aquele que impõe ao Estado a satisfação das carências informativas necessárias a que os destinatários dos seus atos possam eficazmente exercer os seus direitos.

Acresce que um dos elementos conceptuais dos impostos aponta para a sua natureza unilateral, que exprime a ausência de contraprestação

6. Amartya Sen, *Development as Freedom*, Alfred A. Knopf, 2000, p. 38. Para este autor são as liberdades instrumentais são essencialmente de cinco tipos: (1) liberdades políticas, (2) facilidades económicas, (3) oportunidades sociais, (4) garantias de transparência (5) e proteção social.

7. Amartya Sen, *Development as Freedom*, Alfred A. Knopf, 2000, p. 38. pp. 39-40 (tradução nossa).

específica pelo seu pagamento. Esta característica, aliada a uma acentuada opacidade fiscal, tem o potencial de conduzir à erosão de percepções de legitimidade, alheando os contribuintes do destino dado às suas crescentes contribuições, e das múltiplas obrigações que deles se esperam. Devemos por isso igualmente questionar se na relação fiscal deve considerar-se integrada o dever de prestar aos contribuintes a informação necessária a conhecer o modo como suportam o Estado fiscal.

Neste texto argumenta-se pela disponibilização aos contribuintes de níveis de transparência compatíveis com a preservação do contrato social, apontando-se para a transparência devida aos contribuintes como contrapartida da observância quotidiana do seu dever fundamental de pagar impostos. Começaremos por isso por uma análise dos fundamentos do princípio da transparência, relacionando-o com o princípio democrático e os seus sujeitos. Passaremos depois a uma análise perfunctória sobre diversos focos de obscuridade que dificultam a forma como os contribuintes se relacionam com o Estado fiscal com prejuízo evidente para as suas percepções de legitimidade democrática, para procedermos depois a uma caracterização desse princípio, procurando apurar-se o seu campo de aplicação. Por fim, será apontado o papel que tal princípio poderá ter, quanto às normas coordenadas segundo o novo paradigma da governança fiscal global.

2. A transparência no Estado de Direito Democrático

2.1. A transparência como princípio operativo da própria democracia torna-se clara se considerarmos que, tal como as empresas, também os Estados sofrem daquilo que a ciência económica designa por *problema de agência*, que ocorre quando partes cooperantes com vista a um objetivo comum têm afinal incentivos para agir de formas diferentes. Com efeito, os atores políticos com poderes de decisão são agentes atuando por conta dos cidadãos contribuintes seus representados. E nessa qualidade, nem sempre têm suficientes incentivos para reduzir a despesa pública, alterar o modo de funcionamento da administração, tornando-a mais aberta e transparente, ou mesmo para baixar os impostos⁸.

8. Ann M. Florini, *Increasing Transparency in Government*, International Journal on World Peace, September 2002, Vol. 19, No. 3, pp. 14-16.

Solucionar este problema de agência é assim um dos quebra-cabeças da governança, seja da governança estadual ou empresarial. Como a assimetria de informação favorece habitualmente os agentes, uma das soluções para este problema é naturalmente o de incrementar a transparência quanto à atividade dos agentes, possibilitando o escrutínio daqueles em nome de quem estes atuam⁹. E em democracia, a existência de meios de comunicação e outras formas de troca de informação, é essencial para as possibilidades de exercício dos nossos direitos – tanto os políticos como os demais, a começar pelo direito a uma tutela jurisdicional real e eficaz. Não é que a transparência seja o valor mais importante numa democracia; simplesmente, sem transparência a democracia não existe.

2.2. Uma importante teorização acerca da legitimidade dos processos de governança é a de Fritz Scharpf, que, usando linguagem da teoria dos sistemas, apresenta-nos os conceitos de legitimidade *input* e *output*¹⁰. Por via deles, tanto se procura detetar os espaços de efetiva participação e deliberação (contributos ou *inputs*), como a correção efetiva das políticas que resultam dessa participação (resultados ou *outputs*).

Mais recentemente, Vivien Schmidt¹¹, notando que aquela distinção deixa por tratar relevantes aspetos procedimentais da governança democrática, sugere a sua complementação por um terceiro elemento que designa por “*throughput*”¹². Conceito que – indo além dos aspetos *participativo/representativo* dos *inputs* e *normativo/universalizante* dos *outputs* – avalia a capacidade das democracias para afinal entregar determinadas qualidades

9. Ann M. Florini, *Increasing Transparency in Government*, International Journal on World Peace, September 2002, Vol. 19, No. 3, p. 14.

10. Fritz Scharpf, *Demokratietheorie zwischen Utopie und Anpassung*, Universitätsverlag, 1970. Mais recentemente, do mesmo autor, *Governing in Europe*, Oxford University Press, 1999.

11. Vivien Schmidt, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and Throughput*”, Political Studies, 2013 Vol. 61, pp. 2-22.

12. O termo já havia sido utilizado por Michael Zürn, “*Democratic Governance Beyond the Nation-State: The EU and Other International Institutions*”, European Journal of International Relations, 2000, Vol. 6, No. 2, 183-221, Klaus Dieter Wolf, “*Private actors and the legitimacy of governance beyond the state: Conceptual outlines and empirical explorations*”, Governance and Democracy, Arthur Benz e Yannis Papadopoulos (Coord.), Routledge, 2006, pp. 200-227, Ronald Holzhaacker “*Democratic Legitimacy and the European Union*”, Journal of European Integration, 2007, Vol. 29, No. 3, 257–269, Thomas Risse e Mareike Kleine, “*Assessing the Legitimacy of the EU’s Treaty Revision Methods*”, Journal of Common Market Studies, 2007, Vol. 45, No. 1, pp. 69–80.

que nelas devem ser asseguradas, tais como a eficácia, responsabilidade, transparência, inclusividade e abertura dos seus processos de governança. Schmidt propõe assim os termos *input*, *output* e *throughput* como partes de um enquadramento teórico abrangente, destinado à compreensão da legitimidade democrática, à identificação de ineficiências e à melhoria do seu desempenho¹³.

Schmidt caracteriza a legitimidade *input*¹⁴ (by *the people and of the people*) como referida à política, sendo orientada à efetividade de participação e representação. Aprecia o carácter participativo dos processos políticos e de produção legislativa¹⁵, focando-se no grau de participação dos cidadãos na política (*what goes in*), e na responsividade dos governos a essa participação. Através dele estudam-se os recursos comunicativos alimentados ao sistema para processamento e produção de *outputs*¹⁶. A legitimidade *output*¹⁷ (for *the people*) refere-se às medidas adotadas (*policies*), sendo orientada à qualidade dos resultados obtidos. Aprecia a qualidade das medidas produzidas em resultado dos processos políticos e de produção legislativa¹⁸, focando-se na capacidade das instituições para se orientarem à resolução dos problemas das populações (*what comes out*), incorporando eficazmente os valores e as

13. Vivien Schmidt e Matthew Wood, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Public Administration. 2019, p. 729-733 consideram exemplos de legitimidade *throughput* em processos de governança, o que por vezes nos parecem exemplos de manifestações de legitimidade *input* ou *output*. Como referem a p. 733, as práticas de transparência “*can also fit within an output legitimacy approach, focused on the production of documents concerning effectiveness, which enable citizens, the media and various ‘sleaze-busters’ to evaluate the quality of policy implementation.*”. Também quando descrevem a abertura de procedimentos como aspeto de legitimidade *throughput*, estes autores referem-se a “*the extent of opportunities for non-state organizations and individuals to become involved in EU consultations and civil society umbrella groups*”, exemplos que nos parecem mais adequados a uma análise de *inputs*, pois a participação está longe de ter exclusivamente lugar através do exercício do direito ao voto, respondendo os representantes a outros estímulos, tais como manifestações, artigos de opinião, etc.. Parece, no entanto, que estes critérios de análise podem ser estendidos a processos internos de aplicação de normas a situações da vida corrente, que poderá amplificar ou anular a percebida abertura dos processos políticos ou as valorizações contidas em regimes vigentes.

14. O termo refere-se aos recursos *alimentados* ao sistema com vista à produção de *outputs*.

15. Fritz Scharpf, *Governing in Europe*, Oxford University Press, 1999, pp. 7-10.

16. Vivien Schmidt, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Political Studies, 2013, Vol. 61, p. 5. Neste sentido, serão exemplos de *input* o exercício do direito ao voto, participação em processos de consulta pública, concorrer a cargos públicos.

17. O termo refere-se ao *produto obtido* em resultado do processamento levado a cabo pelo sistema.

18. Fritz Scharpf, *Governing in Europe*, Oxford University Press, 1999, pp. 10-13.

instituições democráticas. Através dele estudam-se os resultados e a medida em que as políticas vão de encontro às expectativas e aos valores dos cidadãos¹⁹. Por fim, a legitimidade *throughput*²⁰ (*with the people*) refere-se à qualidade dos processos de governança. Foca-se na qualidade desses processos (*what goes on inside*), avaliada pela responsabilização dos decisores, a transparência dos procedimentos, a inclusividade e abertura dos processos de governança²¹. Através dele, centra-se a análise no espaço que medeia entre os contributos políticos dos cidadãos e as políticas resultantes, anteriormente descurada pelos teóricos da teoria dos sistemas²².

Para esta autora, a transparência é essencialmente uma qualidade interna dos processos de governança. Implica que os cidadãos e representantes políticos tenham acesso a informação sobre aqueles processos, e que tanto eles como as decisões deles resultantes sejam abertas ao escrutínio público. Neste sentido, serve de instrumento empoderador dos cidadãos, assegurando-lhes conhecimento quanto ao cumprimento de *standards* éticos pelos atores políticos e técnicos, permitindo a formação de posturas críticas quanto à consistência das afirmações destes, medindo o seu discurso contra os seus atos²³.

2.3. Não obstante reconhecer-se o valor heurístico da distinção teorizada por aqueles autores, estas construções esquecem que a transparência é uma qualidade que pode ainda ser associada à legitimidade *input* – já que é necessário saber-se em nome de que interesses atuam os representantes democraticamente eleitos – bem como à legitimidade *output* – pois todos devem ser capazes de conhecer, com o mínimo de esforço associado, as decisões por eles tomadas, sobretudo quando as mesmas afetam diretamente os cidadãos representados.

19. Vivien Schmidt, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Political Studies, 2013, Vol. 61, p. 5. Aqui, o *output* será a conformidade das medidas adotadas pela governação com as expectativas e aspirações dos eleitores dos titulares de cargos políticos.

20. O termo refere-se ao *rendimento* dos processos de um sistema na conversão de *inputs* em *outputs*.

21. Vivien Schmidt e Matthew Wood, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Public Administration. 2019, p. 728.

22. Vivien Schmidt, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Political Studies, 2013 Vol. 61, p. 5. Exemplos de *throughput* neste sentido são eficácia, eficiência, responsabilidade, transparência, inclusividade e abertura dos processos de governança.

23. Vivien Schmidt e Matthew Wood, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Public Administration. 2019, p. 732.

Além disso, aquelas construções teóricas perdem força explicativa ao manter-se confinadas ao nível da *governança política*. Ao privilegiar aqueles que são os sinais mais explícitos das democracias participativas – os votos do eleitor e do representante (participação *ex ante*) – elas assumem um âmbito meramente parcial, desvalorizando uma outra dimensão da democracia participativa. A da participação dos cidadãos na vida da comunidade, aquela onde estes continuamente *renovam* ou *questionam* a legitimidade democrática das leis vigentes, *para além* dos seus processos de discussão e aprovação. Com efeito, a análise não pode dispensar um *segundo nível de observação*, capaz de avaliar o modo como aquelas decisões políticas, traduzindo-se em situações individuais e concretas, *afetam os cidadãos*. Um nível que complementa a análise dos processos de influência direta das decisões políticas, geralmente sob a forma de atos gerais e abstratos, com a consideração da eficácia constitutiva das *práticas de aplicação da lei a situações individuais e concretas* (legitimidade *ex post*), por vezes através de atos revestidos de poderes de autoridade, onde os indivíduos, idealmente autocompreendidos como coautores da lei, figuram faticamente como seus destinatários²⁴.

Pelo que, além da dimensão onde se jogam as relações entre o Estado-legislador e o cidadão-eleitor, devem igualmente considerar-se as relações paralelas entre o Estado-administração e o indivíduo-administrado, onde primeiro se formam as vontades e as opiniões que irão fundamentalmente alimentar a dimensão política da legitimidade de que tratam aqueles autores²⁵. Onde, para além da transparência desempenhar um papel nos processos legislativos de representação democrática, ela desempenha igualmente um importante papel nos procedimentos, igualmente democráticos, em que estas são aplicadas, em práticas comunicativas de autodeterminação onde as situações concretas são individualmente atendidas.

24. Jürgen Habermas, *Between Facts and Norms*, MIT Press, 1996, p. 449. Mais recentemente, do mesmo autor, *A New Structural Transformation of the Public Sphere and Deliberative Politics*, Polity Press, 2023, pp. 7-8.

25. Para Vivien Schmidt, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, *Political Studies*, 2013 Vol. 61, pp. 9-10, a ideia de legitimidade “*relates to the extent to which institutional and interactive input politics, throughput processes and output policies are acceptable to and accepted by the citizenry, such that citizens believe that these are morally authoritative and they therefore voluntarily comply with government acts even when these go against their own interests and desires.*”

Com a transparência exigida pela participação em procedimentos democráticos de aplicação das leis, a possibilidade de pronúncia sobre as normas fiscais – em especial as normas de fonte externa decididas nos novos contextos globais – pode ser assim *devolvida aos cidadãos*. Dando-lhes as oportunidades que afinal terão para rever as decisões duvidosas de que são destinatários e a capacidade do legislador, da administração e dos tribunais para entregar a justiça que prometem. Sendo aí jogadas as percepções de racionalidade e credibilidade das instituições e a confiança dos cidadãos quanto à validade dos seus direitos e dos princípios e valores que os regem²⁶. Confiança de que aquelas instituições, no exercício das suas funções, se subordinem à constituição e à lei, atuem com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (artigo 266º nº. 2 da CRP), e que, enquanto prosseguem o interesse público, respeitem igualmente os seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigo 266º nº. 1 da CRP).

3. O *nevoeiro fiscal*

3.1. Como atrás se aludiu, a transparência na ação do Estado impõe-lhe antes de mais um *dever genérico de satisfação das carências informativas dos destinatários dos seus atos, suscetível de influenciar o mais amplo e eficaz exercício dos seus direitos*. Ela realiza-se através da proximidade, da publicidade e da comunicação, e visa eliminar as bolsas de obscuridade que tendem a criar desigualdades epistémicas, excluindo os particulares do acesso à informação necessária a que possam agir como agentes dignos de igual consideração e respeito, e capazes de determinarem-se pelas suas próprias decisões²⁷. Enquanto a transparência tem um efeito empoderador, emancipador, e legítimamente, a obscuridade desconsidera, minoriza e desqualifica.

Estas bolsas de obscuridade surgem naturalmente de uma entropia impulsionada por causas desordenadas, entre as quais conta-se o difícil acesso às atuações da administração, cada vez mais focada na eficiência

26. Pois como refere Jürgen Habermas, *A New Structural Transformation of the Public Sphere and Deliberative Politics*, Polity Press, 2023, p. 8, “*It is not the philosophers, but the large majority of the citizens, who must be intuitively convinced of the constitutional principles.*”

27. Ronald Dworkin, *Is democracy possible here?*, Princeton University Press, 2006, p. 10.

das suas operações. Uma dificuldade que agrava a impenetrabilidade dos seus processos internos, e a crescente complexidade da lei, frequentemente apenas acessível a especialistas.

As causas desta complexidade e obscuridade são bem conhecidas: (i) a crescente sofisticação da economia, gerando uma multiplicidade de relações jurídicas integradas pela lei fiscal, (ii) a diversificação de fontes de Direito, com novos focos de incoerência normativa, (iii) a pulverização legislativa gerada por estes movimentos e impulsionada pelo crescente ímpeto regulador de todas as áreas de atividade²⁸, (iv) a multiplicidade de fins sociais, que procuram compatibilizar-se com o fim típico de satisfação das necessidades financeiras públicas, (v) os comportamentos de elisão fiscal, que levam a intervenções do legislador com vista à eliminação de indesejadas zonas de não tributação, e (vi) a elevada carga fiscal que dá origem a inúmeras exceções aos regimes-regra e dificilmente justificáveis à luz do princípio da capacidade contributiva²⁹.

Não perdeu atualidade a impressiva afirmação, feita em 1950 por Armindo Monteiro, de que *“as normas tributárias estão dispersas por centenas ou talvez milhares de diplomas. Aquilo que devia ser simples e acessível a todos os cidadãos – o conhecimento da sua posição de contribuintes – levanta, pela complicação do direito, problemas de difícil solução. Ninguém pode julgar-se seguro, por mais clara que esteja a sua consciência, contra inesperadas arremetidas do Fisco, que às vezes provocam largas ruínas. (...) O Fisco envolve-se num véu de mistério, agindo muitas vezes na sombra, a coberto de frondosa ramaria de disposições de toda a espécie, enlaçadas umas nas outras, a desafiarem, com lastimável frequência, a honestidade, a boa-fé, o bom senso e a boa vontade.”*³⁰.

Para além desta obscuridade, agravada pela por vezes galopante *motorização legislativa*³¹, assiste-se na vida prática a uma polarização entre a Autoridade Tributária e os contribuintes participantes em procedimentos de

28. Em sentido divergente, Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, p. [...], para quem *“a legislação não é, em termos comparativos, muito pormenorizada – pelo contrário, precisa de ser densificada”*.

29. Referindo algumas destas causas, Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, p. [...].

30. Armindo Monteiro, *“Introdução ao Estudo do Direito Fiscal, I”*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. VII 1950, p. 149. A passagem é igualmente citada por Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, p. [...].

31. Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Público e Sociedade Técnica*, Tenacitas, Coimbra, 2008, pp. 134 e segs..

segundo grau, em que esta, longe de prosseguir a sua missão de manifestar a vontade funcional contida na lei, antes parece prosseguir autonomamente interesses financeiros do Estado. Aspeto que parece revelar uma *crise de identidade* suscetível de gerar todo um conjunto de equívocos que, vertidos para os procedimentos em curso, suscitam todo o tipo de obscuridades, limitando tanto os direitos dos contribuintes à reapreciação das atuações administrativas, como a observância dos deveres de imparcialidade e de realização do específico interesse público colocado por lei a seu cargo, de manifestação da vontade funcional do legislador relativamente a cada caso concreto.

3.2. Esclareçamos brevemente esta questão. Como é sabido, os fenómenos jurídico-tributários desenvolvem-se sob duas dimensões: uma *dimensão horizontal*, referente às relações obrigacionais geradas pelas normas fiscais substantivas, que exprimem os *interesses públicos primários* de satisfação das necessidades financeiras do Estado e uma justa distribuição dos rendimentos e da riqueza; e uma *dimensão vertical*, exercida por meio dos poderes-deveres instrumentais ao funcionamento dos impostos e à realização dos *interesses públicos primários* visados com a sua instituição³². A atribuição à administração destes poderes-deveres instrumentais exprime o *interesse público secundário* colocado a seu cargo, dirigido ao adequado desenvolvimento daquelas normas fiscais substantivas. Estas dimensões articulam-se entre si, precisamente na medida em que a administração não é livre no exercício dos poderes-deveres instrumentais em que se encontra investida, antes estando vinculada a deles fazer uso para a realização do programa de interesse público contido na lei. O que é feito por meio de um procedimento formal adequado, que inclui a observância de sequências predeterminadas de atos e formalidades.

Daqui resulta uma dissociação entre os interesses públicos concretamente visados com a instituição do sistema fiscal (*interesses públicos primários*) e aqueles que norteiam a atividade instrumental do órgão que em nome do Estado exerce os poderes-deveres correspondentes (*interesses públicos secundários*). Dissociação que implica para a administração o dever de *atuar no procedimento como parte imparcial dirigida à efetivação da legalidade*,

32. José Avilez Ogando, *A nulidade do ato tributário*, 2022, pp. 107-111.

agindo dentro dos estritos limites das suas vinculações, o que a impede de prosseguir *interesses financeiros autónomos*, não diretamente baseados na lei.

No caso da administração tributária, essa esfera de atribuições depende da descoberta da verdade material quanto aos factos de que resultam as obrigações de imposto constituídas, reconduzido no interesse público de defesa da juridicidade tributária. Não é por isso de estranhar que entre as suas competências contem-se ainda os poderes de “*liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias*”³³. Pelo que apesar das leis fiscais visarem a satisfação das necessidades financeiras do Estado, é com prossecução do *interesse público primário* visado pelo sistema fiscal, através do *interesse público secundário* confiado à administração, que se estabelece um ponto de intersecção entre as funções legislativa e administrativa, onde são criadas as condições da imparcialidade da administração, e se confere legitimidade democrática à sua atuação³⁴.

3.3. São, porém, diversas as instâncias em que por obscuridade ou ausência de cooperação, se instalam assimetrias de informação, que tanto colocam em causa aquela imparcialidade, como a legitimidade democrática da atuação administrativa. Tentemos brevemente ilustrar alguns destes casos.

Em primeiro lugar, os incentivos laborais legalmente instituídos para os funcionários e agentes da Autoridade Tributária³⁵, com o objetivo “*estimular e compensar a produtividade do trabalho*” desses mesmos funcionários e agentes³⁶, é medida em função “*das cobranças coercivas derivadas de processos instaurados nos serviços (...) bem como das receitas de natureza fiscal arrecadadas*”³⁷. Pelo que, afinal, para o Governo – e por decorrência para a administração – a conceção de adequado exercício da sua função, determinante dos incentivos salariais dos funcionários e agentes da Autoridade Tributária, depende do montante de cobranças coercivas e receitas arrecadadas pelos serviços, métrica que afinal exprime um interesse de natureza financeira alheio ao princípio da

33. Cfr. artigo 10º nº. 1 al. a) do CPPT e artigo 2º nº. 2 al. a) do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

34. José Avilez Ogando, *A nulidade do ato tributário*, 2022, p. 111.

35. Cujas linhas orientadoras foram estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 335/97, de 2 de Dezembro.

36. Artigo 3º nº. 1 do Decreto-Lei n.º 335/97, de 2 de dezembro.

37. Artigo 1º nº. 2 da Portaria n.º 132/98 de 4 de março.

legalidade fiscal. Além destas normas sobre incentivos, apresentam-se como igualmente obscuras as normas que estabelecem os mecanismos internos de controlo instituídos para reprimir internamente os atos manifestamente injustos realizados com violação da lei ou dos direitos dos contribuintes. Caso que sucede quando aquelas liquidações e cobranças pelos quais os funcionários foram premiados venham a ser posteriormente anuladas, designadamente violações flagrantes dos seus direitos à participação nas decisões que lhes digam respeito e de fundamentação, recusas na emissão de certidões e de acesso aos processos e arquivos.

Também a introdução forçada de modernos instrumentos de comunicação entre a administração e particulares, gera igualmente inaceitáveis focos de injustiça epistémica. Novos meios de comunicação e novas plataformas que estão em muitos casos para lá do alcance tecnológico e cognitivo de muitos carenciados, vulneráveis e periféricos. As plataformas utilizadas para a apresentação de declarações fiscais são desnecessariamente complexas, com instruções de preenchimento que exigem frequentemente inoportáveis investimentos de tempo que se tornam tanto mais graves à medida em que aumenta a inoperância dos serviços de atendimento ao público, que ao longo dos últimos anos têm sofrido uma incompreensível alteração de paradigma, hoje caracterizada pela desvalorização da relação com o cidadão. Nestas plataformas de declaração de rendimentos, a circunstância de a ferramenta de cálculo do imposto devido com a entrega de declaração de rendimentos não funcionar quanto a uma multiplicidade situações, impede os contribuintes de aceder a um importante instrumento auxiliador para a tomada de decisões informadas, designadamente aquelas decisões que a lei coloca a seu cargo no momento de entrega das próprias declarações.

Seria além disso útil que as instruções administrativas e informações vinculativas em vigor se encontrassem publicadas de forma facilmente pesquisável por qualquer interessado, e indexados por assunto e pela norma a que se referem. A ausência da sua fácil pesquisa e acesso ainda mais aliena os contribuintes interessados no esclarecimento sobre o entendimento atual dos serviços relativamente a normas não poucas vezes complexas. O que os priva de compreender o impacto fiscal das suas opções e a sua situação fiscal, contribuindo para o agravar de uma obscuridade facilmente dissipável com a disponibilização universal a tais ferramentas informativas.

Aparte a questão dos parâmetros que serão utilizados para regular a iminente utilização de inteligência artificial, outro exemplo de obscuridade prende-se com a incompreensível falta de disponibilização ao público, para efeitos de escrutínio, do código e aos algoritmos utilizados pela administração no portal criado para a liquidação de impostos.

Também subverte o princípio da transparência – constitutivo, como se referiu, da ideia de Estado de Direito Democrático – que a quase totalidade de reclamações gratuitas sejam decididas depois de decorrido o prazo de decisão legalmente imposto³⁸. Situação que gera uma obscuridade própria, pois relega os contribuintes a um autêntico *limbo*, muitas vezes suportado a par de diligências de cobrança coerciva, mesmo quando façam uso do direito de impugnar com fundamento na presunção de indeferimento tácito, o que redunde no enfraquecimento do direito de tutela jurisdicional, esvaziado pela inexistência de decisão fundamentada. Como também sucede quando são incentivados a apresentar recurso hierárquico que por razões não inteiramente esclarecidas, estatisticamente, são indeferidos em três quartos dos casos³⁹.

Também concorre para esta obscuridade as possibilidades acrescidas de consolidação dos atos reclamados por via destes recursos hierárquicos. E a circunstância de aqueles com possibilidades financeiras e procedimentais de impugnar as decisões de que são destinatários, serem obrigados a suportar a indecorosa morosidade dos tribunais administrativos e fiscais.

A resposta a todos estes fenómenos impõe a implementação de medidas que assegurem uma efetiva inclusividade e transparência do Estado fiscal, tornada possível por práticas comunicativas, informativas e educacionais, capazes de aproximar os serviços dos cidadãos que contribuem para suportar as suas necessidades financeiras.

Seria desde logo necessária uma maior abertura procedimental, potenciada pelo incremento das formas de participação e a liberdade de acesso a informação própria e relevante. Além da transparência gerada por efetivos direitos à fundamentação e à audição prévia possibilitar a tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes face aos atos da administração, só com uma transparência alastrada a toda a atividade da administração

38. Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2022, gabinete do SEAF, p. 144.

39. Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2022, gabinete do SEAF, p. 147.

podem ser tornados visíveis todos os aspetos relevantes da sua atuação. E, mediante a eliminação de tais assimetrias informativas, permitir-se que os particulares avaliem o cumprimento das suas vinculações e a imparcialidade da atuação administrativa, tornando possível a tutela jurisdicional em casos do seu deficiente atendimento por parte da administração.

4. Caracterização do princípio da transparência

4.1. A atrás referida concessão aos cidadãos da possibilidade de pronunciar-se democraticamente sobre a legitimidade dos procedimentos decisórios, seja na qualidade de eleitores ou representantes, em procedimentos de criação das leis vigentes, ou como seus destinatários, em procedimentos da sua aplicação, supõe tanto a inclusividade, como a transparência desses procedimentos.

Apesar da ideia de transparência não ser acolhida como tal pela constituição, e a sua menção ser tímida e dispersa na legislação administrativa, a sua receção tem sido crescentemente frequente. Surge nos trabalhos de Pedro Costa Gonçalves⁴⁰, Diogo Freitas do Amaral⁴¹, Sérvulo Correia⁴², Luís Colaço Marques⁴³, Débora Melo Fernandes⁴⁴, entre outros.

É, no entanto, indiscutível que o mesmo esteja ínsito em diversas normas da constituição. Desde logo no seu artigo 2º e nas expressões que remetem a República Portuguesa como um “*Estado de direito democrático baseado na soberania popular*”, e na “*garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais*”, que visa “*a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa*”. Para o efeito da realização da legalidade fiscal prevista no artigo 103º nº. 2 da CRP, se a lei não for clara, sistemática e congruente, resulta prejudicada a imposição

40. Pedro Costa Gonçalves, Manual de Direito Administrativo

41. Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo

42. Sérvulo Correia, “O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento e, em especial, na formação da decisão administrativa”, Cadernos de Ciência da Legislação, 9/10, 1994, p. 135.

43. Luís Colaço Marques, “Mito e realidade da transparência administrativa”, Estudos em Homagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, vol. II, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1993, pp. [...].

44. Débora Melo Fernandes, “O princípio da transparência administrativa: mito ou realidade?”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 75, Lisboa, I/II, 2015, pp. 425-457.

de que ela determine *a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*. Também o artigo 112º nº. 8 da CRP, ao exigir a expressa indicação de lei habilitante para o exercício de competência regulamentar, visa garantir a transparência na atividade de criação normativa, dando a conhecer aos destinatários o fundamento do poder regulamentar exercido pela administração⁴⁵. O artigo 20º nº. 2 da CRP estabelece como direito fundamental de natureza análoga, instrumental dos direitos e interesses legalmente protegidos *de todos*, o acesso a informação e consulta jurídicas. Além disso, o artigo 35º nº. 1 da CRP assegura a todos os cidadãos “*o direito de acesso aos dados informatizados que lhes digam respeito, podendo exigir a sua retificação e atualização, e o direito de conhecer a finalidade a que se destinam*”, sendo a proteção dada por este artigo, extensível aos “dados pessoais constantes de ficheiros manuais”, nos termos do nº. 7 do mesmo artigo.

Não admira, portanto, que na *constituição administrativa*, o artigo 268º da CRP, estabeleça que todos os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, “*sobre o andamento dos processos em que sejam diretamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas*” (nº. 1), bem como os direitos de “*acesso aos arquivos e registos administrativos*” (nº. 2)⁴⁶ e ainda a que os atos administrativos de que sejam destinatários estejam “*sujeitos a notificação*”, carecendo “*de fundamentação expressa e acessível*” (nº. 3).

Embora a constituição não o declare, é inegável que o que está em causa é o princípio da transparência, tanto legal como administrativa. Uma razão para este seu carácter implícito nas determinações constitucionais é que o princípio da transparência projeta-se tanto sobre o Estado-legislador como sobre o Estado-administração, com uma multiplicidade heterogénea de diferentes exigências em cada caso. Longe de se tratar de um instituto jurídico de contornos rigorosamente situados e precisamente definidos, este tanto impõe ações que assegurem inteligibilidade dos regimes legislativos e a visibilidade da atividade administrativa e suas motivações, como ações que eliminem todas as

45. De igual modo, a exigência prevista no artigo 198º nº. 3 da CRP, de que os Decretos-Leis autorizados e de desenvolvimento de princípios e regimes jurídicos contidos em leis devem invocar expressamente a lei de autorização legislativa ou a lei de bases ao abrigo da qual são aprovados. Cfr. ainda o artigo 227º nº. 4 da CRP.

46. Sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.

obscuridades que porventura se suscitem, seja nos atos normativos do Estado como nas relações e nos seus atos individuais e concretos. Impondo ao Estado um *dever genérico de satisfação das carências informativas dos destinatários dos seus atos, necessário ao mais amplo e eficaz exercício dos seus direitos*.

Mas uma outra razão para essa sua feição discreta residirá na circunstância de o princípio da transparência ser afinal um *cluster* de outros princípios indispensáveis à compreensão do sentido das atuações administrativas e à confiança na isenção administrativa. Um *superprincípio* unificador de outros que, sendo diferentes expressões da mesma ideia agregadora, podem ter-se por seus corolários. Em particular, no tocante à transparência administrativa, referimo-nos ao princípio da participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito (artigo 267º n.ºs. 1 e 5 da CRP), do livre acesso a informação procedimental (artigo 268º n.º. 2 da CRP), da administração aberta (artigo 268º n.º. 2 da CRP) do princípio da fundamentação das decisões da administração (artigo 268º n.º. 3 da CRP), e da boa-fé (artigo 266º n.º. 2 da CRP).

Pode agora apreciar-se que a ideia de transparência administrativa está funcionalmente orientada à realização de quatro objetivos constitutivos do Estado de Direito Democrático: (i) possibilitar a *participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito*, promovendo a qualidade das decisões e criando um espaço para o exercício de direitos individuais (propósito *garantístico*), (ii) permitir aos administrados a *aferição do cumprimento das vinculações legais da administração*, abrindo espaço para a intervenção jurisdicional (propósito de *controlo jurisdicional*), (iii) possibilitar a compreensão, por parte dos administrados, das *razões subjacentes à atuação administrativa*, reduzindo conflitualidades e potenciando a adesão voluntária às suas determinações (propósito de *eficiência administrativa*), e (iv) gerar uma *presunção de aceitabilidade racional da atuação dos poderes públicos*, contribuindo assim para a legitimação da atividade administrativa (propósito *legitimador*)⁴⁷.

4.2. No domínio da atividade de criação das leis fiscais, esta transparência implica a criação de regimes legais acessíveis, sistemáticos, e congruentes,

47. Cfr. embora com alterações, Débora Melo Fernandes, “O princípio da transparência administrativa: mito ou realidade?”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 75, Lisboa, I/II, 2015, p. 438.

que: (i) permitam formar uma visão clara sobre os encargos esperados, (ii) criem as condições para uma efetiva transparência administrativa; e (iii) prevejam a disponibilização de informação isenta de obscuridades quanto ao uso dado aos recursos disponibilizados ao Estado fiscal. Recursos disponibilizados por contribuintes que em poucas ocasiões reforçam mais o contrato social, do nos momentos em que procedem a tais transferências.

A importância de comunicação clara na elaboração das leis fiscais que inclua a eficaz disseminação de informação sobre as suas alterações, e o apoio no esclarecimento das inevitáveis questões. Uma comunicação essencialmente sobre normas, capaz de assegurar a incorporação dessas leis e das suas alterações nas práticas diárias dos vários operadores e nas expectativas legitimamente geradas pelos contribuintes sobre o seu impacto sobre o valor dos seus ativos e as suas operações atuais e futuras. Nesta comunicação *ex ante*, essencialmente sobre normas, cabe também o esclarecimento sobre o conjunto de normas gerais que, prevendo os direitos e garantias dos indivíduos destinatários daquelas normas, bem como o fornecimento aos cidadãos de informações claras e acessíveis sobre como os recursos públicos são calculados e utilizados.

4.3. No domínio da atividade administrativa, ela implica ainda (i) uma adesão efetiva da administração aos parâmetros do princípio da transparência administrativa, bem como (ii) a informação necessária a que os contribuintes formem juízos informados sobre a forma como são calculados os encargos por si devidos, sobre os atos conducentes a esse cálculo, e sobre a correção do seu apuramento.

Existem hoje em Portugal diversos websites e portais *online* que permitem a qualquer pessoa pesquisar sobre a alocação das receitas em Portugal e as despesas que o Estado e as diversas entidades estaduais têm todos os dias. Com este propósito que foi criado o próprio Portal “*Mais Transparência*”⁴⁸, que recolhe dados relacionados com a aplicação de determinadas receitas estaduais, disponibilizando também dados sobre as previsões de despesa e receita para o ano civil corrente. Muito embora estes sites correspondam

48. Criado pelo artigo 360.º, da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro e disponível em <https://transparencia.gov.pt/pt/>.

a esforços na direção certa, não têm chegado ao cidadão comum e não se apresentam de fácil compreensão⁴⁹.

4.4. Noutra caracterização, pode afirmar-se uma dimensão *substantiva* do princípio da transparência, onde aquela transparência envolve a informação necessária a afastar a opacidade fiscal dos impostos potenciais a que o contribuinte possa estar sujeito no futuro, ao contemplar as suas possíveis atuações. E que permita dar expressão à segurança jurídica que através do princípio da legalidade se pretende assegurar, garantindo-se que os contribuintes possam autodeterminar-se essencialmente guiados por considerações de natureza económica relativa ao impacto fiscal das suas atuações e, tanto quanto praticável, excluindo quaisquer considerações de incerteza fiscal.

Ao lado dessa, temos ainda uma dimensão *procedimental*, onde a informação exigida é indispensável à avaliação pelos contribuintes quanto ao grau de adesão a normas vigentes no âmbito da sua tributação concreta, e nessa medida, à formação de convicções de legitimidade e justiça, e ao fortalecimento da sua participação democrática. Em primeiro lugar, porque (i) a participação em processos de aplicação das leis fiscais depende de elevados níveis de familiaridade dos contribuintes votantes sobre as leis constitutivas das suas obrigações fiscais. Depois e sobretudo, porque (ii) o acesso dos contribuintes a informação sobre as operações de apuramento dos impostos por eles devidos é instrumental ao exercício dos seus direitos. Desde o direito de participação nos procedimentos de aplicação daquelas mesmas leis, declarando operações, rendimentos e gastos, e intervindo construtivamente em procedimentos de primeiro e segundo grau, contribuindo para o correto apuramento e qualificação das situações materiais subjacentes às obrigações fiscais em que são implicados. E naturalmente, a informação sobre as circunstâncias daquele apuramento, quando realizada pela administração fiscal, é condição do direito de tutela

49. O emprego de terminologia económica é um entrave para que as pessoas consultem e percebam estes sites. Mas o problema mais premente é o de saber como incentivar o acesso a esta informação. Trata-se de uma questão, não só de eficácia da comunicação, como de educação fiscal. Mesmo quando esta informação é fornecida, como é o caso do conhecido *círculo* exibido após a entrega da declaração anual de rendimentos, prevendo as percentagens de despesa em diferentes setores económicos segundo a Conta Geral do Estado (cfr. artigos 65.º a 67.º da Lei n.º 151/2015), apesar de útil, não parece ser suficiente.

jurisdicional, um direito que se pretende efetivo e não meramente formal ou aparente.

Se para a *dimensão substantiva* as exigências de transparência remetem para a necessidade de assegurar a clareza e a ausência de opacidade nas normações de natureza fiscal, para a *dimensão procedimental*, elas remetem-nos para um conjunto de deveres e princípios operativos que devem ser assegurados e reger a atividade da administração na sua relação com os administrados, razão porque é habitualmente designada pela doutrina por *transparência administrativa*⁵⁰.

4.5. As situações de opacidade fiscal não só conduzem à erosão de percepções de legitimidade, como alheiam os contribuintes do destino dado às suas crescentes contribuições, e das múltiplas obrigações que deles se esperam. Tais efeitos têm um efeito tanto mais marcado na relação de imposto já que estes são caracterizados pela sua natureza unilateral, dada a ausência de contraprestação específica pelo seu pagamento. É por isso legítimo questionar se na relação fiscal devemos considerar integrada o dever de prestar aos contribuintes a informação necessária a compreender todos os aspetos relevantes sobre o modo como suportam o Estado fiscal.

Admitindo-se a necessidade de disponibilização aos contribuintes de níveis de transparência compatíveis com a preservação do contrato social, deve entender-se a transparência devida aos contribuintes como contrapartida da observância quotidiana do seu dever fundamental de pagar impostos.

Compreende-se, portanto, que o princípio da transparência encontre especial densificação no domínio fiscal, e estando designadamente enquadrado no quadro dos deveres de colaboração⁵¹ da administração para com os particulares, de que resulta diversos deveres de esclarecimento dos contribuintes, sobretudo a dois níveis: *deveres de informação geral*, que compreendem desde logo a informação pública, regular e sistemática quanto aos direitos e obrigações dos contribuintes⁵²; a publicação das orientações

50. Pedro Costa Gonçalves, Manual de Direito Administrativo, Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo.

51. Cfr. artigo 59º da LGT.

52. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. a) da LGT.

genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias⁵³; a disponibilização atempada no Portal das Finanças dos formulários digitais, em formato que possibilite o seu preenchimento e submissão, para o cumprimento de diversas obrigações declarativas⁵⁴; e a publicação dos benefícios ou outras vantagens fiscais *salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária*⁵⁵. E *deveres de informação individual* de cada um dos contribuintes com os quais entre em relação pessoal e direta, designadamente prestando a cada um informação quanto aos seus direitos e obrigações⁵⁶; assistindo-os a cumprir os seus deveres acessórios⁵⁷; esclarecendo fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias⁵⁸; notificando-os para esclarecerem dúvidas sobre as suas declarações ou documentos⁵⁹; a comunicação antecipada do início da inspeção tributária, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo⁶⁰; o acesso aos processos em que tenham interesse direto, pessoal e legítimo⁶¹; que inclui o direito de acesso à identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem⁶²; e a prestação de informações vinculativas, nos termos dos procedimentos próprios⁶³.

Pelo que ao menos formalmente, o legislador assume – ou terá ao menos intuído – que o princípio da transparência é elemento primariamente emergente da relação de imposto. Devendo por isso reconhecê-lo como elemento integrante da relação jurídico-fiscal, sendo devido como contrapartida àqueles que suportam a obrigação fiscal. Trata-se do dever de prestar a informação correspondente a uma certa consideração individual por cada contribuinte, adequada a que estes possam autocompreender-se como aqueles que suportam o Estado fiscal.

53. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. b) da LGT.

54. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. o) da LGT.

55. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. i) da LGT.

56. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. m) da LGT.

57. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. c) da LGT.

58. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. f) da LGT.

59. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. d) da LGT.

60. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. l) da LGT.

61. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. g) da LGT.

62. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. j) da LGT.

63. Cfr. artigo 59º nº. 3 al. e) da LGT. Procedimento que encontra-se previsto no artigo 68º da LGT.

Observando o exemplo de outros países da OCDE⁶⁴, como a Holanda⁶⁵, ou a Dinamarca⁶⁶, que investiram na capacitação e educação dos seus cidadãos em matéria de Direito Fiscal e na disponibilização de informações relevantes aos seus cidadãos, as consequências demonstram-se na qualidade dos serviços públicos que prestam e no nível de satisfação manifestados pelos seus cidadãos. No caso da Dinamarca, o Estado começou a incorporar nos seus *websites* potenciais questionários e dúvidas dos contribuintes, que permitem a todos interagir com a página e rapidamente aceder à informação de que necessitam⁶⁷. Existe grande potencial no aproveitamento das novas plataformas digitais para a disponibilização de informações tributárias relevantes de forma fidedigna, assim aumentando a confiança necessária dos cidadãos na atividade dos serviços.

5. A transparência nos novos contextos globais

O tema da transparência assim concebido ganha pertinência quanto às normas fiscais decididas nos novos fóruns de coordenação internacional, que assumem um carácter atipicamente heterónimo, numa matéria tradicionalmente associada ao exercício da soberania popular. Estas normas, coordenadas acabam por gerar novos problemas, precisamente do tipo que através delas se pretende evitar. Isto porque, enquanto encontram soluções para problemas comuns, vêm desacompanhados de indicação quanto aos seus parâmetros mínimos de aplicação e sem qualquer consideração sobre a forma como devem integrar-se nas ordens jurídicas internas. Cenário tanto mais grave quanto mais diversificadas forem as jurisdições, e o grau de atenção à dignidade das pessoas por parte das administrações públicas abrangidas.

64. Hoang Ha Nguyen Thi and Till Nikolka, “*The Development of tax transparency in OECD Countries*”, CESifo DICE Report 4/2016 (December), pág. 85- 89.

65. “*The transparency of Dutch schools and of the Council of the European Union – has shown the value of this perspective*” in Albert Meijer, “*Understanding the Complex Dynamics of Transparency*” in “*Public Administration Review*, May/June 2013, Vol. 73, No. 3 (May/June 2013)”, pág. 439.

66. “*A Administração Pública dinamarquesa opera sobre a égide do princípio do arquivo aberto*”, Cfr. António Barbosa de Melo, “*As Garantias Administrativas na Dinamarca e o Princípio do Arquivo Aberto*”, in BFDuC, Vol. VLII, 1981, pp. 269-270

67. Cfr. Website da “*Skatte Styrelsen*”, disponível em: Link

Sem parâmetros gerais, e face à diversidade cultural e de mundivisões entre os Estados de diferentes continentes, aqueles regimes vulnerabilizam-se a aplicações não uniformes, conduzindo a discriminações. Mesmo dentro da União Europeia, existem vinte e sete países com ordens jurídicas duais, onde as competências estaduais e supraestaduais dialogam continuamente, nos tribunais e nas sociedades civis, em processos de integração que estão longe de ter-se por estabilizados.

Aqui, os fluxos comunicativos de legitimidade apoiam-se *menos* no percurso dos parlamentos nacionais e *mais* nos próprios cidadãos, que as avaliam e questionam diante da administração e dos tribunais. Assentam sobretudo no *poder legitimador* do exercício concreto de direitos de participação em procedimentos, cuja marcha ou desfecho confere ou retira razões suficientes para acreditar no processo democrático. A participação, por cidadãos autocompreendidos simultaneamente como autores e destinatários das leis vigentes, em decisões de que figuram como interessados, apresentando reclamações, obedecendo ou impugnando determinações, acedendo à tutela jurisdicional⁶⁸. Mas que envolvem também outros comportamentos, que reforçam as normas que por via deles observamos: apresentando declarações, comunicando rendimentos, pedindo ou emitindo faturas, pagando coimas. De todos esses momentos, em poucos se reforça tanto a adesão ao *contrato social*, como naqueles em que se declaram e pagam impostos⁶⁹. Sempre que o fazemos, envolvemo-nos em procedimentos democráticos que – como o voto – apenas pela nossa participação se mantêm e reforçam⁷⁰. Em todos eles a participação assume uma natureza *duplamente constitutiva*: porque são essas práticas reiteradas que constituem, mantêm e suportam as instituições em que se integram, e – na medida em que nelas se faz a aplicação da lei aos casos concretos de que somos diretamente interessados – porque por via delas têm lugar processos individuais de *justificação racional das leis vigentes*.

68. Como refere Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, Almedina, 1993, pp. 119-120, pode dizer-se que a própria constituição inicia uma *cadeia de legitimação democrática* que dá fundamento a outras formas derivadas de legitimação.

69. Que em certa medida podem e devem ser vistos como atos equiparáveis ao voto.

70. Como diria John Searle, *Making The Social World*, Oxford University Press, 2010, p. 18, a democracia é um fenómeno *ontologicamente objetivo*, já que a sua verdade ou falsidade é independente das atitudes e opiniões de quem o observa, embora seja *epistemicamente subjetivo*, pois apenas existe na medida em que os participantes o experienciam.

Tais procedimentos devem ser promovidos e aperfeiçoados, porque é neles que se suscitam os sentimentos de justiça ou injustiça que informam as convicções e os discursos formativos das opiniões públicas e privadas. Do carácter aberto e discursivo desses procedimentos resulta a presunção de aceitabilidade racional das decisões por via deles tomadas, além de posteriormente alimentar a comunicação na esfera pública, informando o próprio exercício de direitos políticos, conduzindo pressões sobre o poder político, que será então incentivado a oferecer novas soluções e a intervir de forma convincente nas organizações internacionais de onde surgiram aquelas normas.

Pelo que um enquadramento geral baseado na transparência das relações entre os contribuintes destinatários daquelas normas e as administrações fiscais encarregadas de as implementar, permitiria além do mais para contribuir para a uniformização da sua aplicação. Contribuindo para a solução de problemas de implementação e para a humanização das políticas fiscais, e contribuindo para alguma medida de pacificação das relações entre contribuintes e administrações.

Conclusão

A transparência surge como um aspeto inerente a qualquer Estado de Direito Democrático, constituindo para os cidadãos, uma condição para o livre exercício dos seus direitos⁷¹. O dever de atuação estadual que ele implica choca com a assimetria informacional relativamente às medidas legislativas e atuações legislativas, possibilitando o seu escrutínio⁷². No domínio fiscal, tal é possível através da eliminação das referidas *bolsas de obscuridade*, que além do mais dão causa a contextos só acessíveis a especialistas, sendo nessa medida, geradoras de novas formas de desigualdade epistémica que afetam sobretudo os cidadãos menos favorecidos.

71. Cfr. Jorge Pereira da Silva, “Âmbito de aplicação e Princípios Gerais no Projeto de Revisão do Código de Procedimento Administrativo”, in “*Projeto de Revisão do Código do Procedimento Administrativo*”, Rui Machete *et al.* (coord.), Lisboa, Universidade Católica Editora, 2013, pág. 68.

72. José Manuel Sérvulo Correia, “O Direito à Informação e os Direitos de Participação dos Particulares no Procedimento e, em Especial, na Formação da Decisão Administrativa”. in “*Cadernos de Ciência da Legislação*” (CCL), n. 09/10, janeiro-junho, 1994, pág. 135.

Ao invés de o aproximar dos particulares, o Fisco tem-se envolvido frequentemente num *nevoeiro fiscal*, promovendo a incompreensão e o afastamento, com prejuízo do cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais. Em termos sistémicos, a própria administração fiscal acaba por obedecer a uma lógica interna própria, que a faz descurar designadamente a sua competência de “*Informar os contribuintes e os operadores sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas*”⁷³, não contribuindo substancialmente para a resolução deste problema⁷⁴.

O princípio da transparência fiscal surge como um *superprincípio*⁷⁵ que reclama o estabelecimento de simetrias informativas suscetíveis de possibilitar àqueles que entrem em relação com quaisquer entidades públicas, o eficaz exercício dos seus direitos e o cumprimento dos seus deveres. A transparência deve ser tida por natural no Direito fiscal, sobretudo tendo em conta a necessária afetação que as suas normas implicam sobre a esfera jurídica individual⁷⁶. Sendo por isso traço pressuposto em sistemas fiscais marcados pelo cumprimento espontâneo e atempado das obrigações contribuintes, sintoma seguro de saudáveis relações fiscais. Além de justiça, reclama-se que se vá mais longe nas políticas públicas e ações administrativas capazes de levar os indivíduos a sentir-se tratados dignamente, neles promovendo necessárias perceções quanto à clareza e honestidade do Estado que os tributa.

Referências

Albert Meijer, “*Understanding the Complex Dynamics of Transparency*” in “*Public Administration Review, May/June 2013, Vol. 73, No. 3 (May/June 2013)*”

73. Artigo 2º nº. 2 al. h) do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

74. Cfr. “*The cliché about information being power has much truth to it, and holders of such power are rarely willing to share it in the absence of compelling incentives.*” Anna M. Florini, “*Increasing transparency in government*”, in “*International Journal on World Peace*”, 2002, Vol. 19, No.3, pág. 29.

75. Cfr. Jorge Pereira da Silva, “*Âmbito de aplicação e Princípios Gerais no Projeto de Revisão do Código de Procedimento Administrativo*”, in “*Projeto de Revisão do Código do Procedimento Administrativo*”, Rui Machete *et al.* (coord.), Lisboa, Universidade Católica Editora, 2013, pág. 70.

76. Cfr. Alberto Xavier, “*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*” in “*Revista dos Tribunais*”, São Paulo, pág. 49.

- Alberto Xavier, “*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*” in “*Revista dos Tribunais*”, São Paulo.
- Amartya Sen, *Development as Freedom*, Alfred A. Knopf, 2000.
- Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina.
- Ana Paula Dourado, *Governança Fiscal Global*, 2ª Ed., Almedina, 2023.
- Ann M. Florini, *Increasing Transparency in Government*, International Journal on World Peace, September 2002, Vol. 19, No. 3.
- Anna M. Florini, “*Increasing transparency in government*”, in “*International Journal on World Peace*”, 2002, Vol. 19, No.3.
- António Barbosa de Melo, “*As Garantias Administrativas na Dinamarca e o Princípio do Arquivo Aberto*”, in BFDuC, Vol. VLII, 1981.
- Armindo Monteiro, “*Introdução ao Estudo do Direito Fiscal, I*”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, vol. VII 1950, p. 149. A passagem é igualmente citada por Ana Paula Dourado, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina.
- Débora Melo Fernandes, “O princípio da transparência administrativa: mito ou realidade?”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 75, Lisboa, I/II, 2015.
- Fritz Scharpf, *Governing in Europe*, Oxford University Press, 1999.
- Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, Almedina, 1993.
- Hoang Ha Nguyen Thi and Till Nikolka, “*The Development of tax transparency in OECD Countries*”, CESifo DICE Report 4/2016 (December)
- Jorge Pereira da Silva, “Âmbito de aplicação e Princípios Gerais no Projeto de Revisão do Código de Procedimento Administrativo”, in “*Projeto de Revisão do Código do Procedimento Administrativo*”, Rui Machete et al. (coord.), Lisboa, Universidade Católica Editora, 2013.
- José Manuel Sérvulo Correia, “*O Direito à Informação e os Direitos de Participação dos Particulares no Procedimento e, em Especial, na Formação da Decisão Administrativa*”. in “*Cadernos de Ciência da Legislação*” (CCL), n. 09/10, janeiro-junho, 1994.
- José Avilez Ogando, *A nulidade do ato tributário*, 2022.
- John Searle, *Making The Social World*, Oxford University Press, 2010.

- Jürgen Habermas, *A New Structural Transformation of the Public Sphere and Deliberative Politics*, Polity Press, 2023.
- Luís Colaço Marques, “Mito e realidade da transparência administrativa”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Afonso Rodrigues Queiró, vol. II, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1993.
- OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris, 1998.
- Pedro Costa Gonçalves, Manual de Direito Administrativo, Diogo Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo.
- Ronald Dworkin, *Is democracy possible here?*, Princeton University Press, 2006.
- Rogério Ehrhardt Soares, *Direito Público e Sociedade Técnica*, Tenacitas, Coimbra, 2008.
- Sérvulo Correia, “O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento e, em especial, na formação da decisão administrativa”, Cadernos de Ciência da Legislação, 9/10, 1994.
- Vivien Schmidt, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Political Studies, 2013, Vol. 61.
- Vivien Schmidt e Matthew Wood, “*Democracy and Legitimacy in the European Union Revisited: Input, Output and ‘Throughput’*”, Public Administration. 2019.

CHAPTER 9

Análise da tutela constitucional da tributação de combustível

A Lei Complementar no Imposto sobre Bens e Serviços sobre a tributação de combustíveis

Ubiratan Bagas dos Reis¹

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar as normas constitucionais inseridas pela Emenda Constitucional 132, de 2023 referentes à tributação de combustíveis, especificamente em relação ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Como objetivo geral, analisa-se a estrutura do IBS, inserido no artigo 156-A da Constituição Federal de 1988, de competência compartilhada, com enfoque no princípio da neutralidade. No primeiro capítulo, apresenta-se a explanação acerca do IBS e da origem, compreensão e extensão do princípio da neutralidade, especialmente com o auxílio da Economia, utilizando a Análise Econômica do Direito. No segundo capítulo, aborda-se a tributação monofásica e a estrutura da lei complementar que introduzirá no ordenamento jurídico as normas necessárias para legitimar a cobrança do tributo. No terceiro capítulo, avança-se para a pesquisa das regras e princípios que preconizam: (i) a obrigatoriedade de alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto; (ii) a vedação da apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos

1. Graduado em Direito pela Universidade de Araraquara UNIARA. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Pós-graduado em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo - FDRP-USP. Mestre e Doutorando em Direito pela Universidade de Marília - UNIMAR. Prof. Direito Tributário da Universidade de Araraquara UNIARA. Ex-Presidente da Comissão de Direito Tributário e Econômico da 5ª Subseção Araraquara-OAB/SP. Advogado Militante. E-mail: ubreis@gmail.com. ID Lattes: 8549072751146153. <http://lattes.cnpq.br/8549072751146153>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6796-5195>.

destinados à distribuição, comercialização ou revenda; e (iii) a concessão de crédito nas aquisições dos produtos por sujeito passivo do imposto. Como resultado a ser alcançado, aponta-se o alinhamento das normas constitucionais com as normas infraconstitucionais a serem editadas, de maneira a evitar conflitos na instituição e arrecadação do IBS. O trabalho será pautado no método dedutivo, com pesquisa qualitativa de obras e artigos científicos sobre o tema em questão.

Palavras-chave: Tributação de combustíveis, Análise Econômica do Direito, Imposto sobre Bens e Serviços.

Abstract: This article aims to analyze the constitutional norms introduced by Constitutional Amendment 132 of 2023 regarding fuel taxation, specifically in relation to the Goods and Services Tax (IBS). The general objective is to examine the structure of the IBS, inserted in Article 156-A of the 1988 Federal Constitution, which is under shared competence, with a focus on the principle of neutrality. The first chapter explains the IBS and the origin, understanding, and scope of the principle of neutrality, especially with the aid of Economics, using Law and Economics analysis. The second chapter will address the single-phase taxation and the structure of the complementary law that will introduce into the legal system the necessary rules to legitimize the tax collection. In the third chapter, the research advances to the rules and principles that advocate: (i) the mandatory uniform rates throughout the national territory, specific by unit of measure and differentiated by product; (ii) the prohibition of credit appropriation concerning the acquisitions of the products referred to in this section intended for distribution, commercialization, or resale; and (iii) the granting of credit on the acquisitions of products by the taxpayer. The expected outcome points to the alignment of constitutional norms with the infraconstitutional norms to be enacted, in order to avoid disputes in the institution and collection of the IBS. The study will be based on the deductive method, using qualitative research of books and scientific articles on the topic in question.

Keywords: Fuel Taxation, Law and Economics Analysis, Goods and Services Tax.

Introdução

O setor de biocombustíveis no Brasil é caracterizado por uma complexidade inerente à sua natureza produtiva e regulatória. Trata-se de um segmento que abrange desde a produção agrícola, dependente de condições climáticas e biológicas, até a transformação industrial e a comercialização final.

Esses processos envolvem elevados custos operacionais e logísticos, além de exigirem altos níveis de coordenação entre diferentes agentes econômicos. Essa complexidade é intensificada pela necessidade de garantir competitividade frente aos combustíveis fósseis, cujos preços são frequentemente afetados por fatores internos e externos, econômicos e ambientais, como por exemplo a variação do preço do petróleo, políticas internacionais de subsídios, variação de câmbios, queimadas, enchentes etc.

A tributação no setor de combustíveis apresenta-se como outro elemento de alta complexidade, resultado de uma estrutura fragmentada, composta por tributos federais e estaduais. Cada um desses tributos incide em diferentes etapas da cadeia produtiva, o que pode gerar sobreposições e cumulatividade.

Além disso, as frequentes alterações legislativas e interpretações divergentes sobre a aplicação das normas tributárias contribuem para a insegurança jurídica, onerando ainda mais o setor. A ausência de um sistema tributário uniforme e simplificado compromete não apenas a competitividade interna, mas também a capacidade de o Brasil atrair investimentos estrangeiros para o segmento.

Nesse cenário, a Emenda Constitucional nº 132, de 2023, trouxe inovações significativas com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), previsto no artigo 156-A da Constituição Federal. Esse imposto, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, surge como uma tentativa de unificar e simplificar a tributação sobre o consumo, incluindo a tributação de combustíveis.

Ao centralizar as normas gerais em uma legislação complementar, a EC 132 almeja promover maior transparência, eficiência e equidade no sistema tributário brasileiro, além de corrigir distorções acumuladas ao longo das décadas. Um dos possíveis avanços introduzidos pela EC 132 é a previsão de um regime próprio de tributação para combustíveis no âmbito do IBS.

Esse regime estabelece diretrizes específicas, como alíquotas uniformes em todo o território nacional, diferenciadas por produto e fixadas por unidade de medida. Além disso, regula-se a apropriação de créditos tributários em determinadas operações, como aquelas destinadas à distribuição e comercialização, ao mesmo tempo em que se concede créditos em aquisições realizadas por contribuintes do imposto.

O objetivo geral deste artigo é analisar a estrutura do IBS, com enfoque no princípio da neutralidade, um dos pilares da reforma tributária introduzida pela EC 132. A neutralidade tributária, enquanto princípio, busca minimizar os impactos econômicos das normas fiscais, assegurando que os tributos não interfiram indevidamente nas decisões de consumo, produção e investimento.

No contexto do IBS, tal princípio é de fundamental importância para evitar desequilíbrios no mercado de combustíveis, especialmente no que diz respeito à concorrência entre biocombustíveis e combustíveis fósseis.

Outro aspecto relevante abordado no presente estudo é a tributação monofásica, modelo que concentra a incidência tributária em uma única fase da cadeia produtiva. Embora esse regime tenha como principal vantagem a simplificação administrativa e o fortalecimento da fiscalização, sua aplicação exige cautela para evitar efeitos colaterais, como a distorção de preços ao consumidor final e o aumento da carga tributária para determinados agentes econômicos. A análise da tributação monofásica no contexto do IBS permitirá compreender os desafios e as oportunidades associados à sua implementação.

Ademais, este artigo examina as regras e princípios introduzidos pela EC 132 e pelo Projeto de Lei Complementar nº 68/2024, que, caso siga em seu procedimento normal de tramitação no Congresso Nacional, regulamentará as normas gerais do IBS. Entre as principais diretrizes estão: a obrigatoriedade de alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto; a vedação à apropriação de créditos tributários em certas operações e a concessão de créditos para sujeitos passivos em aquisições específicas. Essas medidas, além de contribuírem para a transparência e eficiência do sistema tributário, visam alinhar os interesses arrecadatórios do Estado com os princípios constitucionais de justiça fiscal.

Por fim, destaca-se a tramitação do Projeto de Lei Complementar PLP nº 68/2024, atualmente em trâmite no Congresso Nacional, que terá como objetivo detalhar a regulamentação do IBS e dos regimes especiais para combustíveis. Esse projeto tende a inovar no ordenamento jurídico tributário brasileiro, sendo essencial para consolidar os avanços propostos pela reforma tributária e garantir a harmonização das normas constitucionais com as infraconstitucionais.

A análise crítica das disposições desse projeto será fundamental para compreender os potenciais impactos da reforma no setor de combustíveis e na economia brasileira como um todo.

1. Apontamentos acerca do princípio da neutralidade com fulcro nos institutos econômicos

A Emenda Constitucional nº 132 inseriu a Seção V-A, Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, com a introdução do artigo Art. 156-A, que preconiza que a lei complementar instituirá um imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que o parágrafo primeiro preconiza que o referido imposto reger-se-á pelo princípio da neutralidade

A neutralidade sempre teve importância para o Direito Tributário, mormente por se tratar de um conceito fundamental na criação e aplicação de sistemas tributários que buscam minimizar distorções no comportamento dos agentes econômicos ou *players*.

Pode-se conceituar a neutralidade tributária como o princípio segundo o qual o sistema tributário deve ser sistematizado para minimizar distorções nas decisões econômicas, como consumo, produção, poupança e investimento.

Já o artigo 2º, do PLP 68/2024 preconiza que o IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.

O PLP 68/2024 traz os seguintes motivos acerca do princípio da neutralidade:

22. O art. 2º, em linha com os modelos internacionais de IVA, estabelece que o IBS e a CBS deverão ser informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica. A partir desta diretriz, a aplicação do princípio da neutralidade pode se desdobrar em várias vertentes.

[...]

25. A experiência internacional e as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE apontam outros desdobramentos do princípio da neutralidade. Contribuintes em situações semelhantes que realizam operações semelhantes devem estar sujeitos a tributação semelhante pelo IVA. Isso significa que o IVA deve ser isonômico em circunstâncias semelhantes, o que é conhecido na literatura como equidade horizontal.

26. Além disso, a neutralidade também pode ser aplicada no comércio internacional, ao assegurar tratamento tributário equivalente aos contribuintes residentes e não residentes.

O escopo da neutralidade é no sentido de evitar que os tributos produzam distorções no mercado, deixando que a economia funcione de forma mais eficiente. Com as ressalvas necessárias, a neutralidade visa maximizar o bem-estar social ao permitir que o mercado aloque recursos com o mínimo de interferência estatal, isto porquanto, a incidência tributária é um fato de origem estatal que interfere diretamente no preço de bens e serviços.

A Análise Econômica do Direito fornece ferramentas para avaliar os efeitos econômicos das normas jurídicas, incluindo as tributárias. Os agentes econômicos respondem aos incentivos e desincentivos criados pelas normas e como essas respostas podem afetar a eficiência e a equidade. No contexto tributário, a AED se apresenta extremamente útil para analisar o impacto das políticas fiscais em diferentes agentes econômicos e sugerir alternativas que minimizem perdas de eficiência.

No setor de combustíveis tal influência se apresenta manifesta.

Sob a perspectiva da AED, a neutralidade pode ser vista como a capacidade de um sistema tributário não interferir indevidamente nas escolhas dos indivíduos, permitindo que suas decisões de alocação de recursos sejam orientadas principalmente por fatores econômicos subjacentes, como preço, custos de oportunidade, preferências pessoais etc.

Os efeitos de tributos sobre o consumo (como o IBS) em relação aos impostos sobre a produção (como o IPI), a análise da tributação progressiva como fonte de distorções no mercado de trabalho, desincentivando os indivíduos a trabalhar mais ou a aumentar sua qualificação profissional, pois a tributação mais elevada pode reduzir os retornos marginais ao trabalho ou

mesmo a elasticidade, instituto própria da Economia, pode causar grandes quedas no consumo e perda de eficiência.

Os economistas permitem aos tributaristas, de forma geral, entender e prever os efeitos econômicos das novas normas, como por exemplo o modelo de tributação ótima de Frank Ramsey.

Este modelo, utilizado também para estudo de assuntos afetos a combustíveis, tem como objetivo determinar como um governo pode arrecadar tributos de forma a minimizar as distorções econômicas, mantendo um nível de receita necessário. A abordagem é amplamente utilizada na teoria econômica e no Direito Tributário como uma referência para o desenho de sistemas tributários mais eficientes.

Nesse sentido Marcos de Aguiar Villas-Bôas:

O texto “A Contribution to the Theory of Taxation” foi publicado quando Ramsey tinha vinte e quatro anos, sendo que ele viria a falecer, também precocemente, aos vinte e sete, deixando um legado extraordinário para o conhecimento humano. Como dito, o seu texto é hoje amplamente considerado o marco da “Optimal Theory Taxation” e é estudado com interesse nas melhores universidades do mundo. No Brasil, no entanto, praticamente não se lê o nome de Frank Ramsey.

...

No caso da tributação, todo aumento de tributo gera mudanças de comportamento, afetando diretamente oferta e demanda. Ramsey pretendia demonstrar, por exemplo, e o fez matemática e economicamente, que todo pequeno aumento de tributo gera, como consequência, uma redução da produção na sua mesma proporção.

...

O texto de Ramsey veio numa época em que se defendia fortemente a utilização de tributos com valores fixos (Lump Sum Taxes) e foi importante para demonstrar que, como a distorção provocada pelos tributos pode afetar de modo distinto cada situação, e no caso do trabalho dele afetava diferentemente cada commodity, então, apesar dos benefícios desse tipo de tributo em alguns aspectos, não é interessante a sua utilização, pois é preciso, por meio de um sistema de tributação adequado para cada situação, equilibrar essas distorções (2015)

Segundo o Modelo de Ramsey devem ser observadas regras, tais como: (i) a Minimização das Distorções Econômicas tendo como premissa que os impostos criam distorções ao alterar os preços relativos e, consequentemente, as decisões de consumo e produção, buscam a minimizar essas distorções, ou seja, neutralidade; (ii) a Elasticidade da Demanda onde bens e serviços com baixa elasticidade-preço da demanda podem ser mais tributados; (iii) o Imposto Ótimo: o critério quantitativo da norma, as alíquotas, deve ser inversamente proporcionais à elasticidade da demanda de cada bem e; (iv) a Equidade versus a Eficiência: sem prejuízo do modelo priorizar a eficiência econômica, ele deve ser ajustado para atender a critérios de equidade, como a capacidade contributiva, tal como previsto no parágrafo 1º, do artigo 145, da Constituição Federal de 1988.

Assim, o que se busca em última razão é a tributação justa.

Utiliza-se o termo justa tributação para atribuir um significado de que a medida adotada pelo Estado de expropriação de bens dos particulares se adequa aos elementos da relação jurídico-tributária. De início aponta-se a diferenciação na adoção da abrangência com relação a justiça fiscal, sendo justiça fiscal uma forma de caracterização de justiça distributiva por meio da tributação. A ideia de justiça resultaria de dois valores inerentes às sociedades, quais sejam: liberdade e igualdade.

A tributação vista como instrumento para alcançar justiça e diminuir as diferenças sociais, estaria mais direcionada a sua função de redistribuição da carga tributária, potencializando a busca de uma sociedade mais livre e justa.

A justiça fiscal sob ponto de vista formal significa dar o tratamento igualitário e no sentido material promover a equidade, tendo o Poder Legislativo como destinatário da norma, consubstanciado na ideia de tratamento igual a contribuintes que estejam em situação equivalente, que possuem a mesma capacidade contributiva e condições de pagar os tributos de modo que não haveria diferenças entre eles.

A igualdade perante e na lei importaria no tratamento uniforme, sem a devida consideração de a quem seria destinada a norma. O princípio da isonomia tributária que, de certa forma, limita o poder de tributar, de modo a não influenciar no mercado e interferir de maneira não ortodoxa no preço dos produtos e serviços. Adiante, abordar-se-á o princípio da uniformidade territorial, que guarda íntima correlação lógica com a ideia de justiça fiscal.

Paulo Caliendo aponta para a quatro visões a respeito do entendimento de justiça e eficiência (2009, p. 75-76), sendo o primeiro o da autonomia, onde a racionalidade jurídica pauta na justiça (filosófica), possuindo essência diferente da racionalidade econômica (escola neoclássica) na ideia de eficiência. A segunda visão, pautaria que a eficiência leva um sistema justo ou sistema justo leva a eficiência, constituído o primado.

A terceira visão de contradição seria no sentido de que quando o sistema privilegia a eficiência ensejaria ou resultaria em injustiças e, por fim, quanto a quarta visão, a conexão, apresentaria sentidos conexos: (i) uma sociedade justa é uma sociedade eficiente; (ii) sociedade justa e equitativa não provoca desperdício; (iii) a eficiência compõem justiça; (iv) a eficiência justifica a regulação; (v) utilidade do mecanismo jurídico para eficiência de produção de riqueza social.

Uma das principais reivindicações da Escola Austríaca de Economia estaria centrada na busca da justa tributação e não na tributação neutra, isto é, não que a neutralidade não deva ser buscada, mas que, em mercado em transformação, seria um fato irrealizável (SILVERIA, 2009, p. 41)

Não se pode perder de vista que a Escola Austríaca de Economia defende o tributo como roubo, ofensa ao cidadão livre, todavia, tal entendimento não pode ser defendido nos tempos atuais. Ainda que se defenda um Estado minimalista, ele tem o dever de segurança aos seus cidadãos, contra ataques internos e externos, daí que, entender que todo tributo é um roubo, não seria aceitável do ponto vista jurídico-constitucional.

Em sentido contrário a esta posição, Nabais aponta que a comunidade organizada visa justamente a implementação efetiva dos direitos fundamentais e sociais, em primazia do estado democrático de direito, cujos custos financeiros estão intimamente ligados ao dever de pagar impostos. (2002, p. 19).

“Todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza” (NABAIS, 2002, p. 19), somente podem ser protegidos em um estado suficientemente viável, o que importa na cessão de parte da liberdade e do patrimônio de cada um de seus cidadãos em favor da coletividade. Não tem razão para diferenciação entre os direitos negativos, que supostamente não teriam custos, dos direitos positivos, que seriam onerosos coletivamente falando (NABAIS, 2002, p. 20):

Mas se todos os direitos têm custos financeiros públicos, cabe então perguntar pela razão ou pelas razões de tão duradoura ficção. Uma pergunta cuja resposta parece passar pela distinção de custos em que assentam uns e outros, pois, enquanto os direitos sociais têm por suporte fundamentalmente custos financeiros públicos directos visíveis a olho nu, os clássicos direitos e liberdades assentam sobretudo em custos financeiros públicos indirectos, cuja visibilidade é muito diminuta ou mesma nula.

Ocorre que dentro da separação dos Poderes o peso da responsabilidade não recai com tanta força perante o Legislativo e Judiciário assim como o faz perante o Executivo, razão pela qual, vê-se com ressalva, a argumentação de que o controle judicial poderia minimizar os efeitos de má alocação de recursos públicos (SARLET; FIGUEIREDO, 2007, p. 193).

O que se pode defender, em relação a seara econômica, é que a tributação seja justa no sentido de incidir no limite da necessidade de cobrir as despesas dos serviços essenciais, estes que são delimitados pela sociedade ou por seus representantes, cujas normas tributárias deverão ser o quanto possível, neutras, permitindo uma rivalidade entre os *players*, na busca do mercado perfeito.

A neutralidade tributária, quando analisada sob a perspectiva da AED, busca evitar que o sistema tributário interfira indevidamente na alocação de recursos, preservando a eficiência econômica, com norte para busca de uma tributação justa do que alcançar uma tributação neutra.

A EC 132 traz no seu § 1º que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade, assim, pode-se dizer que a lei complementar deverá buscar a tributação justa em todo o território nacional e não necessariamente a busca pela ausência plena de interferência no mercado.

Mais adiante, no inciso I, do § 6º, do artigo 156-A se verifica que a lei complementar disporá sobre regimes de tributação para combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, ou seja, tributação monofásica.

2. Potenciais efeitos da tributação monofásica no setor de biocombustíveis

Parece ser um senso comum que a tributação monofásica importa na simplificação administrativa, reduzindo a quantidade de contribuintes e responsáveis tributários na cadeia produtiva de bens e serviços. Para além do

senso comum, a Análise Econômica do Direito (AED) pode ser utilizada para estudar os impactos da tributação monofásica sobre a eficiência econômica e a neutralidade tributária.

Sob a perspectiva da AED, a tributação monofásica é vantajosa porque tem a potencialidade de reduzir custos administrativos e facilitar a fiscalização, gerando ganhos de eficiência para o sistema como um todo. Entretanto, pode gerar ineficiências ao longo da cadeia de produção se o tributo for excessivamente repassado ao consumidor final, ou se criar distorções entre empresas que operam em diferentes fases da cadeia produtiva.

Além disso, a AED pode indicar que o impacto da tributação monofásica depende do comportamento dos agentes econômicos. Se as empresas conseguem repassar integralmente o tributo ao consumidor, o efeito sobre a produção pode ser minimizado. Por outro lado, se houver restrições ao repasse, como em mercados competitivos, a tributação monofásica pode reduzir margens de lucro e desincentivar a produção ou a comercialização.

Desta forma, a concentração da arrecadação permitiria, em tese, a maior eficiência do Fisco no que se refere ao controle de condutas dos responsáveis pelo recolhimento dos tributos. Parece ser óbvio que o maior número de contribuintes e responsáveis tributários importaria em pulverização de possibilidade de sonegação fiscal.

A melhoria do controle fiscal, com a concentração da arrecadação em um número menor de atores econômicos, potencializaria os serviços públicos de fiscalização tributária, seja pela possibilidade de qualificação dos servidores públicos no segmento específico da cadeia produtiva, seja pela forma de atuação do próprio segmento frente a qualificação fiscal e tributária.

O que pretende argumentar é que o fato de haver o recolhimento em um só momento da cadeia produtiva, alça a fiscalização um em patamar de gerenciamento de excelência do lançamento tributário, especialmente o lançamento por homologação. Ademais, a concentração invariavelmente se dá como forma de prevenção de evasão, mirando em grandes contribuintes facilitando o monitoramento.

Mas os desafios da tributação monofásica encontram substância ao se analisar pelo efeito econômico, isto porquanto, quanto a maior a distância do fim do processo produtivo maior a distorção da tributação justa, como alhures explanado, não se podendo ignorar o risco de impacto no preço

ao consumidor final, dependendo da elasticidade da demanda e da oferta.

Optou o legislador constituinte por definir que a intervenção do Estado se daria de forma indireta, ou seja, sobre a atividade econômica, sendo que a intervenção no mercado seria somente em casos excepcionais. De fato, a Constituição Federal de 1988 adotou o regime de livre iniciativa e da livre concorrência como princípios inerentes à ordem econômica e financeira da República Federativa do Brasil.

Para sua própria manutenção e custeio dos serviços postos à coletividade, o tributo tem a função primordial de arrecadar, instrumento pelo qual o Estado obtém recursos financeiros. Diferentemente do Estado Patrimonial, provedor de riqueza e interventor no domínio econômico, o tributo pode ser entendido como um limite à liberdade individual, favorecendo a sociedade como um todo (SCHOERI, 2005, p. 27).

Se o Estado não pode ou deve atuar diretamente no mercado, sua fonte de sustento deverá recair sobre os fatos econômicos oriundos das atividades dos particulares. A tributação recai inexoravelmente sobre os atos e fatos econômicos dos particulares, no mais das vezes, decorrentes da disponibilização de bens e serviços. Observa-se, por oportuno, que o IBS vem para substituir o ICMS e ISSQN, daí a competência compartilhada.

Enfatiza-se que a Constituição Federal de 1988 prevê no parágrafo único, do art. 145, que sempre que possível os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte:

[...] A doutrina cogita da capacidade contributiva como capaz de impor limites à tributação extrafiscal. Esse princípio protegeria o mínimo existencial da tributação baseada em extrafiscalidade e vedaria o confisco. Para além disso, a capacidade contributiva tem voz nos tributos extrafiscais, por outros motivos racional e juridicamente válidos: levá-la em consideração, sob um ponto de vista, contribuirá com a eficiência da tributação extrafiscal e, de outro lado, contribuirá para que se evite situações de desrespeito à isonomia. (FOLLONI, 2014)

O IBS deverá atender ao princípio da capacidade contributiva e mais, apli-

cável a ideia segundo a qual as pessoas deveriam pagar tributos de acordo com a sua utilização, chamado por economistas de princípio dos benefícios (MANKIW, 2001).

Acerca dos combustíveis, o meio ambiente se faz presente, sendo que a Emenda Constitucional nº 123, de 14.07.2022, inseriu o inciso VIII, no § 1º, do artigo 225, posteriormente alterado pela EC 132, de 2023, com o objetivo de assegurar o diferencial competitivo em relação biocombustíveis e combustíveis fósseis:

CAPÍTULO VI DO MEIO AMBIENTE

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

[...]

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

A alteração ocorre no Título VIII, da Ordem Social, Capítulo VI, do Meio Ambiente a demonstrar que, por opção do legislador, o regime fiscal de biocombustíveis e combustíveis fósseis apresenta uma relevância muito mais voltada ao meio ambiente do que ao sistema tributário constitucional, previsto no Título VI, Da Tributação e do Orçamento (arts. 145 a 169), Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162).

O estreitamento das normas tributárias e a proteção ambiental tem aumentado significativamente, até mesmo como forma de potencializar o papel fundamental do Estado na proteção ao meio ambiente equilibrado.

A tributação influencia demais o setor energético, cita-se, por exemplo, o artigo 9º, da Lei Complementar 192, de 11.03.2022, previu que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidentes sobre as operações que envolvam gasolina e suas correntes, exceto de aviação, ficariam reduzidas a 0 (zero) até 31.12.2022.

A redução à alíquota zero propiciou o desequilíbrio concorrencial entre as espécies de combustíveis, mormente por se tratar de setor econômico que interfere diretamente nos preços de produtos e serviços, inclusive o açúcar.

O setor sucroalcooleiro apresenta uma variada, ampla e complexa gama de normas tributárias que regulamenta as obrigações principal e acessória. Não se pode ignorar que o preço final do álcool hidratado tem seu nascedouro desde a aquisição de insumos, percorrendo várias fases até desaguar no tanque dos veículos nos postos de gasolina.

As relações dos princípios tributários e econômicos ensejam uma visão sobre o caráter extrafiscal da norma tributária, que pode ser utilizada para estimular ou desestimular condutas por parte dos “players”, já observando que o objetivo da norma é proteger a concorrência. Ao editar a norma tributária indutora, o Estado não ignora o mercado, o pressupõe, com estímulos e desestímulos, que por vontade, opta por qual conduta adotar. (SCHOUERI, 2005, p. 43-44).

A neutralidade tributária se apresenta, como já ressaltado, uma orientação, entretanto, é preciso ponderar que os efeitos decorrentes da tributação, aumento ou diminuição são inevitáveis. De fato, a diminuição da tributação também deve guardar obediência ao princípio da neutralidade.

O Estado deve se portar como agente garantidor das normas constitucionais, o que impõe, por via reflexa, que seus próprios atos não sejam tomados como instrumentos causadores de desequilíbrios concorrenciais, advindo dessa interpretação o princípio da neutralidade concorrencial do Estado e seu corolário em matéria tributária, o princípio da neutralidade tributária (BOMFIM, 2011, p. 186).

Ao passo que a desoneração da tributação federal de combustíveis fósseis fez com que o preço final ficasse em patamar de desequilíbrio com o biocombustível, a adoção de contramedidas se apresenta como

remédio necessário para equilíbrio competitivo, ainda que mercado extremamente fechado.

Com efeito, na formação do preço do produto ou do serviço, relevante à análise (planejamento) da incidência tributária, face seus imediatos reflexos sobre o preço, ou seja, “relevante o cômputo da incidência tributária, já que parte da receita obtida com a venda deles será destinada ao governo, na forma de tributos que incidirão sobre a venda (indiretos) ou sobre o lucro/resultado (diretos)” (JÚNIOR; ZANIN; RIBEIRO. 2017)

A Lei 9.718, de 27.11.1998, prevê no artigo 5º que a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador. Porém, o § 1º estabelece que ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida por comerciante varejista, exceto na hipótese prevista no inciso II, do § 4º-B, deste artigo e nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.

O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador.

Observa-se, sob a ótica de vista sobre custos, adoção deste tipo de regime especial se assemelha ao regime do simples nacional, tal como previsto na Lei Complementar nº 123. Adotar forma mais simples de apuração diminui os custos e riscos de não conformidades tributárias, propiciando segurança na transmissão de dados e informações contábeis e fiscais aos órgãos públicos.

A produção de álcool hidratado envolve o apuramento integral dos custos de transação, tendo em vista que a alienação do produto deveria suprir tais despesas. Entretanto, a intervenção estatal, ao regulamentar o

preço, resultou em uma incompatibilidade com o mercado concorrencial de combustíveis fósseis, exigindo uma revisão da política tributária e provocando a incidência de novos tributos.

A prática de vender o produto a um preço inferior ao necessário, sem qualquer tipo de contrapartida, gera um déficit significativo nas contas das usinas produtoras. Essas empresas, atreladas às características do agronegócio, enfrentam limitações para compensar a redução no faturamento. O setor sucroalcooleiro opera em regime de safra, o que impede ajustes retroativos em contratos já estabelecidos, como os de arrendamento e parceria rural, ou na aquisição de matéria-prima, como a cana-de-açúcar.

Além disso, a complexidade intrínseca à produção de biocombustíveis, particularmente devido ao uso de agentes biológicos, repercute diretamente em contratos de parceria. Esses contratos, frequentemente vinculados a um preço indexado – conhecido como valor ATR Consecana mensal –, garantem aos parceiros uma contraprestação mínima. Contudo, tal indexação, essencial aos custos de produção, é provisionada pelas usinas sem possibilidade de revisão imediata de cláusulas econômico-financeiras previamente estabelecidas, como ocorre na safra 2022/2023.

Diante do impacto adverso gerado pela intervenção estatal, medidas compensatórias foram adotadas, como a concessão de crédito aos produtores de álcool hidratado. Apesar de seu objetivo principal ser atenuar os prejuízos causados, tais medidas têm o potencial de desestabilizar não apenas o setor energético, mas também outras áreas da economia.

Por fim, o biocombustível carrega consigo características tanto benéficas quanto prejudiciais. Embora seja uma alternativa promissora para a produção de energia renovável sob uma perspectiva socioambiental, ele enfrenta um diferencial de competitividade em relação aos combustíveis fósseis. Esse desequilíbrio foi agravado pela intervenção estatal no preço final, intensificada por mudanças na tributação federal.

Daí a necessidade de ponderar os efeitos econômicos e regressivos da tributação, isto porquanto, a Constituição Federal prevê a necessidade de lei complementar para regular tributos de natureza específica, como os novos regimes instituídos, a exemplo do IBS ou outros tributos federais relevantes. Assim, a norma nacional definirá o fato gerador, base de cálculo, alíquotas e demais elementos da regra matriz.

A identificação dos sujeitos ativo e passivos dentro de regime monofásica, com a definição das etapas da cadeia produtiva atingidas, devendo, obrigatoriamente, observar a necessidade de neutralizar os impactos econômicos, para se evitar os efeitos desestabilizantes sobre o mercado sucroalcooleiro.

Outro ponto importante se refere a possibilidade de compensação de créditos tributários em situações específicas e previsão de sanções e penalidades pelo não recolhimento ou recolhimento a menor terá um caráter nacional. Outro ponto a ser considerado se refere à expectativa de simplificação de obrigações acessórias, como notas fiscais e relatórios.

O PLP 68/2024 trata esses pontos e especificamente quanto à tributação monofásica:

126. Os arts. 167 e 168 dispõem sobre o tratamento tributário a ser conferido às operações com biodiesel B100 e com Etanol Anidro Combustível – EAC. Tendo em vista as peculiaridades do setor, notadamente o fato de que a mistura dos produtos acima com a “Gasolina A” e com o “Diesel A” é efetuada pelo distribuidor, e não pelo produtor (que é o contribuinte do IBS e da CBS monofásicos), o Projeto cuidou de atribuir à refinaria de petróleo ou suas bases, à CPQ, ao formulador de combustíveis e ao importador, relativamente ao percentual de biocombustível utilizado na mistura, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes nas importações ou sobre as saídas dos citados produtos (EAC e B100) dos seus respectivos estabelecimentos produtores. Destaque-se, por oportuno, que tal sistemática já vem sendo aplicada há décadas em matéria de ICMS, tendo sido mantida mesmo com o advento da Lei Complementar nº 192, em 2022, que estabeleceu a incidência monofásica daquele imposto para alguns combustíveis específicos.

[...]

Seção VI - Dos Créditos na Aquisição de Combustíveis Submetidos ao Regime de Tributação Monofásica

128. Por fim, no art. 169, o texto relativo ao presente regime específico dispõe sobre a garantia do direito à apropriação e à utilização do crédito do IBS e da CBS por parte do sujeito passivo que utiliza o combustível como

insumo produtivo, bem como ao exportador, restando ressalvado o referido direito, tal como definido pela Constituição Federal, apenas nos casos em que o produto seja objeto de distribuição, comercialização ou revenda.

O PLP 68/2024 traz as seguintes redações aos artigos mencionados nas motivações:

Art. 167. Fica atribuída à refinaria de petróleo ou suas bases, à CPQ, ao formulador de combustíveis e ao importador, relativamente ao percentual de biocombustível utilizado na mistura:

- I - nas operações com Gasolina A, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes nas importações de EAC ou sobre as saídas do estabelecimento produtor de EAC; e
- II - nas operações com Óleo Diesel A, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes nas importações de B100 ou sobre as saídas do estabelecimento produtor de B100.

Art. 168. Nas operações com B100 e EAC:

- I - o adquirente de B100 ou EAC destinado à mistura com Gasolina A ou Óleo Diesel A, que realizar a saída dos biocombustíveis com destinação diversa, fica obrigado a recolher o IBS e a CBS incidentes sobre o biocombustível;
- II - a distribuidora de combustíveis que realizar mistura de B100 com Óleo Diesel A ou de EAC com Gasolina A em percentual:

- a) superior ao obrigatório, fica obrigada a recolher o IBS e a CBS de que trata o art. 167 em relação ao volume de biocombustível correspondente ao que exceder ao percentual obrigatório de mistura; e
- b) inferior ao obrigatório, terá direito ao ressarcimento do IBS e da CBS de que trata o art. 167 em relação ao volume de biocombustível correspondente ao misturado a menor do que o percentual obrigatório de mistura.

Seção VI

Dos Créditos na Aquisição de Combustíveis Submetidos ao Regime de Tributação Monofásica

Art. 169. Nas operações com os combustíveis sujeitos à incidência única, será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições destinadas à distribuição, à comercialização ou à revenda.

§ 1º Excetuadas as operações previstas no caput e aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas nesta Lei Complementar, fica assegurado o direito à apropriação e à utilização dos créditos do IBS e da CBS nas demais operações.

§ 2º Fica assegurado ao exportador o direito à apropriação e à utilização dos créditos do IBS e da CBS relativos às operações de que trata este Capítulo.

Além dos reflexos da incidência monofásica, dever-se-á obedecer a obrigatoriedade de alíquotas uniformes em todo o território nacional, esse tema envolve o princípio da uniformidade tributária, a eficiência fiscal e as questões de neutralidade e equidade no sistema tributário.

3. Os desafios da implementação do princípio da uniformidade territorial

Neste capítulo, avança-se para a pesquisa das regras e princípios que preconizam a obrigatoriedade de alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto.

Antes de adentrar ao IBS, aponta que o princípio da uniformidade tributária está previsto no art. 151, I, da Constituição Federal, e estabelece que a União não pode instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, sendo vedada a diferenciação entre estados, municípios ou regiões. A ideia é evitar discriminações tributárias que possam prejudicar a igualdade de tratamento entre contribuintes localizados em diferentes partes do país.

Todavia, não se pode ignorar as dificuldades em se estabelecer alíquotas lineares em um país com dimensões como o Brasil, que, obviamente, apresenta diversos quadros sociais e econômicos.

O parágrafo 6º, do artigo 156-A, estabelece que a lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade. Também estabelece que hipótese em que serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto

A parte final preconiza admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, ou seja, V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais,

inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição; VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação.

Entretanto, a uniformidade não significa que a tributação seja idêntica para todos os produtos ou atividades econômicas, mas que a alíquota deve ser a mesma em todo o território nacional para produtos e operações similares. No caso de tributos como o IBS a utilização de alíquotas específicas por unidade de medida se apresenta viável, em vez de alíquotas *ad valorem* (percentuais sobre o valor), é uma prática comum em determinados setores, principalmente quando há necessidade de simplificação da tributação ou quando se busca maior controle sobre o recolhimento do tributo.

A legislação tributária atual traz exemplos desta forma de tributação, a Lei 9.718, de 27.11.1998, prevê no artigo 5º que a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador. Porém, o § 1º estabelece que ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida por comerciante varejista, exceto na hipótese prevista no inciso II, do § 4º-B, deste artigo e nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.

O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador.

A diferenciação de alíquotas por produto é um mecanismo amplamente utilizado na política tributária para ajustar o nível de tributação de acordo com as características específicas de cada bem ou serviço, considerando fatores como elasticidade da demanda, impacto ambiental ou a relevância social do produto.

No caso dos combustíveis, produtos com demanda inelástica, embora indesejável, podem ser tributados com alíquotas mais elevadas, pois a variação do preço não afeta de maneira significativa o consumo. Isso permite que o Estado arrecade mais sem gerar grandes distorções econômicas ou sociais.

Os efeitos ou impactos ambientais e econômicos desta maior tributação em produtos que geram externalidades negativas, é o que se observa com as novas normas constitucionais inseridas com alíquotas diferenciadas para desestimular o consumo e compensar o impacto ambiental ou os custos sociais associados.

O Estado arrecadador se utiliza de alíquotas específicas por unidade de medida quando precedente não estar sujeito a variações nos preços dos produtos, quando deseja um maior controle sobre o segmento econômico. Em contrapartida, pode gerar distorções no mercado se os critérios de diferenciação não forem bem aferidos.

Outro reflexo indesejável pode se consubstanciar no efeito regressivo afetando mais os consumidores de menor renda, especialmente em produtos de primeira necessidade, como a cesta básica, até porque, tais produtos são distribuídos mediante transporte rodoviários, cujo frete é impactado diretamente em razão do valor dos combustíveis.

De fato, o combustível gera impacto também na contabilidade e resultado das empresas, mormente em relação à geração de crédito. Nos regimes de tributação não cumulativa, como estabelecido pela Emenda, via de regra, os créditos são gerados nas aquisições de insumos, mercadorias ou serviços que serão utilizados na produção ou revenda de produtos. Isso significa que o tributo pago em cada etapa da cadeia produtiva pode ser utilizado como crédito para abater o valor a ser recolhido nas etapas subsequentes.

No caso de produtos destinados à distribuição, comercialização ou revenda, o contribuinte que adquire esses produtos pode gerar créditos de tributos com base no montante pago pelos tributos nas aquisições. Esses créditos podem ser utilizados para reduzir o valor devido nas operações de venda desses mesmos produtos, evitando a chamada “cumulatividade tributária” ou “efeito cascata”.

O direito ao crédito tributário está vinculado a uma série de requisitos e condições estabelecidas na legislação. Para que o contribuinte tenha direito

ao crédito em relação aos produtos adquiridos para revenda, é necessário que esses produtos sejam adquiridos no contexto de operações sujeitas ao regime não cumulativo.

A legislação pode estabelecer algumas limitações e restrições ao uso de créditos nas aquisições de produtos para revenda. Como exemplo cita-se que os contribuintes submetidos ao regime não cumulativo têm direito aos créditos. Outro caso é na hipótese de produtos, especialmente aqueles sujeitos a regimes especiais de tributação, como os produtos sujeitos à tributação monofásica ou substituição tributária, não geram direito a crédito para o adquirente. Nesses casos, o tributo é concentrado em uma única fase da cadeia (como a refinaria), e as etapas subsequentes de comercialização não podem utilizar créditos sobre a aquisição desses produtos.

O conceito de insumo para efeitos de aproveitamento de créditos foi amplamente discutido no Brasil. Segundo o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1.221.170/PR, os insumos que geram créditos são aqueles essenciais e relevantes para a atividade da empresa, o que pode incluir produtos comprados para revenda, desde que essenciais ao processo de comercialização. Veja-se, a ementa do julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou

a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.

247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Existem algumas controvérsias e debates sobre a amplitude do direito ao crédito em aquisições para revenda. Os créditos em Regimes Monofásicos e Substituição Tributária não ensejariam direito a crédito sendo que a jurisprudência tem entendido que as empresas de distribuição e revenda não têm direito ao crédito sobre as mercadorias adquiridas, visto que elas já foram integralmente tributadas na fase inicial da cadeia.

Os créditos tributários em relação às aquisições de produtos destinados à distribuição, comercialização ou revenda são uma ferramenta fundamental no regime não cumulativo como será no caso do IBS, com o objetivo de evitar a tributação em cascata e assegurar maior neutralidade fiscal.

No entanto, se adotadas as limitações e regras específicas para a utilização desses créditos, que devem ser cuidadosamente observadas pelos contribuintes, especialmente em relação aos produtos sujeitos a regimes

especiais, como a tributação monofásica e a substituição tributária, correta aplicação dos créditos pode gerar benefícios fiscais importantes para as empresas, mas é necessário estar atento às restrições legais e interpretações jurisprudenciais sobre o tema para garantir a conformidade e o aproveitamento adequado dos créditos.

Considerações Finais

A reforma tributária e a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) destacam a importância de uma legislação alinhada com os preceitos constitucionais. É essencial que o novo sistema tributário observe o princípio da neutralidade, evitando distorções no mercado e garantindo a isonomia entre os agentes econômicos. A constitucionalidade do processo de reforma tributária serve como uma garantia de que o desenvolvimento econômico do país seguirá um caminho de equidade e eficiência, conforme preconizado pela Constituição Federal de 1988.

A AED fornece ferramentas importantes para a análise da nova legislação. Com efeito, a reforma tributária precisa considerar os conceitos econômicos fundamentais para assegurar que o sistema tributário não interfira negativamente nas decisões de consumo e investimento. O projeto de lei complementar deve ser moldado de forma a respeitar os princípios da eficiência e da elasticidade da demanda, utilizando, por exemplo, a abordagem de tributação ótima de Frank Ramsey para minimizar as distorções econômicas. Isto é fundamental para a manutenção da competitividade do setor de combustíveis, especialmente o de biocombustíveis.

A tramitação do Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 representa uma oportunidade de refinamento e aprimoramento do IBS. É crucial que haja um diálogo aberto e contínuo entre todos os interessados para que ajustes possam ser feitos, garantindo que o texto final da lei complementar reflita as necessidades específicas do setor de combustíveis e respeite as diretrizes constitucionais. Este processo de aperfeiçoamento deve visar a simplificação da estrutura tributária, a eliminação da cumulatividade e a promoção da neutralidade.

Dado o seu papel essencial na transição energética e na redução da dependência de combustíveis fósseis, o biocombustível merece uma tutela tributária especial. A legislação deve proporcionar um regime fiscal

favorecido para esses combustíveis, conforme estipulado pela Emenda Constitucional nº 132. Isso inclui alíquotas reduzidas e incentivos fiscais que promovam sua produção e consumo, refletindo seu valor ambiental e estratégico para o desenvolvimento sustentável.

O princípio de neutralidade, que visa evitar distorções nas decisões econômicas causadas pela tributação, e o de uniformidade geográfica, que procura assegurar alíquotas uniformes em todo o território nacional, são essenciais para o sucesso do IBS. Estes princípios ajudam a garantir que o sistema tributário seja justo, equitativo e eficiente, facilitando a administração e a conformidade tributária enquanto se promove a igualdade de condições competitivas em todas as regiões do país em busca da tributação justa.

Referências

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 03 Jan 2025.
- BRASIL. Projeto de Lei nº 68 de 2024. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências. Em trâmite no Congresso Nacional, Brasília, Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em 03 Jan 2025.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção. Julgado em 22/02/2018, publicado no DJe de 24/04/2018.
- BOMFIM, Diego. Tributação e livre concorrência. São Paulo: Saraiva, 2011.
- FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. Revista Direito GV, São Paulo, p. 201/220, jan.-jun. 2014. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogy/article/view/43565/42282>. Acesso em: 17 nov. 2018.
- JUNIOR, Arno Dal Ri; LIMA, Renata Albuquerque. Reflexos do conceito de workable competition na doutrina e nos julgamentos do CADE.

- Revista de Direito Econômico e Socioambiental. Curitiba, v. 8, n. 3, p. 435, set./dez. 2017. Disponível em; <<https://periodicos.pucpr.br/index.php/direitoeconomico/article/view/8708>>. Acesso em: 15 abr. 2019.
- MANKIW, N. Gregory, Introdução à economia: princípio de micro e macroeconomia. Tradução da 2ª ed. Original Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4 ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2015.
- SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. Direitos Fundamentais e Justiça. v. 1, p. 171-213, out/dez 2007. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/590/73>, acesso em 12 Jul. 2019.
- SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. Revista Argumentum. v. 6, p. 31-46, 2006. Disponível em: <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/731/383>>. Acesso em: 20 Jul. 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção no domínio econômico. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- VILLAS BOAS, Marcos de Aguiar. A Teoria da Tributação ótima aplicada ao Sistema Brasileiro – Parte 2 – “A CONTRIBUTION TO THE THEORY OF TAXATION” DE FRANK RAMSEY Direito UNIFACS – Debate Virtual, n 182, . 2015. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/3718/2618>. Acesso em 08 Jan de 2025

PART 3:
TAX TRANSFORMATIONS

How the world is becoming

CHAPTER 10

Introducing progressivity into VAT: Is it too complex?

Pedro Costa Monteiro¹

Abstract: The article aims to evaluate the (potential) complexity being introduced in tax systems that wish to adopt a progressive VAT, and assumes an analytical perspective of regressivity as the main argument sustaining the possibility of consumption taxes being an efficient tool in assuring a more equitable application of the “*ability to pay*” principle.

Key words: Value Added Tax; Progressivity; Regressivity; “*Ability to Pay*” Principle; Tax Complexity.

Introduction

The Value Added Tax (VAT) is generally regarded as being regressive² and therefore generator of distortion onto the envisaged equitableness of tax systems.

1. Pedro Costa Monteiro is a professor and co-chair in Tax Law at Lusofona University, having a Ph. D. in Tax Law, granted by the Faculty of Law of the University of Lisbon, and a public consultant, working for the Portuguese Tax Authority, representing this institution in meetings of the European Council, concerning matters related to EU-VAT.

2. Marques, T. De Mattos “VAT’s Regressivity: New Data for an Old Debate” *International VAT Monitor* (Volume 32), No. 1 (2021). BREDERODE, R.F.W. VAN “VAT’s regressivity: empirical truth or political correctness” *International VAT Monitor* (Volume 18), No. 2 (2007). MONTEIRO, PEDRO COSTA ““The only constant in life is change” ... So, should VAT become progressive?” in *IBFD newsletter* (2024). BOTES, M. “Regressivity of VAT - the first decade’s experience in South Africa” *International VAT Monitor* (Volume 12), No. 5 (2001). GAZMURI BARKER, S. “Tax Progressivity in Developing Countries: Redistributive Reforms to Indirect Taxation” *International VAT Monitor* (Volume 34), No. 4 (2023). TAIT, ALAN A. “VAT Policy Issues: Structure, Regressivity, Inflation, and Exports” in “Value Added Tax – Administrative and Policy Issues” *International Monetary Fund* (1991).

Introducing progressivity into VAT would counter such distortions, thus promoting a system that might closely adhere to the “*ability to pay*” principle.

However, the accurateness of making use of regressivity, as the main argument for the promotion of more progressive VATs, remains a contentious issue, subject to validation.

A deeper analysis should also be provided over the consequences associated with a generalized adoption of progressive VATs, particularly in what concerns the formation of (even) more complex tax systems.

1. Regressivity as an (un)disputable feature of VAT

Given that the main argument, justifying the introduction of some level of progressivity to consumption taxes is their inherent regressivity³, it is important to assume a critical stance, towards such a justification, so to confirm, or not, its validity.

1.1 Can we trust VAT’s regressivity?

VAT regressivity is a complex issue. One can only truly grasp it, through the lens of the concept of “*diminishing marginal utility of income*”, by which it is suggested that, as individual wealth surges, each additional monetary unit is less satisfying, since it will be used to fulfil the individual’s less urgent and/or relevant needs.

Low-income households would consequently put a higher value to their last monetary unit, given that the entirety (or a large portion) of their wealth is to be consumed in the satisfaction of basic needs⁴.

In this sense, considering that VAT is grounded in proportional rates (despite the fact that most of the tax systems apply a plurality of rates or exemptions to goods and services considered to be socially relevant⁵), it would then become obvious that high-income households, at the moment of consumption, would not be as affected by the tax burden as low-income households.

Thus, the so-called “*regressivity*” of the tax.

3. Schenk, Alan & Oldman, Oliver (2007).

4. R. Layard, G. Mayraz & S. Nickell (2008).

5. OECD (2022).

Nonetheless, the concept of “*income’s marginal utility*” is not deprived of subjectivity, simply because it is impossible to quantify exactly the precise value that each single individual attributes to each monetary unit, of said individual’s wealth.

Warren Buffet, for instance – one of the most successful trade investors of all times and owner of one of the greatest fortunes in the USA –, opts to eat breakfast in a MacDonald’s drive-thru every single day⁶.

Conversely, some literature suggests that there are cases where no obvious impact on general wellbeing – as an effect of greater wealth – exists⁷.

This derives from a so-called compression of the “*marginal utility curve*”, which occurs particularly in individuals with a lower propensity to work (i.e., individuals that choose to prioritize other aspects of life⁸) and in individuals that consider that their living standards are declining, in due of their current load of work.

Moreover, it appears that there is a significant flattening of the “*marginal utility curve*” for those with longer time horizons (i.e., derision of marginal utility is less visible for those who are not as forward-looking and disciplined)⁹.

Consequently, as VAT’s regressivity is construed on the basis of such a highly subjective concept, one may dispute it as an inherent feature of this tax.

Additionally, it should also be noted that the most recent and the most comprehensive studies over regressivity show that when you assess the tax burden deriving from levying a consumption tax, one comes to the conclusion that such taxes (as it is case of VAT) are to be considered rather proportional and/or progressive and not regressive, should you measure it as a proportion of expenditure¹⁰.

It is only when you assess that impact as a measure of disposable income, that you may come to the conclusion of VAT being regressive.

The reason for this, lays on the fact that a single-year income-based analysis is oblivious to “*savings behaviour*”¹¹. Which leads us to the following question:

6. Yahoo Finance (2023).

7. Easterlin, Richard A. (2005).

8. Or individuals, like those belonging to the generation Z, that face a variety of barriers to work motivation - Fratričová, Jana & Kirchmayer, Zuzana (2018).

9. Peña, Antonio (2023).

10. Thomas, Alastair (2020).

11. Ibidem.

1.2 Is a progressive VAT adequate to match tax burdens with an individual ability to pay?

Saving a portion of gained income allows individuals to sustain or even augment consumption in subsequent time-periods. Therefore, and despite the fact that future consumption will also be subject to VAT¹², it is impossible to automatically consider an increase in levels of consumption, made in a specified time-period, as an increase of levels of income of such a period, from which a higher tax revenue should (suitably) be claimed.

It could, nonetheless, be argued that a specific amount of savings is intrinsically correlated with an individual's income (i.e., for higher incomes, higher amounts saved). Which would legitimize imposing a minor tax burden for low-income individuals.

In an effort of generalization, it should be conceded that lower-income households will tend to have a lesser propensity to save than high-income households. It seems logical that the latter have more capacity to consolidate wealth, by saving, and therefore any VAT with a proportional VAT rate - and particularly a VAT with fewer exemptions or reduced VAT rates - will likely cause more regressivity (i.e., low-income households would suffer a higher tax burden, affecting their total amount of income and savings, than wealthier households).

The truth, however, is that we should abstain from falling into generalizations. What must be done is to determine a specific/individualized propensity to save¹³, so to (fully and adequately) enforce the "*ability to pay*" principle.

In reality, in order to effectively measure regressivity, it would be necessary to undertake a task that, at least up until now, seems utterly impossible: analysing individualized saving behaviour patterns for multi-periods (preferably for a lifetime), in order to fully gather sustainable data concerning correlated income and expenditure. Only then, it would be possible to verify the effective tax burden endured by each individual or household, so to assess the relation between taxation and corresponding levels of income¹⁴.

12. I.e., there is merely a postponing of tax revenue.

13. Thomas, Alastair (2020).

14. Ibidem.

It should always be borne in mind that the main objective of any progressive tax is to match the income perceived by each specific individual – and not a generalised set or group of individuals – with its own particular tax burden (i.e., to align one's economic strength with one's effective tax burden).

It is without doubt that progressive taxes aim at “*personalising/individualising*” the tax burden with effective income¹⁵. However, consumption taxes fail at achieving such an intent, given the abovementioned impossibility to determine each individual's correlation between annual income and accrued savings. A hurdle that is easily overcome by direct taxes, since they are to be applied on the basis of annual individual tax statements (i.e., part of the stated annual income is to be either consumed or saved, but its entirety is nonetheless taken in full consideration when assessing each and every individual's tax burden)¹⁶.

Wanting to determine one's specific “*ability-to pay*” by merely analysing acts of consumption (as an external factor that would implicitly allow to correctly assess an individualized income) is therefore inadequate.

This inadequacy is particularly highlighted, when we consider the following (undisputed) facts:

- Acts of consumption reflect different tastes and decisions¹⁷;
- Individuals are capable of irrational consumption acts (e.g., purchasing goods/services that are beyond their means of subsistence);
- Being also willing to use external financing (i.e., loans), in order to afford such acquisitions (something that clearly distorts any possibility of intuitively/indirectly perceive an “*ability to pay*”).

Conversely, they are also quite efficient in changing patterns of consumption in order to avoid a specific tax (meaning that any individual might artificially arrange their affairs, in order to conceal a specific “*ability-to-pay*”).

On this subject of the correlation between indirect taxation and the “*ability to pay*” principle, it should also be worth mentioning that any VAT is prone to promote horizontal inequity.

15. Keen, Michael & Slemrod, Joel (2020).

16. An income tax will always and inevitably penalize savings – D. Viard, Alan & Robert, Carrol & Ganz, Scott (2008).

17. Keen, Michael & Slemrod, Joel (2020).

In fact, individuals willing to put more effort into work, and even to venture entrepreneurially, in order to obtain higher incomes, by which they will be able to afford the acquisition of higher quantities (or highly expensive) goods or services, are then subject to a more significant tax burden, than those who prioritize leisure over work or are less committed to their professional careers.¹⁸

So, taking into consideration all of these factors, it is impossible not to put forward the assertion that, even if you consider implementing, in the context of the adoption of progressive VAT, a single tax rate (therefore revoking any intermediary or minimum rates), you will undoubtedly find losers and winners all across each income brackets.

2. Is nonetheless a progressive VAT feasible?

It is patently true that a VAT system which strictly resorts to exemptions and/or zero or reduced rates cannot qualify as progressive, since such remedies, employed to offset (subjectively considered) levels of regressivity, have a generalized impact and, therefore, are insufficient to match effective tax burdens with each and every individuals' ability to pay¹⁹.

To counteract such generic and fruitless remedies, and in order to fully implement a system that would meet the objective of individualised tax burdens, one may follow several routes²⁰.

A hypothesis would be the implementation of an X-Tax²¹. However, such a tax – although having the advantage of not penalising savings, of (likely)

18. Ibidem.

19. Doesum, Ad Van; Kesteren, Herman Van & Norden, Gert-Jan Va (2016).

20. De La Feria, Rita & Swistak, Artur (2024).

21. Bradford's X-Tax is based upon a so-called Flat Tax, proposed by Robert Hall and Alvin Rabushka, by which companies compute VAT, as they would, under a conventional VAT, being nonetheless subject to a single rate and entitled to deduct their wage payments so to obtain a remainder "business cash flow" (which is then subject to such flat rate). Companies have to pay VAT over the amount of wages referring to their workforce (at the same rate), despite the existence of an exemption that covers a significant portion of income earned. This proposal intended to assure that the flat tax rate would apply to capital income, allowing corporations to immediately deduct VAT incurred in expenses related to investment (rather than depreciating them over time). As for wages, most of them would not be taxed and for those households subject to taxation VAT would exclusively tax wages but not investment income – Bradford, David F. (2003); Hall, Robert E. & Rabushka, Alvin (1983). By implementing a set of intermediary/increasing rates to be applied to workers with earnings above the exemption threshold, but below the amount for which the flat rate would have to (initially) apply, such Flat-Tax would then be converted into an X-Tax (thus ensuring some level of progressivity), which would then be fully implemented by revoking all other taxes levying income and consumption – Bradford, David F. (2003).

allowing some levels of progressivity by assuring a gradual increase of the tax burden in accordance with income growth - cannot be entirely perceived as a consumption tax²².

A better approach would be a system by which a single-rate, broad-based, progressive VAT would be implemented, by the use of advances in digital tax technology, which would allow individuals belonging to impoverished households, at moment the tax is levied, to automatically receive, in their bank accounts, by cash transference, the entirety (or merely a fraction) of the VAT charged²³.

Nonetheless, such a proposal seems to fail in establishing an equitable correspondence between real income (which comprises accrued savings) and a corresponding tax burden. Simply because, at the moment where consumption occurs, one may only implicitly presume a level of wealth that would match such expenditure (particularly, since – as said before - it is impossible to determine the impact of past savings to current expenditure levels).

Another difficulty created by such a proposal would be a (potential) increase in tax fraud. In reality, it would be possible for a given individual, entitled to receive the VAT compensation, to provide its respective tax number to someone else, allowing this third party to purchase goods/services, and consequently activate, by bank transfer, the reimbursement of the incurred tax (subsequently, the undue reimbursement would be shared amongst transgressors).

An additional hurdle, associated with such a proposal, is the possibility of inflation surges.

Theoretically, prices would, upon the implementation of the abovementioned proposal, remain the same (i.e., given that progressivity is operated by means of compensation/reimbursement of the VAT, to be made namelessly/anonymously, through cash transfers, there would be no means by which suppliers would identify individuals in order to be able to increase

22. Some of the criticisms surrounding the proposal, are associated with: (i) the excessive burden of labour income households (in detriment of capital income households, who would benefit from a tax reduction); (ii) the fact that highest earners would pay a rate equal to the firms' tax rate (i.e., not benefiting from any progressivity); (iii) the fact it might not be effectively a tax on consumption (given that it is levied on companies' "business cash flow" or household wages and not on purchases) – D. Viard, Alan & Robert, Carrol & Ganz, Scott (2008).

23. De La Feria, Rita & Swistak, Artur (April 2024).

the respective taxable amount, thus taking advantage of the effective lesser tax burden). In practice, however, this may be disputed.

In countries where there is a high number of low-income households (as it is the case for most underdeveloped and developed countries), or should progressivity apply to medium-class consumers, retailers might not hesitate to inflate prices, since they would be very much aware that the tax burden had decreased for a large percentage of the population, and that higher-income households (with a greater consumption capacity) would be able to accommodate the new cost of goods/services.

This issue relates with an idiosyncratic flaw of consumption taxes, consisting in the existence of a plurality of passing through possibilities (i.e., complete pass through, “*undershifting*” or “*overshifting*”). In this particular case, there is, quite clearly, a high chance that the progressive VAT would suffer from a “*pass through undershifting*”, given that consumers will not be able to experience the diminished (effective and not nominal) tax rate (deriving from the VAT’s reimbursement), since suppliers would be inclined to raise prices²⁴.

Being worth noticing that such hikes in prices might occur concurrently to the adoption of the new tax scheme or either in anticipation of such measures or consequently to them. Which will then accentuate the need for tax administrations to continuously reassess the true impact of the new scheme, which will, thus, cause an increase in administrative costs and the diversion of resources from other areas.

Moreover, such a proposal could deprive States of liquidity (i.e., since the amount of VAT charged by providers, would only be paid to the tax administration in a date subsequent to the moment of acquisition, and given that such VAT would immediately be transferred to the bank account of the acquirer, who benefits from the compensation, the State would have to assure the existence of means that have not yet been accounted for). To overpass this difficulty, it would be necessary to associate the proposal with a “*split-payment*” mechanism, where the VAT charged would immediately be transferred to the government treasury, provided that payments by card (immediate debit or credit) would become mandatory.

24. Benedek, Dora & A., Ruud & De Mooij & Keen, Michael & Wingender, Philippe (2019).

Another hypothesis, in order to introduce progressivity on consumption taxes, would be the establishment of a VAT with increased brackets.

This would mean that each individual would be subject to a VAT rate, different from the specific rates associated with each of the brackets set up by the rules and regulations of the domestic income tax, but that would be similarly progressive (i.e., each individual would be subject to a VAT rate, to be charged on the acquisition of goods and services in Year 1, by said individual, and which would be similarly progressive to the domestic income tax rate, that was levied on revenue originated in the Year -1).

In this proposal, all taxpayers initiating an economic activity, in a given year, would be required to indicate an estimative of annual income, so to immediately be subject to the new scheme.

Such an estimate would result from applying the following formula:

$$\mathbf{EAI = PI \times 12 / Nm}$$

Whereby:

EAI – Estimated Annual Income of the taxable person (by which the effective VAT rate to be applied to the taxable person would be determined).

PI – Presumption of Income, to be provided by the taxable person, to the tax authorities, at the moment said taxable person initiates an economic activity (either as an entrepreneur or as an employee).

Nm – Number of months till the end of the year.

At the end of the fiscal year, there would be the need to adjust VAT effectively charged, in order to determine the need for a reimbursement or a supplementary compensation (both to be made in accordance with the effective annual income received by said taxpayer, at Year 1, to be determined in accordance with the domestic income tax rules and regulations).

The proposal might be summarized as follows:

Main features of a Progressive VAT		
VAT rate of Year 1 equally progressively as income tax rate of Year – 1.	The percentage rate would follow the progressivity of the income tax rate applied in Year 1.	Example: Should a taxable person be subject to the first/second/third bracket of income tax in Year -1, said taxable person would also be subject to the first/second/third VAT bracket in Year 1.
	Nominal VAT rates and income tax rates would be dissimilar, but following the same levels of progressivity.	Should a taxable person initiate its activity in Year 1, it will be mandatory to determine an estimated annual income, in order to determine the applicable VAT rate. The amount of collected VAT would be subject to adjustments, in accordance with the (effective) annual income.

3. Is a proposal of a progressive VAT excessively complex?

Complexity of tax schemes is fundamentally associated with three factors: (i) overinclusivity or underinclusivity, (ii) information asymmetries, and (iii) political constraints.

3.1 Defining each of the factors that promote tax scheme's complexity

In cases where overinclusivity occurs (i.e., where statutes burden taxpayers with more than it is necessary to attain their objectives), the principle of proportionality is endangered (and therefore, the taxpayers' rights). Where underinclusivity exists (i.e., where measures target exclusively poor ill-advised taxable persons), the issue is not of disproportionality but rather of unsuitability of the measures adopted, which are not proficient enough to attain their goal and, therefore, remain ineffective.

Conversely, information asymmetries are perceived as an inevitability, due to the fact that it is considered not possible, for the great majority of individuals, to dedicate their time and efforts in the study of the tax system, despite all the information being available for consultation, given rise to the theory of the so-called "*rationaly ignorant citizen*".

A theory which is grounded on the excessively time-consuming process of gathering knowledge over the applicability of tax rules and regulations and/or the economic effects of tax policies (i.e., it would be unreasonable to

expect that normal citizens would be able to fully understand the tax system and/or would endeavour in an overwhelming time-consuming process to learn its features). Something that would specially resonate when dealing with consumption taxes, given that these are not intuitively apprehended. Such a theory is to be considered the main justification for the particular volatility of the tax system to lobbying efforts, exercised by special interest groups (i.e., lack of information can result in the proliferation of legislation favouring specific interests, more prone to engage in the complexities of the system, so to assure the attainment of tailor-made advantages, with extremely negative consequences for the general welfare).

It is also worth mentioning that the “*rationaly ignorant citizen*” thesis is grounded in three presuppositions, that may be described as follows: (i) a pre-judgement of inability and/or lack of interest, that impends upon the majority of individuals, who would be unable to engage in an effort of comprehension of the full contours of the tax system; (ii) the inevitability of a distortion of the fundamental principle of “*no-taxation without representation*”, given that the adoption of any tax measure by the parliamentary institutions would be significantly influenced by external pressures; (iii) the inevitability of complexed tax system.

Should it be proven, by empirical data, that the “*rationaly ignorant prototype*” truly prevails in nowadays societies, it would appear that the only possible way to overcome the political constraints associated with the first criteria (i.e., comprehension of the proposed tax policy) in order to subsequently achieve trustworthiness, is merely the persuasion skills of either institutional political bodies (i.e., parliament, government) or individual politicians.

As for the political constraints, concerning the general adoption of tax proposals (original or containing amendments to the tax system), they are fundamentally associated with a dual criterion (which can operate sequentially or concurrently):

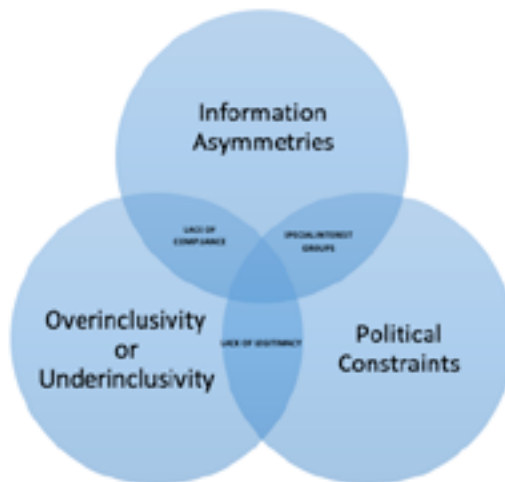
- The lack of comprehension of the proposed tax scheme by politicians and taxable persons (which allows special interest groups, more focused, better advised and more informed to effectively promote their agendas to legislators and/or public bodies); and
- A sense of equity and trustworthiness on its anticipated effects.

However, equity is a subject highly susceptible to philosophical reflections, which escape the meanders of economics and tax law. It implies: (i) an ideological stance, concerning how the tax burden should vary across social classes (and, as a result, a highly subjective conceptualization, referring to the determination of what should constitute a high-class individual, a middle-class man or a poor person); (ii) a political point of view how the tax burden should vary, in accordance with each individual's "*ability-to-pay*".

As for the latter, one is able to convoke a plethora of theoretical stances, varying from a classic utilitarian view (by which the tax system should maximize the sum of all wellbeing) to a more liberal traditional standpoint (by which the wellbeing of those who have the lowest income is far more important than societal combined wellbeing).

None of such doctrines provide an objective basis to determine the most equitable tax system. Such considerations, merely represent choices to be made by the people (or by its parliamentary representatives), in accordance with ideological, cultural and political criteria, and are to no avail, to those who, from strictly a scientific perspective, desire to correct the (potential/ effective) technical imperfections of any given tax system.

The intersectionality of the above-mentioned tripartite criteria helps determining the complexity of a given tax legal scheme, and may be described as follows:



Taking into consideration this intersectionality, it is possible to contemplate the following scenarios:

- **Lack of Compliance:** a tax scheme that simultaneously favours information asymmetries and overinclusivity or underinclusivity, tends to give rise to a high level of lack of compliance, since individuals are unable to either comprehend or fulfil the mandatory requirements.
- **Special Interest Groups:** a tax scheme that concurrently stimulates information asymmetries and political constraints is generally perceived by individuals as favouring special interest groups.
- **Lack of legitimacy:** a tax scheme that simultaneously promotes over or underinclusivity and political constraints, leads to a sense of absence of legitimacy of its legal requirements.
- **Inoperability:** Finally, a scheme that concurrently fosters over or underinclusivity, political constraints and information asymmetries is to be (potentially) inoperable, since it would be concerted regarded as illegitimate, noncompliant and beholding to special interests.

3.2 Analysis of a P-VAT, taking into consideration the factors that promote complexity

Taking into consideration all of these factors, it appears quite obvious that a progressive VAT should not be impenetrable to political constraints, in due of the following facts:

- its “*modus operandi*” might not be entirely perceived by members of parliament (responsible for its legislative enactment) and/or taxable persons;
- its (highly potential) inflationary effects in the economy would have a profoundly impact levels of consumption ability to consume;
- it is not immune to ideological stances over equity, that remain very subjective.

Such consequences, would not allow people to fully trust a proposal for a progressive VAT.

In what concerns overinclusivity, it is possible to sustain that a proposal for a progressive VAT would not borne taxpayers with more than it is necessary to achieve its goals, particularly if it is to be associated with advances in digital tax technology (i.e., it would not be disproportionate).

However, it might be argued that such a proposal would effectively target ill-advised taxable persons (i.e., by impacting all consumers, the proposal would impact a large percentage of individuals lacking a deep understanding of tax law).

As for information asymmetries, it is indubitable that the contours of any proposal for a progressive VAT would not be clearly perceived by taxpayers, who remain largely detached of tax matters.

Therefore, the only conclusion that arises is that a progressive VAT might incur the risk of being inoperable.

Conclusions

Given the abovementioned arguments, it is possible to reach the following conclusions:

- Given that it disregards individualized propensities to save, the concept of VAT's regressivity is to be considered highly disputable and should not serve as the foundation for the adoption of a progressive VAT;
- VAT (and consumption taxes) are inadequate in determining an individualized "*ability to pay*", since individuals are capable of irrational acts of consumption (i.e., purchasing goods/services that are beyond their means of subsistence) being also willing to use external financing in order to afford acquisitions;
- Any proposal for a progressive VAT, though feasible, would: (i) fail in establishing a correspondence between real income and (associated) tax burden; (ii) potentially increase tax fraud and create inflation surges;
- Progressive VATs should be considered thoroughly complex and running the risk of inoperability.

References

- Benedek, Dora & A., Ruud & De Mooij & Keen, Michael & Wingender, Philippe "*Varieties of VAT pass through*" International Monetary Fund (2019).
- BOTES, M. "*Regressivity of VAT - the first decade's experience in South Africa*" International VAT Monitor (Volume 12), No. 5 (2001).

- Bradford, David F. - "*The X Tax in the World Economy*" - New York University, NBER, CESifo CEPS Working Paper No. 93 (August 2003).
- BREDERODE, R.F.W. VAN "*VAT's regressivity: empirical truth or political correctness*" International VAT Monitor (Volume 18), No. 2 (2007).
- D. Viard, Alan & Robert, Carrol & Ganz, Scott - "The X Tax: The progressive Consumption Tax America Needs?" - Tax Policy Outlook, No. 4, American Enterprise Institute for Public Policy Research (December 2008).
- De La Feria, Rita & Swistak, Artur - "*Designing a Progressive VAT*" - International Monetary Fund WP/24/78 (April 2024).
- De Leon, Fernanda Leite Lopez & Rizzi, Renata - "A Test for the Rational Ignorance Hypothesis: Evidence from a Natural Experiment in Brazil" - American Economic Journal: Economic Policy Vol. 6, No. 4 (2014).
- Doesum, Ad Van; Kesteren, Herman Van & Norden, Gert-Jan Va - "Fundamentals of EU VAT Law" - Wolters Kluwer (2016).
- Easterlin, Richard A. - "Diminishing Marginal Utility of Income? A Caveat" - Social Indicators Research 70 (February 2005).
- Finkelstein, Amy - "*E-ZTax: Tax Salience and Tax Rates*" - The Quarterly Journal of Economics, MIT Press, vol. 124(3) (2007).
- Fratricová, Jana & Kirchmayer, Zuzana – "Barriers to work motivation of Generation Z" – Journal of Human Resource Management (November 2018).
- GAZMURI BARKER, S. "*Tax Progressivity in Developing Countries: Redistributive Reforms to Indirect Taxation*" International VAT Monitor (Volume 34), No. 4 (2023).
- Hall, Robert E. & Rabushka, Alvin – "*Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*" - McGraw Hill (1983).
- Keen, Michael & Slemrod, Joel – "Rebellion, Rascals and Revenue – Tax follies and wisdom through the ages" – Princeton University Press (2020).
- MARQUES, T. DE MATTOS "VAT's Regressivity: New Data for an Old Debate" International VAT Monitor (Volume 32), No. 1 (2021).
- McNutt, P. A. – "*The Economics of Public Choice. Contemporary Issues in the Political Economy of Governing*" – Edward Elgar, MA, USA (1996).

- MONTEIRO, PEDRO COSTA “*“The only constant in life is change” ... So, should VAT become progressive?”* in IBFD newsletter (2024).
- MONTEIRO, PEDRO COSTA “*“The only constant in life is change” ... So, should VAT become progressive?”* in IBFD newsletter (2024).
- OECD –VAT/GTS and Excise, Core Design Features and Trends - Consumption Tax Trends (2022).
- Peña, Antonio - “*Modelling the Impact of Taxes and Wealth Increments on Labour Supply*” Atlantic Review of Economics 6th Volume – nº 2 (July 2023).
- R. Layard, G. Mayraz & S. Nickell – “*The Marginal Utility of Income*” - Centre for Economic Performance - Discussion Paper No 784 (March 2007 - Revised January 2008).
- Schenk, Alan & Oldman, Oliver – “*Value Added Tax – A comparative approach*” – Cambridge Tax Law Series (2007).
- Silva, Ester Gomes & José da Silva Costa - “*Are voters rationally ignorant? An empirical study of Portuguese local elections*” - Portuguese Economic Journal, 5(1):31-44 (2006).
- Stiglitz, J. – “*The private uses of public interests: incentives and institutions*” – Journal of Economic Perspectives 12(2), p. 3 (1998).
- TAIT, ALAN A. “*VAT Policy Issues: Structure, Regressivity, Inflation, and Exports*” in “*Value Added Tax – Administrative and Policy Issues*” International Monetary Fund (1991).
- Terra, J. M. Ben & Wattel, Peter J. – “*European Law*” - Wolters Kluwer (2012).
- Thomas, Alastair – “*Reassessing the regressivity of the VAT*” - OECD Taxation Working Papers No. 49 (2020).
- Yahoo Finance - “*Billionaire Warren Buffett Has A McDonald’s Gold Card That Gives Him Free Meals For Life — Jokes ‘So That’s Why The Buffett Family Has Christmas Dinner At McDonald’s’*” (2023).

CHAPTER 11

The Negotiation and Approval Process of the Terms of Reference for the UN Framework Convention on International Tax Cooperation: A Critical Analysis

Mariana Passos Beraldo¹
Pedro Marinheiro²

Abstract: The governance of international taxation has long been dominated by the Organisation for Economic Co-operation and Development, often criticised for its exclusion of developing countries from decision-making processes. In response to this imbalance, the United Nations initiated efforts to establish a more inclusive global tax governance framework, culminating in the negotiation and approval of the Terms of Reference for the UN Framework Convention on International Tax Cooperation. This paper critically analyses the negotiation process, highlighting key debates, compromises, and geopolitical tensions between developed and developing countries. The study aims to assess, from a legal perspective, the approved ToR, highlighting the strengths and weaknesses of the final draft, particularly regarding its institutional design,

1. PhD Candidate in Law at NOVA School of Law - UNL / Research fellow at the Foundation for Science and Technology - FCT / Researcher at the Centre for Research on Law and Society - CEDIS and Member of the Coordination of the NOVA Tax Research Lab/ Professor at the University of Araquara – UNIARA/ Guest Assistant Professor in the Department of Public Law at NOVA School of Law in 2021/2022. Researcher at GPI Justiça Fiscal e Gênero, Universidade Estadual do Rio de Janeiro - UERJ. Mariana contributed to NOVA Tax Research Lab's participation in the negotiations of the Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation.

2. Master's student at NOVA School of Law, specializing in International and European Law. Having passed the Portuguese Bar exam, Pedro is currently training with the Ministry of Foreign Affairs of Portugal, at the Portuguese Permanent Representation to the EU, in Brussels. With a strong focus on EU law, human rights and criminal law Pedro has contributed to NOVA Tax Research Lab's participation in the negotiations of the Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation. He is dedicated to advancing justice through legal scholarship and advocacy.

enforceability, and policy scope. This research employs a qualitative literature review, focused on documentary analysis and interpretation of literature issued on the subject. The findings indicate that while the ToR institutionalises a more representative international tax system, the lack of binding enforcement mechanisms, dilution of human rights provisions, and omission of illicit financial flows from its original objectives raise concerns about its long-term effectiveness. This paper contributes to the ongoing discourse on global tax reform by offering a critical perspective of the UN's initiative and its potential to reshape international tax cooperation. It argues that without stronger enforcement measures and a commitment to substantive policy changes, the framework risks becoming a symbolic effort rather than a transformative instrument for global tax justice.

Keywords: International tax cooperation; UN framework convention; Global tax governance.

Introduction and Contextualisation

The global governance of taxation has historically been shaped by a limited number of international institutions, primarily the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), which has led initiatives such as the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) framework and the Inclusive Framework on Global Tax Reform. However, these initiatives have been widely criticised for their lack of inclusivity, as they privilege the interests of developed economies while offering limited representation to developing nations (Peters, 2025, p. 6).

The United Nations (UN) has long sought to play a more active role in shaping international tax cooperation, particularly through its Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, established in 2004³. However, for years, the UN's influence remained secondary to the

3. Tax Justice Network (2025, p. 2-3) clarifies the difference between the UN Tax Committee and the UN FCITC: "The convention in the making (the UNFCITC) is distinct from the already established Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (commonly referred to as 'the UN Tax Committee'). The latter consists of experts who operate without government mandate, provides non-binding technical guidance on tax matters and is a subsidiary body of the UN Economic and Social Council ("ECOSOC"). In contrast, the UNFCITC is a legal instrument that provides the framework for intergovernmental tax governance based on democratic principles of transparency and inclusivity and, under the auspices of the UN, provides an apparatus not only for technical work but for intergovernmental negotiation and international cooperation. While its

OECD's, which continued to dictate the key principles of international tax governance (Dourado, 2025, p. 5).

A major shift occurred in 2022 when the UN General Assembly adopted Resolution 77/244, calling for an intergovernmental process to strengthen international tax cooperation under the UN's leadership. This resolution marked the first formal challenge to the OECD's dominance in tax policymaking and initiated discussions on creating a Framework Convention on International Tax Cooperation (UN FCITC or Framework Convention). The Global Alliance for Tax Justice (2022) considered the resolution "a first step towards an inclusive, democratic and transparent process of reforming the world's tax architecture"⁴.

The discussions gained further momentum in 2023, following the publication of the UN Secretary-General's Report⁵ on the Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation (A/78/235), which outlined three possible approaches: (a) a multilateral convention on tax; (b) a framework convention on tax cooperation; and (c) a framework for international tax cooperation (UN, 2023, p.1).

After extensive debate, the General Assembly adopted Resolution 78/230 in December 2023, which formally established an Ad Hoc Committee to draft the Terms of Reference (ToR) for the UN FCITC (Peters, 2025, p. 7). The purpose of this initiative was to create a new global tax governance structure that would offer a more balanced and inclusive alternative to the OECD's tax agenda, particularly in addressing issues like corporate tax avoidance, illicit financial flows, and tax transparency (Dourado, 2025, p. 9).

Following the first negotiating session, which took place from 26 April to 8 May 2024 at the United Nations headquarters in New York⁶, the

exact role under the UNFCITC is yet to be determined, it is expected that the UN Tax Committee will continue to serve its role in the development of technical guidance but now acting in support of the framework body to be established."

4. (Global Alliance for Tax justice, Press release: Governments Approve Proposal for International Tax Cooperation at United Nations, November 23, 2022. Available at: <https://globaltaxjustice.org/news/press-release-governments-approve-proposal-for-international-tax-cooperation-at-united-nations/>).

5. Available at: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-08/2314628E.pdf>.

6. The First Session Report is available at: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-06/1st%20Session%20AHC%20tax%20report%20English.pdf>.

second round of negotiations on the ToR were also held in New York between July and August 2024⁷, where representatives from UN Member States, civil society organisations, private sector and representatives from academia debated the objectives, principles, and governance mechanisms of the proposed Framework Convention. These discussions revealed a deep divide between developed and developing countries, thus reflecting a long-standing geopolitical tension in international tax governance.

The final draft of the ToR (A/AC.295/2024/L.4) was approved on 16 August 2024, marking a significant milestone in the UN's effort to establish a permanent institutional structure for international tax cooperation. However, while the approval of the ToR represents an important step forward, it also raises concerns regarding the framework's effectiveness, enforceability, and long-term viability.

This paper provides a detailed analysis of the negotiation process, the key debates surrounding the ToR, and a critical assessment of its strengths and limitations. By examining the broader implications of the UN's initiative, the paper aims to determine whether the Framework Convention can deliver a meaningful alternative to the existing tax governance structure or if it risks becoming another symbolic effort with limited practical impact.

1. Drafting the Terms of Reference (ToR): Key Debates and Negotiations

The drafting process of the ToR for the UN Framework Convention on International Tax Cooperation went through multiple iterations before reaching its final version on 16 August 2024. During the process three main drafts were released, each reflecting the ongoing tensions between developed and developing countries, in particular between OECD members and non-OECD members, as well as the political compromises necessary to secure broad support.

7. Nova Tax Research Lab received special accreditation and NOVA Tax Lab coordinator Mariana Passos Beraldo participated in person in the Second Substantive Session of the Ad Hoc Committee, which took place from 29 July 2024 to 16 August 2024 at the United Nations headquarters in New York.

1.1 The Zero Draft (7 June 2024) and Initial Controversies

The first version, known as the Zero Draft, was released on 7 June 2024, serving as the foundation for negotiations (Parada, 2024, p. 772). This document incorporated inputs from over 100 UN member states and other stakeholders⁸, reflecting an ambitious attempt to establish a new, inclusive system of global tax governance.

Parada (2024, p. 773) emphasizes that one of the most controversial provisions in the Zero Draft was the explicit inclusion of illicit financial flows (IFFs) in the objectives section. The text originally stated that the Framework Convention should aim to “establish an inclusive, fair, transparent, efficient, equitable, and effective international tax system for sustainable development” while addressing illicit financial flows and strengthening domestic resource mobilisation.

Developed countries, particularly the USA, the EU, and Japan, strongly opposed this provision, arguing that IFFs should be addressed in separate protocols rather than being a core objective of the framework. This disagreement would later lead to its removal in subsequent drafts.

Another major point of contention in the Zero Draft was the role of human rights in tax policy. The initial draft included strong language, stating that “the framework should be fully aligned with international human rights law and states” existing commitments under human rights conventions (Parada, 2024, p. 774). However, some countries, including India, Saudi Arabia, Russia, as well as the African group, expressed concerns that this could expand the convention’s scope beyond tax governance, thus leading to major resistance of the inclusion of its reference therein.

1.2 The Revised Draft (18 July 2024) and Political Compromises

Following these intense discussions, the Bureau’s Revised Draft was published on 18 July 2024⁹, incorporating some of the changes requested

8. Mariana Passos Beraldo and Pedro Costa Monteiro, submitted NOVA Tax Lab’s contribution to the Zero Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, available for consultation at: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-06/NOVA%20Tax%20Research%20Lab_Inputs_AHC%20Tax_2nd.pdf.

9. The Revised Draft ToR is available at: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-07/>

by developed countries while attempting to maintain the core objectives supported by developing nations (Parada, 2024, p. 775).

One of the most significant modifications in the Revised Draft was the removal of explicit references to illicit financial flows from the objectives section. Instead, IFFs were reclassified as issues to be addressed in early protocols, significantly weakening the initial ambition of the Zero Draft¹⁰.

Similarly, human rights language was diluted. Instead of stating that the Framework Convention must be fully aligned with the international human rights law, the revised draft merely stated that “in the pursuit of international tax cooperation, member states should respect international human rights obligations” (Parada, 2024, p. 776). This change relaxed the legal commitment, making it more suitable to countries that had previously opposed strong human rights provisions in tax policy.

Additionally, the Revised Draft introduced adjustments to the governance structure of the framework. Whilst the Zero Draft proposed a model that could lead to the creation of a permanent UN tax body, the revised version scaled back this ambition, ensuring that member states retained full sovereignty over their tax policies (Dourado, 2025, p. 10).

Despite these modifications, the Revised Draft still faced opposition from both sides, leading to further adjustments in the final round of negotiations.

Revised%20draft%20ToR_18%20July%202024.pdf.

10. The zero draft ToR originally stated in para. 7, letter c) of the objectives:

“Establish an inclusive, fair, transparent, efficient, equitable, and effective international tax system for sustainable development, with a view to enhancing the legitimacy, certainty, resilience, and fairness of international tax rules, while addressing tax-related illicit financial flows and other challenges to strengthening domestic resource mobilization.” (U.N., “Bureau’s Proposal for the Zero Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation” (June 7, 2024).

Meanwhile, the Revised ToR draft (objectives, para. 7, letter c) states:

“Establish an inclusive, fair, transparent, efficient, equitable, and effective international tax system for sustainable development, with a view to enhancing the legitimacy, certainty, resilience, and fairness of international tax rules, while addressing challenges to strengthening domestic resource mobilization.” (U.N., “Introductory Note to the Bureau’s Proposal for the Revised Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation” (July 18, 2024).

1.3 The Final Draft (16 August 2024): Last-Minute Adjustments and Approval

The final phase of negotiations, held between 29 July 2024 and 16 August 2024, resulted in the Chair's Final Proposal for the Draft ToR (A/AC.295/2024/L.4)¹¹. This version incorporated additional compromises to secure broad support from UN member states.

One of the most debated issues in this final round was the wording of the objectives section. Developed nations, led by the USA, Canada and the EU, attempted to weaken the language regarding international tax governance, pushing for terminology that would prevent the UN framework from superseding existing OECD mechanisms (Marinheiro & Beraldo, 2024A). Although the final draft retained commitments to international cooperation, it avoided language suggesting that the UN's framework would replace the OECD's role in international tax governance (Peters, 2025, p. 11).

As for the objectives section enshrined in paragraph 7, despite the 'Global North's' struggle to change the wording of letter b, the letter continues to "*establish a system of governance for international tax cooperation*"¹², except now with no reference to the Member States' tax sovereignty, which ended up being covered in the principles section.

Additionally, the final draft clarified the role of tax sovereignty, explicitly stating that Member States have the sovereign right to decide their tax policies while also respecting the principles of international tax cooperation (Dourado, 2025, p. 12, Marinheiro & Beraldo, 2024C). This provision was a key demand from developing countries, ensuring that the framework would not impose mandatory tax policies on member states.

Another important adjustment in the final draft was the formal agreement on early protocols. Whilst previous drafts left open the possibility of negotiating protocols at a later stage, the final version established two initial

11. U.N. Chair's Proposal for Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation. A/AC.295/2024/L.4 (Aug. 16, 2024), is available at: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-08/Proposed%20Amendment%20to%20L.4_UK.pdf

12. The Final ToR draft (objectives, para. 7, letter b) states:

"Establish a system of governance for international tax cooperation capable of responding to existing and future tax and tax-related challenges on an ongoing basis;

protocols to be developed in parallel with the Framework Convention¹³.

According to Parada (2024, p. 778), these protocols represent a significant victory for developing countries, as they address urgent issues in global tax governance and provide mechanisms for greater accountability in international tax cooperation.

The Final Draft of the ToR was officially approved on 16 August 2024, marking a turning point in international tax diplomacy. While the framework still faces substantial challenges in terms of implementation and enforcement, its approval signals a growing shift away from OECD dominance toward a more multilateral approach to global tax governance (Peters, 2025, p. 13).

2. Critical Analysis of the Final Terms of Reference

The Final Draft of the Terms of Reference for the UN Framework Convention on International Tax Cooperation represents a significant shift in global tax diplomacy, yet its effectiveness remains uncertain due to substantial limitations in enforceability, governance, and substantive commitments. Despite the approval of the ToR on 16 August 2024 being hailed as a victory for multilateralism, the final text reflects a series of compromises that diluted its original ambition.

This section critically examines the strengths and weaknesses of the final document, considering its institutional design, legal framework, and political implications. It also assesses whether the ToR can serve as a meaningful alternative to the OECD's tax governance system or if it risks remaining a largely symbolic effort.

2.1 Strengths and Achievements

A. Institutionalising a More Inclusive Global Tax System

One of the most important achievements of the Final Draft is the establishment of an alternative forum for international tax negotiations under

13. "The Chair's final Proposal for the Draft ToR (A/AC.295/2024/L.4), dated 15 August 2024, only presented significant changes in the protocols section in relation to the previous proposal - Draft ToR_Rev.2 (11 August 2024). However, when compared to the Zero Draft (7 June 2024), most paragraphs have suffered some sort of amendment." (Marinheiro & Beraldo, 2024C).

the UN. For decades, the OECD has been the dominant actor in global tax policy, often excluding developing countries from decision-making processes (Peters, 2025, p. 8).

The approval of the ToR formalises the UN's role in international tax governance, offering a platform where developing countries can engage on equal terms with high-income economies. This move reflects a growing dissatisfaction with OECD-led initiatives such as the Inclusive Framework on BEPS, which, despite claims of inclusivity, has been criticised for maintaining decision-making power in the hands of wealthy nations (Dourado, 2025, p. 9).

By institutionalising the UN's tax cooperation efforts, the framework has the potential to challenge the OECD's dominance and create a more balanced and fairer tax governance system.

Finally, international organizations, civil society organizations, and other relevant stakeholders, such as the academia, private sector, and even taxpayers' representatives are encouraged to contribute to the work of upcoming intergovernmental negotiating committee. The current paragraph 21¹⁴, initially missing from the Zero Draft, originally proposed by Costa Rica and later developed by Canada, mustered support from all delegations. Despite some tweaks in the language, delegations are keen on maintaining the negotiations open and inclusive to all members of civil society.

B. Recognition of Tax Sovereignty and National Interests

A major demand from developing countries was the explicit recognition of tax sovereignty – the principle that nations have the right to design their own tax policies without external interference. The Final Draft includes a provision stating that each Member State retains full control over its tax system, a clause that was heavily debated during the negotiation process (Dourado, 2025, p. 12, Marinheiro & Beraldo, 2024C).

While developed countries initially opposed this clause, arguing that it could undermine global tax harmonisation efforts, developing nations saw it as a necessary safeguard against coercive international tax policies

14. "21. International organizations, civil society and other relevant stakeholders are encouraged to contribute to the work of the intergovernmental negotiating committee in accordance with established practices." (U.N., "Chair's Proposal for Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation," A/AC.295/2024/L.4 (Aug. 16, 2024).

(Dourado, 2025, p. 11). The final version, therefore, represents a compromise that accommodates both perspectives, which, although understandable, will require major attention during the negotiations of the Convention, as to not prevent the latter from reaching its very purpose – the creation of a *de facto* Framework Convention on International Tax Cooperation. Recalling one of the arguments of the Chair, States are obviously sovereign, and it is imbued in that sovereignty that the negotiations are taking place. However, and without prejudice, if meaningful progress is to be achieved, States must agree on a set of provisions which will, inevitably, affect their tax sovereignty.

C. Commitment to Addressing Tax Transparency and Cooperation

Despite its limitations, the Final Draft includes provisions for the negotiation of two early protocols on tax transparency and administrative assistance, which represents a tangible step forward in improving international tax cooperation.

First, paragraph 14 states that “*Protocols are separate legally binding instruments*”¹⁵, as a means of addressing concerns voiced loudly by developed countries – once again, a reference to safeguard States’ sovereignty, except this time the roles were switched. Second, regarding the topics that the first protocols should cover, consensus was far from being reached. Whilst developed countries insisted on a prior analysis to determine which issues should be ordered, considering that each country has its own priorities,

15. “14. Protocols are separate legally binding instruments, under the framework convention, to implement or elaborate the framework convention. Each party to the framework convention should have the option whether or not to become party to a protocol on any substantive tax issues, either at the time they become party to the framework convention or later.

15. Two early protocols should be developed simultaneously with the framework convention. One of the early protocols should address taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy.

16. The subject of the second early protocol should be decided at the organizational session of the intergovernmental negotiating committee and should be drawn from the following specific priority areas:

- a. taxation of the digitalized economy.
- b. measures against tax-related illicit financial flows.
- c. prevention and resolution of tax disputes; and
- d. addressing tax evasion and avoidance by high-net worth individuals and ensuring their effective taxation in relevant Member States.” (U.N., “Chair’s Proposal for Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation,” A/AC.295/2024/L.4 (Aug. 16, 2024).

developing countries were not in favour of postponing this definition (Marinheiro & Beraldo, 2024C).

Consequently, paragraph 15 establishes that the first protocol will address the “taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalised and globalised economy” and that the second early protocol “should be decided at the organisational session of the intergovernmental negotiating committee” that should be drawn from the specific priority area portrayed in sub- paragraphs ‘a’ to ‘d’ of paragraph 16.

This first protocol aligns with long-standing demands from the ‘Global South’, as weak transparency measures have historically allowed multinational corporations and high-net-worth individuals to exploit tax loopholes and shift profits offshore.

Additionally, according to Peters (2025, p. 12), an administrative assistance protocol could focus on capacity-building initiatives enabling developing countries to strengthen their tax administration.

2.2 Weaknesses and Limitations

A. The Lack of Enforcement Mechanisms

One of the most serious flaws of the Final Draft is the lack of binding enforcement mechanisms. Unlike the OECD’s Multilateral Instrument (MLI), which includes mechanisms for monitoring and compliance, the UN framework relies exclusively on voluntary commitments (Dourado, 2025, p. 13).

This means that member states can choose whether to implement the provisions of the framework, significantly reducing its effectiveness. Without clear enforcement measures, there is a high risk that powerful economies may participate in discussions without committing to meaningful reforms (Peters, 2025, p. 14).

B. The Dilution of Human Rights and Social Justice Provisions

During the early drafting stages, developed countries pushed for explicit references to human rights in tax policy, arguing that tax justice is fundamentally linked to economic and social rights (Marinheiro & Beraldo 2024B).

The Zero Draft contained strong language, stating that the framework should be fully aligned with the international human rights law. However, in response to opposition from developing countries, the Revised Draft and Final Draft weakened this language, limiting references to “respecting human rights obligations in tax cooperation” (Parada, 2024, p. 776).

This dilution represents a significant setback for efforts to integrate social equity framework, that includes equity, equality and social justice into international tax governance. By avoiding strong commitments, the framework fails to fully address the role of taxation in reducing economic and social inequality.

It was argued by developing countries, specifically the African group and Saudi Arabia, that the Framework Convention should not have a reference to human rights due to the fact that it concerns only with tax cooperation and, if anything, a mere preambular reference to those would be enough. Equally unhappy were the counter arguments heard by developing countries, namely Canada and the European Union, which resigned themselves to the statement that a reference to human rights was essential to the text. First, both sides seemed to ignore (or must have forgotten) that human rights are not abstract principles, but rather very concrete provisions referenced and applied everyday by citizens and other judicial actors. The discussion was so abstract and unreasonable that one would think that the topic was, for example, the principle of neutrality and not a set of fundamental rights that are so basic and elemental that every person should have for the simple fact of being human. In a context of international cooperation that concerns citizens, where there is nothing yet on the subject, it is unthinkable to establish a convention without mentioning something as fundamental as human rights. Furthermore, a simple reference to the respect of human rights is not enough. Under different geopolitical circumstances where human rights were indeed generally respected throughout the world, the simple ‘respect’ for them could be enough. Unfortunately, that is not the case and the amount of work that just the European Court of Human Rights, which deals mostly with developed countries, reflects that. This means that it is not enough to respect human rights, these must be promoted.

The countries and stakeholders that opposed to the reference of human rights are yet to clarify on how exactly this would conflict or interfere

in any way with the purpose of the Framework Convention or with the actions of any State if, as argued, human rights are respected *ab initio*.

C. The Exclusion of Illicit Financial Flows (IFFs) from the Objectives

Perhaps the most controversial compromise in the Final Draft was the removal of explicit references to IFFs from the objectives section.

The Zero Draft had clearly stated that the framework should address “*tax-related illicit financial flows and other challenges to strengthening domestic resource mobilisation*”. However, developed countries, particularly the USA and the EU, lobbied to remove this reference, arguing that IFFs should be handled in separate protocols rather than being a core objective of the framework (Parada, 2024, p. 773; Marinheiro & Beraldo, 2024C). As a compromise, IFFs were moved to the commitments section, significantly weakening their importance as a guiding principle.

This decision is problematic given that developing countries lose billions in revenue annually due to illicit capital outflows, depriving those of resources for public services and economic development (Dourado, 2025, p. 15). By failing to prioritise IFFs as a central issue, the framework risks being ineffective in tackling the most pressing tax challenges of the 21st century.

3. The Future of Multilateral Tax Cooperation

The approval of the UN Framework Convention on International Tax Cooperation represents a historic moment in global tax governance, reflecting a broader push for a more inclusive multilateral system. By shifting the epicentre of international tax negotiations from the OECD to the UN, the framework creates a new institutional space for tax diplomacy that includes a broader range of voices, particularly from the Global South.

However, the Final Draft of the ToR is far from perfect. The removal of strong enforcement mechanisms, the dilution of human rights provisions, and the exclusion of illicit financial flows from the objectives raise significant concerns about the framework’s long-term effectiveness.

For the UN tax convention to have a meaningful impact, future negotiations will need to address these structural weaknesses. The success of the framework will depend on whether it can evolve into a binding

instrument with robust compliance mechanisms, ensuring that all member states commit to meaningful tax reforms rather than merely participating in discussions. If these issues remain unresolved, the framework risks becoming a symbolic agreement with limited practical consequences in the fight for fairer and more transparent international tax governance.

As in with any other current fora of international relations and international law, any form of prediction of what a certain outcome may look like is highly fallible. Not only has societal cohesion decreased and polarization increased in the upcoming years,¹⁶ but the new Trump's administration has proven to be far too unpredictable, - possibly even to Trump himself - what was clear yesterday is unknown tomorrow. This sort of behaviour is problematic in all steps of international negotiations, with the Framework Convention being no exception.

What was once considered a like-minded country for developing nations, may now present itself as the opposite, as well established in other international issues, such as the environment, trade, armed conflicts and LGBTQ+ rights. Having the US tipping the balance of negotiations in its own course or in the opposite direction of what has been its position so far, may lead to unexpected, possibly unsurmountable, complications during the negotiations, especially considering the political influence that the US can have over other nations.

Furthermore, even if the Framework Convention is adopted with a reasonable text for both developed and developing countries, the issues of implementation and enforceability arise. Countries remain sovereign to choose whether to sign the Framework Convention and its protocols, thus possibly rendering the entire work useless if the text does not exactly correspond to their views on certain aspects. The situation may be reached with the US, considering Trump's history, that the Convention is adopted and implemented just so a few years later to be revoked – similar to the trade deals with Canada, which Trump criticized as “terrible” during a press conference on February 3, 2025, despite having been the one to negotiate those back in 2018¹⁷.

16. Ranking 4th in The Global Risks Report 2025, 20th Edition, Insight Report by the World Economic Forum.

17. To know more, check: “The future of the USMCA, What's next for US trade relations with

It is with such considerations that it's important that nations find a common ground, rapidly agree on issues that are easier to reach consensus and implement such solutions. Only after, building upon this good work, further agreements may be presented on more contentious issues, once good and concrete results can be seen by everyone. Otherwise, we run serious risks of trampling any sort of good-will on reaching a compromise and adopt a convention that is only good for some or even bad for everyone. Despite the pressing need to address complex tax issues world-wide, the current international political stage doesn't seem too keen on implementing new global provisions. The drop of OECD's global tax governance model is something that developing countries will struggle to do and simply cannot happen abruptly, considering that their societies heavily depend on such model. As a result, solutions that are easy to agree upon and promptly implemented must be streamlined. As nations see those solutions being implemented and being fruitful, they will be more inclined to reach consensus on more difficult topics.

As suggested by Afton Titus (2025), another important step that should take place is the creation of a UN tax body. Whilst the discussion regarding the rationale behind the creation of this body should be referred to the previously mentioned author, a special focus should be given to the creation of a dispute settlement body for future tax conflicts. Whereas a UN tax body is essential to shape the international tax governance, a dispute settlement body is essential to ensure its enforceability (Parada, 2024, p. 780). In parallel to the rationale behind the dispute settlement system under the World Trade Organization (WTO), countries should, *mutatis mutandis*, envision a similar solution for tax related purposes. Resembling the Dispute Settlement System at the WTO, a body with two jurisdictional levels should be strived for as to ensure an additional layer of review, the clarification of legal issues and even the protection against possible arbitrary decisions.

Additionally, in order for the dispute settlement body to properly execute its function, two elements must be guaranteed: first, regarding its composition, whatever it may be, the appointment or the selection procedure of its members

Canada and Mexico?", Julieta Contreras (PIIE), by Gary Clyde Hufbauer (PIIE), Jeffrey J. Schott (PIIE), and Ye Zhang (PIIE), available at: <https://www.piie.com/microsites/2025/future-usmca>

cannot be held hostage by a country's, or a group of countries, unwillingness to cooperate in that procedure, as it currently happens with the Appellate Body under the WTO¹⁸.

The second element concerns with the enforceability of the decisions. Mechanisms must be put in place to ensure that the decisions issued by this new dispute settlement body are binding and effectively enforced. It is not sufficient to have a governing tax body and a dispute settlement mechanism if decisions are not effectively implemented or cannot be enforced. Despite understanding that international law, by its very nature, lacks the component of coerciveness due to the States' sovereignty, Member States need to look beyond and put in place mechanisms or strategies that overcome those weaknesses in the pursuit of effective international tax cooperation.

Finally, regarding the protocols to be developed under Section III of the ToR, despite the major difficulties felt during the negotiations of this section, an opportunity was missed to include some wording as to prohibit reservations within the protocols, without prejudice of *"each party to the framework convention should have the option whether or not to become party to a protocol"*.

The non-permission of reservations within protocols would present a twofold effect. On the one hand, all countries that sign the protocols would have the same rules applied to them without any deviations. Reservations often allow deviations to the text that alter the very *raison d'être* of such rules. On the other hand, aware of the previously mentioned, negotiations will require major consensus on the proposed solutions, which will lead to greater implementation.

It could be argued that a no-reservation approach may lead to the opposite result, that is of less implementation. However, within tax-related affairs, the lack implementation of a specific section of the text can be, by itself, enough to compromise the entire spirit of the protocol and even its intended results. Whilst decision-making during the negotiations should

18. For more information, read on: "To AB or Not to AB? Dispute Settlement in WTO Reform" by Bernard M. Hoekman and Petros C. Mavroidis in RSCAS 2020/34, Robert Schuman Centre for Advanced Studies, Global Governance Programme-397, available at: https://scholarship.law.columbia.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3696&context=faculty_scholarship

be done, ideally, by consensus, but possible through qualified majority, when it comes to the implementation of the text itself, the latter should not be subjected to States' caveats. Allowing such restrictions or exemptions would derail, from the very beginning, the spirit of compromise that negotiations require, as well as the collective will that has been expressed by most countries. It would in practice lead to a two-paced global tax governance (those that adopt the protocols and those who don't), which is the current system already in place, just under a different framework – developed countries in one side and developing countries in the other.

Conclusion

The Final Draft of the Terms of Reference for the UN Framework Convention on International Tax Cooperation represents a major shift in global tax governance. The OECD's position of dominance is finally being challenged in the hope of the creation of a new, fairer and more inclusive tax cooperation system between developed and developing countries. Nevertheless, despite good efforts during the negotiations of the ToR, the final draft is missing fundamental wording concerning human rights, enforceability mechanisms and illicit financial flows. The negotiations of the Framework Convention will thus require special focus to address these concerns, in parallel to the most pressing tax issues that are to be developed in protocols, under the penalty of creating a system that will not be fruitful or even implemented by most nations.

References

- Contreras, Julieta; Hufbauer, Gary Clyde; Schott, Jeffrey J. & Zhang, Ye (2025). The future of the USMCA, What's next for US trade relations with Canada and Mexico?". Available at: <https://www.piie.com/microsites/2025/future-usmca>
- Dourado, Ana Paula (2025). United Nations, International Tax Justice and Mutual Recognition of Interests. *Intertax*, Volume 53, Issue 1, p. 3-8
- Hoekman, Bernard M. & Mavroidis, Petros C (2020). To AB or Not to AB? Dispute Settlement in WTO Reform. Robert Schuman Centre for Advanced Studies, Global Governance Programme-397.

- Available at: https://scholarship.law.columbia.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3696&context=faculty_scholarship
- Marinho, Pedro Ferrão & Beraldo, Mariana Passos (2024A). NOVA Tax Lab Weekly Report on UN Framework Convention on International Tax Cooperation – Report 1. Available at: https://taxlab.novalaw.unl.pt/?page_id=5241
- Marinho, Pedro Ferrão & Beraldo, Mariana Passos (2024B). NOVA Tax Lab UN Framework Convention On Internacional Tax Cooperation Weekly Report – Report 2. Available at: https://taxlab.novalaw.unl.pt/?page_id=5398
- Marinho, Pedro Ferrão & Beraldo, Mariana Passos (2024C). NOVA Tax Lab UN Framework Convention On Internacional Tax Cooperation Weekly Report – Report 3. Available at: https://taxlab.novalaw.unl.pt/?page_id=5413
- Parada, Leopoldo (2024). U.N. International Tax Cooperation: The Terms of References Final Draft. Tax Notes International, Volume 116, Number 5, p. 771-781
- Peters, Cees. International Tax Cooperation at the United Nations: Clearing the Way for Everlasting Deliberation. Intertax, Volume 53, Issue 1, p. 9-13
- Tax Justice Network (2025). Negotiating Tax at the United Nations: An introductory factsheet from an EU perspective. Available at: <https://taxjustice.net/reports/negotiating-tax-at-the-united-nations-an-introductory-factsheet-from-an-eu-perspective/>
- Titus, Afton (2025). The role of the United Nations in ensuring equitable tax policies for developing countries. Journal of International Economic Law, 27, p. 624-631. DOI: <https://doi.org/10.1093/jiel/jgae051>

CHAPTER 12

A reforma tributária brasileira: um caminho para a justiça fiscal e a prevenção de conflitos

Lázaro Antônio Mazaro Junior¹
Geralda Cristina de Freitas Ramalheiro²

Resumo: Este trabalho analisa a reforma tributária no Brasil como um mecanismo para simplificar o sistema fiscal, promover a equidade tributária e mitigar conflitos. A questão central explora a complexidade e a ineficiência do sistema tributário brasileiro, fatores que intensificam a litigiosidade e afetam a confiança dos contribuintes nas instituições. O estudo tem como objetivo principal avaliar de que maneira a reforma tributária pode diminuir os conflitos fiscais, propondo um sistema mais integrado e transparente. A metodologia adotada consistiu em uma revisão bibliográfica que identificou as falhas do sistema atual, analisou propostas de reforma, como a PEC 45/2019, e discutiu recomendações para um sistema mais justo e eficaz. Os achados sugerem que a simplificação dos tributos, a eliminação de isenções inadequadas e a modernização da administração tributária,

1. Graduado em Direito pela Universidade de Araraquara – UNIARA, Mestrando em Direito e Gestão de Conflitos pela Universidade de Araraquara. Advogado.

2. Graduada em Administração, Mestre em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos, Doutora em Desenvolvimento Territorial e Meio Ambiente. Professora colaboradora no Programa de Pós-Graduação em Direito e Gestão de Conflitos - Universidade de Araraquara.

aliada ao uso de tecnologias avançadas e a implementação de mecanismos alternativos de resolução de conflitos, são essenciais para reduzir a litigiosidade. Conclui-se que a reforma tributária deve ser encarada como uma oportunidade para transformar o sistema fiscal, promovendo maior coesão social, eficiência econômica e confiança nas instituições.

Palavras-Chave: Sistema Fiscal; Simplificação Tributária; Conflitos Fiscais; Justiça Fiscal.

Abstract: This paper analyses tax reform in Brazil as a mechanism to simplify the fiscal system, promote tax equity, and mitigate conflicts. The central issue addresses the complexity and inefficiency of the Brazilian tax system, factors that intensify litigation and affect taxpayers' trust in institutions. The main objective of the study is to evaluate how tax reform can reduce fiscal conflicts by proposing a more integrated and transparent system. The methodology adopted consisted of a literature review that identified the shortcomings of the current system, analyzed reform proposals such as PEC 45/2019, and discussed recommendations for a fairer and more effective system. The findings suggest that tax simplification, the elimination of inappropriate exemptions, and the modernization of tax administration, combined with the use of advanced technologies and the implementation of alternative conflict resolution mechanisms, are essential to reduce litigation. It is concluded that tax reform should be seen as an opportunity to transform the fiscal system, promoting greater social cohesion, economic efficiency, and trust in institutions.

Keywords: Fiscal System; Tax Simplification; Fiscal Conflicts; Tax Justice.

Introdução

A reforma tributária é um tema recorrente e amplamente debatido no Brasil, é considerada essencial para enfrentar a complexidade e a ineficiência do atual sistema tributário. O sistema tributário brasileiro compreende uma multiplicidade de tributos, com bases de cálculo e alíquotas variadas e com uma infinidade de obrigações acessórias a serem cumpridas. O sistema impõe desafios tanto para os contribuintes quanto para o Estado, resultando em uma elevada carga administrativa e um ambiente marcado pela insegurança jurídica. A complexidade estrutural do sistema tributário brasileiro é um fator crítico que intensifica a litigiosidade fiscal, elevando os custos econômicos e sociais decorrentes das disputas entre contribuintes e as diferentes esferas governamentais.

O problema central abordado neste estudo é a elevada litigiosidade tributária no Brasil, alimentada pela ambiguidade das normas e pela aplicação inconsistente das regras fiscais. A falta de clareza e previsibilidade nas normas tributárias cria um ciclo contínuo de conflitos, prejudicando não apenas o ambiente de negócios, mas também a confiança dos contribuintes nas instituições públicas. Esse cenário torna urgente a necessidade de reformas que simplifiquem o sistema, promova a transparência e estabeleçam uma justiça fiscal mais equitativa. A questão que se coloca é como a reforma tributária pode ser utilizada como um instrumento eficaz de prevenção de conflitos, contribuindo para a construção de um sistema mais coeso e menos sujeito a litígios.

A relevância deste estudo reside na análise da reforma tributária sob uma perspectiva inovadora: a prevenção de conflitos. A discussão sobre a reforma tributária no Brasil, até o momento, tem se concentrado predominantemente nos aspectos econômicos e na eficiência da arrecadação. No entanto, a simplificação das normas fiscais também possui um papel crucial na redução da litigiosidade, ao diminuir as interpretações divergentes e facilitar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Em um contexto em que a confiança nas instituições é baixa e a percepção de injustiça é elevada, repensar a reforma tributária como um mecanismo de prevenção de conflitos é fundamental para fortalecer o pacto social e promover um ambiente de negócios mais estável.

O objetivo deste artigo é investigar como a reforma tributária pode atuar como uma ferramenta de prevenção de conflitos no Brasil. A hipótese central é que a simplificação do sistema tributário, aliada a uma maior transparência e equidade na distribuição da carga tributária, pode reduzir significativamente a incidência de litígios fiscais. Para isso, o estudo propõe mapear as principais deficiências do sistema tributário brasileiro que contribuem para a litigiosidade, analisar criticamente as propostas de reforma em discussão e propor recomendações práticas para a implementação de um sistema tributário mais justo e menos conflituoso.

A metodologia adotada combina uma revisão bibliográfica abrangente com uma análise crítica da literatura sobre direito tributário, políticas públicas e resolução de conflitos. Este estudo utiliza como base uma ampla gama de fontes, incluindo artigos acadêmicos recentes, relatórios de organizações internacionais, como a OCDE e o Banco Mundial, e decisões judiciais que ilustram as disputas mais recorrentes no sistema tributário

brasileiro. A pesquisa busca integrar diferentes perspectivas teóricas e práticas, explorando como a reforma tributária pode ser desenhada para mitigar conflitos e promover uma maior segurança jurídica.

Este artigo está estruturado em cinco seções principais. Na primeira seção, é apresentada uma análise detalhada a respeito da origem dos conflitos no sistema tributário brasileiro, destacando os fatores que intensificam a litigiosidade, como a complexidade das normas e a falta de uniformidade nas decisões administrativas e judiciais. Na segunda seção, são discutidas as principais características do sistema tributário brasileiro em perspectiva histórica. Em complemento, a terceira seção discute como a reforma tributária pode ser utilizada como uma ferramenta de prevenção de conflitos, explorando propostas de simplificação, transparência e justiça fiscal que podem reduzir a litigiosidade em diversos territórios. A quarta seção explora os desafios e as perspectivas da implementação da reforma tributária no Brasil, com foco nas resistências políticas, econômicas e institucionais que precisam ser superadas. Por fim, na última seção, são apresentadas as conclusões e recomendações do estudo, enfatizando a necessidade de uma abordagem integrada para a reforma tributária que considere não apenas a eficiência econômica, mas também a prevenção de conflitos como um objetivo central.

De um modo geral, este estudo contribui para o debate sobre a reforma tributária no Brasil ao propor uma nova perspectiva que integra a prevenção de conflitos como um elemento fundamental da reestruturação do sistema tributário. As recomendações apresentadas buscam não apenas simplificar e modernizar o sistema, mas também promover uma justiça fiscal mais robusta, capaz de reduzir a litigiosidade e fortalecer a coesão social. A reforma tributária, quando orientada pela busca da transparência, equidade e segurança jurídica, pode se tornar um pilar essencial para a construção de um sistema tributário mais eficiente e justo, capaz de promover a paz social e o desenvolvimento sustentável do país.

A presente pesquisa foi desenvolvida dentro do LPJUDI (Laboratório de Pesquisas Jurídicas do Mestrado Profissional em Direito da Uniara).

1. O sistema tributário brasileiro em perspectiva histórica

O sistema tributário brasileiro é reconhecido como um dos mais complexos do mundo, e a complexidade é uma das principais causas de conflitos

entre os contribuintes e o Estado. A estrutura tributária do país é caracterizada por uma multiplicidade de tributos, base de cálculo, alíquotas e regras que se sobrepõem, resultando em um sistema altamente fragmentado e de difícil administração. Segundo Lima (1999), “a fragmentação do sistema tributário no Brasil é uma das principais fontes de insegurança jurídica, levando a um ambiente propício para o surgimento de litígios fiscais”. Essa fragmentação gera não apenas dificuldades operacionais, mas também um ambiente de constante insegurança e imprevisibilidade para todos os envolvidos, ampliando a litigiosidade fiscal.

A Constituição de 1988, embora tenha sido elaborada com a intenção de descentralizar o poder e garantir a autonomia financeira dos entes federativos, contribuiu inadvertidamente para a criação de um sistema onde a sobreposição de tributos é comum. Como afirma Carvalho (2010), “a Constituição de 1988, ao buscar assegurar a autonomia dos entes federativos, inadvertidamente contribuiu para a criação de um sistema tributário excessivamente complexo e conflituoso”. Esse cenário propicia um ambiente de constantes disputas jurídicas sobre a competência tributária, afetando a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes no sistema.

A introdução de novos tributos ao longo das últimas décadas, muitas vezes sem uma harmonização adequada com os tributos já existentes, ampliou ainda mais as dificuldades enfrentadas tanto pelos contribuintes quanto pela administração tributária. Exemplos como a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ilustram a falta de coesão e planejamento do sistema tributário brasileiro, que, ao invés de simplificar, acabou agravando as distorções e aumentando a complexidade. Lima (1999) observa que “a criação de tributos como a CPMF e a CSLL exemplifica a falta de coesão no sistema tributário brasileiro, agravando as distorções existentes”. Essa complexidade excessiva torna o cumprimento das obrigações fiscais um desafio constante para os contribuintes, aumentando o risco de conflitos.

Um dos principais problemas decorrentes da complexidade e da falta de uniformidade do sistema é a chamada “guerra fiscal” entre os estados, que consiste na concessão de benefícios fiscais para os impostos de competência dos estados, com o objetivo de atrair investimentos, muitas vezes, em detrimento de outros estados que acabam por perder receita tributária.

Essa prática gera distorções na competitividade empresarial e conflitos constantes entre os estados e a União, refletindo a falta de coordenação e harmonização fiscal no país. Lima (1999) destaca que “os três primeiros itens da PEC nº 175 visam minimizar a chamada guerra fiscal entre os estados, que consiste basicamente na concessão de isenção total ou parcial de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS”. A guerra fiscal é sintomática de um sistema que carece de regras claras e uniformes, resultando em uma corrida por incentivos que frequentemente ignora as implicações legais e econômicas dessas concessões, como apontado por Barros (2015), que ressalta: “a guerra fiscal é um exemplo claro de como a falta de coordenação entre os entes federativos pode levar a um ambiente de insegurança jurídica e conflitos fiscais, com impactos negativos para a economia como um todo”.

Outro fator que exacerba os conflitos no sistema tributário brasileiro é a alta carga tributária, que, combinada com a complexidade das normas. Ademais, o sistema brasileiro é altamente regressivo, com uma grande parte da carga tributária recaindo sobre o consumo, penalizando desproporcionalmente os indivíduos e empresas de menor capacidade econômica. Carvalho (2010) aponta que “a elevada carga tributária no Brasil é um dos principais motivos de insatisfação entre os contribuintes, levando muitos a buscar alternativas para minimizar o impacto dos tributos, o que, por sua vez, aumenta a litigiosidade fiscal”. A regressividade do sistema gera um sentimento de injustiça, pois os contribuintes de menor capacidade econômica sentem-se mais sobrecarregados, o que aumenta a propensão para litígios e contestação das cobranças fiscais.

A falta de clareza nas normas fiscais e a instabilidade das regras tributárias também são fatores que intensificam os conflitos entre contribuintes e o Estado. A constante alteração das normas dificulta o planejamento de longo prazo, tanto para empresas quanto para indivíduos, criando um ambiente de incerteza que prejudica o ambiente de negócios. Segundo Barros (2015), “a falta de clareza nas normas fiscais e a instabilidade das regras tributárias criam um ambiente de incerteza, que é prejudicial tanto para os contribuintes quanto para a administração tributária”. Essa incerteza não apenas desestimula o cumprimento voluntário das obrigações, mas também incentiva a busca por interpretações favoráveis das normas, muitas vezes por meio de litígios.

A fiscalização tributária também desempenha um papel significativo na geração de conflitos. A falta de uniformidade nas interpretações das normas fiscais pelos diferentes órgãos de fiscalização leva a um aumento das disputas sobre a aplicação das leis tributárias, gerando um ciclo vicioso de conflitos fiscais. Como explica Carvalho (2010), “a divergência nas interpretações das normas fiscais entre os diferentes órgãos de fiscalização é um dos principais fatores que contribuem para o aumento da litigiosidade no sistema tributário brasileiro”. A ausência de um padrão claro de aplicação das normas cria incertezas para os contribuintes, que frequentemente recorrem ao Judiciário para resolver disputas que poderiam ser evitadas com uma regulamentação mais clara e uniforme.

Outro ponto relevante é a dificuldade de acesso à justiça para contribuintes de menor poder econômico. O custo elevado dos processos judiciais e a complexidade das disputas fiscais afastam muitos contribuintes do acesso à justiça, perpetuando as desigualdades do sistema. Barros (2015) observa que “o custo elevado do litígio e a complexidade dos processos judiciais afastam muitos contribuintes do acesso à justiça, perpetuando as injustiças e desigualdades do sistema tributário”. Esse cenário cria uma situação em que apenas aqueles com maior poder econômico conseguem contestar as cobranças, enquanto os menos favorecidos são forçados a aceitar as imposições, mesmo que injustas.

A reforma tributária, portanto, é essencial não apenas para simplificar o sistema e aumentar sua eficiência econômica, mas também para reduzir a litigiosidade e criar um ambiente de maior segurança jurídica para todos os contribuintes. A simplificação das regras, a harmonização dos tributos e a promoção de um sistema mais justo e transparente são medidas que podem reduzir significativamente os conflitos fiscais. Como conclui Lima (1999), “a reforma tributária é essencial não apenas para melhorar a eficiência econômica, mas também para reduzir a litigiosidade e criar um ambiente de maior segurança jurídica para todos os contribuintes”. Um sistema mais simples e justo não só facilitaria o cumprimento das obrigações fiscais, mas também fortaleceria a confiança dos contribuintes nas instituições, reduzindo a propensão a conflitos.

Contudo, a implementação de uma reforma tributária enfrenta desafios significativos, tanto no âmbito político quanto econômico. A resistência

dos entes federativos à centralização da arrecadação e à redistribuição das receitas é um dos principais obstáculos à efetivação de mudanças profundas no sistema tributário. Barros (2015) destaca que “a resistência dos entes federativos à centralização da arrecadação e à redistribuição das receitas é um dos principais obstáculos à implementação de uma reforma tributária eficaz”. Além disso, a falta de consenso sobre as prioridades da reforma e as melhores formas de implementação agravam o desafio de transformar o sistema tributário brasileiro.

Em síntese, o sistema tributário brasileiro, com sua complexidade, fragmentação e falta de uniformidade, é um dos principais motores de conflitos no país. A reforma tributária deve ser vista não apenas como uma medida econômica, mas como uma oportunidade para promover um sistema mais justo, transparente e eficiente, capaz de reduzir a litigiosidade e fomentar um ambiente de paz social. Como observa Carvalho (2010), “somente através de uma reforma tributária profunda e bem planejada será possível criar um sistema mais justo, eficiente e menos propenso a litígios”. Portanto, a reforma não é apenas uma necessidade econômica, mas uma ferramenta essencial para a prevenção de conflitos e o fortalecimento da confiança entre o Estado e os contribuintes.

Compreendidas as principais deficiências do sistema tributário brasileiro, caracterizado por sua complexidade, fragmentação e elevada carga administrativa, torna-se essencial discutir como a reforma tributária pode servir como uma ferramenta estratégica para a prevenção de conflitos fiscais. A transição para um sistema mais coeso e eficiente passa pela análise das propostas de reforma atualmente em debate, que buscam simplificar as obrigações fiscais e promover a justiça tributária. Na próxima seção, será explorado o papel da reforma tributária como um meio de reduzir a litigiosidade, destacando as mudanças propostas e seus potenciais impactos sobre o ambiente fiscal e a confiança dos contribuintes nas instituições.

2. Reforma tributária em perspectiva internacional

Na necessidade de repensar os sistemas fiscais domésticos, ganharam destaque nos últimos anos, em âmbito internacional, como resposta aos desafios de globalização, competitividade econômica e a necessidade de implementação de sistemas fiscais mais eficientes e menos litigiosos. Diversas nações têm adotado medidas para modernizar seus sistemas tributários, reduzir

a complexidade e diminuir a evasão fiscal, ao mesmo tempo que tentam criar um ambiente mais justo e atrativo para investimentos estrangeiros. A seguir, são discutidos alguns casos internacionais significativos que ilustram as diferentes abordagens e os impactos dessas reformas.

Diversos países têm adotado reformas tributárias que visam não apenas à simplificação do sistema fiscal, mas também à redução de disputas judiciais. Um exemplo notável é a reforma tributária nos Estados Unidos, que incluiu uma redução permanente na taxa corporativa, visando alinhar o sistema tributário dos EUA ao de outros países desenvolvidos. Embora essa reforma tenha gerado complexidades, como discutido por Shay (2018), ela também buscou minimizar incentivos para a mudança de investimentos offshore, um problema que frequentemente resulta em litígios fiscais (Shay, 2018).

Nos Estados Unidos, a reforma tributária de 2017, conhecida como Tax Cuts and Jobs Act (TCJA), marcou uma mudança significativa com a redução da alíquota do imposto corporativo de 35% para 21%, além da transição de um sistema de tributação mundial para um sistema territorial. Esse movimento buscou alinhar o regime tributário dos EUA aos padrões globais e reduzir incentivos para o deslocamento de lucros para jurisdições de baixa tributação. A simplificação do código tributário e a redução de alíquotas visam diminuir a complexidade e, por consequência, a litigiosidade associada às regras de repatriação de lucros e alocação de renda internacional (Grinberg, 2017).

No contexto europeu, as reformas que harmonizam a tributação indireta entre os países membros da União Europeia têm sido fundamentais para reduzir a litigiosidade decorrente de divergências fiscais entre fronteiras. Turunen-Red e Woodland (1990) destacam que a harmonização das taxas de impostos sobre commodities dentro da Comunidade Europeia não apenas eliminou barreiras comerciais, mas também diminuiu os litígios associados a essas transações (Turunen-Red & Woodland, 1990).

Reformas como a implementação da Diretiva Anti-Elisão Fiscal (ATAD) visam combater práticas de erosão da base tributária e deslocamento de lucros, alinhando as regras entre os Estados-Membros e criando um ambiente mais previsível e menos litigioso para as empresas. A harmonização tem ajudado a mitigar disputas fiscais transfronteiriças, um problema que era recorrente devido às diferenças entre os sistemas tributários dos países da UE (Turunen-Red & Woodland, 1990).

No Reino Unido, as reformas tributárias implementadas nos últimos anos focaram em tornar o país mais competitivo após o Brexit, com a redução das taxas de impostos corporativos e simplificações regulatórias. As mudanças incluíram incentivos fiscais para investimentos e inovações, bem como um enfoque na transparência fiscal para combater a evasão. Essas reformas não apenas ajudaram a reduzir a carga tributária sobre as empresas, mas também contribuíram para diminuir a complexidade do sistema e, conseqüentemente, os litígios relacionados a questões tributárias (Hamilton, 2021).

Além disso, a análise das reformas fiscais italianas demonstra como a simplificação do sistema tributário e a redução das taxas médias de tributação sobre os lucros corporativos contribuíram para a diminuição das distorções financeiras e, conseqüentemente, dos litígios relacionados a disputas tributárias. Bordignon, Giannini e Panteghini (2001) argumentam que o foco excessivo na redução de distorções pode ter deixado espaço para melhorias adicionais na diminuição de litígios, mas os resultados iniciais indicam uma tendência positiva (Bordignon et al., 2001).

Relatórios de organizações internacionais, como a OCDE e o Banco Mundial, reforçam a necessidade de reformas que simplifiquem o sistema tributário e aumentem a previsibilidade jurídica. Owens (2006) enfatiza que as reformas nos países da OCDE têm sido orientadas para a redução das receitas e das taxas tributárias, com o objetivo de criar um ambiente fiscal mais estável e menos propenso a litígios (Owens, 2006). A seção que segue explora essa questão em detalhes que sustentam a tese proposta nesta investigação.

2.1 Relatórios de Organizações Renomadas: OCDE, Banco Mundial e FMI sobre Reformas Tributárias

As organizações internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) desempenham papéis cruciais na análise e recomendação de reformas tributárias globais. Seus relatórios fornecem *insights* sobre as melhores práticas, identificam desafios e sugerem políticas para melhorar a eficiência e equidade dos sistemas tributários dos países. Abaixo, apresento uma visão geral das contribuições dessas organizações

em relação às reformas tributárias internacionais e suas implicações na redução da litigiosidade.

A OCDE é uma das principais referências globais na condução de reformas tributárias através de seus relatórios e projetos, como o Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). O projeto BEPS visa combater a evasão fiscal internacional por meio de medidas que assegurem que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas reais e a criação de valor ocorrem. A OCDE destaca que a implementação das ações BEPS pelos países membros contribuiu significativamente para reduzir as disputas fiscais, uma vez que as regras mais claras e alinhadas reduzem as oportunidades de interpretação ambígua das leis tributárias (OCDE, 2020).

Em seu relatório “*Tax Administration 2021*”, a OCDE enfatiza a importância da modernização dos sistemas de administração tributária, incluindo o uso de tecnologias digitais para melhorar a transparência e a comunicação com os contribuintes, o que reduz o número de litígios tributários. A simplificação dos processos de compliance e o desenvolvimento de mecanismos de resolução de disputas, como o procedimento de acordo mútuo (MAP), são destacados como formas de reduzir a litigiosidade internacional (OCDE, 2021).

O Banco Mundial contribui amplamente para o debate sobre reformas tributárias com relatórios que abordam a necessidade de sistemas fiscais mais justos, eficientes e menos complexos. Em seu relatório “*Paying Taxes 2020*”, produzido em parceria com a PwC, o Banco Mundial analisa as reformas tributárias em 190 economias e destaca as melhorias em simplificação tributária que levam à redução da litigiosidade. O relatório aponta que países que adotam práticas de simplificação, como a redução de formulários e a digitalização do processo de declaração de impostos, tendem a experimentar uma queda nas disputas fiscais, uma vez que os contribuintes têm mais clareza sobre suas obrigações fiscais (Banco Mundial, 2020).

Além disso, o Banco Mundial enfatiza a importância das reformas fiscais para melhorar o ambiente de negócios, recomendando que os países simplifiquem suas bases de cálculo de impostos e reduzam o número de obrigações acessórias, práticas que têm demonstrado diminuir a frequência de litígios tributários, especialmente em economias em desenvolvimento.

O Fundo Monetário Internacional (FMI) também fornece orientações detalhadas sobre a reforma tributária, focando em como as políticas fiscais

podem apoiar o crescimento econômico e a estabilidade financeira. Em seu relatório “*Fiscal Monitor: Policies for the Recovery*”, o FMI destaca que reformas que simplificam os sistemas tributários e reduzem a informalidade têm potencial para reduzir litígios, pois tornam a administração tributária mais previsível e transparente (FMI, 2021).

O FMI também discute em seus relatórios a importância de fortalecer as administrações tributárias para que possam melhor identificar e resolver conflitos tributários antes que se tornem disputas legais. O uso de tecnologias, como inteligência artificial e análise de dados, é visto como uma ferramenta promissora para identificar riscos de litígios e resolver questões fiscais de forma mais eficaz, reduzindo a necessidade de longos processos judiciais.

Os relatórios das organizações internacionais, como OCDE, Banco Mundial e FMI, sublinham a importância de reformas tributárias que simplifiquem o sistema, aumentem a transparência e fortaleçam a administração tributária. Essas reformas não apenas melhoram a eficiência do sistema fiscal, mas também reduzem a litigiosidade, proporcionando um ambiente mais estável e previsível tanto para os governos quanto para os contribuintes.

Após discutir a reforma tributária como uma ferramenta crucial para a prevenção de conflitos, evidenciando como a simplificação do sistema e a promoção da justiça fiscal podem reduzir a litigiosidade, é fundamental avançar para uma análise das recomendações práticas que podem ser implementadas para alcançar um sistema mais justo e menos propenso a disputas. Na próxima seção, serão apresentadas propostas concretas para a modernização da administração tributária, a incorporação de tecnologias emergentes e a adoção de mecanismos alternativos de resolução de conflitos, destacando como essas medidas podem transformar o ambiente fiscal brasileiro e fortalecer a confiança nas instituições públicas.

3. A reforma tributária como ferramenta de prevenção de conflitos

A complexidade do sistema tributário brasileiro é um dos principais fatores que alimentam os conflitos fiscais no país. Essa intrincada rede de tributos, com uma variedade base de cálculo e alíquotas e obrigações e disposições específicas, gera não apenas uma alta carga administrativa para contribuintes e o Estado, mas também cria um ambiente de insegurança

jurídica, propenso a disputas frequentes. De acordo com Lima (1999), “a complexidade do sistema tributário não só aumenta o custo da conformidade, mas também cria um ambiente propício para conflitos, tanto entre os contribuintes quanto entre as esferas de governo.” Diante desse cenário, a reforma tributária surge como uma necessidade imperiosa para corrigir essas distorções e estabelecer um sistema mais simples, transparente e eficiente, que vá além dos benefícios econômicos e atue como um mecanismo de prevenção de litígios.

A simplificação do sistema tributário, portanto, deve ser entendida como uma ferramenta crucial na redução da litigiosidade, um aspecto que frequentemente é subestimado nas discussões sobre a reforma. O atual modelo tributário brasileiro é marcado pela fragmentação e pela falta de uniformidade nas decisões administrativas e judiciais, o que amplifica os conflitos. Segundo Barros (2015), “um dos maiores desafios do sistema tributário brasileiro é a sua fragmentação e a falta de uniformidade nas decisões, o que inevitavelmente leva a um aumento dos conflitos.” A proposta de unificação de tributos, como a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição de cinco impostos e contribuições atualmente existentes, visa justamente reduzir a complexidade do sistema, simplificando as obrigações fiscais e minimizando as interpretações divergentes que frequentemente levam a disputas.

A clareza nas regras tributárias é outro elemento central para a prevenção de conflitos. Normas claras e bem definidas reduzem a margem de erro e a necessidade de interpretações subjetivas, que são uma das principais causas de litigiosidade no Brasil. Carvalho (2010) destaca que “a simplificação e a clareza nas regras tributárias podem reduzir significativamente a litigiosidade, ao passo que um sistema mais justo pode reforçar a confiança dos contribuintes nas instituições.” Um sistema transparente permite que os contribuintes compreendam melhor suas obrigações e direitos, o que não apenas facilita o cumprimento voluntário, mas também reduz a necessidade de buscar o Judiciário para resolução de disputas.

A justiça fiscal é um pilar essencial para a construção de um sistema tributário que previna conflitos. No Brasil, a regressividade da carga tributária, que recai desproporcionalmente sobre o consumo e penaliza os menos favorecidos, é um dos fatores que contribuem para a percepção de

injustiça e a consequente litigiosidade. A reforma tributária deve buscar um equilíbrio maior, onde a tributação sobre renda e patrimônio desempenhe um papel mais significativo, promovendo a equidade e reduzindo a insatisfação. Conforme argumenta Pontes Lima (1999), “a unificação de tributos e a eliminação de isenções injustificadas são passos essenciais para a criação de um sistema tributário mais coeso e menos sujeito a conflitos.”

A eliminação de isenções fiscais específicas e sem justificativas robustas é outro aspecto crucial para a prevenção de conflitos. A concessão de isenções e benefícios tributários frequentemente cria distorções e é vista como uma forma de favorecimento, o que gera descontentamento entre os contribuintes que não são beneficiados. Um sistema tributário com regras mais homogêneas e justas tende a reduzir essas percepções de desigualdade e, consequentemente, a motivação para litígios. A adoção de critérios claros e transparentes para a concessão de isenções, conforme defendido por Lima (1999), é fundamental para a construção de um sistema que promova a justiça fiscal e reduza a propensão a disputas.

A modernização do processo de fiscalização e o uso de tecnologias também desempenham um papel importante na prevenção de conflitos tributários. A reforma tributária deve incluir a digitalização e a automação dos processos fiscais, que podem tornar a fiscalização mais eficiente, reduzindo erros e interpretações divergentes. Ferramentas como a inteligência artificial podem ajudar na detecção de inconsistências de forma mais precisa e imparcial, contribuindo para um ambiente de maior segurança jurídica. Como destaca Barros (2015), “um processo de fiscalização mais justo e transparente contribui para a redução de conflitos, pois os contribuintes sentem-se menos ameaçados e mais propensos a cumprir suas obrigações espontaneamente.”

Adicionalmente, a inclusão de mecanismos alternativos de resolução de conflitos, como mediação e arbitragem, pode complementar a reforma tributária ao oferecer formas menos onerosas e mais céleres de resolver disputas fiscais. Em um contexto em que o Judiciário está sobrecarregado e a resolução rápida de litígios é rara, esses mecanismos permitem que contribuintes e Estado cheguem a soluções consensuais de maneira eficiente. De acordo com Lima e Rodrigues (2019), “a mediação, conciliação e arbitragem são ferramentas essenciais para a resolução de conflitos tributários, permitindo que as partes cheguem a um acordo de forma mais célere e eficiente.”

Dessa forma, a reforma tributária, quando orientada pela simplificação, transparência e justiça fiscal, pode se tornar um poderoso instrumento de prevenção de conflitos no Brasil. A redução da complexidade, a eliminação de isenções injustificadas, e a promoção de um ambiente fiscal mais claro e equitativo são essenciais para reduzir a litigiosidade. Ao estabelecer um sistema tributário mais justo e acessível, a reforma não só promove a eficiência econômica, mas também fortalece a confiança nas instituições, contribuindo para a construção de um ambiente de maior segurança jurídica e coesão social.

3.1 Principais pontos da reforma tributária no Brasil

A reforma tributária proposta pela PEC 45/2019 surge em um cenário de grande complexidade no sistema tributário brasileiro, caracterizado pela multiplicidade de tributos e pela sobreposição de competências entre diferentes esferas de governo. Esse contexto tem gerado uma série de desafios, desde a alta litigiosidade até a regressividade fiscal, impactando a segurança jurídica e o ambiente econômico.

A principal proposta da PEC é a substituição de cinco tributos – ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (estadual), ISS – Imposto sobre Serviços (municipal), COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (federal), PIS – Programa de Integração Social (federal) e IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (federal) – por dois novos tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que substituirá o ICMS e o ISS, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que unificará o PIS, a COFINS e o IPI.

Embora essa proposta de simplificação prometa um sistema mais eficiente e alinhado às melhores práticas internacionais, ela também levanta preocupações significativas, especialmente no que diz respeito à autonomia financeira dos municípios, à redistribuição da arrecadação entre os entes federativos e ao impacto sobre a justiça fiscal.

Bremaeker (2023) destaca que a PEC 45/2019 pode ameaçar a sustentabilidade financeira dos municípios. O ISS e o ICMS, tributos fundamentais para a autonomia fiscal das cidades, seriam eliminados e substituídos pelo IBS, cuja arrecadação seria centralizada. Essa centralização

pode reduzir a capacidade dos municípios de gerir suas próprias finanças e responder a necessidades locais específicas. A preocupação é que, embora a União se comprometa a alocar recursos para o desenvolvimento regional, isso pode não ser suficiente para compensar a perda de receita das cidades, o que colocaria em risco a sua autonomia financeira.

Além das implicações para os municípios, a PEC 45/2019 também representa um desafio significativo para a prática contábil. Como apontam Cardoso e D Brito (2021), a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substitui o PIS e a Cofins, poderia inicialmente parecer uma medida de simplificação. No entanto, a complexidade do novo sistema tributário, junto com a revogação de isenções de escrituração, poderia aumentar a carga de trabalho dos contadores. A necessidade de constante atualização e a demanda por profissionais mais qualificados são elementos que complicam a promessa de simplificação, transformando o que deveria ser um alívio em uma nova fonte de desafios operacionais.

Além das implicações para os municípios, a PEC 45/2019 também representa um desafio significativo para a prática contábil. Como apontam Cardoso e Brito (2021) a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substitui o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), poderia inicialmente parecer uma medida de simplificação. No entanto, a CBS traz implicações relevantes para a escrituração fiscal e a gestão tributária das empresas. A extinção de regimes diferenciados e incentivos setoriais pode aumentar a carga tributária para determinados setores que atualmente se beneficiam de alíquotas reduzidas ou regimes cumulativos. Além disso, a transição para um modelo de apuração mais uniforme exigirá adaptações significativas nos sistemas contábeis e fiscais, ampliando a necessidade de atualização constante por parte dos profissionais da área.

A revogação de isenções e a centralização da tributação sobre bens e serviços na CBS podem, paradoxalmente, resultar em um aumento da complexidade operacional, especialmente no curto prazo. A necessidade de um acompanhamento mais rigoroso das mudanças legislativas e de um corpo técnico altamente qualificado reforça o desafio para contadores e gestores financeiros, tornando a adaptação ao novo modelo um processo que exigirá investimentos em capacitação e tecnologia.

Nesse contexto, a necessidade de uma reforma tributária que promova a simplificação do sistema é defendida por vários especialistas. Moreno (2022) refere-se a relatórios da OCDE e do Banco Mundial, que recomendam a adoção de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA), alinhado às melhores práticas internacionais, como um caminho para unificar tributos, reduzir distorções e melhorar a transparência e eficiência na arrecadação.

A proposta brasileira, no entanto, adota um modelo de IVA Dual, no qual a tributação do consumo é dividida entre um tributo estadual e municipal (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS) e um tributo federal (Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS). Esse modelo busca respeitar o federalismo fiscal e garantir a autonomia dos entes subnacionais, diferentemente do IVA tradicional aplicado em países unitários, onde a arrecadação é centralizada.

Entretanto, é crucial que essa transição seja cuidadosamente planejada para evitar impactos negativos, como a perda de arrecadação em determinados estados e municípios, e garantir que setores vulneráveis não sejam prejudicados. Além disso, a implementação do IVA Dual exigirá uma estrutura robusta de governança e coordenação entre os entes federativos, a fim de mitigar conflitos e assegurar uma aplicação uniforme do novo sistema tributário.

Outro ponto fundamental na discussão da reforma tributária é a questão da equidade fiscal. Silva (2023) argumenta que, embora a simplificação possa facilitar o cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas, há riscos de que setores específicos sejam onerados de forma desproporcional. Isso destaca a importância de medidas compensatórias que possam mitigar os impactos negativos da reforma, especialmente em setores mais vulneráveis, assegurando que a transição para um novo sistema tributário não comprometa a justiça social.

A regressividade do sistema tributário atual é um dos maiores problemas a serem enfrentados pela reforma. Buzatto e Cavalcante (2022) criticam a predominância da tributação sobre o consumo, que penaliza as classes mais baixas ao transferir o encargo financeiro da tributação para o consumidor final. Para eles, a reforma deve ir além da mera simplificação e buscar uma verdadeira justiça fiscal, reavaliando as bases de incidência tributária e redistribuindo o peso tributário de maneira a refletir melhor a capacidade contributiva dos cidadãos.

Nesse sentido, algumas medidas têm sido propostas para reduzir a regressividade do novo sistema tributário. Uma das principais inovações é a devolução de parte do imposto pago (cashback) para consumidores de baixa renda, garantindo que famílias em situação de vulnerabilidade sejam menos impactadas pela tributação sobre o consumo. Esse mecanismo já é adotado em diversos países e visa compensar os efeitos regressivos do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), permitindo que camadas mais pobres da população tenham parte do tributo devolvido.

Além do cashback, outras iniciativas podem contribuir para mitigar a regressividade, como a alíquota reduzida para itens essenciais, incluindo alimentos da cesta básica e medicamentos, e a isenção total para determinados produtos de primeira necessidade. Essas estratégias buscam equilibrar a carga tributária de forma mais justa, garantindo que a reforma não apenas simplifique o sistema, mas também promova maior equidade fiscal.

Nesse sentido, Felisberto (2024) enfatiza a função social dos tributos, argumentando que o sistema tributário brasileiro deve ser um instrumento de inclusão social. Ela critica a regressividade do sistema e sugere que, ao focar apenas na eficiência econômica, a reforma corre o risco de negligenciar o papel dos tributos como ferramentas de justiça social. Para Felisberto, a reforma tributária deve priorizar a ampliação da tributação sobre renda e patrimônio e reduzir a carga sobre o consumo, promovendo assim um sistema mais justo e equitativo.

Outro desafio significativo da reforma é respeitar o pacto federativo e assegurar que as autonomias dos entes federativos sejam preservadas. Menin Junior (2021) argumenta que uma redistribuição justa das receitas tributárias entre os entes federativos é crucial para garantir um sistema mais equitativo. Ele defende que a reforma deve ser acompanhada por uma revisão dos gastos públicos para garantir a sustentabilidade fiscal e evitar que o aumento da carga tributária recaia desproporcionalmente sobre a população sem a devida contrapartida em termos de serviços públicos.

Por fim, Campello (2008) destaca que a implementação de uma reforma tributária abrangente enfrenta desafios políticos significativos, especialmente em um país com alta complexidade federativa como o Brasil. Ele argumenta que, embora existam barreiras à harmonização das regras tributárias, as propostas de reforma oferecem uma oportunidade para criar um sistema mais eficiente e menos fragmentado. No entanto, Campello

adverte que a reforma deve ser gradual e considerar as particularidades regionais, para que as mudanças possam ser absorvidas de maneira eficaz pelos diferentes níveis de governo.

Em conclusão, a reforma tributária proposta pela PEC 45/2019 apresenta tanto desafios quanto oportunidades. Enquanto a simplificação do sistema é essencial para reduzir a complexidade e a litigiosidade, é fundamental que a reforma também promova a justiça fiscal, respeite as autonomias dos entes federativos e considere a função social dos tributos. Uma abordagem equilibrada que integre esses diversos aspectos será crucial para o sucesso da reforma, garantindo que ela não apenas simplifique o sistema, mas também o torne mais justo, eficiente e inclusivo para todos os brasileiros.

Concluídas as recomendações para a implementação de um sistema tributário mais justo e eficiente, com foco na modernização administrativa, uso de tecnologias e adoção de mecanismos de resolução de conflitos, é necessário refletir sobre os impactos dessas propostas tanto na teoria quanto na prática. A próxima seção aprofundará a discussão sobre as contribuições teóricas e práticas deste estudo, evidenciando como as mudanças sugeridas não apenas reforçam o debate acadêmico sobre justiça fiscal e prevenção de conflitos, mas também oferecem diretrizes aplicáveis que podem transformar o sistema tributário brasileiro, promovendo maior transparência, eficiência e coesão social.

3.2. Desafios e perspectivas da implementação da reforma tributária no Brasil

A implementação da reforma tributária no Brasil enfrenta uma série de desafios que refletem não apenas resistências políticas e econômicas, mas também questões estruturais e institucionais que dificultam a transformação do sistema tributário em um modelo mais justo, simples e transparente. Esses obstáculos são amplamente reconhecidos por especialistas e formuladores de políticas, que veem a reforma como uma oportunidade essencial para corrigir distorções históricas, reduzir a litigiosidade e promover um ambiente de maior segurança jurídica e confiança entre o Estado e os contribuintes. No entanto, para que a reforma se torne uma realidade e cumpra suas promessas, é necessário superar essas barreiras e construir um consenso em torno das mudanças necessárias.

Um dos principais desafios na implementação da reforma tributária é a resistência dos entes federativos à centralização da arrecadação e à redistribuição das receitas. A Constituição de 1988, que buscou descentralizar o poder e garantir a autonomia financeira de estados e municípios, criou um sistema tributário fragmentado, onde a sobreposição de tributos é comum, levando a constantes disputas sobre a competência tributária. Como aponta Carvalho (2010), “a Constituição de 1988, ao buscar assegurar a autonomia dos entes federativos, inadvertidamente contribuiu para a criação de um sistema tributário excessivamente complexo e conflituoso.” Essa fragmentação não apenas torna o sistema mais difícil de administrar, mas também contribui para a criação de um ambiente de insegurança jurídica, onde os conflitos entre contribuintes e as diferentes esferas governamentais são frequentes.

Além das resistências políticas, a guerra fiscal entre os estados é um exemplo claro das dificuldades enfrentadas na busca por uma reforma tributária harmonizada. Estados frequentemente concedem benefícios fiscais para atrair investimentos, gerando uma competição desleal e conflitos constantes entre os próprios estados e com a União. Lima (1999) observa que “os três primeiros itens da PEC nº 175 visam minimizar a chamada guerra fiscal entre os estados, que consiste basicamente na concessão de isenção total ou parcial de ICMS.” A guerra fiscal exemplifica a falta de coordenação entre os entes federativos e a necessidade urgente de harmonização das normas tributárias para reduzir a litigiosidade e promover um ambiente mais equilibrado e transparente.

A complexidade do sistema tributário brasileiro, caracterizado pela multiplicidade de tributos, alíquotas e regras, é outro obstáculo significativo que a reforma busca enfrentar. A introdução de novos tributos ao longo das décadas, sem uma harmonização adequada com os tributos já existentes, ampliou as dificuldades para contribuintes e para a administração tributária, resultando em um sistema fragmentado e de difícil conformidade. Conforme Lima (1999), “a criação de tributos como a CPMF e a CSLL exemplifica a falta de coesão no sistema tributário brasileiro, agravando as distorções existentes.” A simplificação do sistema, com a unificação de tributos sobre o consumo, como o ICMS, ISS e PIS/COFINS, em um único imposto sobre bens e serviços (IBS), é vista como uma medida essencial para reduzir

a complexidade, facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e minimizar as interpretações divergentes que frequentemente levam a litígios.

A alta carga tributária, aliada à regressividade do sistema, é um problema crítico que exacerba os conflitos fiscais no Brasil. O modelo atual penaliza desproporcionalmente as camadas de menor poder aquisitivo, uma vez que grande parte da arrecadação recai sobre o consumo. Esse modelo não apenas aumenta a insatisfação entre os contribuintes, mas também perpetua as desigualdades sociais. Carvalho (2010) destaca que “a elevada carga tributária no Brasil é um dos principais motivos de insatisfação entre os contribuintes, levando muitos a buscar alternativas para minimizar o impacto dos tributos, o que, por sua vez, aumenta a litigiosidade fiscal.” A reforma deve buscar um sistema mais progressivo, onde a tributação sobre renda e patrimônio desempenhe um papel mais significativo, promovendo a justiça fiscal e reduzindo a carga sobre o consumo.

A eliminação de isenções fiscais injustificadas também é um ponto fundamental para a promoção de um sistema mais justo e para a redução dos conflitos fiscais. As isenções específicas, frequentemente concedidas sem critérios claros, criam distorções no sistema e são vistas como formas de favorecimento, aumentando a litigiosidade. A reforma deve estabelecer critérios rigorosos e transparentes para a concessão de benefícios fiscais, eliminando aqueles que não se justificam do ponto de vista econômico e social. Lima (1999) enfatiza que “eliminar isenções fiscais desnecessárias e harmonizar a carga tributária são passos essenciais para garantir a equidade no sistema e reduzir as disputas fiscais.” Um sistema coeso e transparente, sem privilégios indevidos, tende a ser mais aceito pelos contribuintes, diminuindo a motivação para litígios.

Outro componente importante da reforma tributária é a modernização do processo de fiscalização. A falta de uniformidade nas interpretações das normas fiscais e nas decisões administrativas é um dos fatores que mais contribuem para o aumento da litigiosidade. Ferramentas tecnológicas, como a inteligência artificial, podem ser utilizadas para detectar erros de forma mais precisa e uniforme, minimizando interpretações divergentes das normas fiscais e contribuindo para um ambiente de maior segurança jurídica. Barros (2015) afirma que “um processo de fiscalização mais justo e transparente contribui para a redução de conflitos, pois os contribuintes

sentem-se menos ameaçados e mais propensos a cumprir suas obrigações espontaneamente.” A modernização da fiscalização não apenas aumenta a eficiência do sistema, mas também fortalece a confiança dos contribuintes na administração tributária.

A inclusão de mecanismos alternativos de resolução de conflitos, como mediação e arbitragem tributária, é uma proposta complementar da reforma que visa reduzir a sobrecarga do Judiciário e oferecer alternativas mais céleres e menos onerosas para a resolução de disputas fiscais. Esses mecanismos permitem que contribuintes e Estado cheguem a acordos mais rapidamente, evitando o prolongamento de litígios judiciais. Lima e Rodrigues (2019) destacam que “a mediação, conciliação e arbitragem são ferramentas essenciais para a resolução de conflitos tributários, permitindo que as partes cheguem a um acordo de forma mais célere e eficiente.” A adoção desses métodos é especialmente relevante em um contexto em que o Judiciário se encontra sobrecarregado e a resolução rápida de disputas é rara.

A reforma tributária, quando orientada pela simplificação, transparência e justiça fiscal, tem o potencial de se tornar um poderoso instrumento de prevenção de conflitos no Brasil. A redução da complexidade, a eliminação de isenções injustificadas e a promoção de um ambiente fiscal mais claro e equitativo são essenciais para reduzir a litigiosidade e fortalecer a confiança entre o Estado e os contribuintes. Ao estabelecer um sistema tributário mais justo e acessível, a reforma não só promove a eficiência econômica, mas também contribui para a construção de um ambiente de maior segurança jurídica e coesão social.

Em conclusão, a implementação da reforma tributária no Brasil enfrenta desafios significativos, mas também oferece uma oportunidade única para modernizar o sistema e promover um ambiente fiscal mais justo e menos conflituoso. O sucesso da reforma dependerá da capacidade de superar as resistências políticas, técnicas e institucionais, e de adotar uma abordagem equilibrada que contemple a simplificação, a justiça fiscal e a modernização administrativa. Dessa forma, a reforma tributária deve ser vista não apenas como uma medida econômica, mas como um instrumento crucial para a promoção da paz social e a prevenção de conflitos fiscais no país.

Considerações finais

A reforma tributária no Brasil emerge como uma necessidade urgente diante de um sistema excessivamente complexo, fragmentado e ineficiente, que gera alta litigiosidade e compromete a confiança dos contribuintes nas instituições. A pergunta central deste estudo — como a reforma tributária pode atuar como uma ferramenta eficaz de prevenção de conflitos? — foi respondida ao demonstrar que a simplificação do sistema tributário, aliada a práticas de justiça fiscal e à modernização da administração fiscal, pode reduzir significativamente os litígios fiscais, promover maior equidade e fortalecer a relação entre o Estado e os contribuintes.

O primeiro objetivo deste estudo, que consistiu em mapear as principais deficiências do sistema tributário brasileiro, revelou a profundidade dos problemas estruturais que alimentam a litigiosidade. A multiplicidade de tributos, a sobreposição de competências entre os entes federativos e a falta de uniformidade nas normas destacam-se como barreiras que tornam o sistema confuso e propenso a conflitos. Além disso, a elevada carga tributária sobre o consumo e a ausência de transparência intensificam a insatisfação dos contribuintes, alimentando disputas que comprometem tanto o ambiente de negócios quanto a arrecadação eficiente pelo Estado.

O segundo objetivo, de analisar as propostas de reforma tributária sob a ótica da prevenção de conflitos, destacou a PEC 45/2019 como um passo crucial na simplificação do sistema. A proposta de unificação de tributos sobre o consumo e a eliminação de isenções injustificadas são vistas como medidas fundamentais para reduzir a complexidade e promover a justiça fiscal. Ao abordar a reforma como uma ferramenta de prevenção de conflitos, o estudo destacou que a clareza nas regras fiscais e a progressividade na distribuição da carga tributária são essenciais para diminuir a litigiosidade e aumentar a confiança nas instituições.

O terceiro objetivo, que visou propor recomendações para um sistema tributário mais justo e menos propenso a disputas, enfatizou a necessidade de modernização da administração tributária. A adoção de novas tecnologias, como inteligência artificial para a fiscalização, e a implementação de mecanismos alternativos de resolução de conflitos, como a mediação e a arbitragem tributária, foram sugeridas como formas de reduzir o tempo

e os custos associados aos litígios fiscais. Essas recomendações visam não apenas a eficiência econômica, mas também a promoção de um ambiente fiscal mais previsível e seguro para todos os contribuintes.

As contribuições teóricas deste estudo ampliam o entendimento da reforma tributária ao integrar a perspectiva da gestão de conflitos no debate sobre a reestruturação fiscal. Essa abordagem inovadora conecta o direito tributário, as políticas públicas e as técnicas de resolução de disputas, oferecendo um framework que posiciona a prevenção de conflitos como um objetivo central da reforma. Teoricamente, o estudo promove uma nova visão sobre o papel da justiça fiscal, destacando-a não apenas como um princípio econômico, mas como um elemento chave para a coesão social e a confiança institucional.

Do ponto de vista prático, o estudo fornece diretrizes valiosas para a formulação de políticas públicas, sugerindo ações concretas que podem ser adotadas para a simplificação do sistema tributário. As recomendações para a modernização da administração tributária, a eliminação de isenções injustificadas e a incorporação de tecnologias avançadas propõem soluções práticas que podem ser implementadas para reduzir a litigiosidade e melhorar a relação entre o Estado e os contribuintes. Essas contribuições são diretamente aplicáveis à realidade brasileira e podem orientar futuras reformas.

No entanto, o estudo apresenta limitações significativas. A análise baseou-se predominantemente em uma revisão bibliográfica e em exemplos internacionais, que, embora ilustrativos, podem não refletir todas as especificidades do contexto brasileiro, especialmente no que diz respeito às resistências políticas e institucionais. A falta de estudos empíricos que mensuram o impacto das reformas tributárias no Brasil dificulta a validação prática das propostas e limita a compreensão dos efeitos das mudanças sugeridas em diferentes cenários regionais e econômicos.

Adicionalmente, as propostas de reforma enfrentam desafios operacionais e técnicos que não foram explorados em profundidade. A capacidade do governo de implementar as mudanças sugeridas, considerando as resistências locais e a complexidade da adaptação das administrações tributárias às novas práticas, representa um obstáculo que requer atenção específica. A articulação entre os diferentes níveis de governo e a superação de interesses divergentes são fatores que podem dificultar a concretização de uma reforma abrangente e eficaz.

Para dar continuidade a esta linha de pesquisa, sugere-se a realização de estudos empíricos que analisem o impacto direto das propostas de reforma na redução da litigiosidade e na promoção da justiça fiscal no Brasil. Investigações sobre a eficácia de mecanismos alternativos de resolução de conflitos, como a mediação e a arbitragem tributária, também são essenciais para validar as recomendações deste estudo no contexto brasileiro. Adicionalmente, novas pesquisas poderiam explorar o papel das tecnologias emergentes na administração fiscal, investigando como ferramentas como a inteligência artificial podem ser utilizadas para prevenir conflitos e melhorar a transparência das normas tributárias.

Por fim, este estudo reafirma que a reforma tributária no Brasil deve ser vista não apenas como uma questão técnica, mas como uma oportunidade para reestruturar o sistema fiscal de forma a promover maior justiça, eficiência e coesão social. Ao focar na prevenção de conflitos, a reforma pode transformar o ambiente fiscal, fortalecendo a confiança nas instituições e promovendo a paz social. A implementação de uma reforma orientada pela justiça fiscal e pela transparência exige não apenas a superação de desafios políticos e técnicos, mas também um compromisso contínuo com a revisão e adaptação do sistema tributário às mudanças econômicas e sociais do país.

Referências

- BANCO MUNDIAL. **Paying Taxes 2020: Ten Years of Analysis and Tax Reforms**. Washington, D.C.: Banco Mundial e PwC, 2020.
- BARROS, José Roberto de Castro. **A justiça fiscal e suas implicações na reforma tributária**. Revista de Direito Tributário, v. 35, n. 1, p. 45-72, 2015.
- BORDIGNON, Massimo; GIANNINI, Silvia; PANTEGHINI, Paolo. Reforming business taxation: lessons from Italy? **International Tax and Public Finance**, v. 8, p. 191-210, 2001.
- BREMAEKER, François E. J. de. **Os Municípios Frente às Mudanças da PEC 45/2019**. Maricá: Observatório de Informações Municipais, 2023.
- BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquelam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 162-188, 2022.

- CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC nº 233/2008. **Revista da AGU**, 2008.
- CARDOSO, Thais Moreno; BRITO, Djalma Aparecido de. A Influência da Reforma Tributária na Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, 2021.
- CARVALHO, Marcos de Barros. **Sistemas tributários e equidade fiscal: uma análise crítica**. In: Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual. São Paulo: Associação Brasileira de Direito Tributário, 2010. p. 120-145.
- ELÓI, Paulo; RODRIGUES, Fábio. **Os desafios da implementação da reforma tributária no Brasil**. In: Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual. São Paulo: Associação Brasileira de Direito Tributário, 2023. p. 30-60.
- FELISBERTO, Jéssica Heinzen. O Brasil entendeu a função dos tributos? Direito Tributário como instrumento social no contexto da reforma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 158, 2024.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Fiscal Monitor: Policies for the Recovery**. Washington, D.C.: Fundo Monetário Internacional, 2021.
- GRINBERG, Itai. International Tax Reform: Hearing Before the S. Comm. on Fin., 115th Cong., Oct. 3, 2017 (Statement of Itai Grinberg). **Comm. On Fin., 115th Cong., Oct**, v. 3, 2017.
- HAMILTON, Bob. Tax Administration 2021: comparative information on oecd and other advanced and emerging economies. **Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, p. 1-228, 2021.
- JUNIOR, Romeu Felix Menin. A reforma tributária brasileira: uma análise principiológica das propostas de reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista Processus Multidisciplinar**, v. 2, n. 3, p. 18-40, 2021.
- LIMA, André Pontes. **A complexidade do sistema tributário brasileiro e suas consequências para a litigiosidade fiscal**. Revista de Estudos Tributários, v. 7, n. 2, p. 99-120, 1999.
- MORENO, Thais. A influência da Reforma Tributária na Contabilidade: um estudo descritivo. **Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia-REIVA**, v. 5, n. 03, p. 17-17, 2022.

- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OCDE Publishing, 2021.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OCDE Publishing, 2020.
- OWENS, Jeffrey. Fundamental tax reform: an international perspective. **National Tax Journal**, v. 59, n. 1, p. 131-164, 2006.
- PASSARELI, André; FERNANDES, Claudia. **Aspectos econômicos da reforma tributária no Brasil**. Revista Brasileira de Economia, v. 74, n. 2, p. 215-240, 2020.
- PEREIRA, Natália Quadros. **Proposta de Emenda Constitucional 45/2019: análise das principais alterações para o Sistema Tributário Brasileiro**. 2020.
- SANDFORD, Cedric. **Successful Tax Reform: Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries**. Journal of Public Policy, v. 13, n. 1, p. 89-110, 1993.
- SHAY, Stephen E. The US International Tax Reforms: Competition and Convergence, Pay-Offs and Policy Failures. **Intertax**, v. 46, p. 905, 2018.
- SILVA, Raissa Barbosa da. **Reforma tributária: o impacto e resultado das mudanças tributárias pela PEC 45/19 no planejamento fiscal das empresas**. 2023.
- TURUNEN-RED, Arja H.; WOODLAND, Alan D. Multilateral reform of domestic taxes. **Oxford Economic Papers**, v. 42, n. 1, p. 160-186, 1990.

CHAPTER 13

ipva e harmonização tributária: um olhar sobre potencial guerra fiscal entre os estados e a busca pela justiça fiscal

Fabiano Moraes de Oliveira¹
Edmundo Alves de Oliveira²

Resumo: Este artigo explora o papel do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no Brasil como ponto central para o debate sobre harmonização tributária e justiça fiscal, trazendo reflexões sobre potencial impacto na economia. A partir da análise de casos emblemáticos, discute-se como a ausência de uma regulamentação nacional para o IPVA alimenta conflitos de competência entre estados, intensifica a guerra fiscal e compromete o pacto federativo. Além disso, o estudo destaca como a harmonização tributária pode fortalecer a segurança jurídica, promover maior equidade arrecadatória e reduzir as disparidades fiscais regionais. A metodologia qualitativa integra análise crítica de legislações, jurisprudências e literatura acadêmica, com foco em soluções que alinhem o sistema tributário brasileiro a modelos globais de governança fiscal. O artigo conclui que a harmonização do IPVA, amparada por uma Lei Complementar Nacional, é um passo estratégico para consolidar a justiça fiscal no Brasil e contribuir para debates mais amplos no âmbito da tributação internacional.

Palavras-Chave: IPVA; Harmonização Tributária; Justiça Fiscal; Guerra Fiscal; Governança Tributária.

Ipva and tax harmonization: a brazilian perspective on global fiscal justice.

Abstract: This article analyses the role of vehicle ownership taxation (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA) in Brazil as a central

1. Mestrando Uniara; Especialista em direito tributário e notarial; bacharel em direito e contabilidade

2. Doutor em sociologia; Mestre em Sociologia; Especialista em Administração Pública; Bacharel em Ciências Sociais; Licenciado em Ciências Sociais;

point in the debate on tax harmonization and fiscal justice, offering insights with global relevance. Through the study of emblematic cases, the paper highlights how the lack of national regulation for IPVA fuels jurisdictional conflicts, intensifies tax competition, and weakens the federative pact. Furthermore, the study assesses the vehicle ownership taxation within international trends, emphasizing how tax harmonization can enhance legal certainty, promote revenue equity, and reduce regional fiscal disparities. The qualitative methodology incorporates a critical analysis of legislation, jurisprudence, and academic literature, focusing on solutions that align Brazil's tax system with global models of fiscal governance. The article concludes that harmonizing the IPVA through a National Complementary Law is a strategic step toward consolidating fiscal justice in Brazil and contributing to broader international tax debates.

Keywords: IPVA; Tax Harmonization; Fiscal Justice; Tax Wars; Tax Governance.

Introdução

A tributação sobre veículos automotores desempenha um papel central na arrecadação fiscal e na promoção de políticas públicas voltadas à mobilidade, sustentabilidade e desenvolvimento regional. No Brasil, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) destaca-se como uma das principais fontes de receita para os estados, sendo também um instrumento estratégico para implementar diretrizes constitucionais, como a justiça tributária e a sustentabilidade ambiental. Contudo, a ausência de regulamentação uniforme e as disparidades entre legislações estaduais têm intensificado conflitos de competência, bitributação e um cenário de “guerra fiscal”, prejudicando contribuintes e enfraquecendo o pacto federativo.

A Emenda Constitucional nº 123/2022 representa um marco relevante nesse contexto ao ampliar a base de incidência do IPVA, incluindo veículos aquáticos e aéreos, além de estabelecer um regime fiscal diferenciado para biocombustíveis. Essa inovação normativa não apenas visa reforçar a justiça tributária, ao tributar bens de alto valor agregado, como também busca alinhar a arrecadação fiscal às metas de sustentabilidade ambiental e competitividade econômica. Contudo, sua implementação traz desafios significativos, especialmente no que tange à harmonização normativa e à mitigação de desigualdades arrecadatórias entre os estados.

Embora a literatura científica já tenha explorado aspectos técnicos e normativos do IPVA, os impactos da Emenda Constitucional nº 123/2022 e a regulamentação diferenciada para biocombustíveis permanecem pouco debatidos. Este estudo procura preencher essa lacuna, analisando como essas mudanças estruturais no sistema tributário brasileiro podem contribuir para a promoção de uma tributação mais justa e sustentável, reduzindo conflitos fiscais entre estados.

A pesquisa se justifica tanto por sua relevância acadêmica quanto prática. Ao explorar lacuna pouco explorada, a pesquisa contribui para o entendimento das mudanças estruturais no sistema tributário brasileiro. Além disso, fornece subsídios para formuladores de políticas públicas e gestores tributários interessados em promover uma tributação mais justa e alinhada aos desafios contemporâneos, como a sustentabilidade e a competitividade econômica. Em 2023, o IPVA arrecadou 81,02 bilhões de reais, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), reforçando sua relevância estratégica para as finanças estaduais.

Neste contexto, o objetivo geral foi analisar os impactos jurídicos, econômicos e sociais da ampliação da base de incidência do IPVA e da regulamentação tributária diferenciada para biocombustíveis, introduzidos pela Emenda Constitucional nº 123/2022. Para alcançar esse objetivo, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

1. Examinar o contexto histórico e normativo que motivou as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 123/2022.
2. Avaliar os impactos econômicos e ambientais da inclusão de veículos aquáticos e aéreos na base de incidência do IPVA.
3. Analisar a eficácia do regime fiscal diferenciado para biocombustíveis na promoção da competitividade econômica e sustentabilidade ambiental.
4. Identificar os desafios e oportunidades associados à harmonização normativa do IPVA no sistema federativo brasileiro.

Em alinhamento aos objetivos supracitados, a metodologia adotada foi qualitativa, com abordagem exploratória e descritiva. A análise documental e bibliográfica foi realizada com base em legislações, emendas constitucionais, jurisprudências, relatórios técnicos e revisão da literatura científica sobre

tributação, sustentabilidade e federalismo fiscal. Aplicou-se uma análise crítica para interpretar os dados coletados, considerando o recorte temporal dos últimos 10 anos e a abrangência geográfica nacional (Brasil), com foco nas diferenças interestaduais na aplicação do IPVA.

Em que pese essa metodologia, o artigo foi estruturado em cinco seções, além desta introdução. Na Seção 2, são discutidas a origem e a evolução do IPVA no Brasil, destacando suas principais características normativas. A Seção 3 analisa os conflitos de competência e os problemas de bitributação relacionados ao imposto, com base em casos emblemáticos da jurisprudência. A Seção 4 discute a ampliação da base de incidência do IPVA e os desafios associados à guerra fiscal, com ênfase nos biocombustíveis e nos veículos aquáticos e aéreos. Na Seção 5, são apresentadas considerações finais e recomendações para a harmonização normativa e o fortalecimento do pacto federativo.

1. A origem e evolução do ipva: uma análise histórica e normativa

A trajetória histórica e normativa do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no Brasil reflete mudanças estruturais no sistema tributário nacional, destacando-se pela transição da Taxa Rodoviária Única (TRU) para o atual modelo descentralizado. O quadro a seguir consolida os principais marcos legais e eventos associados à evolução do IPVA, incluindo legislações e suas respectivas contribuições para o fortalecimento do pacto federativo, a promoção de justiça tributária e os desafios decorrentes da ausência de harmonização normativa.

Quadro 1 - Legislações e Eventos Históricos Relacionados ao IPVA

Período	Legislação/Evento	Descrição/Impacto
1966	Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional)	Estabeleceu normas gerais sobre tributação, mas não contemplou o IPVA diretamente.
1969	Decreto-Lei nº 999 (Instituição da TRU)	Criou a Taxa Rodoviária Única (TRU) com alíquotas de 2% a 7%, baseadas em peso, potência e tipo de combustível.
1979	Decreto-Lei nº 1.691 (Atualização da TRU)	Atualizou limites máximos de alíquotas da TRU e especificou tributos diferenciados por tipo de veículo.

1985	Emenda Constitucional nº 27 (Criação do IPVA)	Instituiu o IPVA, transferindo a competência tributária para os estados e descentralizando a arrecadação.
1988	Constituição Federal de 1988	Determinou princípios gerais para o IPVA, como legalidade, repartição de receitas e vedação ao confisco.
1989	Lei nº 13.296 (Regulamentação estadual do IPVA em SP)	Fixou alíquota de 1% para locadoras em SP, gerando competição fiscal interestadual.
2007	Lei nº 2.877 (Redução de alíquota no RJ para locadoras)	Estabeleceu alíquota reduzida (0,5%) para locadoras, atraindo registros de frota e impactando a arrecadação de outros estados.
2015-2020	Transferência de frota para estados com condições fiscais vantajosas	Estados como RJ atraíram empresas com alíquotas reduzidas, gerando perda de arrecadação em SP (R\$ 300 milhões).

Constata-se que antes da criação do IPVA, a tributação sobre veículos no Brasil era regida pela Taxa Rodoviária Única (TRU), instituída pelo Decreto-Lei nº 999, de 1969. Regulamentada pelo Ministério dos Transportes, a TRU centralizava a arrecadação, mas apresentava limitações em atender às demandas fiscais crescentes dos estados. Essa situação foi parcialmente corrigida em 1979, quando o Decreto-Lei nº 1.691 atualizou os limites de alíquotas da TRU e introduziu critérios técnicos mais detalhados.

Em 1985, a Emenda Constitucional nº 27 substituiu a TRU pelo IPVA, descentralizando a competência tributária para os estados e promovendo a repartição equitativa da arrecadação entre estados e municípios. Esse movimento representou um avanço significativo na descentralização fiscal e no fortalecimento do pacto federativo. Contudo, a ausência de uma regulamentação nacional para o IPVA trouxe desafios de harmonização, que persistem até hoje.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o IPVA foi consolidado com diretrizes que garantem legalidade, isonomia e repartição de receitas. Inovações importantes, como a imunidade tributária para determinadas instituições e a limitação do poder de tributar, também foram incorporadas. Ainda assim, a ausência de uma Lei Complementar Nacional manteve disparidades entre legislações estaduais. Exemplos recentes, como a Lei nº 2.877/2007, do Rio de Janeiro, que reduziu alíquotas para locadoras de veículos, e a Lei nº 13.296/1989, de São Paulo, mostram como a guerra fiscal impacta a arrecadação estadual. Entre 2015 e 2020, estados com alíquotas mais vantajosas, como o Rio de Janeiro, atraíram registros de empresas, gerando perda de arrecadação significativa para estados como São Paulo.

Esses marcos evidenciam como a evolução normativa do IPVA moldou o cenário atual, ao mesmo tempo em que reforçam a necessidade de uma regulamentação nacional para consolidar a justiça tributária e reduzir os conflitos fiscais entre estados.

1.1 Especificidades da trajetória do IPVA no Brasil

Como se notou, antes da criação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a tributação sobre a propriedade de veículos no Brasil apresentava grande diversidade entre os estados, tanto nos valores cobrados quanto nos critérios adotados. Buscando padronizar essa situação, a União instituiu a Taxa Rodoviária Única (TRU) por meio do Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969. Regulamentada pelo Ministério dos Transportes, a TRU incidia sobre o registro e o licenciamento anual de veículos em todo o território nacional. As alíquotas variavam de 2% a 7%, sendo calculadas com base em parâmetros técnicos, como peso, potência e ano de fabricação (BRASIL, 1969).

De acordo com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 999/1969, as tabelas utilizadas para cálculo da TRU deveriam considerar aspectos técnicos como peso, potência, capacidade máxima de tração, ano de fabricação e tipo de combustível, entre outros critérios (BRASIL, 1969). Essas normas foram atualizadas pelo Decreto-Lei nº 1.691/1979, que detalhou os limites máximos das alíquotas aplicáveis, variando de 2% a 7%, conforme o tipo de veículo e sua finalidade. Por exemplo, veículos de passeio e utilitários poderiam ser tributados em até 7% de seu valor venal, enquanto veículos de transporte público teriam alíquotas reduzidas a 3%.

Embora a TRU tenha contribuído para uma centralização inicial, sua capacidade de atender às crescentes demandas tributárias dos estados era limitada. Em 1985, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 27, o IPVA foi instituído como sucessor da TRU. A competência tributária foi transferida para os estados, mantendo-se o proprietário do veículo como contribuinte. Além disso, a arrecadação foi repartida de forma equitativa: 50% do montante para o estado onde o veículo estivesse registrado e os outros 50% para o município correspondente (BRASIL, 1985). Essa medida fortaleceu o pacto federativo por meio da descentralização fiscal.

O artigo 23, §13, da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 27/1985, determinou que 50% da arrecadação do IPVA deveria ser destinada ao estado responsável pela fiscalização e 50% ao município onde o veículo estivesse registrado. Essa política visava fortalecer a cooperação entre entes federativos e equilibrar a distribuição de recursos tributários (BRASIL, 1985).

Com a Constituição Federal de 1988, as diretrizes principais do IPVA foram mantidas, incluindo a repartição de receitas e a sujeição aos princípios tributários fundamentais, como legalidade, isonomia, irretroatividade, vedação ao confisco e anterioridade. A Constituição também determinou a obrigatoriedade de uma Lei Complementar Nacional para estabelecer normas gerais sobre o imposto, visando uniformizar sua aplicação (BRASIL, 1988).

A Carta Magna também trouxe inovações importantes, como a imunidade tributária para templos religiosos, partidos políticos e instituições de assistência social, bem como a limitação do poder de tributar, que garante maior proteção aos contribuintes (BRASIL, 1988). Além disso, foi fixado que o fato gerador do IPVA para veículos usados, ocorreria no dia 1º de janeiro de cada ano, permitindo que as bases de cálculo fossem ajustadas para refletir o valor mais próximo do mercado.

As disparidades nas alíquotas são exemplificadas pelas legislações dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro. São Paulo aplica uma alíquota de 1% para veículos de locadoras, enquanto o Rio de Janeiro adota uma alíquota reduzida de 0,5% para os mesmos casos. Como consequência, empresas que operam em ambos os estados frequentemente optam por registrar suas frotas no Rio de Janeiro, gerando impactos negativos para a arrecadação paulista.

Diante da ausência de Lei Complementar Nacional a dispor sobre a regras e disposições gerais, o Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou a validade das legislações estaduais desde que respeitem os princípios constitucionais (BRASIL, 1988). Assim, a legislação brasileira reconhece a competência plena dos estados para legislar sobre o IPVA, conforme o artigo 24, §3º, da Constituição Federal de 1988. Contudo, a existência de múltiplas legislações a dispor sobre regras gerais de um imposto de competência estadual apresenta consequências indesejáveis, como bitributação e competição fiscal entre os estados.

A experiência histórica do Código Tributário Nacional (CTN), promulgado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é relevante nesse contexto. Embora tenha sido originalmente uma lei ordinária, o CTN foi recepcionado como Lei Complementar pela Constituição de 1988, tornando-se referência normativa para o sistema tributário nacional, ao dispor sobre a regras gerais dos mais variados tributos do ordenamento jurídico brasileiro. Contudo, por ter sido instituído antes do IPVA, o CTN não contemplou disposições específicas sobre esse imposto, limitando-se a diretrizes gerais.

Destaca-se que a harmonização normativa por meio de uma Lei Complementar Nacional para o IPVA contemplaria os elementos essenciais do tributo — como fato gerador, base de cálculo e alíquotas — e fortaleceria o pacto federativo. De modo a garantir segurança jurídica, com potencial redução das desigualdades arrecadatórias entre os estados.

Entretanto, a ausência de regulamentação nacional moldou o cenário atual de disputas fiscais, exacerbando os desafios para a harmonização do IPVA. A falta de uma Lei Complementar Nacional permitiu que os estados adotassem políticas tributárias descoordenadas, frequentemente pautadas por interesses regionais. Essa desarticulação facilitou a concessão de benefícios fiscais, que, embora atrativos para empresas, intensificaram a guerra fiscal entre unidades federativas, comprometendo o pacto federativo e a equidade arrecadatória.

Um exemplo notável é a concessão de alíquotas reduzidas para empresas locadoras de veículos. O estado do Rio de Janeiro, ao adotar uma alíquota de apenas 0,5% para essa categoria, atraiu um número expressivo de empresas que registram suas frotas localmente. Esse movimento impactou a arrecadação de outros estados, como São Paulo, que, apesar de aplicar uma alíquota competitiva de 1% para locadoras, perdeu mais de R\$ 300 milhões em arrecadação entre 2015 e 2020 devido a transferências de frotas para estados vizinhos com condições fiscais mais vantajosas.

Além disso, a ausência de critérios técnicos unificados, como base de cálculo e fato gerador, gerou controvérsias sobre a aplicação do tributo. No Paraná, a isenção concedida a empresas de transporte coletivo entre 2016 e 2022 resultou em uma renúncia fiscal estimada em R\$ 150 milhões, conforme levantamento do Tribunal de Contas Estadual. Embora tenha

beneficiado empresas e, indiretamente, os usuários do transporte público, essa política evidenciou as dificuldades de equilibrar interesses regionais com as demandas nacionais.

Esses casos ilustram como a falta de um marco regulatório nacional perpetua desigualdades e ineficiências no sistema tributário. Além de prejudicar a arrecadação estadual, tal desarmonia compromete a segurança jurídica dos contribuintes, que enfrentam bitributação e divergências nos critérios de incidência. Uma Lei Complementar Nacional, ao consolidar diretrizes uniformes, poderia alinhar incentivos fiscais aos objetivos constitucionais, promovendo um sistema tributário mais competitivo e equilibrado para os entes federativos e os contribuintes.

2. Conflitos de competência e bitributação: o ipva e a segurança jurídica

O IPVA, caracterizado como um imposto real incidente sobre bens móveis, apresenta desafios estruturais que frequentemente desencadeiam conflitos de competência entre os estados brasileiros. O principal ponto de controvérsia reside na definição uniforme e segura do local de ocorrência do fato gerador, tradicionalmente fixado em 1º de janeiro de cada ano, bem como na identificação do ente federativo responsável pela relação tributária, isto é, aquele que detém o direito ao crédito tributário.

A ausência de uma legislação complementar específica que harmonize as disposições estaduais sobre o IPVA é um dos fatores que intensifica os conflitos. Como apontado por Pacobahyba e Tomé (2017), a interpretação do alcance da expressão “veículos automotores” e a ausência de critérios normativos claros dificultam a aplicação uniforme do tributo, resultando em disputas frequentes entre os entes federativos. Além disso, a divergência entre as legislações estaduais acerca do critério para determinar o local de ocorrência do fato gerador aprofunda essas controvérsias. Alguns estados adotam como referência o domicílio fiscal do proprietário, enquanto outros utilizam o local de registro e licenciamento do veículo como parâmetro principal.

Essas diferenças normativas geram conflitos que frequentemente necessitam de intervenção judicial. Além disso, os estados têm buscado estratégias diversas para assegurar a arrecadação do IPVA, incluindo o uso de critérios ambientais para incentivar o uso de veículos menos poluentes, como

destacado por Cunha et al. (2022). Essas iniciativas, embora positiva do ponto de vista extrafiscal, também geram questionamentos sobre sua compatibilidade com o princípio da legalidade tributária. Portanto, as disparidades normativas e a ausência de uma regulamentação clara para o IPVA destacam a importância de um debate legislativo mais aprofundado para minimizar os conflitos de competência e garantir maior segurança jurídica.

Nessa seara, um caso emblemático é o julgamento do Tema 708 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG. Nesse processo, discutiu-se qual estado seria o sujeito ativo da relação tributária referente ao IPVA de uma empresa com sede e domicílio fiscal únicos em Minas Gerais, mas que havia registrado e licenciado seus veículos no estado de Goiás. Em decisão apertada (6 votos a 5), o STF estabeleceu que o sujeito ativo seria o estado de Minas Gerais, enfatizando o vínculo substancial do contribuinte com o estado de sua sede. Firmou-se a tese de que “a Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário” (BRASIL, STF, 2018). Essa decisão privilegiou o domicílio fiscal em detrimento do local de registro e licenciamento.

Outro caso de destaque, ainda em julgamento, é o Recurso Extraordinário nº 1.357.421/SP, já com repercussão geral reconhecida. A controvérsia envolve uma empresa locadora de veículos com sede no estado do Paraná, mas que possui filial e opera no estado de São Paulo. A Lei paulista nº 13.296, de 2008, estabelece que o fato gerador do IPVA ocorre no local onde o veículo é colocado à disposição para locação, independentemente do domicílio fiscal do proprietário (SÃO PAULO, 2008). Em contrapartida, a Lei paranaense nº 14.260, de 2003, prevê que o IPVA é devido ao estado onde o veículo foi registrado e licenciado, independentemente do local de uso (PARANÁ, 2003). Essa discrepância gerou um evidente conflito. No caso em questão, o contribuinte registrou e licenciou seus veículos no estado do Paraná, mas colocou-os para locação em São Paulo, configurando dois fatos geradores: um vinculado ao estado de registro e outro ao estado de operação. Essa duplicidade resulta em bitributação e impõe ao contribuinte insegurança jurídica quanto à definição do estado detentor do crédito tributário. O Tribunal de Justiça de São Paulo, em decisão de instância inferior, privilegiou o local da atividade

de locação, reconhecendo o estado de São Paulo como sujeito ativo da relação tributária. Esse entendimento diverge do Tema 708, uma vez que, neste caso, a empresa possui vínculo jurídico com ambos os estados devido à operação de uma filial em território paulista.

2.1 Análise Comparativa: Tema 708 x RE 1.357.421/SP - Implicações para a Harmonização Tributária

Como visto, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 708, decorrente do Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG, trouxe repercussões significativas para o cenário tributário brasileiro, especialmente no contexto do IPVA. O STF firmou a tese de que o estado competente para a cobrança do imposto é aquele onde o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário, mesmo que os veículos estejam registrados em outra unidade federativa. Essa decisão teve como principal fundamento o vínculo substancial entre o contribuinte e o ente federativo, privilegiando a segurança jurídica e a previsibilidade tributária.

Essa definição representou um avanço para a harmonização tributária ao estabelecer um critério objetivo para a identificação do sujeito ativo da relação jurídica tributária. A decisão, no entanto, também evidenciou lacunas normativas. A ausência de uma Lei Complementar Nacional que uniformize critérios de fato gerador, base de cálculo e sujeitos ativos para o IPVA continua a permitir que estados formulem legislações próprias, resultando em disparidades que favorecem a guerra fiscal.

A aplicação prática do Tema 708 gerou impactos significativos. Por um lado, contribuiu para reduzir conflitos judiciais decorrentes de registros estratégicos de veículos em estados com alíquotas menores. Por outro, prejudicou a arrecadação de estados como Goiás, que utilizavam políticas de incentivos fiscais para atrair contribuintes.

Além disso, a tese firmada no Tema 708 reforça a centralidade da segurança jurídica como um pilar do pacto federativo. Ao definir o domicílio fiscal como critério principal, a decisão trouxe previsibilidade para contribuintes, especialmente empresas, que antes enfrentavam incertezas devido à fragmentação legislativa. Entretanto, sem um marco normativo abrangente, essa segurança permanece parcial, uma vez que

outros aspectos do IPVA, como alíquotas e bases de cálculo, continuam sujeitos a discrepâncias interestaduais.

No contraponto, Recurso Extraordinário nº 1.357.421/SP, ainda em julgamento, apresenta uma controvérsia distinta, mas igualmente relevante para a discussão sobre harmonização tributária. O caso trata de um conflito entre os estados do Paraná e São Paulo, envolvendo uma empresa locadora de veículos com sede no Paraná, mas que opera em São Paulo. Enquanto o Paraná considera o local de registro e licenciamento do veículo como critério para a cobrança do IPVA, São Paulo adota como parâmetro o local onde o veículo é efetivamente utilizado para locação. Essa divergência normativa resultou em uma duplicidade de fatos geradores e na consequente bitributação.

Ao comparar os dois casos, destaca-se que o Tema 708 e o RE 1.357.421/SP abordam aspectos complementares da complexidade tributária do IPVA. O Tema 708 se concentrou na relação direta entre contribuinte e ente tributante, estabelecendo um critério único e objetivo (o domicílio fiscal). Já o RE 1.357.421/SP reflete os desafios das operações multijurisdicionais, em que o contribuinte possui vínculos econômicos e operacionais em mais de um estado.

Ao observar os dois casos nota-se a existência de Pontos de Convergência, precisamente: (a) ambos os casos ilustram a ausência de uniformidade normativa no IPVA, destacando a necessidade de uma regulamentação nacional; (b) as duas decisões têm como objetivo mitigar conflitos de competência entre estados e promover maior segurança jurídica para os contribuintes; (c) ambos expõem como a guerra fiscal pode enfraquecer o pacto federativo e gerar distorções arrecadatórias.

Contudo, é evidente também os pontos de Divergência, tais quais: (i) o Tema 708 prioriza o vínculo substancial entre contribuinte e estado, consolidando o critério do domicílio fiscal. No RE 1.357.421/SP, a disputa envolve a definição de um critério baseado no uso econômico do bem, que gera implicações práticas para empresas com operações interestaduais; (ii) enquanto o Tema 708 tem como foco principal empresas que utilizam registros estratégicos para reduzir sua carga tributária, o RE 1.357.421/SP aborda situações em que o uso do veículo ocorre em um estado diferente daquele onde foi registrado; (iii) a análise desses casos reforça

que a ausência de um marco regulatório nacional perpetua a insegurança jurídica e os conflitos de competência entre estados. Embora decisões judiciais pontuais possam estabelecer precedentes importantes, elas não substituem a necessidade de uma Lei Complementar Nacional que uniformize os critérios para o IPVA, promovendo maior justiça fiscal e eficiência arrecadatória.

Esses casos ilustram a complexidade das relações tributárias envolvendo o IPVA e os impactos diretos das decisões judiciais na prática tributária dos estados e na dinâmica operacional dos contribuintes. No Tema 708, a tese firmada pelo STF trouxe maior previsibilidade para situações em que empresas registram seus veículos em estados diferentes do domicílio fiscal. Já no Recurso Extraordinário nº 1.357.421/SP, o cenário revela como a ausência de regulamentação nacional intensifica os conflitos entre estados e gera insegurança jurídica para os contribuintes. A duplicidade de fatos geradores decorrente da divergência legislativa entre São Paulo e Paraná não apenas impõe uma carga tributária indevida, mas também sobrecarrega o Judiciário com litígios tributários que poderiam ser evitados com normas uniformes.

Para os contribuintes, essas disputas têm implicações práticas significativas. Empresas que operam em mais de um estado enfrentam dificuldades para planejar suas operações logísticas e fiscais, especialmente porque a definição do estado sujeito ativo pode variar conforme o entendimento judicial ou as especificidades das legislações estaduais. Esse cenário também eleva o custo de conformidade tributária, exigindo controles rigorosos para evitar autuações.

Além disso, esses conflitos impactam na competitividade entre unidades federativas. A busca por atrair contribuintes leva estados a flexibilizar suas legislações tributárias, muitas vezes em detrimento da arrecadação a longo prazo ou da equidade entre os contribuintes. Por outro lado, os entendimentos divergentes reforçam a necessidade de uma Lei Complementar Nacional que estabeleça critérios claros e objetivos, evitando bitributação e disputas interestaduais.

Os dois casos revelam a necessidade de ações legislativas para superar as limitações das soluções casuísticas. A Lei Complementar Nacional poderia consolidar critérios objetivos, como o fato gerador e o sujeito ativo, além de propor mecanismos de compensação para estados que perdem arrecadação em decorrência da harmonização. Sem tais medidas, a

fragmentação normativa continuará prejudicando tanto os estados quanto os contribuintes.

A harmonização normativa também precisará equilibrar os interesses federativos, respeitando as peculiaridades regionais, mas garantindo que todos os estados atuem dentro de diretrizes claras e uniformes. O aprendizado derivado de casos como o Tema 708 e o RE 1.357.421/SP deve servir de base para a construção de um sistema tributário mais eficiente e equitativo.

Em adição, constata-se que a jurisprudência do STF tem desempenhado um papel crucial na interpretação das lacunas legislativas do IPVA, especialmente em razão da ausência de regulamentação nacional. Decisões como as dos casos Tema 708 e Recurso Extraordinário nº 1.357.421/SP indicam os limites das soluções casuísticas e a urgência de normas gerais que harmonizem as práticas estaduais e promovam a segurança jurídica. Apenas uma Lei Complementar Nacional será capaz de consolidar diretrizes uniformes, fortalecer o pacto federativo e garantir justiça fiscal tanto para os estados quanto para os contribuintes.

3. A ampliação da base de incidência do ipva pela reforma tributária e os desafios da guerra fiscal

Como visto, o IPVA é um tributo estadual de relevante função fiscal, sendo uma das principais fontes de receita para a manutenção de serviços públicos e a realização de investimentos pelos estados brasileiros. Previsto no artigo 155, inciso III, da Constituição Federal de 1988, o IPVA é classificado como um imposto real, pois incide sobre a riqueza representada pelo bem tributado, sem considerar características pessoais do contribuinte. Sua base de cálculo é o valor de mercado do veículo, sendo o proprietário o sujeito passivo do tributo. Entretanto, as disparidades nas alíquotas praticadas pelos estados evidenciam desigualdades tributárias que impactam a competitividade regional e influenciam decisões estratégicas de empresas e indivíduos.

Até a Reforma Tributária de 2023, o IPVA abrangia exclusivamente veículos terrestres. Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 123/2023, a incidência do imposto foi ampliada para incluir veículos aquáticos e aéreos, como barcos, aviões e helicópteros. Essa mudança

visa aumentar a arrecadação, especialmente em setores de maior poder aquisitivo. Contudo, a ampliação também traz o risco de intensificar a “guerra fiscal”, à medida que os estados podem adotar alíquotas reduzidas ou conceder benefícios específicos para atrair contribuintes de maior poder econômico. Essa prática compromete a coesão do sistema tributário e dificulta a construção de um pacto federativo equilibrado e previsível.

A ampliação da base de incidência do IPVA para incluir veículos aquáticos e aéreos, anteriormente excluídos, constitui uma inovação normativa de significativa importância. Com essa inclusão, o imposto passa a abarcar bens de alto valor agregado, como barcos, aviões e helicópteros, tradicionalmente associados a contribuintes de maior poder aquisitivo. Essa medida não apenas amplia a arrecadação potencial dos estados, mas também promove maior justiça fiscal, ao assegurar que a tributação incida sobre setores mais privilegiados economicamente. Segundo dados da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), há mais de 21 mil aeronaves registradas no Brasil, com destaque para o estado de São Paulo, que concentra 25% desse total. A inclusão desses bens na base tributária reforça o caráter redistributivo do IPVA, especialmente em estados com maior concentração de veículos aquáticos e aéreos.

A Emenda Constitucional nº 123/2023, além de ampliar a base de incidência do IPVA, estabeleceu um regime fiscal diferenciado para biocombustíveis. Essa reforma tributária alinha-se a objetivos estratégicos de sustentabilidade ambiental, competitividade econômica e mitigação de desigualdades regionais, ao mesmo tempo em que enfrenta os desafios da guerra fiscal entre os estados.

A emenda altera o artigo 225 da Constituição Federal para incluir o regime fiscal favorecido como princípio constitucional. Esse dispositivo visa assegurar que os biocombustíveis, por serem mais sustentáveis e alinhados às metas ambientais globais, tenham tributação inferior à aplicada aos combustíveis fósseis. A lógica por trás desta medida reside no incentivo ao consumo de fontes de energia renováveis, reduzindo as emissões de gases de efeito estufa e promovendo a transição energética no setor de transportes. Além disso, a manutenção de alíquotas reduzidas para biocombustíveis estimula a competitividade de suas cadeias produtivas, beneficiando setores econômicos relevantes, como a produção de etanol e biodiesel.

Apesar de seus méritos, a ampliação da base de incidência e o tratamento tributário diferenciado para biocombustíveis trazem desafios significativos. A ausência de uma regulamentação uniforme pode intensificar a guerra fiscal entre os estados, que já enfrentam dificuldades em harmonizar suas políticas tributárias. A possibilidade de estados competirem por contribuintes de alta renda, utilizando alíquotas reduzidas ou incentivos específicos, compromete a coesão do pacto federativo e gera instabilidade no sistema tributário.

Um exemplo significativo das disparidades tributárias é observado nas legislações dos estados do Rio de Janeiro e de São Paulo. Enquanto o Rio de Janeiro aplica uma alíquota reduzida de 0,5% para veículos elétricos e frotas de locadoras, São Paulo adota alíquotas de 1% para veículos similares. Essa diferença incentiva empresas de locação de veículos a registrarem suas frotas em estados com condições tributárias mais vantajosas, mesmo que os veículos sejam efetivamente utilizados em outros territórios. Essa prática resulta em perdas arrecadatórias para estados com alíquotas mais elevadas, ampliando as desigualdades fiscais entre as unidades federativas.

É urgente o enfrentamento desta questão, para tal a análise internacional oferece lições valiosas sobre a harmonização de sistemas tributários descentralizados, tal qual discutido na sequência.

3.1 A busca do equilíbrio como fonte de inspiração para proposição de um modelo nacional

A harmonização de sistemas tributários descentralizados busca criar um equilíbrio entre a autonomia fiscal local e a coordenação centralizada, evitando problemas como dupla tributação, competição fiscal prejudicial e evasão fiscal. Esse processo, embora conceitualmente promissor, apresenta desafios significativos, especialmente em contextos de grande diversidade econômica e social. Esses desafios ilustram a complexidade de adotar um modelo único de harmonização fiscal, exigindo adaptações para contextos locais.

Casos de outros países ajudam a ilustrar os diferentes caminhos para a harmonização. Na Nigéria, por exemplo, o Joint Tax Board (JTB) foi criado para mitigar problemas como dupla tributação e evasão fiscal em um sistema tributário altamente descentralizado. Essa entidade atua na padronização das políticas fiscais e no fortalecimento dos mecanismos de

fiscalização entre estados, buscando reduzir a competição fiscal predatória (Ewim et al., 2024). Entretanto, a implementação encontra obstáculos como disparidades tecnológicas e resistências políticas, que minam a eficácia das reformas propostas. Já na China, o Sistema de Compartilhamento de Impostos (TSS), introduzido em 1994, recentralizou a coleta de receitas fiscais, corrigindo os excessos de uma descentralização anterior que comprometeu os resultados econômicos. Embora a medida tenha promovido estabilidade e crescimento, reformas subsequentes mostraram que incentivos conflitantes entre o governo central e as administrações locais continuam sendo um desafio (Jia; Ding; Liu, 2020).

O modelo canadense de harmonização fiscal também oferece uma abordagem interessante, ao adotar normas federais que conciliam autonomia provincial e integração tributária nacional. A aplicação de métodos como a repartição formal assegura equilíbrio e previsibilidade, minimizando disputas fiscais e promovendo maior coesão (Kovač, 2019). No entanto, mesmo em sistemas bem-sucedidos, a complexidade administrativa pode criar barreiras para contribuintes menores e gerar desafios relacionados à transparência. Esses exemplos mostram que, embora as soluções técnicas possam parecer promissoras, a harmonização fiscal requer considerações institucionais, políticas e sociais que frequentemente ultrapassam os limites do campo econômico, revelando-se uma questão multidisciplinar.

No Brasil, o debate sobre harmonização tributária deve considerar essas experiências internacionais, adaptando as lições aprendidas às especificidades nacionais. A proposta de uma Lei Complementar Nacional para o IPVA, por exemplo, busca uniformizar normas fiscais sem comprometer a autonomia estadual, inspirando-se em parte no modelo canadense. Contudo, a aplicação prática dessa ideia enfrenta desafios como a resistência de estados que se beneficiam de alíquotas diferenciadas e a falta de infraestrutura para fiscalizar de forma eficaz em regiões menos desenvolvidas. Além disso, o contexto brasileiro de profundas desigualdades regionais exacerba o risco de que a harmonização aumente a concentração de recursos nas áreas mais ricas, ampliando disparidades ao invés de reduzi-las (Kovač, 2019; Ewim et al., 2024). Assim, mecanismos de compensação e políticas redistributivas seriam imprescindíveis para garantir que a uniformização tributária não prejudique regiões menos favorecidas.

Uma análise crítica dessas abordagens revela que a harmonização tributária não pode ser tratada como um objetivo exclusivamente técnico ou econômico, mas como parte de uma estratégia política e social mais ampla. A experiência da UE demonstra que mesmo sistemas avançados enfrentam desafios ao implementar medidas padronizadas em contextos diversos, enquanto exemplos como a China mostram os riscos de sobrecarga administrativa e incentivos desalinhados (Jia; Ding; Liu, 2020). A Nigéria, por sua vez, destaca a importância de fortalecer instituições fiscais locais para viabilizar a harmonização. No Brasil, esses aprendizados podem informar o desenvolvimento de políticas que respeitem a diversidade regional, promovam justiça fiscal e contribuam para uma coesão econômica sustentável. Contudo, é imprescindível que o debate seja fundamentado em dados empíricos robustos e considere a complexidade política, econômica e social do país.

Por fim, a harmonização de sistemas tributários descentralizados deve ser vista como um processo contínuo e adaptativo, exigindo ajustes regulares e diálogo intergovernamental para manter seu equilíbrio. Modelos híbridos, que combinam autonomia local com coordenação centralizada, mostram-se particularmente promissores em cenários complexos como o brasileiro. Entretanto, a implementação eficaz requer mais do que apenas reformas legislativas: ela demanda investimentos em tecnologia, capacitação institucional e mecanismos que garantam a cooperação entre os entes federativos. Ao aprender com os sucessos e desafios enfrentados por outros países, o Brasil tem a oportunidade de desenvolver um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado às suas necessidades regionais.

3.2 Propostas para enfrentamento das disparidades a luz da experiência internacional

Enquanto a regulamentação nacional do IPVA não é implementada, estados brasileiros podem adotar medidas pragmáticas e alinhadas às melhores práticas internacionais para mitigar conflitos tributários e promover maior coesão federativa. Uma estratégia inicial seria a celebração de convênios interestaduais, coordenados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para definir critérios uniformes sobre alíquotas mínimas e máximas, bem como o local do fato gerador do tributo. Essa abordagem

espelha a prática da União Europeia no campo do IVA, onde diretrizes comuns são adaptadas às realidades locais, garantindo uniformidade sem sacrificar a autonomia fiscal (Torres, 2024). Esses convênios, ao estabelecer parâmetros claros e mutuamente acordados, não apenas reduziram disputas fiscais, mas também criaram um ambiente de maior previsibilidade para os contribuintes, além de fortalecer a governança fiscal interestadual.

Outra recomendação relevante seria a criação de câmaras de mediação fiscal nos estados, para tratar litígios administrativos relacionados ao IPVA de maneira célere e eficiente. Essa proposta dialoga com práticas canadenses, onde mecanismos alternativos de resolução de disputas tributárias ajudam a evitar a judicialização, reduzindo custos e incertezas para contribuintes e administrações fiscais (Kovač, 2019). A implementação de tais câmaras seria especialmente relevante no Brasil, onde a morosidade do sistema judiciário frequentemente inviabiliza soluções rápidas e eficazes para disputas fiscais. Além disso, essas câmaras poderiam servir como fóruns para a construção de soluções colaborativas, alinhadas aos princípios constitucionais de equidade e eficiência tributária.

Do ponto de vista tecnológico, a integração de bases de dados fiscais entre estados representaria um avanço crucial. Sistemas interligados, como os utilizados na China para monitorar receitas fiscais em um ambiente descentralizado, poderiam ser adaptados para o Brasil, permitindo maior controle sobre o registro e a movimentação de veículos entre jurisdições (Jia; Ding; Liu, 2020). Essas ferramentas tecnológicas possibilitaram, por exemplo, a identificação de veículos registrados em estados com alíquotas reduzidas, mas que operam predominantemente em outros estados, prática que atualmente gera distorções e incentiva a guerra fiscal. Além de reduzir essas disparidades, sistemas integrados aumentariam a transparência e a eficiência na fiscalização, beneficiando tanto as administrações estaduais quanto os contribuintes.

A experiência internacional também destaca a importância de mecanismos compensatórios para mitigar desigualdades entre regiões com diferentes capacidades fiscais. Na Nigéria, por exemplo, iniciativas para padronizar políticas fiscais são acompanhadas de esforços para garantir que estados menos desenvolvidos não sejam prejudicados por reformas harmonizadoras (Ewim et al., 2024). No contexto brasileiro, a criação de fundos de compensação ou redistribuição de receitas entre estados poderia auxiliar na equalização

dos efeitos da padronização do IPVA, reduzindo disparidades regionais e fortalecendo o pacto federativo. Esses mecanismos seriam essenciais para evitar que a harmonização normativa amplie desigualdades já existentes, principalmente em estados com menor arrecadação per capita.

Portanto, enquanto uma regulamentação nacional abrangente para o IPVA não é estabelecida, a adoção dessas medidas práticas — convênios interestaduais, câmaras de mediação fiscal, ferramentas de fiscalização compartilhada e mecanismos compensatórios — pode oferecer soluções imediatas e preparatórias para uma futura harmonização normativa. Essas iniciativas, fundamentadas em modelos internacionais e adaptadas à realidade brasileira, têm o potencial de minimizar conflitos fiscais, promover justiça tributária e fortalecer o pacto federativo. Além disso, a integração de tecnologia e a cooperação entre estados podem criar as bases para um sistema tributário mais transparente e eficiente, alinhado às demandas de um país federativo e marcado por desigualdades regionais como o Brasil.

Considerações finais

A presente pesquisa buscou responder à questão central de como a ampliação da base de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o estabelecimento de um regime fiscal diferenciado para biocombustíveis, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 123/2022, podem contribuir para a promoção da justiça tributária, a sustentabilidade ambiental e a redução de conflitos fiscais entre os estados. Por meio de uma análise qualitativa e interdisciplinar, foram investigados os aspectos normativos, econômicos e ambientais dessas inovações, identificando tanto seus potenciais avanços quanto os desafios para sua efetivação.

Em relação ao objetivo geral, o estudo demonstrou que a ampliação da base de incidência do IPVA para veículos aquáticos e aéreos representa um avanço significativo em termos de justiça tributária, ao incluir bens de alto valor agregado que, até então, estavam fora do escopo do imposto. Esse movimento atende a princípios constitucionais de equidade, uma vez que aumenta a arrecadação sobre bens associados a contribuintes de maior poder aquisitivo. Além disso, o regime fiscal diferenciado para biocombustíveis promove não apenas a competitividade desses produtos no

mercado interno, mas também a sustentabilidade ambiental, incentivando a transição energética e reduzindo as emissões de gases de efeito estufa.

Ao longo da discussão, constatou-se que as mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 123/2022 possuem um duplo impacto. Por um lado, ampliam a arrecadação estadual e promovem incentivos à adoção de combustíveis renováveis, alinhando-se às demandas globais de sustentabilidade. Por outro lado, a ausência de uma regulamentação complementar uniforme tem o potencial de intensificar os conflitos fiscais entre os estados, uma vez que incentivos tributários regionais podem desestabilizar a coesão federativa e gerar novas disparidades arrecadatórias.

Os resultados do estudo são particularmente relevantes para o campo da governança fiscal no Brasil, destacando como mudanças na estrutura tributária podem alinhar objetivos de arrecadação com políticas públicas ambientais. A análise também ressalta a importância de harmonização normativa para mitigar a guerra fiscal e evitar a bitributação, fatores que geram insegurança jurídica para contribuintes e enfraquecem o pacto federativo.

Ainda assim, a pesquisa evidencia lacunas que merecem aprofundamento em estudos futuros. Primeiramente, sugere-se investigar os impactos econômicos diretos da ampliação da base de incidência do IPVA nos estados que concentram maior número de veículos aquáticos e aéreos. Em segundo lugar, é necessário avaliar a eficácia do regime fiscal diferenciado para biocombustíveis no longo prazo, considerando tanto seu impacto ambiental quanto sua influência no mercado de combustíveis fósseis. Por fim, recomenda-se o desenvolvimento de pesquisas que analisem modelos internacionais de harmonização tributária, como os sistemas da União Europeia e do Canadá, para verificar sua aplicabilidade no contexto brasileiro.

Conclui-se que a Emenda Constitucional nº 123/2022 representa um marco significativo na evolução do sistema tributário brasileiro, promovendo avanços importantes em direção à justiça fiscal e à sustentabilidade. Entretanto, sua consolidação como instrumento eficaz dependerá da implementação de uma Lei Complementar Nacional que harmonize as políticas tributárias entre os estados, fortalecendo o pacto federativo e garantindo segurança jurídica. Dessa forma, o debate científico sobre o IPVA permanece aberto, exigindo análises contínuas que contribuam para o aprimoramento do sistema tributário e para o desenvolvimento sustentável no Brasil.

Referências

- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 5 out. 1988.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 999, de 21 de outubro de 1969**. Institui a Taxa Rodoviária Única e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 24 out. 1969.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985**. Dá nova redação ao art. 23 da Constituição Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 29 nov. 1985.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 1016605/MG. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 2018.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 1357421/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, em julgamento.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 424991/MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 31 maio 2004. Diário da Justiça: seção 1, Brasília, DF, 23 jun. 2004.
- CIRELLI, Gabriela Lopes; SANTIN, Valter Foletto. Imposto Sobre A Propriedade De Veículos Automotores (IPVA) E Sua Inaplicabilidade Às Embarcações E Aeronaves. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 6, n. 1, p. 1-22, 2020.
- CUNHA, Felipe Gustavo Gomes et al. O uso da Extrafiscalidade dos Impostos Estaduais como Medida de Implementação de Políticas Públicas Ambientais. **Id on Line. Revista de Psicologia**, v. 16, n. 60, 2022.
- DING, Yi; MCQUOID, Alexander; KARAYALCIN, Cem. Fiscal decentralization, fiscal reform, and economic growth in china. **China Economic Review**, v. 53, p. 152-167, 2019.
- EWIM, Chikezie Paul-Mikki et al. A regulatory model for harmonizing tax collection across Nigerian states: The role of the joint tax board. **International Journal of Advanced Economics**, v. 6, n. 9, 2024.

- JIA, Junxue; DING, Siying; LIU, Yongzheng. Decentralization, incentives, and local tax enforcement. **Journal of urban economics**, v. 115, p. 103225, 2020.
- KOVAČ, Matjaž. **Harmonization of European corporate taxation**. In: **Proceedings of 2nd International Conference on Business, Management and Economics**, 2019
- PACOBAYHA, Fernanda Mara Macedo; TOMÉ, Fabiana Del Padre. O ipva e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da adi nº 5654. **Revista Jurídica da FA7**, v. 14, n. 2, p. 81-99, 2017.
- PARANÁ. **Lei nº 14.260, de 22 de dezembro de 2003**. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Paraná, Curitiba, PR, 23 dez. 2003.
- RIO DE JANEIRO. **Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997**. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 23 dez. 1997.
- SÃO PAULO. **Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 24 dez. 2008.
- SOLANA, Antonio Avilés. Evaluación del plan de armonización fiscal en la Unión Europea. **Semestre Económico**, v. 12, n. 2, p. 34-53, 2023.
- TORRES, Jorge Sevilla. Tax harmonization policies in the European Union: analysis compared. **Semestre Económico**, v. 13, n. 1, p. 11-23, 2024.

