

**Centro Universitário de Brasília – UniCEUB**  
**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento**  
**Programa de Mestrado e Doutorado em Direito**

**EDERLEI NORBERTO MAJOLO**

**A APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO ÀS OBRIGAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS**

**Brasília**

**2022**

**EDERLEI NORBERTO MAJOLO**

**A APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO ÀS OBRIGAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de mestre no Programa de Mestrado e Doutorado em Direito do Centro Universitário de Brasília, sob a orientação do professor Doutor Ivo Teixeira Gico Júnior.

**Brasília**

**2022**

MAJOLO, Ederlei Norberto. A Aplicação da Análise de Impacto Regulatório às Obrigações Tributárias Acessórias/Ederlei Norberto Majolo. Brasília: UniCEUB, 2022.

Orientação: Prof. Dr. Ivo Teixeira Gico Júnior.

Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Centro Universitário de Brasília- UniCEUB, Programa de Mestrado e Doutorado em Direito, 2022.

1. Análise de impacto regulatório. 2. AIR. 3. Obrigações tributárias acessórias. 4. Sistema Público de Escrituração Digital. 5. SPED.

**EDERLEI NORBERTO MAJOLO**

**A APLICAÇÃO DA ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO ÀS OBRIGAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de mestre no programa de Mestrado e Doutorado em Direito do Centro Universitário de Brasília, sob a orientação do professor Doutor Ivo Teixeira Gico Júnior.

Dissertação defendida e aprovada em:

Banca Examinadora:

---

Professor Dr. Ivo Teixeira Gico Júnior (Orientador)  
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB)

---

Professor Doutor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy  
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB) – Examinador

---

Professor Doutor Fernando Boarato Meneghin  
Examinador Externo

## **DEDICATÓRIA**

À minha mãe por sempre iluminar meu caminho.  
À minha esposa pela dedicação e parceria incansáveis.  
Às minhas filhas por darem sentido a todos os esforços.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao professor Ivo Teixeira Gico Júnior pela orientação e pelas provocações intelectuais sempre muito pertinentes e que muito contribuíram para minha formação. À Receita Federal do Brasil pelo apoio durante o mestrado e na elaboração deste trabalho.

## RESUMO

O presente trabalho parte da premissa de obrigatoriedade da análise de impacto regulatório (AIR) para a criação e modificação de obrigações tributárias acessórias no âmbito federal, tendo em vista as inovações legislativas ocorridas recentemente, como a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica – Lei nº 13.874/2019, Regulamento do AIR para a Administração Pública Federal – Decreto nº 10.411/2020, normas internas dos órgãos públicos federais e os estudos surgidos após elas.

A partir disso será apresentado um modelo a ser utilizado para efetivar essa obrigatoriedade de análise. Assim, será importante analisarmos a definição de obrigação acessória e suas premissas, sua importância e exemplos de informações solicitadas através dela. Na sequência, abordaremos o que é a análise de impacto regulatório, seu histórico e principais características para então propor uma forma de aplicação dessa análise àquelas obrigações.

O procedimento metodológico em utilização parte do contexto teórico-bibliográfico, analisando textos de livros, artigos e demais publicações jurídicas e econômicas, com uma abordagem hipotético-dedutiva.

O estudo desse tema faz-se necessário pelas dúvidas sobre a abrangência dessa nova legislação em relação aos atos administrativos, especialmente na administração tributária. Não apenas o tema AIR é novo para a administração pública federal direta, mas, também, as obrigações tributárias acessórias, em tempos recentes, atingiram graus de complexidade e obrigatoriedade pouco estudados na doutrina jurídica. O trabalho pretende abordar essas novidades, destacando a hipótese de que a aplicação da AIR a essas obrigações eletrônicas não apenas protege o cidadão, mas, também, legitima o complexo trabalho realizado pela Administração Tributária.

Palavras-chave: Análise de impacto regulatório. AIR. Obrigações tributárias acessórias. Sistema Público de Escrituração Digital. SPED.

## **ABSTRACT**

The present work starts from the premise of mandatory regulatory impact assessment (RIA) for the creation and modification of accessory tax obligations at the federal level, in view of recent legislative innovations, such as the Declaration of Economic Freedom Rights - Law n° 13.874/2019, RIA Regulation for the Federal Public Administration - Decree No. 10.411/2020, internal rules of federal public agencies and the studies emerged after them.

From this, a model will be presented to be used to carry out this mandatory analysis. Thus, it will be important to analyze the definition of accessory obligation and its premises, its importance and examples of information requested through it. Next, we will discuss what regulatory impact analysis is, its history and main characteristics, and then propose a way of applying this analysis to those obligations.

The methodological procedure in use starts from the theoretical-bibliographic context, analyzing texts from books, articles, and other legal and economic publications, with a hypothetical-deductive approach.

The study of this topic is necessary because of doubts about the scope of this new legislation on administrative acts, especially in tax administration. Not only is the RIA topic new for the federal public administration, but also the accessory tax obligations, in recent times, have reached degrees of complexity and obligatoriness little studied in legal doctrine. The work intends to address these novelties, highlighting the hypothesis that the application of RIA to these electronic obligations not only protects the citizen, but also legitimizes the complex work carried out by the Tax Administration.

**Keywords:** Regulatory Impact Assessment. RIA. Accessory obligations. Public System of Digital Bookkeeping. SPED.

## LISTA DE ABREVIATURAS

AIR – Análise de Impacto Regulatório

ARR – Análise de Resultado Regulatório

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

CT-e – Conhecimento de Transporte eletrônico

CTN – Código Tributário Nacional

DANFE – Documento Auxiliar de Nota Fiscal eletrônica

DEREX - Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações

DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

ECD – Escrituração Contábil Digital

ECF – Escrituração Contábil Fiscal

EFD – Escrituração Fiscal Digital

EFD-REINF - Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais

ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributários

ESOCIAL - Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas

LACS - Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL

LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

MDF-e – Manifesto eletrônico de Documentos Fiscais

NF-e – Nota Fiscal eletrônica

NFC-e – Nota Fiscal de Consumidor eletrônica

NFS-e – Nota Fiscal de Serviços eletrônica

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OIRA - *US Office of Information and Regulatory Affairs*

OTA – Obrigação Tributária Acessória

RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Ciclo Regulatório .....	41
Figura 2 – Estrutura da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).....	79
Figura 3 – Exemplo de registros da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).....	80

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>CAPÍTULO 1 – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA: DEFINIÇÕES E PREMISSAS .....</b>	<b>16</b>
<b>1.1. O que é obrigação tributária acessória .....</b>	<b>16</b>
1.1.1. Definição legal .....	17
1.1.2. Acessoriedade .....	19
1.1.3. Dever de colaboração .....	20
1.1.4. Proporcionalidade e razoabilidade .....	23
1.1.5. Praticabilidade tributária .....	24
1.1.6. Princípio da eficiência .....	25
<b>1.2. Custo operacional das OTAs .....</b>	<b>26</b>
<b>1.3. Tradeoff entre custo de conformidade e custo de administração .....</b>	<b>28</b>
<b>1.4. Síntese conclusiva .....</b>	<b>31</b>
<b>CAPÍTULO 2 – O QUE É ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO? .....</b>	<b>33</b>
<b>2.1. A Análise de Impacto Regulatório (AIR) .....</b>	<b>34</b>
<b>2.2. Breve histórico da AIR .....</b>	<b>41</b>
2.2.1. Estados Unidos .....	42
2.2.2. Inglaterra .....	45
2.2.3. União Europeia .....	46
2.2.4. Brasil .....	47
<b>2.3. Relatório de AIR .....</b>	<b>51</b>
<b>2.4. Metodologias de AIR .....</b>	<b>56</b>
<b>2.5. A Análise de Resultado Regulatório (ARR) .....</b>	<b>61</b>
<b>2.6. Síntese conclusiva .....</b>	<b>64</b>
<b>CAPÍTULO 3 – COMO SE APLICA AIR ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS? .....</b>	<b>67</b>
<b>3.1. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) .....</b>	<b>68</b>
3.1.1. Origem do SPED e a busca pela redução do custo operacional .....	68
3.1.2. Documentos fiscais .....	72

3.1.3. Escriturações fiscais .....	74
3.1.4. A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) .....	78
<b>3.2. Metodologias de AIR aplicáveis às OTAs .....</b>	<b>78</b>
<b>3.3. Aplicação (hipotética) da AIR à ECF .....</b>	<b>85</b>
<b>3.4. Do modelo do SPED ao modelo da AIR .....</b>	<b>91</b>
<b>3.5. Síntese conclusiva .....</b>	<b>92</b>
<b>CAPÍTULO 4 – DIFICULDADES ENCONTRADAS NA APLICAÇÃO DA AIR ÀS</b>	
<b>OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS .....</b>	<b>94</b>
4.1. Os casos de urgência .....	95
4.2. Os casos de baixo impacto .....	97
4.3. A aplicação da Análise de Resultado Regulatório (ARR) .....	98
4.4. Síntese conclusiva .....	99
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>100</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>101</b>

## INTRODUÇÃO

A Declaração de Direitos da Liberdade Econômica trouxe diversas alterações significativas para o ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se da Lei 13.784, de 20 de setembro de 2019. Entre os dispositivos lá presentes, merecem destaque, para o nosso estudo, inicialmente, o art. 16, caput e parágrafo único. Para melhor compreensão do tema, faz-se necessária a transcrição:

*Art. 16. O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial) será substituído, em nível federal, por sistema simplificado de escrituração digital de obrigações previdenciárias, trabalhistas e fiscais.*

*Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às obrigações acessórias à versão digital gerenciadas pela Receita Federal do Brasil do Livro de Controle de Produção e Estoque da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Bloco K).*

O eSocial e o Bloco K são obrigações tributárias acessórias, em meio eletrônico, criadas por normas infralegais e que fazem parte do conjunto de obrigações acessórias do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). O dispositivo legal trouxe, assim, um comando para que essas obrigações fossem substituídas por sistemas simplificados.

Esse é um exemplo da complexidade das obrigações tributárias acessórias atuais. Não apenas a quantidade de informações prestadas pode ser grande, mas também a forma como elas precisam ser transmitidas pode exigir adaptações de sistemas e de processos internos das empresas, trazendo custos elevados.

O legislador entendeu que o eSocial<sup>1</sup> e o Bloco K<sup>2</sup> precisavam ser simplificados. No entanto, assim como essas duas obrigações, diversos outros deveres de prestação de informações, de interesse do fisco, são criados ou incrementados com frequência. Assim, uma análise de custo de qualquer implementação em relação ao resultado que se espera dela parece

---

<sup>1</sup> Seguindo o comando legal, o eSocial foi simplificado, conforme: BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. Portaria Conjunta SEPRT/RFB/ME nº 77, de 22 de outubro de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 out. 2020. Disponível: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-n-77-de-22-de-outubro-de-2020-284692326>>. Acesso em: 3 de jul. 2022.

<sup>2</sup> A simplificação do Bloco K foi conforme: BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Ajuste Sinief nº 25, de 1º de outubro de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 out. 2021. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2021/ajuste-sinief-25-21>>. Acesso em: 3 de jul. 2022.

ser uma exigência razoável antes da imposição de obrigações. O custo aqui sendo considerado não apenas para a Administração Tributária, mas também para o contribuinte.

Chega-se, assim, ao segundo destaque da Lei 13.784/2019. Trata-se do art. 5º:

*Art. 5º As propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal, incluídas as autarquias e as fundações públicas, serão precedidas da realização de análise de impacto regulatório, que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo para verificar a razoabilidade do seu impacto econômico.*

*Parágrafo único. Regulamento disporá sobre a data de início da exigência de que trata o caput deste artigo e sobre o conteúdo, a metodologia da análise de impacto regulatório, os quesitos mínimos a serem objeto de exame, as hipóteses em que será obrigatória sua realização e as hipóteses em que poderá ser dispensada.*

Esse dispositivo foi regulamentado pelo Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020, produzindo efeitos em relação ao Ministério da Economia e, conseqüentemente, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, que o integra, desde 15 de abril de 2021.

A análise de impacto regulatório (AIR) é um processo utilizado para verificar, com base nas evidências disponíveis, as alternativas possíveis e seus impactos, trazendo subsídios para a tomada de decisão do administrador público competente. Esse não é um procedimento novo na Administração Pública brasileira. Já há alguns anos algumas agências reguladoras o tem adotado. A novidade trazida pelo art. 5º é a sua obrigatoriedade e expansão a toda administração pública federal, incluindo as autarquias e fundações públicas.

O decreto regulamentador traz, no entanto, a necessidade de se escolher entre várias metodologias disponíveis para aferir o impacto econômico. Há, também, hipóteses de dispensa com critérios bastante vagos, como no caso de ato normativo considerado de baixo impacto, por exemplo. Essas questões trazem elevada discricionariedade ao processo, razão pela qual esse tema precisar ser discutido.

---

<sup>3</sup> “Art. 24. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação e produz efeitos em:

I - 15 de abril de 2021, para:

a) o Ministério da Economia;

b) as agências reguladoras de que trata a Lei nº 13.848, de 2019; e

c) o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia - Inmetro; e

II - 14 de outubro de 2021, para os demais órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”.

O objetivo do presente trabalho é analisar a utilização da análise de impacto regulatório antes da implementação de novas obrigações acessórias tributárias e, também, para modificações e incrementos nas já existentes, propondo o uso da metodologia análise de custo, considerando a possibilidade não regulatória, a depender da situação apresentada. Ainda, é preciso verificar se as pequenas modificações configuram a necessidade de aplicação da AIR. Para isso, no capítulo 1, são apresentadas algumas definições e premissas sobre a obrigação tributária acessória, o custo operacional para sua utilização e uma análise de como os custos de conformidade e o custo de administração acabam sendo inversamente proporcionais, situação que pode ser reduzida pela utilização da AIR. No capítulo 2, trabalha-se o que é a análise de impacto regulatório, seu histórico, as características do relatório de AIR, as metodologias aplicáveis e a análise de resultado regulatório. No capítulo 3, explica-se o que já se buscou para reduzir os custos operacionais das obrigações tributárias acessórias, especialmente através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), qual metodologia de AIR pode ser aplicada ao contexto das OTAs e a demonstração da aplicação dessa metodologia a uma obrigação acessória já existente, a ECF, simulando sua implementação no atual cenário normativo. Por fim, no capítulo 4 estudam-se as dificuldades encontradas na aplicação da AIR às OTAs, em especial a verificação de urgência e de baixo impacto, situações em que a AIR é dispensável, e como a ARR pode ser utilizada, tanto nos casos de dispensa por urgência como nos casos de baixo impacto, para poder constar como lições aprendidas a serem usadas em futuras AIRs.

## **CAPÍTULO 1 – O TRADEOFF DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS E A NECESSIDADE DE ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO**

### **1.1. O que é Obrigação Tributária Acessória (OTA)**

Os entes federativos têm a competência de instituir os tributos autorizados pela Constituição Federal de 1988. Após essa instituição, um dos principais desafios é acompanhar o acontecimento dos fatos geradores que permitem a cobrança dos tributos. Por maior que fosse a estrutura das Administrações Tributárias, seria difícil acompanhar tantos acontecimentos espalhados dentro da complexidade das relações sociais.

Assim, há uma assimetria de informação entre o Estado e o contribuinte. Esse tem o domínio das suas atividades econômicas e sabe a ocorrência de cada fato gerador. Aquele, precisa descobrir todos esses fatos geradores, mas está distante. Em um mundo em que as informações fossem perfeitas, tudo seria mais simples. Isso, no entanto, não acontece<sup>4</sup>. Em primeiro lugar, o contribuinte nem sempre informa todos os tributos decorrentes de suas operações sujeitas a tributação. Pelo outro lado, mesmo que informasse, o fisco nem sempre acreditaria que essa informação é completa. Nesse contexto surge a necessidade de instrumentos para a redução dessa assimetria<sup>5</sup>.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 prevê que os impostos, sempre que possível, serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, o que é conhecido como princípio da progressividade tributária. Assim, além de verificar os fatos geradores, cabe ao fisco identificar o patrimônio, rendimentos e atividades das pessoas, físicas e jurídicas<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR, Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias/The Social Cost of Accessory Tax Obligations. In: **Economic Analysis of Law Review**. V. 3, nº 2, p. 338-349, Jul-Dez, 2012, p. 341. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20338/3%20EALR%20338>>. Acesso em: 1 abr. 2022.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 340.

<sup>6</sup> “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e 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”.

Uma das formas que permite um melhor controle é a atribuição de obrigações acessórias aos contribuintes para prestarem informações sobre suas atividades e, com isso organizar e facilitar a cobrança de tributos pelo Fisco.

Para cumprir essas obrigações o contribuinte, normalmente, precisa mobilizar profissionais, adquirir máquinas para imprimir notas fiscais, aumentar a infraestrutura de tecnologia da informação para processar arquivos a serem entregues, comprar softwares específicos para o controle fiscal, contratar contadores, advogados entre outras coisas. Nesse sentido, o contribuinte está cooperando com a Administração Tributária, assumindo diversos custos para se manter conforme. Dessa forma, o custo do contribuinte não é apenas pagar tributo, mas também cumprir as demais determinações legais.

Podemos assim verificar que a carga tributária efetiva não é apenas os valores monetários arrecadados para os cofres públicos. Há também uma carga tributária implícita, que são custos de adequação às regras tributárias, ou seja, os valores dispendidos para cumprimento das obrigações instrumentais, para prestar contas do recolhimento feito<sup>7</sup>.

O Código Tributário Nacional, quando publicado, não tratou de forma extensa sobre as obrigações acessórias. Talvez porque na época seus custos não fossem altos e seus procedimentos não fossem complexos, o que não gerava elevado dispêndio de recursos (materiais e humanos). A realidade hoje, no entanto, é diferente, tanto pela complexidade da apuração dos tributos, devido a uma legislação esparsa, quanto pelo avanço tecnológico que permitiu formas diferentes de controle. Isso tem exigido mais esforços para o correto cumprimento dessas obrigações.

### 1.1.1. Definição Legal

Vejamos como o assunto foi abordado pelo Código Tributário Nacional (CTN):

---

<sup>7</sup> PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR, Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias/The Social Cost of Accessory Tax Obligations. In: **Economic Analysis of Law Review**. V. 3, nº 2, p. 338-349, Jul-Dez, 2012, p. 340-341. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20338/3%20EALR%20338>>. Acesso em: 1 abr. 2022.

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Podemos observar que as obrigações são separadas em dois grupos. No primeiro, elas são chamadas de principais tendo como objeto o pagamento de tributo ou de uma penalidade pecuniária. No segundo grupo, as obrigações são chamadas de acessórias e o objeto é uma prestação no interesse da administração tributária (arrecadação ou fiscalização).

O CTN também define os fatos geradores dessas obrigações. Vejamos:

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Assim, a lei define uma situação a ser considerada como fato gerador da obrigação principal. A partir da ocorrência dessa situação, surge o dever de pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Mas, em relação a obrigação acessória, o CTN traz que, em uma determinada situação, seguindo a legislação, pode-se impor a prática ou abstenção de ato a ser cumprido com prestações, positivas ou negativas. Essa imposição torna-se o fato gerador da obrigação tributária acessória.

Percebe-se, dessa forma, que o primeiro grupo de obrigações está restrito à lei em sentido estrito, ou seja, ato normativo com caráter geral e abstrato, que inova a ordem jurídica e emana do órgão competente. Já as obrigações acessórias devem seguir a legislação aplicável. E o próprio CTN traz o conceito de legislação tributária no seu artigo 96, como sendo “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Assim, não apenas a lei, mas também outros atos normativos, como as normas complementares emitidas por autoridades administrativas, podem criar obrigações acessórias.

Justifica-se tal opção do legislador pois seria irrazoável que, a cada necessidade de um dever instrumental, fosse necessário todo um processo legislativo<sup>8</sup>.

### 1.1.2. Acessoriedade

Outro ponto importante para este estudo é a abrangência do conceito de obrigação acessória. O Código Civil traz em seu artigo 92 que “principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal”. No entanto, ao analisarmos o CTN, observamos que o artigo 113, parágrafo 2º prevê que as obrigações acessórias sejam instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização. Ou seja, não há vinculação com algum tributo específico. Trata da atividade fiscalizatória e arrecadatória de forma genérica. O artigo 194 do CTN menciona que a legislação a respeito da fiscalização se aplica às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, incluindo imunes ou isentos, reforçando um desprendimento entre a obrigação principal e acessória, pois mesmo os que estão dispensados do pagamento de tributos sujeitam-se às exigências acessórias<sup>9</sup>.

Misabel Derzi expõe nesse sentido de independência da obrigação acessória, no Direito Tributário, com relação à obrigação principal, pois aquela nasce de hipótese própria e sua extinção só ocorre nos casos previsto em lei<sup>10</sup>.

Da mesma forma segue Regina Helena Costa, para quem a qualidade de acessória da obrigação é para propiciar a efetiva fiscalização e arrecadação mesmo que a situação fática que enseja o fato gerador do tributo não aconteça. Assim, a possível existência de uma obrigação principal, por si só, já legitima a imposição de obrigações acessórias<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> ALVES, Renato de Oliveira. **As obrigações acessórias e o princípio da legalidade tributária**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021, p. 51. Disponível em < <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2962>>. Acesso em: 3 mai. 2022.

<sup>9</sup> “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal”.

<sup>10</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. **Atualização da obra de Aliomar Baleeiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito tributário** - Constituição e Código Tributário Nacional. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 175.

Para Paulo de Barros Carvalho, as obrigações acessórias deveriam chamar-se deveres instrumentais ou formais, evidenciando que essas não têm essência obrigacional, pois não envolvem patrimonialidade, sendo instrumentos do Estado para acompanhar o andamento dos desígnios tributários<sup>12</sup>.

Um precedente já antigo do Superior Tribunal de Justiça demonstra o reconhecimento dessa autonomia das obrigações acessórias. Trata-se do Recurso Especial nº 258.139, onde concluiu-se que a multa imposta pelo descumprimento de obrigação acessórias não pode ser afastada, ainda que o contribuinte tenha feito a denúncia espontânea e recolhido os valores<sup>13</sup>.

Assim, o entendimento predominante na doutrina e jurisprudência é no sentido de que a obrigação tributária acessória não segue, necessariamente, a obrigação tributária principal.

### 1.1.3. Dever de Colaboração

Conforme já foi observado, a Constituição Federal prevê em seu artigo 145, §1º que os tributos, sempre que possível, “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, o que faculta para a Administração Tributária, nos termos da lei e respeitados os direitos individuais, identificar seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas.

Esse dispositivo, em conjunto com os artigos 195 e 197<sup>14</sup> do Código Tributário Nacional, permite pensarmos em um dever de colaboração do contribuinte com a

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição. São Paulo: Noeses, 2021, p. 270.

<sup>13</sup>“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF). AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. 1. O prequestionamento dos dispositivos legais tidos como violados constitui requisito indispensável à admissibilidade do recurso especial. Incidência das Súmulas nº. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. 2. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória. 3. As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não estando alcançadas pelo art. 138 do CTN. 4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido”.

<sup>14</sup> “Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram”.

Administração Tributária. O legislador poderia disciplinar os deveres a serem cumpridos sem um direito à recusa pelo sujeito passivo.

No entanto, no dispositivo constitucional está explicitado que a fiscalização precisa respeitar os direitos individuais. Ou seja, o poder de fiscalizar não é absoluto, fazendo-se necessária uma ponderação entre os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e o poder estatal de fiscalização. Essa ponderação precisa levar em conta a situação fática para a solução mais razoável para o caso<sup>15</sup>. Assim, caso o dever de colaboração não seja baseado em lei, for excessivo ou violar outro direito fundamental, poderia, em princípio, ser descumprido.

Leandro Paulsen desenvolveu um estudo importante sobre obrigações acessórias defendendo o dever de colaboração como sendo um princípio autônomo no direito tributário. Defende o autor que a tributação é a contrapartida dos direitos fundamentais, ou seja, o preço dos nossos direitos. Para que a tributação ocorra efetivamente, é necessária uma ampla cooperação das pessoas<sup>16</sup>. Atrelado ao dever de pagar tributos vem o dever autônomo de colaborar com o cumprimento das obrigações tributárias.

Segundo o autor, “é com fundamento no dever de colaboração com o fisco que são impostas as obrigações acessórias ou instrumentais e obrigações a terceiros na qualidade de substitutos ou de responsáveis tributários”<sup>17</sup>

O tema trabalhado pelo autor, o princípio da capacidade colaborativa, está para a instituição de obrigações acessórias assim como a capacidade contributiva está para a

---

“Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”.

<sup>15</sup> RIBEIRO, Marcelo Miranda. A Era do Controle Tributário Eletrônico e o Direito Fundamental à Privacidade. **Revista de Direitos e Garantias fundamentais**, Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012, p. 284. Disponível em <[https://www.researchgate.net/publication/297606544\\_A\\_era\\_do\\_controle\\_tributario\\_eletronico\\_e\\_o\\_direito\\_fundamental\\_a\\_privacidade](https://www.researchgate.net/publication/297606544_A_era_do_controle_tributario_eletronico_e_o_direito_fundamental_a_privacidade)> Acesso em: 21 fev. 2022.

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 91.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 40.

instituição de tributos. É a partir desse princípio que as obrigações acessórias são validadas constitucionalmente e podem ter parâmetros de controle<sup>18</sup>.

A capacidade colaborativa seria a possibilidade que uma pessoa, nas circunstâncias de suas atividades e de seus negócios e da sua proximidade com o fato gerador, estar em uma situação em que lhe seja possível, física, jurídica e economicamente, facilitar, subsidiar ou incrementar a fiscalização e a arrecadação de tributos, contribuindo para alcançar todos os potenciais contribuintes, de forma mais efetiva, justa e eficaz<sup>19</sup>.

Podemos assim concluir que obrigações acessórias que extrapolem a capacidade colaborativa, sendo de difícil cumprimento, não são justificáveis. Se pensarmos na própria ideia de solidariedade, é inviável a imposição aos contribuintes de sacrifícios extraordinários ou desproporcionais para que cumpram seus deveres.

Esse posicionamento é muito importante num cenário em que há um protagonismo cada vez maior de deveres instrumentais criados e tornados obrigatórios aos contribuintes e terceiros, especialmente na forma eletrônica.

Paulsen ainda argumenta a necessidade de colaboração de todos para que se possa atingir a efetiva isonomia tributária, alcançando todos os contribuintes (potenciais) e distribuindo, assim, de forma melhor, a carga tributária<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 94.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 40.

<sup>20</sup> *Idem*, p. 92.

#### 1.1.4. Proporcionalidade e Razoabilidade

Não há previsão expressa na Constituição Federal de 1988 em relação ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade. São extraídos da conformação de que o Estado brasileiro é um Estado Social Democrático de Direito (artigos 1º e 6º da CF)<sup>21</sup>.

Esses princípios estão positivados na Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. De acordo com o artigo 2º “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Eles são utilizados pelos aplicadores e intérpretes do direito. A proporcionalidade requer a compatibilidade entre o fim almejado pela norma e os meios para sua execução. É um controle em relação aos atos estatais.

A razoabilidade, por sua vez, é a atuação da Administração de acordo com padrões normais de aceitabilidade. Sua ofensa pressupõe uma prática ilegal da Administração, sujeita ao controle pelo Poder Judiciário<sup>22</sup>. A razoabilidade busca, assim, os ideais de justiça e cumprimento dos valores de um ordenamento jurídico.

A imposição de obrigações acessórias, com a solicitação de dados fiscais e contábeis, representa um custo aos contribuintes, ainda que não um custo direto de pagar tributos. Se aquele custo se torna muito oneroso, essa imposição pode ser considerada ilegal por ser desproporcional ou irrazoável.

---

<sup>21</sup> MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. **Deveres Instrumentais Informatizados**: SPED fiscal e constituição do crédito tributário com prova digital emprestada. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. Edição Kindle, posição 592.

<sup>22</sup> Ibidem, posição 598.

### 1.1.5. Praticabilidade Tributária

Um assunto que vem sendo trazido para as discussões de Direito Tributário, incluindo obrigações acessórias, é o conceito de praticabilidade tributária. Para Daniel Giotti, trata-se de prescrição implícita do ordenamento jurídico brasileiro, sendo um princípio a orientar o Estado na redução da complexidade do sistema tributário, facilitando o cumprimento das normas tributárias e contribuindo para a melhor atuação da Administração Tributária, de forma mais equitativa e eficiente.<sup>23</sup>

Parte-se da ideia de que não basta o comando legal trazer obrigações a sujeitar o contribuinte, mas também que as leis possam ser de fácil aplicação. O tributo precisa trazer arrecadação para o Estado, porém precisa ser simples de ser administrado, tanto pelo Estado quanto pelo contribuinte.

Mizabel Derzi também trabalha a praticabilidade definindo-a como meios e técnicas que são utilizados para simplificar e viabilizar a execução das leis<sup>24</sup>.

Ao pensar em mudanças no sistema tributário, há que se considerar a praticabilidade tributária. Ela é também fundamental para a Administração Tributária “pensar nos efeitos práticos dos deveres instrumentais exigidos do contribuinte”.<sup>25</sup>

A complexidade do sistema, quando dificulta ou impede o cumprimento de uma obrigação por uma parte dos contribuintes, pode gerar a sensação de injustiça naqueles que a cumprem.

---

<sup>23</sup> PAULA, Daniel Giotti de. A Praticabilidade: Uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos. In: **Economic Analysis of Law Review**, V. 11, nº 2, p. 41-59, Mai-Ago, 2021, p. 48. Disponível em: <[http://gdt-rio.com.br/wp-content/uploads/2021/09/Artigo-A-Praticabilidade\\_-uma-categoria-nova-para-o-controle-juridico-da-velha-complexidade-tributaria-e-sua-influencia-na-inducao-de-comportamentos.pdf](http://gdt-rio.com.br/wp-content/uploads/2021/09/Artigo-A-Praticabilidade_-uma-categoria-nova-para-o-controle-juridico-da-velha-complexidade-tributaria-e-sua-influencia-na-inducao-de-comportamentos.pdf)> Acesso em: 21 fev. 2022.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 30/31, pp. 213-260, 1987/1988, p. 251. Disponível em <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1046>>. Acesso em: 21 fev. 2022.

<sup>25</sup> SILVA, Thiago Moreira da. **Obrigações acessórias**: legalidade, racionalidade, desenvolvimento e segurança jurídica. Pós-graduação *strictu sensu* em Direito- Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2020, p. 22. Disponível em <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/2781/2/ThiagoMoreiradaSilvaDissertacao2020.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2022.

### 1.1.6. Princípio da Eficiência

A eficiência é um dos princípios que regem a Administração Pública e foi inserido expressamente na Constituição Federal através da Emenda Constitucional nº 19/98, que o incluiu no caput do artigo 37 da Constituição Federal<sup>26</sup>. No entanto, Gico Jr., Lanius e Straiotto defendem que a Constituição, desde sua versão original, já trazia comandos aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário para que fossem eficientes em suas funções e, assim, parte da doutrina já considerava o princípio da eficiência como implícito<sup>27</sup>.

Duas vertentes podem ser dadas a esse conceito. Em primeiro lugar, a eficiência produtiva, onde faz-se necessário que a Administração Pública gaste menos recursos para atingir seus resultados. No contexto tributário, isso pode ser feito com a criação de obrigações acessórias solicitando o fornecimento de informações, especialmente em formato eletrônico, e diminuindo os custos que a administração tributária tem para fiscalizar e arrecadar os tributos.

A vertente produtiva pode ser pensada, também, como a busca por melhores resultados, dado o mesmo número de servidores e recursos financeiros disponíveis. Conforme Gico Jr, “pode-se entender produtividade como produzir mais, empregando a mesma quantidade de recursos, e economicidade como produzir o mesmo, consumindo menos recursos, e esses seriam os dois elementos indissociáveis da eficiência produtiva”<sup>28</sup>.

A outra vertente da eficiência é a alocativa, que é a utilização dos recursos de forma a atender os anseios sociais, ou seja, da melhor forma possível. Numa democracia onde o povo é soberano, as preferências se revelam através da produção legislativa.<sup>29</sup>

Assim, a Administração Tributária precisa buscar a eficiência (produtiva) nas suas ações, diminuindo os custos para atingir seus resultados ou melhorá-los, mantendo o custo.

---

<sup>26</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

<sup>27</sup> LANIUS, Danielle Cristina.; GICO Junior, Ivo Teixeira; STRAIOTTO, Raquel Maia. O princípio da eficiência na jurisprudência do STF. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 277 (2), maio/ago. 2018. 107-148. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/76706/74120>>. Acesso em: 21 fev. 2022.

<sup>28</sup> GICO Junior, Ivo Teixeira. Bem-Estar Social e o Conceito de Eficiência. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 16, n. 2, p. 1-43, maio-agosto, 2020, p. 10. Disponível em <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3581>. Acesso em: 21 fev. 2022.

<sup>29</sup> GICO Junior, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2020, p. 61.

Precisa também buscar a eficiência alocativa ao dispende seus recursos naquilo que foi autorizado pela sociedade.

## 1.2. O custo operacional das OTAs

Para o cumprimento desses deveres instrumentais o contribuinte precisa seguir diversos procedimentos que, nos últimos anos, tornaram-se cada vez mais especializados e sofisticados. As notas fiscais e escriturações de livros, antes feitas em papel, deram lugar a uma expressiva digitalização das informações, com entregas online dos dados solicitados.

A forte modernização das formas de cumprimento das obrigações tributárias acessórias beneficiou, sem dúvida, a Administração Tributária, mas trouxe custos aos contribuintes que não podem ser desprezados.

Nos últimos anos é possível observar um deslocamento para o cidadão de atividades que antes eram da Administração Tributária. O contribuinte precisa apresentar vários dados, em formatos pré-determinados, validando-os antes da transmissão. Assim, muitas validações que antes eram feitas pelo Fisco na sua atividade fiscalizatória passaram a ser feitas pelos programas validadores de escriturações e documentos fiscais antes do envio dos dados. Isso, no entanto, aumentou a quantidade de horas dispendidas para poder cumprir várias obrigações acessórias.

No entanto, há que se ter cuidado na imposição de obrigações tributárias acessórias para que o custo de seu cumprimento, pelo contribuinte, não ultrapasse sua capacidade contributiva, o que limitaria o livre exercício de sua atividade econômica<sup>30</sup>.

Como temos um sistema tributário com três níveis federativos (federal, estadual ou distrital e municipal) e com competências tributárias distintas entre eles, temos situação de redundâncias de informação e obrigações que aumentam, ainda mais, o custo dos contribuintes.

---

<sup>30</sup> ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: PUC SP, 2009, Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 162. Disponível em < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp114110.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2022.

Algumas soluções foram implementadas para mitigar tal problema, como veremos adiante, mas ainda estamos longe de uma solução que possa ser considerada satisfatória<sup>31</sup>.

Para cumprir suas obrigações acessórias, que vão além do pagamento do tributo em si, os contribuintes precisam dispendir recursos. Esse dispêndio é o custo de conformidade. Aqui não estão incluídos somente as escriturações fiscais, notas fiscais e declarações, mas também o tempo gasto para identificar qual o valor do tributo a ser pago e calculá-lo. Os custos de conformidade acabam escondidos dentro da complexidade do sistema tributário<sup>32</sup> e as discussões de mudanças legislativas tributárias, em geral, os desconsideram.

Podemos classificar os custos de conformidade em monetários diretos, que são os despendidos para a contratação e qualificação de pessoas para o estudo da legislação e a elaboração das obrigações acessórias; temporais, aqueles relacionados ao tempo que se gasta para executar essas atividades; e os psicológicos, que é a ansiedade dos contribuintes no cumprimento da legislação, considerando que podem ser chamados a prestar esclarecimentos<sup>33</sup>.

Podemos ainda adotar uma divisão para os custos monetários, e que será muito importante para as análises neste trabalho. Os custos podem ser temporários, quando é necessário treinar profissionais, adquirir equipamentos ou softwares, analisar mudanças legislativas; ou os custos podem ser permanentes, quando esses continuam mesmo depois que as novas rotinas já fazem parte do dia a dia da empresa<sup>34</sup>.

A complexidade desses custos pode trazer distorções econômicas bastante preocupantes. Alguns contribuintes podem conduzir suas atividades para áreas onde a complexidade tributária seja reduzida. Outros podem decidir não cumprir as exigências da legislação tributária por entenderem que os custos, caso pegos, serão menores do que o custo de conformidade. Ainda, alguns contribuintes avessos ao risco podem pagar mais tributo do

---

<sup>31</sup> A busca pela cooperação entre os entes federativos e por um maior controle dos fatos geradores resultou na criação e implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), conforme Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007.

<sup>32</sup> ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: PUC SP, 2009, Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 160. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp114110.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2022. p. 160.

<sup>33</sup> LIMA, E.S., GALEGALE, N. V., A, C. H., Cortês, P. L. Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no BRASIL. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**. Vol. 13, No. 1, Jan/Abr., 2016, p. 108. Disponível em <<https://www.scielo.br/j/jistm/a/PDTgSmNQQPCFmjTFm4GFc9x/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 7 abr. 2022.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 108.

que o necessário pois não querem correr o risco de penalização por interpretação equivocada da legislação.

Há um estudo comandado pelo Banco Mundial, intitulado *Doing Business*, que é realizado periodicamente em diversos países para avaliar a facilidade de fazer negócios. Um dos itens analisados é "pagamento de impostos" que é composto pelos seguintes indicadores: a) quantidade de pagamentos realizados no ano; b) quantidade de horas dispendidas para preparar e encaminhar as informações solicitadas e para fazer o cálculo e pagamento dos tributos; c) a carga tributária total apresentada como um percentual do lucro auferido pela empresa e; d) índice de processos pós-declaração.

Atenção especial precisa ser dada ao terceiro indicador. O estudo realizado em 2021 apontou que as empresas gastam entre 1.483 e 1.501 horas com o pagamento de impostos, sendo esse o maior número de horas entre os países avaliados pelo estudo<sup>35</sup>. Esse tempo engloba a preparação, a declaração e o pagamento de impostos em todos os níveis federativos (federal, distrital, estadual e municipal). Uma das principais causas apontadas para esse número tão elevado é a complexidade das obrigações acessórias, que solicitam uma grande quantidade de informações, com excessivo detalhamento. A simplificação dessas obrigações é um dos desafios apontados pelo relatório do Banco Mundial<sup>36</sup>.

Esses números são questionados pela Receita Federal do Brasil que alega que diversas simplificações não estão sendo consideradas no estudo. Expõe também que há um viés de seleção na escolha dos respondentes da pesquisa, tendo em vista que poucos deles são contadores, e esses são os que geralmente apuram e pagam impostos no país. Estudo realizado pela Federação Nacional de Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON), em 2018, apontou a quantidade de 474 horas anuais para pagamento de impostos<sup>37</sup>.

No entanto, mesmo que o número esteja superestimado, ainda assim temos um elevado número de horas que compõem o custo de conformidade dos contribuintes.

---

<sup>35</sup> BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, Estados Unidos da América. 2021, p. 93. Disponível em <[https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021\\_SNDB\\_Brazil\\_Full-report\\_Portuguese.pdf](https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 2 jul. 2022.

<sup>36</sup> Ibidem, p. 106.

<sup>37</sup> OTTA, Lu Aiko. **Fim do Doing Business deixa Brasil na pior posição**. Unafisco Nacional. Brasília, 27 de setembro de 2021. Disponível em <<https://unafisconacional.org.br/valor-dados-do-doing-business-sobre-brasil-eram-absurdos-e-unafisco-sempre-questionou-diz-mauro-silva/>>. Acesso em: 7 jul. 2022.

O custo de administração é aquele despendido pelo Estado para poder arrecadar os tributos. Compreende as remunerações dos Auditores-Fiscais, Procuradores da Fazenda e demais servidores da Administração Tributária e os demais custos de funcionamento do órgão e que estejam relacionados à arrecadação, como infraestrutura e soluções de tecnologia da informação<sup>38</sup>. Teríamos uma ineficiência no sistema se, para arrecadar tributos, o custo de administração fosse maior que o valor levantado.

A combinação dos custos de conformidade arcados pelo contribuinte e os custos de administração suportados pela Administração Tributária resulta nos custos operacionais da tributação que são todos os valores gastos para que a tributação seja arrecadada.

Se tivermos uma arrecadação de R\$ 100,00, mas para efetivar esse pagamento o contribuinte precise analisar a legislação, efetuar o cálculo, pagar uma guia e transmitir uma escrituração demonstrando o cálculo e, digamos, isso tenha um custo de R\$ 20,00, o seu custo total será de R\$ 120,00. Ainda, se o custo de administração para essa arrecadação foi de R\$ 10,00, temos uma diferença de R\$ 30,00 entre o que foi gasto pelo contribuinte e a receita efetiva do Estado. Esse é um custo social para o qual precisam ser encontradas formas de redução.

### **1.3. O tradeoff entre custo de conformidade e o custo de administração.**

Temos assim duas variáveis inversamente proporcionais. À medida que a Administração procura diminuir seus custos de administração para arrecadar tributos, acaba aumentando o custo de conformidade de seus contribuintes.

Na existência de um *tradeoff*<sup>39</sup>, há que se buscar uma solução intermediária, que não prejudique, exageradamente, apenas um dos lados.

---

<sup>38</sup> Esses custos são bem elevados pela peculiaridade federativa do Brasil, com 26 Estados, Distrito Federal e 5.570 Municípios.

<sup>39</sup> Tradeoff é uma expressão que trata de uma situação em que há conflitos na escolha, onde uma ação com o objetivo de resolver determinado problema acaba acarretando outros. Conforme Mankiw, um exemplo é a taxa de desemprego que poderá ser reduzida com o aumento da taxa de inflação. Assim, há um tradeoff entre inflação e desemprego. MANKIW, Gregory. **Introdução à economia**. Tradução por Allan Vidigal Hastings. São Paulo. Editora Cengage Learning, 2009, p. 4.

Em que pese a eficiência que deve ser buscada pelo Estado, há que se atentar para que o custo repassado ao contribuinte seja razoável. Seria preciso, então, que quando o Estado necessitasse de nova informação, verificasse quem pode produzi-la despendendo menos recursos financeiros, Estado ou contribuintes. A eficiência seria atingida dessa forma, imputando novo encargo a quem pode cumpri-lo com menor custo<sup>40</sup>.

Esse cuidado faz-se ainda mais necessário na imputação de obrigações a contribuintes de menor porte econômico, pois os custos de conformidade são fortemente regressivos (gasta-se um percentual maior de seus faturamentos com esses custos)<sup>41</sup>. Outra preocupação é com a possível inviabilização da capacidade econômica de empresas, especialmente as menores, ferindo também a isonomia e a capacidade contributiva.

Na medida em que o Estado prioriza a redução de custos de administração e não se atenta aos custos de conformidade é possível um aumento da sonegação fiscal. Não apenas a carga tributária explícita desincentiva o cumprimento das obrigações tributárias, mas, especialmente, a carga tributária efetiva.

Assim, na busca de equalizar esse *tradeoff*, veio em boa hora o art. 5º da Lei 13.874, de 20 de setembro de 2019, determinando a elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR) para os atos normativos de interesse geral da Administração Pública Federal, incluindo-se aí a criação de obrigações tributárias acessórias.

Enquanto a regulação tem o objetivo de resolver ou mitigar falhas de mercado, a AIR é utilizada para evitar falhas da própria regulação. No próximo capítulo entender-se-á o que é AIR.

---

<sup>40</sup> PLUTARCO, Hugo Mendes. **Tributação, assimetria de informações e comportamento estratégico do contribuinte**: uma abordagem juseconômica. 2012. 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2012, p. 58.

<sup>41</sup> LIMA, Edson. O Impacto do Sistema Público de Escrituração Digital nos Custos de Conformidade Tributária dos Contribuintes. In: MADRUGA, E.; ALMEIDA, F. da S. e; OLIVEIRA, F. R. de (coord.). **Compliance tributário: práticas, riscos e atualidades**. São Paulo: Realejo Edições, 2018, p. 162.

#### 1.4. Síntese conclusiva

Os entes federativos possuem a competência para instituir os tributos autorizados pela Constituição Federal de 1988. Depois disso, precisam acompanhar o acontecimento dos fatos geradores para verificar se a arrecadação tributária está acontecendo corretamente. No entanto, mesmo se houvesse uma grande estrutura de administração tributária, seria muito difícil acompanhar os diversos acontecimentos sociais que são passíveis de tributação. Assim, há uma assimetria de informação entre o Estado e o contribuinte.

Uma das formas que permite reduzir essa assimetria é a atribuição de obrigações acessórias aos contribuintes para prestarem informações sobre suas atividades.

Verificou-se que as obrigações acessórias tributárias são criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Conforme o Código Tributário Nacional, pode ser criada pela legislação tributária, que compreende, além da lei em sentido estrito, outros atos infralegais. Assim, por exemplo, norma complementares de autoridades administrativas poderiam criar obrigações acessórias. A posição da doutrina, no entanto, é que a lei fornece os contornos da obrigação e os demais atos a detalham.

Em que pese a nomenclatura acessória, essa obrigação não está vinculada a obrigação principal, podendo, inclusive, ser instituída para entidades imunes e isentas, que não precisam pagar tributos.

O dever de colaboração pode ser considerado um princípio autônomo do direito tributário, sendo a tributação a contrapartida para que possamos respeitar os direitos fundamentais. Com base nesse princípio é possível a imposição de obrigações acessórias, seja a contribuintes ou a terceiros. Mas esse princípio é também uma baliza para a validação das obrigações criadas, tendo em vista que precisa ser respeitada a capacidade de colaboração dos contribuintes.

Há que se respeitar também o princípio da proporcionalidade, com a compatibilidade entre o meio e o fim almejado, e o princípio da razoabilidade, agindo o administrador público dentro dos padrões normais de aceitabilidade.

Observou-se, também, que a praticabilidade tributária tem sido defendida por diversos autores para que se pense em formas de simplificar e tornar viável a execução das leis tributárias.

Uma vez criadas as obrigações acessórias, o custo do contribuinte deixa de ser apenas pagar tributo, pois também precisa cumprir o dever de prestar informações. Assim, precisa preparar escriturações, notas fiscais e declarações. Há um gasto de recursos financeiros para adaptar sistemas e há um gasto de tempo para o preenchimento. Esses gastos compõe o custo de conformidade.

O custo de administração é aquele que o Estado tem para poder arrecadar os tributos, com a estrutura da administração tributária.

A combinação dos custos de conformidade arcados pelo contribuinte e os custos de administração suportados pela Administração Tributária resulta nos custos operacionais da tributação.

À medida que a Administração procura diminuir seus custos de administração para arrecadar tributos, acaba aumentando o custo de conformidade de seus contribuintes. Temos assim um *tradeoff*. Por mais que o Estado precise sempre buscar a eficiência, há que se atentar para que o custo repassado ao contribuinte seja razoável. É preciso verificar, em cada caso concreto, quem pode produzir a informação gastando menos, o Estado ou os contribuintes.

Uma forma de equalizar esse *tradeoff* é o disposto no art. 5º da Lei 13.874, de 20 de setembro de 2019, que previu a elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR) para os atos normativos de interesse geral da Administração Pública Federal, incluindo-se aí a criação e modificação de obrigações tributárias acessórias.

## CAPÍTULO 2 – O QUE É ANÁLISE DE IMPACTO REGULATÓRIO?

O sistema econômico está voltado a reduzir desperdícios e fazer com que os fatores sejam usados de forma mais eficiente. Para isso, a sociedade elabora normas, que são suas instituições, e que definem como as pessoas se comportam em resposta aos incentivos. Por isso a importância em relação ao que colocamos nas normas, na forma como ela é desenhada<sup>42</sup>.

Avalia-se uma norma para ter informação. Isso, em conjunto com o monitoramento, ajuda a subsidiar as decisões dos formuladores e gestores das políticas públicas e garante a transparência e a prestação de contas dos recursos utilizados.

A avaliação é importante para evitar as falhas de governo, que são intervenções governamentais feitas incorretamente e que acabam gerando distorções maiores do que os problemas que tinham a intenção de resolver. A regulação pode criar condutas que não eram previstas pelos regulados, comprometendo ou anulando os benefícios pretendidos<sup>43</sup>.

Outra importante função da avaliação é evitar o abuso do poder regulatório, onde se favorece um determinado grupo econômico em detrimento dos demais. Há que se atentar também que os recursos são escassos e, assim, as escolhas devem ser muito bem-feitas.

No Brasil, os anos 1990 foram marcados pela discussão se as normas emitidas pelas Agências Reguladoras eram constitucionais ou não. Nos anos 2000, discutia-se a captura das agências por interesses político-partidários, ou seja, se as agências eram de fato independentes. Nos anos 2010, a principal discussão passou a ser a qualidade regulatória<sup>44</sup>.

A qualidade da regulação passou a ser definida através dos procedimentos de elaboração e de revisão adotados, assim como pela neutralidade de conteúdo apresentada<sup>45</sup>. É decorrência

---

<sup>42</sup> MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. Análise de impacto regulatório: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 19. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 8 mar. 2022.

<sup>43</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>44</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. Aspectos Jurídicos da Análise de Impacto Regulatório. In: **Ciclo de Palestras Análise de Impacto Regulatório no Setor de Seguros: Uma abordagem prática - 2º dia**. 2019. Rio de Janeiro. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=vm6IrHS-jxM>>. Acesso em: 17 jun. 2022.

<sup>45</sup> OCDE. **Regulatory Policy Outlook**. OECD Publishing, Paris, 2021. Disponível em: <[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&csp\\_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&csp_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book)>. Acesso em: 1 jul. 2022.

de um processo de subdeterminação legislativa, que requer, como contrapartida, uma maior transparência e controle.

Para atingir essa qualidade regulatória<sup>46</sup> não se pode falar de processo decisório ou de fluxo regulatório como algo único pois não há uma ferramenta só. Temos o planejamento estratégico, a agenda regulatória, gestão do estoque regulatório, participação social (consulta pública). Temos também a Análise de Impacto Regulatório (AIR).

## 2.1. A Análise de Impacto Regulatório (AIR)

A AIR é um instrumento utilizado para qualificar as medidas e atos normativos de regulação estatal. Com isso, subsidia as decisões administrativas com o objetivo de estabelecer uma política pública setorial mais coerente, calculada e racional. Traz evidências e pauta-se em estudos, o que gera uma maior qualidade técnica para a decisão<sup>47</sup>.

É uma ferramenta metodológica que permite que a regulação normativa seja organizada e que, fundamentalmente, busque atos normativos de melhor qualidade.

A ideia é partir de um bom diagnóstico, de um problema regulatório claro, ter objetivos bem definidos, ter opções regulatórias de como chegar nesses objetivos, com alternativas que possam ser avaliadas e hierarquizadas. Pode ser considerada uma política que pensa em como criar outras políticas.

---

<sup>46</sup> A política regulatória da OCDE destaca que já é desafiador regular em “tempos normais”. No entanto, com as crises globais e os problemas complexos que a atualidade traz, é fundamental para os governos pensarem como regular melhor. OCDE. **Regulatory Policy Outlook**. OECD Publishing, Paris, 2021. Disponível em: <[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&\\_csp\\_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&_csp_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book)>. Acesso em: 01 jul. 2022.

<sup>47</sup> Uma definição de AIR trazida pela OCDE é: “A AIR é uma ferramenta regulatória que examina e avalia os prováveis benefícios, custos e efeitos das regulações novas ou alteradas. Ela oferece aos tomadores de decisão dados empíricos valiosos e uma estrutura abrangente na qual eles podem avaliar suas opções e as consequências que suas decisões podem ter. Um escasso entendimento dos problemas em questão ou dos efeitos indiretos da ação governamental pode debilitar os incentivos regulatórios e resultar em falha regulatória. A AIR é utilizada para definir problemas e garantir que a ação governamental seja justificada e apropriada”. OCDE. **Relatório sobre a Reforma Regulatória**. BRASIL - Fortalecendo a governança para o crescimento. 2007, p. 62. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/lula/ocde-2013-relatorio-sobre-a-reforma-regulatoria-brasil-fortalecendo-a-governanca-para-o-crescimento/@@download/file/OCDE%20E2%80%93%20Relat%C3%B3rio%20sobre%20a%20Reforma%20Regulat%C3%B3ria%20BRASIL%20Fortalecendo%20a%20governan%C3%A7a%20para%20o%20crescimento.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

Traz outros ganhos, não só ao final, mas na organização e procedimentalização da criação da regulação. Controla e organiza a burocracia, define quais passos devem ser seguidos, traz transparência, protege o processo frente a eventuais lobbies indevidos. Assim, traz legitimidade social ao processo que pode até ser mais importante que o próprio resultado da análise<sup>48</sup>.

A AIR diminui a assimetria de informações entre os interessados na regulação. Ajuda a elucidar os efeitos que poderão atingir a sociedade como um todo. Traz para o campo científico discussões que, muitas vezes, são caracterizadas por simples impressões gerais<sup>49</sup>. Permite também a redução da discricionariedade administrativa do regulador<sup>50</sup>.

Não é necessariamente um instrumento novo. Mas sua exigência é nova. Houve, inclusive, uma extensão do uso desse instrumento das autarquias em regime especial (Agências Reguladoras) para os demais órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta e que tomam decisões com impactos gerais em direitos e garantias ou em determinados mercados. Essa exigência pode ser contextualizada dentro do viés pragmático que está norteando, nos últimos anos, a renovação do direito público no Brasil<sup>51</sup>.

A AIR é realizada como parâmetro para auxiliar a decisão administrativa. Essa decisão acaba sendo pautada em evidências a partir de uma estruturação de elementos que compõe a AIR. Seu objetivo é avaliar estudos técnicos relacionados ao estado da arte de determinado segmento, considerando as contingências de um determinado momento no mercado. É possível ponderar os efeitos das diferentes possibilidades pois o estudo traz as alternativas viáveis e, analisando as consequências, apresenta os impactos dos usos dessas alternativas conforme o objetivo pretendido. Há, assim, a possibilidade de uma decisão muito mais legitimada e baseada

---

<sup>48</sup> MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. Análise de impacto regulatório: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 11. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 8 mar. 2022.

<sup>49</sup> DIAS, Bruno Fernandes. Análise De Impacto Regulatório: Notas sobre a OCDE e sobre o Brasil. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 71-98, 7 dez. 2014. P. 73. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85316>. Acesso em: 30 abr. 2022.

<sup>50</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Análise de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. 1ª Edição. Belo Horizonte. Editora Fórum, 2013. Edição Kindle, posição 3531.

<sup>51</sup> JORDÃO, Eduardo; CUNHA, Luiz Filipe. Revisão do estoque regulatório: a tendência de foco na análise de impacto regulatório retrospectiva. A&C – **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 20, n. 80, p. 227-255, abr./jun. 2020, p. 227. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/38831>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

em evidências, que incorpora a experiência científica e traz transparência às decisões<sup>52</sup>. Na falta de condições ideais de racionalidade, a AIR funciona com uma redutora de deficiências<sup>53</sup>.

A AIR objetiva orientar com dados para aí sim ser possível conjecturar os possíveis impactos das soluções em estudo. Nesse sentido, é também uma forma de qualificar a interlocução pois os participantes do setor a ser regulado poderão estar em contato com os estudos e dados levantados e buscar influenciar a decisão com maior fundamentação ou, ainda, acrescentar ou contraditar dados com o objetivo de fazer valer seus entendimentos no conteúdo da regulação. Essa interlocução influencia uma decisão mais legítima a ser tomada pela Administração.

Ao qualificar a ação estatal que será realizada a AIR dificulta que medidas de restrição ou condicionamento de certas atividades sejam excessivas ou irrazoáveis, seja no exercício do poder de polícia ou na implantação de políticas públicas.

A AIR não está desprovida de críticas. Há argumentações questionando sua utilização, considerando-a claramente desregulatória, colocando o ônus da prova naqueles que buscam novas regulações. Há também motivos para regulação diversos que vão além do que uma análise custo-benefício pode apontar<sup>54</sup>.

Ao analisar o art. 5º da Lei 13.874/2019, verifica-se que ficou estabelecido que a AIR conterà informações e dados sobre possíveis efeitos do ato normativo para que seja possível verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. O termo razoabilidade tem significado e origem muito próximos da palavra proporcionalidade. Estão relacionados a busca de equilíbrio, moderação, harmonia e bom senso. A razoabilidade e a proporcionalidade estão relacionadas com a ponderação de meios aos fins, onde meios razoáveis são tidos geralmente em relação aos fins desejados<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório**: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde. 2020, p. 16. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30021>>. Acesso em: 13 mai. 2022.

<sup>53</sup> STIGLITZ, Joseph. Regulation and Failure. In: **New Perspective on Regulation**. The Tobin Project, p. 11. Disponível em <[http://www.tobinproject.org/sites/tobinproject.org/files/assets/New\\_Perspectives\\_Ch1\\_Stiglitz.pdf](http://www.tobinproject.org/sites/tobinproject.org/files/assets/New_Perspectives_Ch1_Stiglitz.pdf)>. Acesso em: 13 mai. 2022.

<sup>54</sup> ROSE-ACKERMAN, Susan; PERROUD, Thomas. **Policymaking and Public Law in France**: Public Participation, Agency Independence, and Impact Assessment. Disponível em <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2217716](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2217716)>. Acesso em: 3 jun. 2022.

<sup>55</sup> NOHARA, Irene Patrícia. **Limites à razoabilidade nos atos administrativos**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 10.

Assim, o que o art. 5º nos traz é que se estabelecerá na análise informações e dados sobre possíveis efeitos do ato normativo para verificar-se a razoabilidade do seu impacto econômico. A ideia é que não haja uma restrição tão excessiva que viole outras liberdades, mas que exista uma ponderação, um sopesamento das medidas em relação aos objetivos da aptidão para o alcance desses objetivos (se é uma medida necessária, se é adequada e se é proporcional). Não pode ser ineficaz, mas também não pode ser tão excessiva que viole tantos interesses que, no fim, ela mais prejudique do que auxilie.

A AIR se apoia em evidências empíricas, ou seja, em dados. Se não há experiências em determinado setor a serem trazidas para análise, é importante buscar experiências de outros países ou de outros setores, com dados quantitativos<sup>56</sup>, não só do ponto de vista qualitativo. Ela precisa ser integrada desde a fase inicial, para ser usada na formulação das propostas de regulação. É preciso identificar os objetivos, verificar se realmente é necessária a regulação e como fazer para que ela seja mais efetiva e eficiente. É preciso considerar outras formas de regulação e os *tradeoffs* das alternativas precisam ser apontados. Na avaliação das soluções potenciais, precisa-se atentar aos custos e benefícios, diretos e indiretos, buscando-se as evidências disponíveis assim como o conhecimento científico atual.

A AIR pode ser realizada antes da elaboração do ato, *ex ante*, ou após a sua implementação, *ex post*, como uma forma de avaliar o que foi implementando. No primeiro caso, é preciso abarcar desde os motivos da intervenção, o planejamento da ação, a definição dos agentes envolvidos, o levantamento das normas que se aplicam ao ato, até a avaliação dos possíveis impactos da medida<sup>57</sup>. No segundo caso, o objetivo é arrumar a realidade regulatória que já está presente<sup>58</sup>, avaliando se os objetivos de regulação foram atendidos adequadamente com a ação.

---

<sup>56</sup> A OCDE recomenda que, quando houver impacto significativo na proposta, é avaliação dever ser quantitativa, sempre que possível, considerando custos diretos e indiretos. OECD. **Regulatory Impact Assessment**. OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy, OECD Publishing, Paris, 2020. Retrieved from OECDiLibrary: <<https://doi.org/10.1787/7a9638cb-en>>. Acesso em 18 jun. 2022

<sup>57</sup> MENEGUIN, F. B.; SILVA, R.S. Introdução. In Vieira, E.S.S.; Meneguim, F.B.; Ribeiro, H. M.; Kassmayer, K. **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Organizadores: Fernando B. Meneguim, Rafael Silveira e Silva. Brasília. Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 3. Disponível em <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/535244/avaliacao\\_de\\_impacto\\_legislativo\\_1ed.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/535244/avaliacao_de_impacto_legislativo_1ed.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 7 mai. 2022.

<sup>58</sup> JORDÃO, Eduardo; CUNHA, Luiz Filipe. Revisão do estoque regulatório: a tendência de foco na análise de impacto regulatório retrospectiva. A&C – **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 20, n. 80, p. 227-255, abr./jun. 2020, p. 232. Disponível em: <<https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/38831>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

As recomendações trazidas pela OCDE, em seu manual de boas práticas, para um país obter êxito na implementação de AIR, são: garantir que haja um comprometimento político com a AIR; as responsabilidades sejam adequadas e cuidadosamente definidas em relação a cada etapa da AIR; sejam realizados treinamentos aos reguladores; a metodologia escolhida seja consistente, mas também flexível, adaptando-se ao caso concreto; sejam pensadas e implementadas estratégias para uma correta coleta de dados que darão subsídio para elaboração das alternativas; os esforços sejam concentrados em objetivos claros; a AIR precisa estar integrada com a elaboração de políticas públicas e deve ser adotada o mais breve possível; os resultados precisam ser publicizados; envolvimento extensivo do atores interessados e do público e; a AIR deve ser aplicada às novas regulações e, como revisão, às já existentes<sup>59</sup>.

A AIR também pode ser dividida em nível I e nível II. O Guia Orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório de 2018 salienta que as análises precisam ser proporcionais à relevância do problema. Assim, em regra geral, havia uma sequência mínima de etapas a serem seguidas e que caracterizavam o AIR nível I. Nos casos mais complexos, no entanto, seria preciso uma análise mais detalhada, considerando a experiência internacional, o impacto da ação sobre consumidores e usuários e abordagens de risco das alternativas, o que caracterizaria uma AIR nível II<sup>60</sup>. Porém, essa distinção de níveis não foi feita no Decreto 10.411/2020 e não está presente no Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR) de 2021<sup>61</sup>.

Além da recente Lei 13.874/2019, a fundamentação jurídica da AIR está no princípio da eficiência trazido pela Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1988, que alterou o artigo 37 da Constituição Federal de 1988<sup>62</sup>, e no princípio da motivação das decisões administrativas, presente na Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999<sup>63</sup>. A motivação deve ser

<sup>59</sup> OCDE. **Regulatory Impact Analysis: Best Practices in OECD countries**. Paris; 1997. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/21/59/35258828.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2022.

<sup>60</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 28-29. Disponível em: [http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>61</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em 20 jun. 2022

<sup>62</sup> "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte [...]".

<sup>63</sup> "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: [...]

II - Imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; [...]

associada ao princípio da eficiência, sendo essa não só como resultado, mas como processo, pois a AIR é um processo administrativo para tomada de decisão<sup>64</sup>.

Temos também a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB) foi alterada pela Lei 13.655/2018<sup>65</sup> e, entre suas novidades, está a exigência para o administrador justificar suas decisões, inclusive quanto às suas consequências práticas<sup>66</sup>.

Um importante motivo para se adotar a AIR é permitir que a sociedade civil, os agentes reguladores e os poderes institucionais tenham uma forma melhor de se relacionar, de evitar tensões. Ela é uma ferramenta de interação entre diferentes atores<sup>67</sup>.

Na interação entre os agentes reguladores e os poderes institucionais, a AIR permite sistematização do processo de tomada de decisão<sup>68</sup>. Tanto para o poder executivo central quanto para o regulador há a ciência de que se tem um fluxo decisório, ou seja, de que há um percurso a ser feito. Isso acalma os anseios e as disputas políticas que são inerentes a essa relação. Há um controle político indireto. Há também a concretização do próprio planejamento econômico e das políticas setoriais.

Se a melhor decisão para um problema específico é uma alternativa que pode causar algum melindre político é importante que a tomada de subsídios ocorra no início do processo, em que todas as partes envolvidas possam participar trazendo soluções. Reforça-se, assim, os espaços democráticos incorporando ao processo diferentes pontos de vista<sup>69</sup>.

---

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”.

<sup>64</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Avaliação de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, pp.118-119. Disponível em: < <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-26032012-092844/pt-br.php>>. Acesso em: 6 abr. 2022.

<sup>65</sup> BRASIL. Lei n.º 13.655, de 25 de abril de 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 abr. 2018. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm)>. Acesso em 30 jun. 2022

<sup>66</sup> “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”.

<sup>67</sup> MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. Análise de impacto regulatório: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 10. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 8 dez. 2020.

<sup>68</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Análise de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. 1ª Edição. Belo Horizonte. Editora Fórum, 2013. Edição Kindle, posição 3120.

<sup>69</sup> SAAB, F.; SILVA, S. A. M. Análise de impacto regulatório e prevenção da corrupção: um estudo exploratório sobre a AIR no Brasil. **Revista da CGU**, v. 13, p. 167-179, 2021, p. 171. Disponível em: < [https://revista.cgu.gov.br/Revista\\_da\\_CGU/article/view/451](https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/451)>. Acesso em: 7 mar. 2022.

Entre a sociedade civil e os agentes reguladores, a AIR permite a redução do déficit democrático, que ocorre em função da delegação da regulação para agentes não eleitos diretamente. Assim, o “agente regulador pode buscar sua credibilidade junto à sociedade diretamente e agir de forma mais independente em relação aos Poderes Legislativo e Executivo”<sup>70</sup>.

Entre a sociedade civil e os poderes institucionais a AIR permite um melhor controle das decisões regulatórias. O Poder Judiciário, o Tribunal de Contas e a sociedade civil terão melhores condições de avaliar se os objetivos foram alcançados, pois é possível demonstrar o rito que foi seguido na análise dos efeitos que seriam causados pela regulação, a clareza em relação aos objetivos pretendidos, os resultados esperados, inclusive o que não foi alcançado, mas era desejado (demonstrando os meios possíveis que foram utilizados)<sup>71</sup>. Pode, inclusive, inibir práticas corruptas no momento do desenvolvimento de políticas regulatórias<sup>72</sup>.

Como principais críticas ao regulamento da AIR podemos destacar: a) a sua inaplicabilidade na elaboração de decretos e projetos de lei; b) não houve a divisão, no decreto, em níveis de AIR, como ocorria nas recomendações do Guia de 2018. Assim, não previu expressamente que, de acordo com as circunstâncias, fossem feitas AIRs mais simples ou complexas; c) As várias possibilidades de dispensa de AIR trazidas pelo decreto podem esvaziar a intenção legal; d) Caso haja descumprimento das regras, e não seja feito AIR, não estão claras quais são as consequências. O decreto apenas prevê que essa ausência não acarreta a inviabilidade da norma.

A AIR não é apenas uma ferramenta utilizada antes da regulação e que permite chegar a melhor alternativa de solução. Ela é também parte do ciclo regulatório, conforme pode ser observado abaixo:

---

<sup>70</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Análise de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. 1ª Edição. Belo Horizonte. Editora Fórum, 2013. Edição Kindle, posição 3112.

<sup>71</sup> *Ibidem*, posição 2598.

<sup>72</sup> SAAB, F.; SILVA, S. A. M. Análise de impacto regulatório e prevenção da corrupção: um estudo exploratório sobre a AIR no Brasil. **Revista da CGU**, v. 13, p. 167-179, 2021, p. 176. Disponível em: <[https://revista.cgu.gov.br/Revista\\_da\\_CGU/article/view/451](https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/451)>. Acesso em: 7 mar. 2022.

Figura 1 – Ciclo Regulatório



Fonte: Guia Orientativo 2018, p. 26<sup>73</sup>.

## 2.2. Breve histórico da AIR

A AIR já é adotada há anos em alguns outros países, de forma obrigatória<sup>7475</sup>. Apresenta-se, assim, uma breve explicação da utilização da AIR nos Estados Unidos, na Inglaterra e na União Europeia, contextualizando o início de sua adoção pelo Brasil. Explica-se, também, como a AIR foi inicialmente adotada no país até a chegada da Lei 13.874/2019.

<sup>73</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 26. Disponível em: [http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view). Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>74</sup> Importante destacar que a maneira com a AIR é adotada tem bastante variação nos diversos países, podendo ser por lei, decreto, diretiva ou pela organização administrativa. MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. Análise de impacto regulatório: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 8. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>. Acesso em: 8 dez. 2020.

<sup>75</sup> A partir da década de 90 a OCDE iniciou a preparação de distribuição de matérias defendendo a implementação de AIR. Desde então o uso tem se popularizado e a quantidade de países que possuem a obrigatoriedade formal de AIR tem disparado. DIAS, Bruno Fernandes. Análise De Impacto Regulatório: Notas sobre a OCDE e sobre o

### 2.2.1. Estados Unidos

No governo Nixon (1969 a 1974) já se observavam algumas práticas para a análise de custos e benefícios. As agências precisavam avaliar alternativas e considerar os custos antes da adoção de regulamentos para as indústrias. No entanto, a formalização de uma análise econômica para a regulação ocorreu no governo Reagan (1981 a 1989) com a *Executive Order* 12.291. A *US Office of Information and Regulatory Affairs* (OIRA) foi incumbida de avaliar as normas emanadas pelas agências e solicitar Análises de Impacto Regulatório (AIR) quando os casos fossem de 100 milhões de dólares<sup>76</sup> ou mais, ou nas regulações que a OIRA entendesse como significativas. Na análise, era preciso que os benefícios fossem maiores que os custos, podendo a OIRA devolver a norma para a agência, caso o requisito não fosse cumprido<sup>77</sup>.

Entendeu-se que a regulação, por mais necessária que fosse, geraria custos que, inclusive, poderiam atrapalhar outras estratégias governamentais. Assim, a OIRA foi criada para ser um órgão a exercer um controle afastado do órgão do qual emana o ato normativo. Ela ganhou poderes de revisão sobre as avaliações de impacto regulatório das agências, ato conhecido como *Regulatory Oversight Bodies* (RBOs). Composta por equipe técnica especializada, avalia as regulamentações de uma forma distante de seus operadores diretos, para melhorar a transparência dos impactos e dos *tradeoffs* das alternativas regulatórias. Procura também consolidar as decisões regulatórias e organizá-las de acordo com o que é esperado pelo governo central<sup>78</sup>.

---

Brasil. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 71-98, 7 dez. 2014, p. 81. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85316>. Acesso em: 30 abr. 2022.

<sup>76</sup> O limite de US\$ 100 milhões aplica-se anualmente e inclui benefícios, custos ou transferências. Esses valores, no entanto, não são somados. Se uma regulação implicar US\$ 75 milhões de benefícios, US\$ 60 milhões de custos e US\$ 40 milhões de transferências, ela não será economicamente significativa para uma AIR pois nenhum atingiu os US\$ 100 milhões. ESTADOS UNIDOS. **Guidelines for Regulatory Impact Analysis**. Disponível em: <<https://aspe.hhs.gov/reports/guidelines-regulatory-impact-analysis>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

<sup>77</sup> COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde**. 2020, p. 18. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30021>>. Acesso em: 13 mai. 2022.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 19.

Os governos seguintes à Regan mantiveram as funções da OIRA de revisão de regulamentos, mostrando assim um consenso bipartidário da importância desse tema nos Estados Unidos<sup>79</sup>.

Destaca-se, no entanto, que no governo Clinton houve uma alteração significativa promovida pela *Executive Order* 12.866. A partir dela não bastaria mais uma análise em que os benefícios superassem os custos, mas era preciso, também, que todos os custos trazidos pela regulação fossem justificados. Permitiu, assim, que fossem levados em consideração aspectos não quantificáveis. Passava-se, então, a uma mudança na lógica da AIR, de “benefícios precisam ser maiores que os custos” para “benefícios precisam justificar os custos”. Houve uma ampliação da *accountability*<sup>80</sup> de todo o processo de AIR com a criação de mecanismos de transparência e incentivo da participação pública nas decisões da OIRA. Houve, também, a retirada do critério subjetivo que permitia a OIRA determinar o que era regulação significativa, restando, assim, somente o critério quantitativo de impacto de US\$ 100 milhões ao ano<sup>81</sup>.

A partir de então, as novidades sobre AIR nos Estados Unidos são, basicamente, sobre revisão regulatória (*Regulatory Lookback*). Isso porque a grande vantagem dessa abordagem é poder utilizar dados reais sobre custos e benefícios, que já foram medidos, evitando superestimar ou subestimá-los, comum na AIR *ex ante*<sup>82</sup>.

No Governo Obama (2009 a 2014), foi editada a Executive Order 13.563/2011 que trouxe mudanças importantes para o *Regulatory Lookback*. Estabeleceu-se uma preferência pela análise *ex post*. Foi criada, também, uma exigência para que as agências submetessem, em até

---

<sup>79</sup> COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório**: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde. 2020, pp. 19-20. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30021>>. Acesso em: 13 mai. 2022.

<sup>80</sup> Patrícia Pessoa propõe uma tradução ao termo *accountability* no contexto da AIR que englobaria dois elementos: legitimidade e responsabilização. A legitimidade pode ser dividida em procedimental, que implica que as agências são criadas por leis e que a tomada de decisão segue normas formais, e em substantiva, que é a capacidade das agências gerarem a crença, e manterem, de que elas são as mais adequadas para realizarem as funções que lhe foram confiadas. VALENTE, Patrícia Pessoa. **Avaliação de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, pp.124-128. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-26032012-092844/pt-br.php>>. Acesso em: 6 abr. 2022.

<sup>81</sup> JORDÃO, Eduardo; CUNHA, Luiz Filipe. Revisão do estoque regulatório: a tendência de foco na análise de impacto regulatório retrospectiva. A&C – **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 20, n. 80, p. 227-255, abr./jun. 2020, p. 235. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/38831>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

<sup>82</sup> É importante destacar que com a necessidade de implementação de uma política pública ou regulação o órgão tende a buscar no mercado as informações para subsidiar o ato. Os regulados, no entanto, podem exagerar nos custos específicos, trazendo dificuldades para a AIR.

120 dias, seus planos de revisão regulatórios, assim como informassem para a OIRA, continuamente, sobre como estava o progresso de suas revisões<sup>83</sup>.

Outro ponto de destaque foi a gestão de Cass Sustein como administrador da OIRA no governo Obama, defendendo que não bastaria apenas melhorar a análise custo-benefício, mas, também, conhecer quem pagaria por esses custos e quem seriam os beneficiados da regulação, ou seja, seria necessária uma análise distributiva.

No Governo Trump (2017-2021) o objetivo declarado foi de redução da carga regulatória, diminuindo consideravelmente a quantidade de novas medidas e reduzindo o estoque. Foi editada a *Executive Order* 13.771/2017 com duas regras de destaque: a) para cada nova regulação emitida por uma agência, precisariam ser eliminadas duas regulações; b) o governo, como um todo, não ampliaria seu custo regulatório, ou seja, o custo total seria o mesmo<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> “Seção 6. Análises retrospectivas de regras existentes.

(a) Para facilitar a revisão periódica de regulações significativas existentes, as agências devem considerar como melhor promover análises retrospectivas de regras que podem estar defasadas, inefetivas, insuficientes, ou excessivamente onerosas, a modificar, modernizar, expandir ou revogar essas regras em consonância com essas conclusões. Tais análises retrospectivas, incluindo as informações que as embasarem, devem ser disponibilizadas na internet sempre que possível.

(b) Dentro de 120 dias da data desta Ordem, cada agência deverá desenvolver e submeter ao Office of Information and Regulatory Affairs um plano preliminar, em consonância com a lei e as prioridades regulatórias e de recursos, com base no qual a agência irá periodicamente revisar suas regulações significantes existentes para determinar quais dessas regulações devem ser modificadas, modernizadas, expandidas ou revogadas, de forma a tornar o programa regulatório da agência mais efetivo e menos oneroso na consecução dos objetivos regulatórios”. JORDÃO, Eduardo. AIR: da análise prospectiva para a retrospectiva. In: **Ciclo de Palestras Análise de Impacto Regulatório no Setor de Seguros: Uma abordagem prática - 2º dia**. 2019. Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vm6IrHS-jxM>>. Acesso em: 17 jun. 2022.

<sup>84</sup> JORDÃO, Eduardo; CUNHA, Luiz Filipe. Revisão do estoque regulatório: a tendência de foco na análise de impacto regulatório retrospectiva. A&C – **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 20, n. 80, p. 227-255, abr./jun. 2020, p. 237. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/38831>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

### 2.2.2. Inglaterra

A experiência inglesa inicia-se com a reforma administrativa em 1985 durante a gestão da primeira-ministra Margareth Thatcher, do partido conservador, cuja opção foi de desregulamentar alguns setores da economia, eliminando custos regulatórios impostos sobre a iniciativa privada. Houve a introdução do *Compliance Cost Assessment* (CCA) com o objetivo de identificar os custos regulatórios e revisar as medidas já impostas<sup>85</sup>.

Em 1997 altera-se a terminologia de *deregulation* para *better regulation*, com foco na proteção das pessoas sem criar obstáculos a economia. Cria-se, então, a *Better Regulation Task Force*, órgão consultivo ligado ao Gabinete do primeiro-ministro que, na sequência, desenvolve a primeira avaliação de impacto regulatório do país<sup>86</sup>.

Em 1999 esse órgão consultivo passa a ser chamado de *Regulatory Impact Assessment Unit*. Em 2001 o parlamento inglês aprova o *Regulatory Reform Act*. A AIR passa a ser uma exigência para as agências reguladoras e para os departamentos que possuíam alguma função de regulação, os *Departmental Regulatory Impact Unitus* (DRIUs)<sup>87</sup>.

Em 2005 a *Regulatory Impact Unit* deixa de existir, sendo substituída pela *Better Regulation Executive*, que ficava na estrutura do Gabinete do primeiro-ministro, para que houvesse uma melhor coordenação entre os departamentos e agências na elaboração de AIR. As decisões regulatórias que impactam economicamente as empresas precisam ser submetidas ao *Better Regulation Framework*<sup>88</sup>.

A AIR passa a ser utilizada para todos os processos de tomada de decisão, sejam questões de regulação até a elaboração de leis pelo parlamento. Passam a ser exigidas para

---

<sup>85</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Avaliação de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 64. Disponível em < <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-26032012-092844/pt-br.php>>. Acesso em: 6 abr. 2022.

<sup>86</sup> *Ibidem*, p. 65.

<sup>87</sup> *Idem*, p. 65.

<sup>88</sup> The Green Book. **Central government guidance on appraisal and evaluation**. From: HM Treasury and Government Finance Function. 2022, p. 67. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/the-green-book-appraisal-and-evaluation-in-central-government>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

qualquer intervenção, que aumente ou reduza custos para empresas ou que onerem o setor público em mais de GBP 5 milhões<sup>89</sup>.

### 2.2.3. União Europeia

Em 2000, a União Europeia atribuiu a si mesma o objetivo de ser a economia mais dinâmica e competitiva do planeta e inicia um processo de simplificação da regulamentação e da legislação. Institui um grupo consultivo com especialistas de cada Estado-membro que propõe uma estratégia para melhorar a qualidade da regulação. Entre as seis propostas trazidas por esse grupo, a primeira é a adoção de avaliação de impacto *ex ante* e *ex post*<sup>90</sup>.

Assim, foi criado o atual sistema em que iniciativas legislativas com evidente impacto econômico, ambiental ou social precisam passar por uma análise do impacto regulatório. Além disso, várias iniciativas não legislativas precisam também passar por uma AIR.

Em 2006 é criado o *Impact Assessment Board* (IAB), na estrutura do presidente da Comissão Europeia, para o controle da qualidade regulatório e para suporte aos Estados-membros. A IAB tem a função de opinar sobre todas as regulações feitas pela Comissão podendo, inclusive, recomendar outras metodologias para AIRs em estágios iniciais. A opinião do IAB não é vinculante, mas consta no relatório encaminhado para a decisão política<sup>91</sup>.

A AIR na União Europeia é disciplinada por diretrizes que orientam as suas fases.

---

<sup>89</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Análise de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. 1ª Edição. Belo Horizonte. Editora Fórum, 2013. Edição Kindle, posição 1270-1281.

<sup>90</sup> *Ibidem*, posição 1281-1296.

<sup>91</sup> *Idem*, posição 1304-1320.

#### 2.2.4. Brasil

O histórico da AIR no Brasil precisa ser analisado dentro do aspecto processual. Há algum tempo, não se cogitava a possibilidade de seguir-se normas de natureza processual, que vinculassem a Administração Pública, no iter dos atos administrativos concretos. Há uma mudança que se inicia com a Lei Estadual 10.177, de 30 de novembro de 1998, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual de São Paulo. Na sequência, veio a Lei Federal 9.784, de 29 de janeiro de 1999, para regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal<sup>92</sup>.

Há também a primeira previsão de um dever de consulta pública para atos administrativos, disposto na Lei Geral de Telecomunicações, Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997<sup>93</sup>. É um dever geral amplo de que atos administrativos sejam submetidos a consulta pública e o dever de que as críticas e sugestões sejam analisadas.

Os princípios gerais de AIR já estavam presentes no Decreto nº 4.176, de 28 de março de 2002, que estabeleceu “normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal”. As propostas de projetos de atos normativos feitas pelos órgãos passaram a ser encaminhadas à Casa Civil acompanhadas dos formulários constantes nos anexos. Há questões nos formulários que são características de AIR, como o questionamento sobre alternativa àquela regulação que está sendo enviada<sup>94,95</sup>.

---

<sup>92</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. *Análise de Impacto Regulatório: os desafios e as perspectivas para a Administração Pública brasileira*. In: **Webinar Análise de Impacto Regulatório**. FGV Direito São Paulo. 2020. São Paulo. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=Azrd\\_Y-\\_Ae4](https://www.youtube.com/watch?v=Azrd_Y-_Ae4)>. Acesso em: 5 mar. 2022.

<sup>93</sup> “Art. 42. As minutas de atos normativos serão submetidas à consulta pública, formalizada por publicação no Diário Oficial da União, devendo as críticas e sugestões merecer exame e permanecer à disposição do público na Biblioteca”.

<sup>94</sup> SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. *Análise de Impacto Regulatório: Uma abordagem exploratória*. IPEA. **Texto para discussão** n.º 1463. 2010. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5010](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5010)>. Acesso em: 7 mai. 2022

<sup>95</sup> Esse decreto foi revogado e substituído pelo Decreto nº 9.191, de 1º de novembro de 2017, que trouxe ainda mais detalhes a serem verificados antes da edição de normas, incluindo impactos sobre direitos fundamentais.

Em 2016 é promulgada a Lei 13.334, de 13 de setembro, que criou o programa de parceria de investimentos (PPI). Essa lei estende a diversos outros órgãos da Administração Pública Federal a obrigação de fazer consulta pública sobre alguns de seus atos.<sup>96</sup>

Já em 2018, a Lei nº 13.655, de 25 de abril, promoveu importantes alterações no Decreto-Lei nº 4.567, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB). Entre elas está a introdução do artigo 20 que trouxe um dever de concretude como regra geral para a Administração Pública, que passou a ter que considerar as consequências práticas de suas decisões. O processo de concretização exige que se estimem os efeitos práticos da decisão.<sup>97</sup> O parágrafo único do artigo 20 traz, ainda, que a motivação mostrará a necessidade e adequação da medida em face das alternativas possíveis<sup>98</sup>.

A nova lei também trouxe para a LINDB o artigo 23, que trata do dever de regular a transição. Ou seja, escolhida a alternativa, seu modo de implementação deve levar em consideração um regime de transição<sup>99</sup>.

Em 2019 é promulgada a Lei 13.848, de 25 de junho, que dispôs sobre gestão, a organização, o processo decisório e o controle social das agências reguladoras. Essa lei trouxe, no caput do art. 6º, um dever geral de elaboração de AIR. A AIR torna-se obrigatória, nas Agências Reguladoras, para a edição de novas normas e para a revisão das já existentes. No entanto, o parágrafo 1º do mesmo artigo remeteu a regulamentação a um decreto, o que, de certa forma, esvazia o dever geral previsto<sup>100</sup>.

<sup>96</sup> “Art. 6º Os órgãos, entidades e autoridades da administração pública da União com competências relacionadas aos empreendimentos do PPI formularão programas próprios visando à adoção, na regulação administrativa, independentemente de exigência legal, das práticas avançadas recomendadas pelas melhores experiências nacionais e internacionais, inclusive:

I - edição de planos, regulamentos e atos que formalizem e tornem estáveis as políticas de Estado fixadas pelo Poder Executivo para cada setor regulado, de forma a tornar segura sua execução no âmbito da regulação administrativa, observadas as competências da legislação específica, e mediante consulta pública prévia”.

<sup>97</sup> JUSTEN FILHO, M. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, [S. 1.], p. 13–41, 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77648. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 17 jun. 2022, p. 29.

<sup>98</sup> “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”.

<sup>99</sup> “Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais”.

<sup>100</sup> Art. 6º A adoção e as propostas de alteração de atos normativos de interesse geral dos agentes econômicos, consumidores ou usuários dos serviços prestados serão, nos termos de regulamento, precedidas da realização de

A Lei ° 13.874 de 20 de setembro de 2019, conhecida como declaração de direitos de liberdade econômico, previu no art. 5º a obrigatoriedade de AIR para toda a administração pública federal, não mais apenas para as Agências Reguladoras. Da mesma forma, sua regulamentação foi delegada a um decreto.

O Decreto 10.411, de 30 de junho de 2020, regulamenta a análise de impacto regulatório prevista nas duas leis acima e traz três modelos de análise: o AIR prévio, a análise de resultado (controle posterior) e a análise de estoque (para avaliar o peso da carga normativa).

Há obrigatoriedade de AIR para atos normativos de interesse geral. Algumas exceções são previstas no decreto. Há competência para a Secretaria de Advocacia da Concorrência e Competitividade da SEPEC (Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade) do Ministério da Economia para opinar sobre as avaliações feitas nas minutas de atos normativos.

Importante destacar que o decreto traz, em seu artigo 21, que a inobservância da obrigação de AIR não é escusa válida para a inviabilidade do ato. Isso pode ser entendido como um equívoco, no entanto, se considerarmos a exigência do artigo 20 da LINDB<sup>101</sup>.

Em relação a utilização da AIR, de forma concreta, é importante a menção ao PRO-REG, Programa de fortalecimento da Capacidade Institucional para Gestão em Regulação, de 2007, que inicialmente trouxe consultores nacionais e internacionais para eventos e capacitações. Foi um movimento inicial de incorporação gradual da AIR, incluindo a formulação de projetos pilotos. Resultou em recomendações às agências reguladoras federais<sup>102</sup>. Em 2007 há recomendação da OCDE para que o Brasil implemente a AIR como uma ferramenta eficaz para se atingir a qualidade regulatória<sup>103</sup>.

---

Análise de Impacto Regulatório (AIR), que conterá informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo.

§ 1º Regulamento disporá sobre o conteúdo e a metodologia da AIR, sobre os quesitos mínimos a serem objeto de exame, bem como sobre os casos em que será obrigatória sua realização e aqueles em que poderá ser dispensada.

<sup>101</sup>SUNDFELD, Carlos Ari. Análise de Impacto Regulatório: os desafios e as perspectivas para a Administração Pública brasileira. In: **Webinar Análise de Impacto Regulatório**. FGV Direito São Paulo. 2020. São Paulo. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=Azrd\\_Y-\\_Ae4](https://www.youtube.com/watch?v=Azrd_Y-_Ae4)>. Acesso em: 5 mar. 2022.

<sup>102</sup>JORDÃO, Eduardo; CUNHA, Luiz Filipe. Revisão do estoque regulatório: a tendência de foco na análise de impacto regulatório retrospectiva. A&C – **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 20, n. 80, p. 227-255, abr./jun. 2020, p.229. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/38831>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

<sup>103</sup>OCDE. **Relatório sobre a Reforma Regulatória**. BRASIL - Fortalecendo a governança para o crescimento. 2007, p. 341. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/lula/ocde-2013-relatorio-sobre-a-reforma-regulatoria-brasil-fortalecendo-a-governanca-para-o-crescimento/@@download/file/OCDE%20E2%80%9320Relat%C3%B3rio%20sobre%20a%20Reforma%2>>

Destaca-se, também, que a Agência Nacional de Vigilância Sanitária publicou, em 2008, um guia de boas práticas regulatórias<sup>104</sup>. Em 2009, alguns modelos de AIR começaram a ser testados.

Durante o ano de 2017 foi realizado um extenso levantamento do estado da arte das experiências das agências reguladoras com AIR. Esse trabalho resultou num inventário da aplicação desse instrumento por essas entidades de modo a ter um panorama sobre o contexto da elaboração da AIR, a estrutura de governança em cada agência reguladora, base normativa, os dados, análise de risco, transparência, participação pública e diversos outros aspectos.

Após esse exercício foi criado um grupo formado pelas Agências Reguladoras Federais, Ministério do Planejamento, Ministério da Fazenda e o Inmetro. Esse grupo elaborou dois documentos. Um foi as diretrizes gerais para AIR e roteiro analítico sugerido para essa AIR e o outro um guia orientativo para a elaboração da AIR<sup>105</sup>. A estratégia governamental passa a ser a de construir em conjunto com as agências um jeito de fazer AIR, influenciando a cultura desses órgãos, inicialmente, com a utilização desses guias e diretrizes gerais.

As diretrizes têm o objetivo de harmonizar e oferecer subsídio para a realização de AIR, não só pelas Agências Reguladoras, mas também por todos os órgãos da Administração Pública Federal que editam instrumentos que podem alterar direitos ou criar obrigações a terceiros. As diretrizes e o guia<sup>106</sup>, publicados em 2018, eram orientativos para elaboração da AIR. A operacionalização era feita pelas próprias entidades.

---

0Regulat%C3%B3ria%20BRASIL%20Fortalecendo%20a%20governan%C3%A7a%20para%20o%20crescimen to.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>104</sup> COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório**: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde. 2020, pp. 23. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30021>>. Acesso em: 13 mai. 2022.

<sup>105</sup> GUARANYS, Marcelo P.; ALBUQUERQUE, Kelvia F.; **Regulamentação da análise de impacto regulatório no governo**: o passo que faltava. JOTA, 10 jul. 2020. Disponível em: < <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/regulacao/regulamentacao-da-analise-de-impacto-regulatorio-no-governo-o-passo-que-faltava-10072020>>. Acesso em: 15 jun. 2022.

<sup>106</sup> Importante destacar que a estrutura do guia era semelhantes às recomendações da OIRA nos Estados Unidos, conforme: COTIA, Pedro Pamplona. **Consequências e análise de impacto regulatório, princípios e proporcionalidade**: aproximações e distanciamentos / Pedro Pamplona Cotia. 2019, p. 54. Dissertação de Mestrado em Direito da Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/28881>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

As Diretrizes foram elaboradas a partir da experiência internacional e pelas experiências das Agências Reguladoras e traziam um roteiro de apoio<sup>107</sup>, além dos principais conceitos sobre AIR, ARR e ato normativo de interesse geral e abstrato.

Em 2018 a Casa Civil elaborou um estudo para demonstrar as iniciativas das agências reguladoras para gerir o estoque regulatório. Não era um levantamento das AIRs *ex post* realizadas, mas, com o mesmo intuito, foi uma forma de organizar e poder avaliar os resultados das regulações que tinham sido feitas até então<sup>108</sup>.

Um ponto de destaque é que alguns órgãos públicos, especialmente as agências reguladoras, já possuem experiências prévias e estão mais familiarizadas com o tema AIR. Porém, diversos outros órgãos desconhecem essa nova ferramenta. Há um processo de internalização e aculturação dessa obrigação que precisa ser feito para que a Lei 13.874/2019 seja eficaz.

### 2.3. Relatório de AIR

Destaca-se que a elaboração de uma AIR não deve ser confundida com seu relatório. No entanto, optou-se por nomear este tópico como “Relatório de AIR” em função de ser composto de elementos mínimos que uma AIR deve ter. Assim, as análises efetuadas neste trabalho terão por norte o relatório e seus elementos, pois é esse o objeto final a ser entregue<sup>109</sup>.

Conforme o decreto de regulamentação da AIR, o relatório é o “ato de encerramento da AIR, que conterà os elementos que subsidiaram a escolha da alternativa mais adequada ao enfrentamento do problema”<sup>110</sup>.

---

<sup>107</sup> MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. Análise de impacto regulatório: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 2. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 8 mar. 2022.

<sup>108</sup> BRASIL. Casa Civil. **Gestão do Estoque Regulatório**: Iniciativas das Agências Reguladoras Federais. 2018. Disponível em: < <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/governanca/regulacao/apresentacao-regulacao-pasta/acesse-aqui/gestao-estoque-regulatorio/gestaoestoqueregulatorio-iniciativasagenciasreguladorasfederais.pdf>> Acesso em: 7 jun. 2022.

<sup>109</sup> O administrador público recebe o relatório de AIR com o apontamento da melhor alternativa e, a partir dele, decide adotar ou não a recomendação.

<sup>110</sup> BRASIL. Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.411-de-30-de-junho-de-2020-264424798>>. Acesso em: 10 mai. 2022.

Os elementos mínimos trazidos pelo decreto são:

**Sumário Executivo:** é uma introdução à AIR. Permite que o leitor tenha uma noção geral da análise e de quais foram as conclusões. É importante que seja feito após a análise. Recomenda-se linguagem objetiva, concisa e acessível a qualquer leitor<sup>111</sup>.

**Identificação do problema, com suas causas e sua extensão:** Os problemas regulatórios costumam ser multifacetados, pois possuem várias causas e efeitos além de atingirem várias pessoas de forma distinta. É preciso uma definição clara do problema para que o regulador atue na causa e não nos sintomas. É necessário, também, verificar a extensão e a relevância do problema para verificar se realmente precisa uma atuação regulatória. Concluindo que sim, é preciso verificar se a atuação regulatória vai conseguir diminuir ou eliminar o problema<sup>112</sup>.

**Identificação dos agentes afetados:** verificar quais são os usuários dos serviços prestados e todos os demais que são afetados pelo problema regulatório. Verificar se o problema atinge somente um ator ou a um grupo de atores. É preciso verificar, também, os grupos de interesses afetados (alguns são impactados de forma positiva, outros de forma negativa).

**Identificação da fundamentação legal:** verificar a base legal que ampara o órgão regulador em relação ao problema identificado. Verificar se o órgão competente tem realmente competência para cuidar daquele assunto. É preciso definir claramente as leis e os decretos envolvidos na matéria. É preciso verificar se outros órgãos têm competência concorrente ou complementar ao órgão regulador. Por fim, se há recomendações ou determinações de órgãos de controle<sup>113</sup>.

**Definição dos objetivos:** nesse tópico é preciso detalhar o que se pretende com determinada política. É necessário verificar se é possível definir um parâmetro ou uma estratégia de monitoramento para a ação regulatória escolhida. Os objetivos precisam estar diretamente relacionados ao problema e serem proporcionais a ele. Os objetivos precisam estar

---

<sup>111</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 31. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>112</sup> Ibidem, p. 32

<sup>113</sup> Idem, p. 32.

alinhados às políticas públicas definidas para o setor e ao planejamento estratégico do órgão regulador<sup>114</sup>. Não se deve escolher objetivos propositalmente restritivos.

**Descrição das alternativas:** detalhar quais são as formas com as quais o problema pode ser enfrentado. Mapear as alternativas possíveis para então fazer uma avaliação da mais efetiva. Nessa etapa devem ser descritas as alternativas para o problema regulatório e para o alcance dos objetivos desejados. Para que a AIR seja útil ao processo decisório é necessário não só identificar as diferentes possibilidades de tratamento do problema como também excluir aquelas alternativas inviáveis ou que estão fora da governabilidade do agente regulador. Essa é uma etapa crítica pois ela pode tanto agregar credibilidade a análise se ela for bem conduzida quanto gerar questionamentos sobre a própria análise e sobre a solução apontada se for mal fundamentada<sup>115</sup>.

A prospecção das alternativas deve ser conduzida de forma bem ampla e tentar buscar abordagens inovadoras para enfrentar o problema. Estudar algumas soluções adotadas em outros países é uma das maneiras de enriquecer o mapeamento dessas alternativas.

Diferentes abordagens podem ser utilizadas para mapear essas alternativas, mas alguns cuidados devem ser tomados nesse momento, como a proporcionalidade e a razoabilidade das alternativas de ação, ou seja, devem ser consideradas alternativas que não resultem em intervenção que ultrapassem o necessário para o atingimento dos objetivos desejados. E consideradas alternativas que sejam eficazes sobre as causas do problema.

Considerando que a atuação do estado deve ocorrer para resolver falhas de mercado com o cuidado para não criar falhas regulatórias, com um estoque normativo excessivo, é sempre importante que a não ação ou alternativas não normativas sejam consideradas<sup>116</sup>. Em algumas situações pode ser que a conclusão seja de que a melhor alternativa é desregular, principalmente quando se verifica que a intervenção pode gerar novos problemas. Nesse momento é também importante que se busquem alternativas com maior chance de sucesso possível que podem ser normativas ou não normativas.

---

<sup>114</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 43. Disponível em: [http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view). Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>115</sup> Ibidem, p. 44.

<sup>116</sup> Idem, p. 45.

**Exposição dos impactos<sup>117</sup>:** detalhar impactos que podem ocorrer a partir das alternativas identificadas, incluindo os custos regulatórios que elas trazem. Devem ser analisadas quanto aos possíveis impactos para que seja possível a comparação entre elas e que possa ser identificada a mais adequada para solucionar o problema regulatório identificado: a) identificação dos possíveis impactos positivos e negativos para cada alternativa de ação; b) identificação dos atores e grupos impactados pelas alternativas de ação; c) análise qualitativa para identificação dos impactos mais relevantes onde podem ser consideradas a sua natureza, a sua magnitude e a probabilidade de ocorrência; d) definição da metodologia para comparação das alternativas de ação; e) análise aprofundada dos impactos mais relevantes utilizando a metodologia escolhida e; f) comparação das alternativas de ação<sup>118</sup>.

É importante que cada alternativa qualifique e quantifique os impactos como um ganho ou como um custo em relação ao cenário de não ação, ou seja, de deixar tudo como está. Em alguns casos, a comparação dos impactos negativos e positivos dos custos e benefícios vai indicar que existe uma alternativa mais adequada para atingir os objetivos desejados e outros. A melhor alternativa pode não ser tão evidente, de todo modo o relatório de AIR não precisa necessariamente apontar uma escolha, ele tem sim que trazer uma comparação entre as diferentes alternativas analisadas.

---

<sup>117</sup> A Lei 13.874/2019 trouxe no artigo 4º diversas situações que a administração pública deve evitar, para não haver abuso de poder regulatório. Ao analisar os impactos das alternativas de regulação é preciso atentar para essas situações:

“Art. 4º É dever da administração pública e das demais entidades que se vinculam a esta Lei, no exercício de regulamentação de norma pública pertencente à legislação sobre a qual esta Lei versa, exceto se em estrito cumprimento a previsão explícita em lei, evitar o abuso do poder regulatório de maneira a, indevidamente:

I - criar reserva de mercado ao favorecer, na regulação, grupo econômico, ou profissional, em prejuízo dos demais concorrentes;

II - redigir enunciados que impeçam a entrada de novos competidores nacionais ou estrangeiros no mercado;

III - exigir especificação técnica que não seja necessária para atingir o fim desejado;

IV - redigir enunciados que impeçam ou retardem a inovação e a adoção de novas tecnologias, processos ou modelos de negócios, ressalvadas as situações consideradas em regulamento como de alto risco;

V - aumentar os custos de transação sem demonstração de benefícios;

VI - criar demanda artificial ou compulsória de produto, serviço ou atividade profissional, inclusive de uso de cartórios, registros ou cadastros;

VII - introduzir limites à livre formação de sociedades empresariais ou de atividades econômicas;

VIII - restringir o uso e o exercício da publicidade e propaganda sobre um setor econômico, ressalvadas as hipóteses expressamente vedadas em lei federal; e

IX - exigir, sob o pretexto de inscrição tributária, requerimentos de outra natureza de maneira a mitigar os efeitos do inciso I do caput do art. 3º desta Lei”.

<sup>118</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, pp. 51-52. Disponível em: [http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view). Acesso em: 9 jun. 2022.

Com isso, os tomadores de decisão irão visualizar as vantagens e desvantagens dos impactos positivos e negativos desejáveis de cada uma das alternativas de ação apresentadas e os *tradeoffs* entre as escolhas disponíveis, permitindo então uma decisão bem fundamentada.

**Considerações em relação a participação social:** manifestações em relação à eventuais informações recebidas para a AIR através de processo de participação social ou outras formas de recebimento de subsídios. Nem a Lei nº 13.874/2019, que trouxe a obrigatoriedade de AIR para atos da administração pública federal, nem seu decreto regulamentador, preveem a obrigatoriedade de participação da sociedade antes da decisão sobre o AIR<sup>119</sup>. No entanto, uma vez solicitada a participação, suas contribuições precisam ser analisadas.

**Mapeamento da Experiência internacional:** verificar o que foi feito em outros países em relação ao mesmo problema regulatório, quando aplicável.

**Identificação dos efeitos e riscos:** identificar e definir os riscos trazidos pela regulação, seja pela edição, alteração ou revogação do ato.

**Comparação das alternativas:** verificar e comparar as alternativas consideradas.

**Descrição da estratégia para implementação:** descreve como acontecerá a implementação da alternativa sugerida, trazendo a estratégia de acompanhamento dos indicadores propostos. Assim, prevê como ela será monitorada e avaliada para que possa ser possível verificar, no futuro, se ela precisa de alteração ou revogação.

O relatório oferece um racional com os elementos mínimos da AIR e, com base nisso, há a apresentação de uma solução mais efetiva. Há maior clareza em relação aos objetivos que se pretende, o que permite, inclusive, maiores cobranças do regulador no futuro, caso os

---

<sup>119</sup> A Lei 13.848, de 25 de junho de 2019, previu de forma diferente para as agências reguladora, conforme seu art. 6º:

“Art. 6º A adoção e as propostas de alteração de atos normativos de interesse geral dos agentes econômicos, consumidores ou usuários dos serviços prestados serão, nos termos de regulamento, precedidas da realização de Análise de Impacto Regulatório (AIR), que conterà informações e dados sobre os possíveis efeitos do ato normativo.

§ 1º Regulamento disporá sobre o conteúdo e a metodologia da AIR, sobre os quesitos mínimos a serem objeto de exame, bem como sobre os casos em que será obrigatória sua realização e aqueles em que poderá ser dispensada.

§ 2º O regimento interno de cada agência disporá sobre a operacionalização da AIR em seu âmbito.

§ 3º O conselho diretor ou a diretoria colegiada manifestar-se-á, em relação ao relatório de AIR, sobre a adequação da proposta de ato normativo aos objetivos pretendidos, indicando se os impactos estimados recomendam sua adoção, e, quando for o caso, quais os complementos necessários.

**§ 4º A manifestação de que trata o § 3º integrará, juntamente com o relatório de AIR, a documentação a ser disponibilizada aos interessados para a realização de consulta ou de audiência pública, caso o conselho diretor ou a diretoria colegiada decida pela continuidade do procedimento administrativo”.**

objetivos não sejam atingidos. É importante que os indicadores definidos sejam, preferencialmente, quantificáveis.

Destaca-se, no entanto, que a alternativa sugerida pelo relatório não é vinculante. Conforme o artigo 15 do decreto, o regulador pode seguir com a alternativa sugerida, pode solicitar complementação da análise ou, ainda, adotar alguma alternativa que seja diferente da sugerida pela análise. Ao não utilizar a alternativa sugerida o regulador precisar motivar sua decisão<sup>120</sup>.

Com o objetivo de aprimorar o monitoramento dos resultados da regulação, é previsto a publicação do relatório de AIR, permitindo assim que a sociedade possa avaliá-lo. Eles devem ficar disponíveis nos sítios eletrônicos das instituições públicas e serem de fácil acesso (com linguagem que seja acessível a todos). É preciso que haja um banco público, mantido pelas instituições, como todos os seus relatórios de AIR<sup>121</sup>.

## 2.4. Metodologias de AIR

Para a realização de AIR, o principal desafio é escolha da metodologia para fazer a avaliação dos impactos e, posteriormente, comparar as alternativas viáveis para a solução regulatória que se busca. É preciso encontrar algo simples, mas que atenda às necessidades de quem toma a decisão<sup>122</sup>. No entanto, a utilização de um método não exclui, necessariamente, a adoção de outro método. É possível, em função da complexidade de um problema, a utilização de um conjunto de métodos<sup>123</sup>.

---

<sup>120</sup> BRASIL. Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.411-de-30-de-junho-de-2020-264424798>>. Acesso em: 10 mai. 2022.

<sup>121</sup> SAAB, F.; SILVA, S. A. M. Análise de impacto regulatório e prevenção da corrupção: um estudo exploratório sobre a AIR no Brasil. **Revista da CGU**, v. 13, p. 167-179, 2021, p. 176. Disponível em: <[https://revista.cgu.gov.br/Revista\\_da\\_CGU/article/view/451](https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/451)>. Acesso em: 7 mar. 2022.

<sup>122</sup> COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde**. 2020, p. 25. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30021>>. Acesso em: 13 mai. 2022.

<sup>123</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta à disposição do Estado**. 1ª Edição. Belo Horizonte. Editora Fórum, 2013. Edição Kindle, posição 2081.

O principal ponto é que os agentes públicos consigam identificar o que pode trazer impacto, positivo ou negativo, nas alternativas de políticas públicas.

A escolha da metodologia é muito importante para que o documento produzido pela AIR tenha relevância e consiga dar subsídio a escolha governamental<sup>124</sup>. No entanto, a metodologia escolhida é menos importante do que o momento em que se inicia o uso da AIR, que deve ocorrer antes que as decisões sejam tomadas<sup>125</sup>.

É preciso avaliar se a análise do equilíbrio será geral ou parcial. O primeiro caso avalia, além dos impactos diretos, a dispersão dos impactos indiretos da regulação. Para isso, os custos indiretos precisam ser significativos e atingir diversos setores econômicos. O mais comum é a utilização de uma análise de equilíbrio parcial, considerando que os efeitos indiretos da regulação são de segunda ordem<sup>126</sup>.

As metodologias mais utilizadas nos países da OCDE<sup>127</sup>, e que foram adotados no artigo 7º do decreto<sup>128</sup>, são:

**Análise de custo:** nesse caso os benefícios já são conhecidos e fixos. Compara-se os custos das alternativas aos regulados. Escolhe-se então a solução de menor custo para obtê-los. Trata-se de um método para quantificar os custos administrativos decorrentes da elaboração de determinado ato normativo. Caracteriza-se por ser um “modelo contábil que permite calcular os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis de cada alternativa”<sup>129</sup>. É preciso identificar os custos da medida adotada que afetam o Estado, as empresas (para implantar o que foi regulado),

<sup>124</sup> MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. Análise de impacto regulatório: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 8. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>125</sup> SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: Uma abordagem exploratória. IPEA. **Texto para discussão** n.º 1463. 2010, p. 9. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5010](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5010)>. Acesso em: 7 mai. 2022.

<sup>126</sup> COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde**. 2020, pp 25-26. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

<sup>127</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 54. Disponível em: [http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>128</sup> BRASIL. Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.411-de-30-de-junho-de-2020-264424798>>. Acesso em: 10 mai. 2022

<sup>129</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 36. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

os consumidores (que podem se deparar com preços mais elevados) e os trabalhadores (que podem ter os salários reduzidos ou serem despedidos). Além disso é preciso avaliar a possibilidade técnica da adoção da decisão regulatória e, também, se a solução não significa custos muito elevados para a iniciativa privada<sup>130</sup>. Em relação às empresas, podemos considerar as atividades administrativas e seus custos da seguinte forma: a) disponibilizar a informação ao Estado; b) os dados a serem providenciados; c) as atividades necessárias para obter os dados exigidos e; d) os recursos humanos e materiais consumidos por essas atividades. A boa regulação precisa minimizar essas cargas administrativas.

**Análise de custo-benefício:** busca apresentar, de forma monetária, os custos e benefícios envolvidos oferecendo o benefício líquido. Conforme a prática de países que adotam a AIR há bastante tempo, essa metodologia é a que oferece maior quantidade de informações para a tomada de decisão.<sup>131</sup> É preciso verificar a razão entre os benefícios e os custos. A intervenção pode ser considerada adequada quando o valor presente dos benefícios superar o valor presente dos custos envolvidos<sup>132</sup>. Como os recursos são limitados, essa análise procura maximizar o bem-estar social. O tomador de decisão pode escolher a alternativa que mais beneficie a sociedade, considerando os benefícios quantificáveis. Em regra, desconsidera aspectos distributivos, o que enseja uma análise complementar para ver o grau de concentração de custos e benefícios<sup>133</sup>. É uma análise bastante custosa. Assim, é preciso verificar a razoabilidade de sua adoção em relação ao tamanho do impacto que se está avaliando<sup>134</sup>. É a primeira opção a ser utilizada pois provê ao tomador de decisão uma indicação clara da alternativa mais eficiente<sup>135</sup>.

<sup>130</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Avaliação de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 99. Disponível em: < <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-26032012-092844/pt-br.php>>. Acesso em: 6 abr. 2022.

<sup>131</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 37. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>132</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 54. Disponível em: [http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>133</sup> MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. **Análise de impacto regulatório**: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 9. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>134</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Análise de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. 1ª Edição. Belo Horizonte. Editora Fórum, 2013. Edição Kindle, posição 2125.

<sup>135</sup> ESTADOS UNIDOS. Circular A-4, **Regulatory Impact Analysis**: A Primer, 2003, p. 2. Disponível em: [https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/info/reg/pol/circular-a-4\\_regulatory-impact-analysis-a-primer.pdf](https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/info/reg/pol/circular-a-4_regulatory-impact-analysis-a-primer.pdf)>. Acesso em: 15 mai. 2022.

Conforme Gico Jr., a Análise Custo-Benefício (ABC) e a Análise de Impacto Regulatório (AIR) são aplicações diretas do critério de eficiência Kaldor-Hicks seguindo, no entanto, algumas etapas<sup>136</sup>.

Para o autor, o critério de Kaldor pode ser assim definido: prefere-se um estado social B a um estado social A se, após ocorrer a mudança para B, aqueles beneficiados pela mudança puderem compensar os prejudicados, financeiramente, e, mesmo assim, permanecerem com vantagens por essa mudança. Já o critério de Hicks é de que os potenciais prejudicados pela mudança ocorrida não possam compensar os beneficiados para que deixem de mudar de estado social, ou seja, não poderia haver essa compensação antes da mudança.

Assim, o critério de eficiência Kaldor-Hicks informa que o bem-estar só será aumentado se, *ex post*, aqueles beneficiados pela política pública puderem compensar os prejudicados, mas mantendo algum benefício pela mudança e, *ex ante*, os potenciais prejudicados não puderem compensar os potenciais beneficiados para que desistam da mudança<sup>137</sup>.

As etapas sugeridas são: a) identificação dos objetivos do projeto e análise das alternativas que são relevantes; b) identificação dos potenciais custos e benefícios que decorrem do projeto; c) mensurar esses custos e benefícios identificados; d) utilizar alguma técnica para homogeneizar custos e benefícios (por ocorrerem em momentos diferentes no tempo) de forma que eles possam ser comparados; e) interpretar os resultados com a adoção de um critério de decisão; f) comparar o resultado com o caso base, isso é, com a situação do mundo sem a implantação do projeto e; f) análise financeira do projeto (pois mesmo que traga benefício líquido positivo, o projeto precisa ser financeiramente viável<sup>138</sup>.

**Análise de custo-efetividade:** busca-se quantificar, de forma não monetária, os benefícios de cada real gasto. Calcula o custo por unidade de benefício. Parte-se aqui do pressuposto de já há uma certeza de que determinado tema deva ser regulado ou uma política pública estabelecida, isso porque a análise custo-efetividade tem dificuldades em responder se a política deve ou não ser implementada. Seu objetivo é apontar qual a melhor opção, comparando os custos das diferentes formas que o regulador tem para atingir o objetivo.

---

<sup>136</sup> GICO Junior, Ivo Teixeira. Bem-Estar Social e o Conceito de Eficiência. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 16, n. 2, p. 1-43, maio-agosto, 2020, p. 32. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3581>>. Acesso em: 21 jul. 2022.

<sup>137</sup> Ibidem, p. 25.

<sup>138</sup> Idem, pp. 30-32.

Exemplo: quantidade de empregos criados para cada real gasto com determinada política pública<sup>139</sup>.

**Análise multicritério:** utiliza uma quantidade pré-determinada de critérios na análise. É um método que facilita a análise de aspectos distributivos. Caracteriza-se por ser um “modelo matemático que permite criar perfis de impacto para cada alternativa, viabilizando comparar o desempenho de diferentes ações para o mesmo problema”<sup>140</sup>. Nessa análise é preciso verificar quais são os objetivos pretendidos e determinar critérios que possam representar a concretização desses objetivos. Faz-se então um ranqueamento dos critérios conforme sua importância, colocando-se pesos diferentes. As opções de regulação são então pontuadas de acordo com cada critério. Por fim, somando-se os pontos chega-se a melhor alternativa. É possível combinar elementos qualitativos e quantitativos e esse o é grande diferencial do método, pois não se ignora o que não é quantificável. Não é, no entanto, uma análise tão objetiva como a custo-benefício.

**Análise de risco:** utilizadas com o objetivo de reduzir riscos das alternativas em análise. Permite calcular o grau de risco (probabilidade de ocorrência x gravidade do resultado) considerando todos os resultados negativos diretos. Não é direcionada a verificar os riscos das alternativas consideradas. Seu objetivo é identificar a alternativa que reduz, com eficácia e eficiência, um risco que foi identificado<sup>141</sup>.

**Análise de risco-risco:** utilizada de forma semelhante à análise de risco incluindo, no entanto, os riscos indiretos que são impactados pelas alternativas regulatórias. Avalia o impacto líquido de cada ação sobre o risco total verificado<sup>142</sup>.

Para todos os métodos é preciso considerar opções não regulatórias incluindo a opção de não fazer nenhuma política pública. As avaliações precisam considerar os efeitos da ação

---

<sup>139</sup> MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. **Análise de impacto regulatório:** perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, p. 9. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 20 jun. 2022

<sup>140</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 36. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/noticias/seaelanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>141</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 56. Disponível em: [http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>142</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 41. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/noticias/seaelanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

regulatória e a escolha de um método não pode ser feita apenas para justificar uma decisão já tomada.

O Decreto 10.411/2020 determina que a metodologia deve ser escolhida pelo órgão que está elaborando a AIR, ou seja, há uma liberdade metodológica. Ela deve ser justificada e um comparativo entre as alternativas deve ser apresentado. É possível adotar outra metodologia diferente das mencionadas no decreto caso entenda-se como mais adequada<sup>143</sup>.

A metodologia precisa considerar qual é o custo para a implementação da regulação (*rulemaking costs*), o custo trazido pela melhoria dessa regulação (*enforcement costs*), o custo de imposição dessa regulação (*compliance costs*) e custo pago pela sociedade por essas mudanças (*harm costs*)<sup>144</sup>.

---

<sup>143</sup> “Art. 7º Na elaboração da AIR, será adotada uma das seguintes metodologias específicas para aferição da razoabilidade do impacto econômico, de que trata o art. 5º da Lei nº 13.874, de 2019:

I - análise multicritério;

II - análise de custo-benefício;

III - análise de custo-efetividade;

IV - análise de custo;

V - análise de risco; ou

VI - análise risco-risco.

§ 1º A escolha da metodologia específica de que trata o caput deverá ser justificada e apresentar o comparativo entre as alternativas sugeridas.

**§ 2º O órgão ou a entidade competente poderá escolher outra metodologia além daquelas mencionadas no caput, desde que justifique tratar-se da metodologia mais adequada para a resolução do caso concreto”.**

<sup>144</sup> COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde.** 2020, p. 27. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

## 2.5. A Análise de Resultado Regulatório (ARR)

A Avaliação do Resultado Regulatório (ARR)<sup>145</sup> é um processo para verificar os objetivos alcançados pelas alternativas escolhidas. É uma análise *ex post* e avalia se os atos normativos regulatórios foram efetivos<sup>146</sup>. O foco da análise é a qualidade da norma, procurando evidências de que os benefícios de sua edição superaram os custos trazidos. Além disso, procura observar se os objetivos precisavam realmente daquela norma ou se ela poderia ser extinta. Assim, não deve ser confundida com fiscalização ou monitoramento de determinada ação, que visa, em regra, apenas avaliar o cumprimento da norma e atingimento de metas<sup>147</sup>.

A importância da ARR está relacionada ao ciclo regulatório, pois permite a análise de ações implementadas como subsídio para a tomada de novas decisões regulatórias.

A não implementação de uma avaliação posterior da qualidade da norma implementada poderia permitir que regulações ineficazes permanecessem em vigor, gerando custos desnecessários aos regulados. Não permitiria, também, que fossem conhecidos eventuais impactos indesejados da norma. Ainda, dificultaria o conhecimento sobre formas de melhorar a regulação<sup>148</sup>.

Mesmo que todas as alternativas regulatórias tivessem processos de análise de impacto regulatório antes de suas implementações, ainda assim seria possível que os objetivos não fossem atingidos, pois a avaliação *ex ante* poderia ter sido falha, ter focado apenas em excepcionalidades, fatores imprevisíveis poderiam ter alterado a necessidade dessa norma como

---

<sup>145</sup> A definição trazida pelo Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020, art 2º, III, é: “avaliação de resultado regulatório - ARR - verificação dos efeitos decorrentes da edição de ato normativo, considerados o alcance dos objetivos originalmente pretendidos e os demais impactos observados sobre o mercado e a sociedade, em decorrência de sua implementação”;

<sup>146</sup> OCDE. **Regulatory Policy Outlook**. OECD Publishing, Paris, 2021, p. 120. Disponível em: <[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&\\_csp\\_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&_csp_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book)>. Acesso em: 1 jul. 2022.

<sup>147</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 89. Disponível em: <[https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>148</sup> Ibidem, pp. 89-91.

foi posta, mudanças tecnológicas podem ter surgido e novas normas podem ter afetado o conteúdo ou necessidade da norma original<sup>149</sup>.

Em publicação de 2012 a OCDE recomendou a análise sistemática das normas já editadas, o estoque regulatório, buscando mantê-las atualizadas e eficientes<sup>150</sup>. Em 2018, o Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório, da Casa Civil, recomendou a utilização de ARR para, ao menos, as normas que tiveram um processo de AIR nível II, ou seja, mais complexas, ou para as normas que tiveram dispensa de AIR por motivo de urgência<sup>151</sup>.

A ARR precisa observar se os resultados analisados decorreram diretamente da norma que foi implementada, procurando isolar a causa e efeito. Ela precisa também procurar avaliar qual seria o resultado se não houvesse a implementação de nenhuma norma. Isso é importante para que a ARR possa subsidiar uma decisão que irá manter, revogar ou alterar a norma em análise.

O Decreto 10.411/2020, que regulamentou a análise de impacto regulatório, previu expressamente a necessidade de ARR nas hipóteses em que houver dispensa de AIR em razão de urgência<sup>152</sup>. Essa ARR precisa ser feita no prazo de três anos após a norma entrar em vigor. Ou seja, houve a positivação de uma das recomendações feitas pela Casa Civil em 2018.

Para além da hipótese acima, o Decreto previu também a necessidade de implementação de estratégias para que a ARR seja integrada à atividade de elaboração normativa. Todos os órgãos e entidades obrigados a emitir AIR precisam instituir uma agenda de ARR e incluir nela, ao menos, um ato normativo do seu estoque regulatório, e que seja de interesse geral<sup>153</sup>.

<sup>149</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 89-91. Disponível em: <[https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>150</sup> OCDE. **Recommendation of Council on Regulatory Policy and Governance**. Paris, 2012. Disponível em: <<http://www.oecd.org/governance/regulatory-policy/49990817.pdf>> Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>151</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 89. Disponível em: [http: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view>](http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view). Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>152</sup> “Art. 12. Os atos normativos cuja AIR tenha sido dispensada em razão de urgência serão objeto de ARR no prazo de três anos, contado da data de sua entrada em vigor”.

<sup>153</sup> “Art. 13. [...]”

§ 3º A escolha dos atos normativos que integrarão a agenda de ARR a que se refere o § 2º observará, preferencialmente, um ou mais dos seguintes critérios:

I - ampla repercussão na economia ou no País;

Numa clara inspiração no modelo americano, o qual foi comentado anteriormente, o Decreto prevê também que os órgãos e entidades divulgarão a agenda de ARR no primeiro ano de cada mandato presidencial, a qual deverá ser cumprida até o último ano desse mandato.

O Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório trás três perspectivas a serem usadas em uma ARR, a depender da complexidade: a) avaliação de processo, onde se verifica a forma com a ação foi implementada, analisando os meios e processos utilizados; b) avaliação de impacto, onde se observa se a ação efetivamente agiu sobre o problema previamente identificado, se os impactos foram positivos ou negativos e como esses impactos foram distribuídos; c) avaliação econômica, onde se verifica se os benefícios superaram os custos da alternativa escolhida<sup>154</sup>.

## 2.6. Síntese Conclusiva

A Análise de Impacto Regulatório traduz no processo regulatório o intento de tomada de decisão fundamentada em evidências. É uma ferramenta para a realização da comparação, de forma sistemática e transparente, das opções disponíveis.

Ao analisar o art. 5º da Lei 13.874/2019, verifica-se que a AIR conterá informações e dados sobre possíveis efeitos do ato normativo para que seja possível verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. O termo razoabilidade significa a busca de equilíbrio e moderação. Está relacionada com a ponderação de meios aos fins.

Além da inovação trazida pela Lei 13.874/2019, a fundamentação jurídica da AIR está no princípio da eficiência trazido pela Emenda Constitucional nº 19/1988, e no princípio da motivação das decisões administrativas, presente na Lei 9.784/1999. A motivação deve ser associada ao princípio da eficiência, sendo essa não só como resultado, mas como processo, pois a AIR é um processo administrativo para tomada de decisão.

---

II - existência de problemas decorrentes da aplicação do referido ato normativo;  
 III - impacto significativo em organizações ou grupos específicos;  
 IV - tratamento de matéria relevante para a agenda estratégica do órgão; ou  
 V - vigência há, no mínimo, cinco anos”.

<sup>154</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 50. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

Nos Estados Unidos, a formalização de uma análise econômica para a regulação ocorreu no governo Reagan com a *Executive Order* 12.291. Criou-se a *US Office of Information and Regulatory Affairs* (OIRA) que foi incumbida de avaliar as normas emanadas pelas agências e solicitar Análises de Impacto Regulatório (AIR). No governo Clinton houve uma alteração significativa promovida pela *Executive Order* 12.866, mudando-se a sistemática de “benefícios precisam ser maiores que os custos” para “benefícios precisam justificar os custos”. Outro ponto de destaque foi no governo Obama, onde defendia-se que não bastaria apenas melhorar a análise custo-benefício, mas, também, conhecer quem pagaria por esses custos e quem seriam os beneficiados da regulação, ou seja, seria necessária uma análise distributiva.

Na Inglaterra, a AIR é utilizada para os processos de tomada de decisão, sejam questões de regulação até a elaboração de leis pelo parlamento.

Na União Europeia, em 2016, foi criado o *Impact Assessment Board* (IAB) com a função de opinar sobre as regulações feitas pela Comissão podendo, inclusive, recomendar outras metodologias para AIRs em estágios iniciais. A opinião do IAB não é vinculante, mas consta no relatório encaminhado para a decisão política.

No Brasil, a Lei nº 13.655/2018 promoveu importantes alterações na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Entre elas está a introdução do artigo 20 que trouxe um dever de concretude como regra geral para a Administração Pública, que passou a ter que considerar as consequências práticas de suas decisões. O parágrafo único do artigo 20 traz, ainda, que a motivação mostrará a necessidade e adequação da medida em face das alternativas possíveis. A nova lei também trouxe para a LINDB o artigo 23 que trata do dever de regular a transição.

Em 2019 é promulgada a Lei 13.848 que trouxe a obrigatoriedade de AIR para as agências reguladoras na edição de novas normas e para a revisão das já existentes. A Lei nº 13.874/2019, conhecida como declaração de direitos de liberdade econômica, previu no art. 5º a obrigatoriedade de AIR para toda a administração pública federal, não mais apenas para as agências reguladoras.

O Decreto 10.411/2020 regulamentou a análise de impacto regulatório prevista nas duas leis acima e trouxe três modelos de análise: o AIR prévio, a análise de resultado (controle posterior) e a análise de estoque (para avaliar o peso da carga normativa).

Um relatório de AIR, conforme o Decreto 10.411/2020, é o ato que encerra a AIR, contendo os elementos que subsidiaram a escolha da alternativa mais adequada para enfrentar

o problema. Nele devem constar um sumário executivo; a identificação do problema, com suas causas e sua extensão; a identificação dos agentes afetados; identificação da fundamentação legal; a definição dos objetivos; a descrição das alternativas; exposição dos impactos; considerações em relação a participação social; um mapeamento da experiência internacional; a identificação dos efeitos e riscos; uma comparação das alternativas e; a descrição da estratégia para implementação da alternativa escolhida.

As metodologias de AIR utilizadas nos países da OCDE e adotadas pelo Decreto 10.411/2020 são: análise de custo; análise de custo-efetividade; análise de custo-benefício; análise multicritério; análise de risco e; análise de risco-risco. Há, no entanto, liberdade metodológica para o órgão público, podendo adotar qualquer uma delas, desde que devidamente justificada. Pode adotar, inclusive outra não constante no decreto.

A Avaliação do Resultado Regulatório (ARR) é um processo para verificar se os objetivos foram alcançados pelas alternativas escolhidas. É feita posteriormente a implementação do ato normativo e avalia se ele foi efetivo. A importância da ARR está relacionada ao ciclo regulatório, pois permite a análise de ações implementadas e sua utilização como subsídio para a tomada de novas decisões regulatórias.

### CAPÍTULO 3 – COMO SE APLICA AIR ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS?

Feitas as considerações sobre o que são as obrigações tributárias acessórias e o que é análise de impacto regulatório, busca-se agora estudar o uso dessa ferramenta para a implementação ou alteração daquelas obrigações.

Destaca-se que o Decreto 10.411/2020, que regulamentou a AIR a ser adotada pela administração pública federal nas propostas de edição e alteração de atos normativos de interesse geral, disciplinou que, em relação à administração tributária, a AIR só seria aplicada para a instituição ou modificação de obrigações acessórias<sup>155</sup>. Essa previsão foi replicada na Portaria RFB nº 20, de 05 de abril de 2021, o que reforçou a necessidade de sua utilização no fisco federal<sup>156</sup>.

A Lei 13874/2019 trouxe a previsão no art. 4º, inciso V, da necessidade de serem demonstrados os benefícios das ações da administração pública que acarretem o aumento dos custos de transação. Caso contrário haveria um abuso de poder regulatório. Uma forma de verificar esse possível aumento é através da AIR, prevista na mesma norma, no artigo 5º. No caso das obrigações tributárias acessórias os custos de transação se traduzem em gastos com mão-de-obra para entender e prestar as informações solicitadas e, em determinados casos, a contratação de assessorias especializadas e empresas de tecnologia da informação para adaptação de sistemas<sup>157</sup>.

A possibilidade de o fisco solicitar informações ou cobrar a exigência de determinados atos é bastante diversa. Para o estudo do presente capítulo, no entanto, vamos adotar uma escrituração do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Isso porque esse sistema foi

<sup>155</sup> “Art. 3º A edição, a alteração ou a revogação de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, por órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional será precedida de AIR.

**§ 1º No âmbito da administração tributária e aduaneira da União, o disposto neste Decreto aplica-se somente aos atos normativos que instituem ou modifiquem obrigação acessória”.**

<sup>156</sup> “Art. 7º No âmbito da RFB, a AIR será realizada somente nos casos de atos normativos que instituem ou modifiquem obrigação acessória, de acordo com os requisitos e metodologias previstos nos art. 6º e 7º do Decreto nº 10.411, de 2020”.

<sup>157</sup> SILVA F., Euclides de Almeida. Análise econômica do inciso V do artigo 4º e do artigo 5º da Lei nº 13.874/2019: A garantia da vedação ao aumento dos custos de transação sem a demonstração dos benefícios como meio de promoção da eficiência econômica e da desburocratização. In: **Revista Direito, Economia e Globalização**, v.1, nº 2, 2021. Disponível em: <<http://revistadireito.catolicasc.org.br/index.php/revistadireito/article/view/12>>. Acesso em: 5 mai. 2022.

criado em 2007 com o intuito de trazer mais racionalidade para as obrigações tributárias acessórias, reduzindo os custos de administração e de compliance, aumentando a integração entre os entes federativos, evitando a redundância e trazendo mais legitimidade ao processo de criação de novas obrigações<sup>158</sup>. Assim, o SPED é o que se tem de mais próximo, no âmbito federal, daquilo que é previsto por uma AIR, como observado no capítulo 2. Evidenciar a lacuna entre o que se tem com o SPED e o que se espera de uma AIR é o objetivo do presente capítulo.

### 3.1. Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

#### 3.1.1. Origem do SPED e a busca pela redução do custo operacional

Um sistema tributário descentralizado, onde cada ente federativo pode criar obrigações acessórias, significa um alto custo de administração fazendária e, também, para cumprimento de obrigações pelos contribuintes. Esse problema impulsionou a promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2013, que acrescentou o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal, determinando às administrações tributárias federal, distrital, estaduais e municipais a atuação integrada, incluindo o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais<sup>159</sup>.

A partir dessa publicação, as administrações tributárias passaram a discutir as possibilidades de aplicação do novo dispositivo constitucional, principalmente por ocasião dos Encontros Nacionais de Administradores Tributários (ENAT)<sup>160</sup>. Foram realizados protocolos de cooperação técnica para desenvolver e implementar o SPED e a Nota Fiscal eletrônica, que o integraria<sup>161</sup>. Nesse ponto é importante observar que as discussões foram predominantemente

<sup>158</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Benefícios**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/965>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

<sup>159</sup> “Art. 37. [...]”

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

<sup>160</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Histórico**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

<sup>161</sup> ENCONTRO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (ENAT). **PROTOCOLO 03/2005 - II ENAT**. 2005. Disponível em:

no âmbito governamental, ou seja, com foco na diminuição dos custos de administração<sup>162</sup>. Vejamos como essa cooperação foi definida no Protocolo 02/2005 – SPED:

*Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando o desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital que atenda aos interesses das Administrações Tributárias.*

*CLÁUSULA PRIMEIRA - Os partícipes se comprometem a promover reuniões e discussões e a adotar demais providências que se fizerem necessárias, com vistas ao desenvolvimento do Sistema Público de Escrituração Digital, doravante denominado SPED, que atenda aos interesses das administrações tributárias.*

*CLÁUSULA SEGUNDA – No desenvolvimento do SPED serão observados os seguintes pressupostos, entre outros que vierem a ser definidos de comum acordo pelos partícipes:*

*I - bases de dados compartilhados entre as Administrações Tributárias;*

*II - reciprocidade na aceitação da legislação de cada ente signatária, relativa aos livros contábeis e fiscais;*

*III - validade jurídica dos livros contábeis e fiscais em meio digital, dispensando a emissão e guarda de documentos e livros em papel;*

*IV - eliminação da redundância de informações através da padronização e racionalização das obrigações acessórias<sup>163</sup>.*

A instituição formal do SPED ocorreu com o Decreto nº 6.022/2007, que o previu como instrumento que “unifica as atividades de recepção, validação, guarda e autenticação dos livros e documentos que compõem os livros contábeis e fiscais de empresários e pessoas jurídicas”<sup>164</sup>. Previu também que essa unificação ocorra por “meio de um fluxo único, informatizado, de informações”<sup>165</sup>.

Assim, além do objetivo de promover a integração dos fiscos, o sistema também pretendia racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias, para que houvesse a transmissão

---

<[https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/legislacao/legislacao\\_protocolo\\_ENAT\\_03\\_2005.pdf](https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/legislacao/legislacao_protocolo_ENAT_03_2005.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2022.

<sup>162</sup> LIMA, E.S., GALEGALE, N. V., A, C. H., Cortês, P. L. Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no BRASIL. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**. Vol. 13, No. 1, Jan/Abr., 2016, pp.101-130. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/jistm/a/PDTgSmNQQPCFmjTFm4GFc9x/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 7 abr. 2022, p. 110.

<sup>163</sup> ENCONTRO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (ENAT). **PROCOLO 02/2005 - SPED**. 2005. Disponível em <[http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area\\_nacional/areas\\_interesse/foruns/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-02-2005-sped-ii-enat](http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/foruns/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-02-2005-sped-ii-enat)>. Acesso em: 16 jun. 2022.

<sup>164</sup> BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jan. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2022.

<sup>165</sup> Ibidem.

de dados única de interesse de vários órgãos fiscalizadores<sup>166</sup>. Seus principais benefícios são apontados como:

*Os benefícios do SPED são: redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel; eliminação do papel; redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas; redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte; simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação); fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias; rapidez no acesso às informações; aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos; possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão; redução de custos administrativos; melhoria da qualidade da informação; possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes; redução do "Custo Brasil"; aperfeiçoamento do combate à sonegação; preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel<sup>167</sup>.*

Dessa forma, o decreto também previu os usuários desse sistema, que são a Receita Federal, as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, também, os órgãos da administração pública federal com competência para controle e fiscalização de pessoas jurídicas. A Receita Federal, no entanto, seria a administradora do sistema<sup>168</sup>.

Mas um ponto importante do decreto, e que inaugurou uma nova fase no processo de criação de obrigações acessórias, foi a previsão de que a Receita Federal poderia, quando fosse necessário, solicitar a participação das sociedades empresariais e das entidades representativas dos profissionais contábeis<sup>169</sup>.

---

<sup>166</sup>O Sped tem como objetivos, entre outros: promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores e; tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Objetivos**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

<sup>167</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Benefícios**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/965>>. Acesso em 1 jun. 2022.

<sup>168</sup> BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jan. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2022.

<sup>169</sup> Ibidem.

Com base nesse dispositivo, foram realizados diversos protocolos de cooperação com empresas e entidades para participação no projeto-piloto<sup>170</sup>. O objetivo era de permitir ao setor privado participar do planejamento e da identificação de soluções em função das necessidades de informações demandadas pelas administrações tributárias<sup>171</sup>. Isso geraria maior credibilidade e possibilitaria descobrir, ainda na fase de especificação e homologação, os principais problemas para sua implementação.

Em relação ao Protocolo de Cooperação, as empresas do grupo piloto comprometem-se a: a) participar das reuniões e debates promovidos pela RFB; b) colaborar na identificação de soluções antecipadas em face das exigências que serão exigidas pelas administrações fiscais em decorrência da implantação do SPED; c) utilizar todas as informações fornecidas ou disponibilizadas apenas para as atividades que devam ser realizadas em relação ao desenvolvimento do SPED, não podendo cedê-las a terceiros, nem a título oneroso ou gratuito, nem divulgá-las em qualquer forma, sob pena de extinção do protocolo, e tudo isso sem prejuízo de outras medidas cabíveis, inclusive a determinação da responsabilidade que possa ter incorrido; d) adotar outras providências que se fizerem necessárias à sua colaboração no desenvolvimento do SPED. Em nenhuma hipótese a RFB permite à empresa-piloto o acesso a informações protegidas pelo sigilo fiscal<sup>172</sup>.

Pela RFB a obrigação é designar servidores para quem tenham perfil compatível com as atividades a serem desempenhadas, assegurando sua participação nas reuniões e demais atividades necessárias ao alcance dos objetivos estabelecidos no protocolo. Ela assume os custos do desenvolvimento do SPED.

Os vários protocolos de cooperação que foram firmados entre a Administração Tributária e as empresas do setor privado trouxeram resultados positivos para o desenvolvimento do SPED e para a homologação das soluções desenvolvidas, e permitiram o incremento de legitimidade social ao processo<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Membros, Entidades e Empresas Piloto**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1241>>. Acesso em 2 jun. 2022

<sup>171</sup> AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antonio. **Sped: Sistema Público de Escrituração Digital**. 7ª ed. São Paulo. IOB Sage, 2015, pp. 42-43.

<sup>172</sup> Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 76, de 21 de outubro de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 out. 2021. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=121196>>. Acesso: 30 jun. 2022.

<sup>173</sup> CHEN, Y. 2012, apud LIMA, E.S., GALEGALE, N. V., A, C. H., Cortês, P. L. Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital –

### 3.1.2. Documentos fiscais

A Nota Fiscal eletrônica foi criada pelo Ajuste Sinief nº 07, de 30 de setembro de 2005 e substituiu a Nota Fiscal Mercantil em papel. Essa dispensa da emissão em papel e da necessidade de seu posterior armazenamento em suporte físico é um dos principais benefícios apontados para o SPED. Essa substituição ocorreu para os contribuintes do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços interestadual e intermunicipal de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). O primeiro de competência estadual, o segundo de competência federal. Assim, tem-se um documento único para acobertar as necessidades dos entes federativos estaduais e federal.

Para sua implementação, no entanto, o contribuinte precisou reestruturar sua forma de atuação. Antes exigia-se somente a obrigação de solicitar ao fisco autorização para imprimir blocos de notas, em gráfica autorizada. Era preciso acompanhar para que esses blocos de notas não acabassem, pois esse era o principal risco enfrentado pelas empresas nesse modelo.

Com a Nota Fiscal eletrônica passou-se a ter a necessidade de solicitar a autorização do fisco para cada documento emitido. Assim, é exigido software para emissão, hardware para esse processamento, e disponibilidade de internet. Há um grande custo inicial de adoção do novo modelo que, em princípio, pode ser compensado com a redução de custos de papel, impressão e armazenamento físico posteriores.

O desenvolvimento da NF-e contou com a participação de empresas parceiras do projeto piloto, que tiveram acesso aos layouts para críticas prévias e oferecimento de sugestões, aceitas em parte pelas Administrações Tributárias<sup>174</sup>.

A Nota Fiscal de Consumidor eletrônica (NFC-e) é um documento fiscal, de existência apenas digital, integrante também do projeto SPED, que tem por objetivo documentar operações comerciais de vendas realizadas de forma presencial ou para entrega em domicílio a consumidor

---

SPED no BRASIL. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management** Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação. Vol. 13, No. 1, Jan/Abr., 2016, pp.101-130. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/jistm/a/PDTgSmNQQPCFmjTFm4GFc9x/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 7 abr. 2022.

<sup>174</sup> AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antonio. **Sped**: Sistema Público de Escrituração Digital. 7ª ed. São Paulo. IOB Sage, 2015, p. 49.

final, em operações que não gerem créditos de ICMS ao adquirente. Segue o padrão da Nota Fiscal eletrônica (NF-e), mas é adequada às particularidades do varejo<sup>175</sup>.

Foi instituída pelo Ajuste Sinief 19, de 09 de dezembro de 2016, juntamente com o Documento Auxiliar da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (DANFE-NFC), que tem o objetivo de representar as operações que são acobertadas por NFC-e ou facilitar a sua consulta<sup>176</sup>.

É também um arquivo em formato XML transmitido pelo contribuinte e que tem sua validade jurídica garantida pela assinatura eletrônica e pela autorização de uso da administração tributária da unidade federada do contribuinte, tudo antes da ocorrência do fato gerador.

Outro documento fiscal que passou a ser emitido no modelo eletrônico, dentro do sistema SPED, foi o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e), com o objetivo de documentar prestações de serviços de transporte, substituindo diversos outros documentos antes utilizados em papel<sup>177</sup>.

Há, ainda, o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e) que é um documento fiscal utilizado para vincular os documentos fiscais transportados na unidade de carga utilizada<sup>178</sup>. É obrigatório para os contribuintes emitentes de NF-e ou CT-e nos casos em que “haja transbordo, redespacho, subcontração ou substituição do veículo, de contêiner ou inclusão de novas mercadorias ou documentos fiscais, bem como na hipótese de retenção imprevista de parte da carga transportada”<sup>179</sup>.

Trata-se de arquivo XML transmitido pelo contribuinte e cuja validade jurídica é dada pela sua assinatura digital e pela autorização de uso da administração tributária da unidade federada do contribuinte.

<sup>175</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **NFC-e**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1519>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>176</sup> “Cláusula décima. Fica instituído o Documento Auxiliar da NFC-e - DANFE-NFC-e, conforme leiaute estabelecido no “Manual de Especificações Técnicas do DANFE - NFC-e e QR Code”, para representar as operações acobertadas por NFC-e ou para facilitar a consulta prevista na cláusula décima sétima”.

<sup>177</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **CT-e**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1126>>. Acesso em: 1 jun. 2022

<sup>178</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **MDF-e**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1515>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

<sup>179</sup> BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Ajuste Sinief nº 21, de 10 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 dez. 2021. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2010/AJ\\_021\\_10](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2010/AJ_021_10)>. Acesso em: 4 jun. 2022.

Há projeto em andamento para a criação de uma Nota Fiscal de Serviços eletrônica, com um modelo nacional, que tem o objetivo de padronizar as informações solicitadas pelos diversos municípios do país<sup>180</sup>. Está sendo desenvolvido, de forma conjunta, pela Receita Federal do Brasil, pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf)<sup>181</sup> e pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM) seguindo o que foi convencionado pelos entes no Protocolo de Cooperação ENAT nº 02, de 07 de dezembro de 2007<sup>182</sup>.

### 3.1.3. Escriturações fiscais

Em relação às escriturações do SPED temos, inicialmente, a Escrituração Contábil Digital (ECD), criada em 2008, que é um formato eletrônico para preenchimento e transmissão dos livros Diário, Razão e fichas de lançamentos, substituindo a escrituração contábil em papel.

No desenvolvimento da ECD houve apoio técnico do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC)<sup>183</sup>. Várias regras em relação à forma de apresentação de dados na ECD foram, inclusive, reguladas pelo CFC, por se tratar de informações de natureza contábil<sup>184</sup>, o que demonstra uma atuação integrada entre órgãos interessados nessa escrituração.

---

<sup>180</sup> O principal tributo incidente sobre serviços é o ISS, que é de competência municipal.

<sup>181</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. NFS-e. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1515>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

<sup>182</sup> **Protocolo 02/2007 - Sefin Virtual**

Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, representados pela Abrasf e pela CNM, objetivando a implantação da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), integrante do Sistema Público de Escrituração Digital.

CLÁUSULA PRIMEIRA – Os signatários se comprometem a promover reuniões e adotar demais providências com vistas à especificação do Modelo Conceitual Nacional da NFS-e, que atenda aos interesses das respectivas administrações tributárias.

Parágrafo único. A NFS-e seguirá o Modelo Conceitual Nacional, aderente ao Sped, de responsabilidade da Câmara Técnica do Projeto NFS-e da Abrasf, prevendo campos livres para atender às especificidades de cada município. ENCONTRO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (ENAT). **PROTOCOLO 02/2007 – Sefin Virtual**. 2007. Disponível em <<http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/protocolos/iv-1>>. Acesso em 16 jun. 2022.

<sup>183</sup> LIMA, E.S., GALEGALE, N. V., A, C. H., Cortês, P. L. Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no BRASIL. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**. Vol. 13, No. 1, Jan/Abr., 2016, p. 111. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/jistm/a/PDTgSmNQQPCFmjTFm4GFc9x/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 7 abr. 2022.

<sup>184</sup> Conforme Comunicado Técnico 2001 (R3):

O modelo implementado para a ECD permitiu que, posteriormente, fossem dispensadas de autenticação, em Junta Comercial ou Registro de Pessoas Jurídicas, as escriturações contábeis das empresas que transmitissem para o SPED<sup>185 186</sup>.

No ano seguinte surgiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD) para a apresentação de informações de interesse das administrações tributárias estaduais (em relação ao ICMS) e federal (em relação ao IPI). Foi instituída pelo Ajuste Sinief 2, de 3 de abril de 2009. Vários livros fiscais, antes exigidos em papel, foram padronizados e transportados para o formato eletrônico: Registro de Entradas e Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS e Registro de Apuração do IPI.<sup>187</sup>

Importante destacar, no entanto, que essa obrigação acessória foi adotada pelo fisco federal logo após sua implementação, mas permaneceu facultativo o seu uso pelos Estados, tendo em vista a autonomia federativa. Atualmente, 16 estados e o Distrito Federal utilizam a EFD ICMS/IPI como principal OTA para apuração de ICMS. Há alguns Estados que ainda estão em processo de transição para esse modelo <sup>188</sup>.

---

“3. Este Comunicado Técnico (CT) estabelece o detalhamento dos procedimentos a serem observados na escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)”. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Comunicado Técnico Geral CTG 2001 (R3)**. 2001. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTG2001\(R3\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTG2001(R3).pdf)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

<sup>185</sup> Decreto nº 8.683, de 25 de fevereiro de 2016, que acrescentou o art. 78-A ao Decreto nº 1.800 de 30 de janeiro de 1996:

“Art. 78-A. A autenticação de livros contábeis das empresas poderá ser feita por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped de que trata o Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, mediante a apresentação de escrituração contábil digital

§ 1º A autenticação dos livros contábeis digitais será comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped.

§ 2º A autenticação prevista neste artigo dispensa a autenticação de que trata o art. 39 da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, nos termos do art. 39-A da referida Lei”.

<sup>186</sup> Decreto nº 9.555, de 06 de novembro de 2018:

“Art. 1º A autenticação de livros contábeis das pessoas jurídicas não sujeitas ao Registro do Comércio, exigível para fins tributários, de acordo com o disposto no § 4º do art. 258 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, poderá ser feita pelo Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, por meio da apresentação de escrituração contábil digital, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

Art. 2º A autenticação dos livros contábeis digitais de que trata o art. 1º será comprovada pelo recibo de entrega emitido pelo Sped, dispensada qualquer outra forma de autenticação”.

<sup>187</sup> O Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970, assinado entre o Ministro da Fazenda **os Secretários de Fazenda ou de Finanças dos Estados e do Distrito Federal, criou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF)** que disciplinou, entre diversos outros assuntos, o formato de livros e registros a serem mantidos pelas empresas. Alterações nesses modelos, incluindo a conversão em escriturações digitais, são feitas por Ajustes SINIEF entre os Estados, Distrito Federal e União. BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 fev. 1971. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvs\\_n\\_70](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvs_n_70)>. Acesso em: 23 de jun. 2022.

<sup>188</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Ranking de Simplificação (Simplificômetro)**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/2928>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

Posteriormente foi criada a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS e da Contribuição previdenciária sobre Receita (EFD-Contribuições), que passou a ser utilizada pelos contribuintes para apurar esses tributos com base nos documentos que representam as receitas auferidas, custos e despesas, assim como nos encargos e aquisições que geram créditos de não cumulatividade<sup>189</sup>.

Em 2014, foi criada a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) que passou a ser utilizada para a prestação de informações em relação ao IRPJ e à CSLL. Essa escrituração será analisada em detalhes no próximo item.

A e-Financeira foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.571, de 02 de julho de 2015. Trata-se de um arquivo digital, a ser transmitido ao SPED, com informações relativas a operações financeiras e que são do interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

As pessoas jurídicas obrigadas a entregar a e-Financeira são: a) aquelas que autorizam, estruturam ou comercializam planos de benefícios de previdência complementar; b) aquelas que são autorizadas a instituir e fazer administração de Fundos de Aposentadora Programada Individual (FAPI) ou; c) aquela que, com atividade principal ou acessória, captem, façam intermediação ou apliquem recursos próprios ou de terceiros, incluindo consórcio, moeda nacional ou estrangeira, ou a custódia de valores de propriedades de terceiros; d) sociedades seguradoras que estruturam e comercializam planos de seguros de pessoas<sup>190</sup>.

A e-Financeira é entregue de forma semestral, em fevereiro e agosto<sup>191</sup>. Trata-se de obrigação acessória cumprida por terceiros à relação de interesse da administração tributária. Ou seja, a informação não é prestada diretamente pelo contribuinte, mas por uma outra empresa que possui as informações relativas a ele.

Por último, e ainda em implementação para alguns grupos de contribuintes, estão a Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), para

---

<sup>189</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **EFD-Contribuições**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/284>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

<sup>190</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **E-Financeira**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1499>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>191</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1571, de 02 de julho de 2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, 3 jul. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746&visao=anotado>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

apurar tributos sobre as relações de trabalho, e a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), para apurar as demais contribuições previdenciárias.

O eSocial foi instituído pelo Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014, com o objetivo de unificar a prestação de informações das escriturações fiscais, previdenciárias e trabalhistas, padronizando a transmissão e a validação dos dados. Os dados para lá transmitidos são usados, dentro de suas competências, pela Secretaria da Receita Federal, Ministério do Trabalho e Previdência e INSS. A EFD-Reinf<sup>192</sup> tem o objetivo de complementar as informações prestadas pelo eSocial, compreendendo todas as retenções que não tenham vínculo com relações de trabalho. Essas duas escriturações tornaram-se obrigatórias a partir de 2018 para um grupo de contribuintes com faturamento maior que do que 78 milhões de reais no ano-calendário de 2016. Em 2019, a obrigatoriedade estendeu-se para as demais empresas que não eram optantes pelo Simples Nacional. E, em 2021, essas empresas privadas que faltavam também passaram a ser obrigadas a essas escriturações<sup>193</sup>.

Importante destacar que as escriturações fiscais migradas para o modelo do SPED tem a característica de serem um formato para a recepção dos dados. São especificadas as informações que precisam constar em determinado bloco e registro com o intuito de que as empresas já preparem seus softwares para disponibilizar um arquivo com tal formato. Assim, quando mencionamos a EFD-Contribuições, por exemplo, estamos nos referindo a um formato de arquivo a ser enviado. A Receita Federal disponibiliza um programa validador através do qual o contribuinte verifica a consistência das informações prestadas e pode transmitir esses dados<sup>194</sup>.

Com exceção da ECD, que é a escrituração contábil do contribuinte para fins comerciais e fiscais, e que tem obrigação derivada do próprio Código Civil<sup>195</sup>, as demais escriturações apontadas tratam da prestação de informações de como os tributos foram apurados pelo

---

<sup>192</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2043, de 12 de agosto de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 ago. 2021. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=119859#2284744>>. Acesso em: 30 jun. 2022.

<sup>193</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. Portaria Conjunta SEPRT/RFB/ME nº 7, de 29 de junho de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 jul. 2021. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-seprt/rfb/me-n-71-de-29-de-junho-de-2021-329487308>>. Acesso em: 1 jul. 2022.

<sup>194</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **EFD-Contribuições**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/284>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

<sup>195</sup> “Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”.

contribuinte. A EFD-Contribuições, por exemplo, é um conjunto de informações que demonstram como foram apurados o PIS e a COFINS que, em tese, já foram pagos. Assim, o principal objetivo dessa escrituração é servir de base para a fiscalização tributária, para que se possa verificar se os cálculos dos tributos estão corretos e se os fatos geradores estão devidamente apontados.

A implementação do eSocial e da EFD-Reinf alterou essa relação fisco-contribuinte. Eliminou-se a necessidade de um software validador dos dados antes da transmissão. Agora, o contribuinte pode configurar seu próprio software de controle para transmitir eventos trabalhistas e tributários relacionados às relações de trabalho, assim como as demais retenções previdenciárias, diretamente para o SPED. Além disso, esses eventos tributários (que são fatos geradores) permitem que o sistema faça o cálculo dos tributos e disponibilize a declaração de débitos para o contribuinte validar. A alteração que precisa ser destacada é que, para essas novas escriturações, as informações são prestadas antes de fazer o pagamento dos tributos, pois é o próprio sistema que os calcula.

#### 3.1.4. A Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é um formato para a entrega das informações relacionadas a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Substituiu, em 2014, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Ela é uma OTA entregue anualmente, até o final do mês de julho, com as informações em relação ao ano anterior<sup>196</sup>.

Suas principais diferenças em relação à DIPJ são: a) a possibilidade de recuperação de informações já transmitidas pela ECD, ou seja, evita que diversas informações precisem ser prestadas novamente; b) atribuição de contas contábeis de pessoas jurídicas a contas de referência, padronizando assim as contas contábeis para fins de apuração e fiscalização de IRPJ e CSLL; c) necessidade de apontar as correspondências entre as adições e exclusões do Lucro Real e da Contribuição sobre o Lucro Líquido às contas contábeis; d) assinatura por certificado

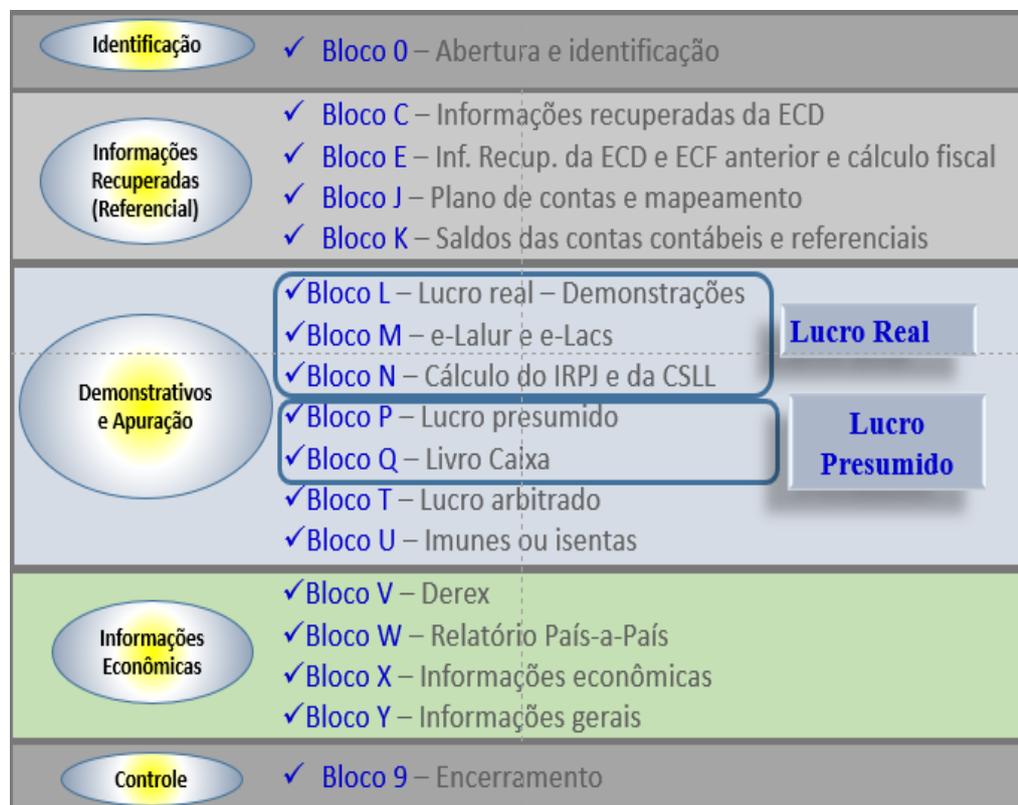
---

<sup>196</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 jan. 2021. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114966>>. Acesso em: 5 jun. 2022.

digital e; e) os livros de apuração do lucro real e da contribuição social, que antes eram obrigações acessórias separadas da DIPJ, passam a integrar a ECF<sup>197</sup>.

A ECF é formada por blocos de informações. A empresa, ao entregar a ECF precisa preencher os blocos relacionados às suas características. Caso opte, por exemplo, pela apuração do IRPJ pela sistemática do lucro real, os demonstrativos e apuração são feitos nos blocos L, M e N, não sendo necessários os blocos P, Q, T e U.

Figura 2 – Estrutura da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)



Fonte: O autor.

<sup>197</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. ECF. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1126>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

Cada bloco demonstrado acima é formado por registros de informação. Como exemplo, demonstra-se abaixo o Registro P030, que está dentro do bloco P, onde estão as informações de uma empresa optante pela apuração do IRPJ pela sistemática do lucro presumido<sup>198</sup>:

Figura 3 – Exemplo de registros da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

REGISTRO P030: IDENTIFICAÇÃO DOS PERÍODO E FORMAS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL DAS EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO PRESUMIDO							
Regras de Validação do Registro: REGRA_DUPLICIDADE_DESPREZADA; REGRA_PERIODO_DESPREZADO; REGRA_LINHA_ALTERADA							
Nível Hierárquico - 2				Ocorrência - 0:5			
Campo(s) chave: PER_APUR							
Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tamanho	Decimal	Valores Válidos	Obrigatório
1	REG	Texto Fixo Contendo a Identificação do Registro (P030).	C	4	-	[P030]	Sim
2	DT_INI	Data do Início do Período	N	8	-	-	Sim
3	DT_FIN	Data do Fim do período	N	8	-	-	Sim
4	PER_APUR	A00 - Anual (para registrar o Balanço Patrimonial anual e a DRE anual) T01 - 1º Trimestre T02 - 2º Trimestre T03 - 3º Trimestre T04 - 4º Trimestre Regra: O período deve estar compreendido entre a data início e data fim da escrituração. SE 0010.FORMA_APUR = "T" - Deve existir um registro [T01..T04] para cada trimestre marcado no 0010.FORMA_TRIB_PER[1..4] como "P"	C	3	-	[A00; T01; T02; T03; T04]	Sim

Fonte: Manual da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), p. 309.<sup>199</sup>

Assim, dentro do registro P030, o contribuinte precisa informar a data do início do período de apuração do IRPJ, a da final e qual é o período de apuração que será informado. No arquivo da ECF a ser transmitido as informações aparecerão assim: |P030|01092021|31122021|T04|<sup>200</sup>.

Nesse caso, “P030” é a Identificação do tipo do registro, “01092021” é a data de início do período, “31122021” é a data de fim do período e “T04” é o período de apuração (4º Trimestre).

Através da ECF são enviadas, também, informações econômicas e gerais sobre as pessoas jurídicas, de interesse da Administração Tributária federal. Posteriormente foram acrescentados o relatório país a país, onde as multinacionais brasileiras declaram suas

<sup>198</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. 2022, p. 309. Disponível em: < <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5972>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

<sup>199</sup> Ibidem, p. 309.

<sup>200</sup> Idem, p. 310.

atividades nos demais países<sup>201</sup>, e a declaração sobre a utilização de recursos em moeda estrangeira do recebimento de exportações<sup>202</sup>.

Podemos assim verificar que há quatro grupos de informações disponíveis na ECF: a) identificação; b) informações recuperadas e mapeamento de contas; c) demonstrativos de apuração dos tributos e; d) informações gerais e econômicas.

Em relação às informações de identificação, diversos são os dados solicitados. Os principais são: nome da pessoa jurídica; CNPJ; período a que se refere a ECF; se a ECF inicia no primeiro dia do ano ou não; se a escrituração é original ou se está retificando outra já enviada; se houve alguma situação especial no período que se está informando (fusão, cisão, incorporação); forma de tributação escolhida; qual a alíquota de CSSL a qual está sujeita; se tem operações no exterior; se tem atividade rural; se tem investimento avaliado por equivalência patrimonial; se possui bens no exterior; se é membro de um grupo multinacional; se utiliza recursos em moeda estrangeira resultante de exportações; se é beneficiária de regimes especiais e; dados cadastrais<sup>203</sup>.

Pode-se verificar que são dados sobre o período a que se refere a escrituração e informações específicas sobre particularidades de cada pessoa jurídica.

As informações recuperadas são importantes para se manter um vínculo com a Escrituração Contábil Digital (ECD), garantindo que os dados lá informados serão utilizados na apuração do IRPJ e da CSLL. Em relação o mapeamento de contas, é importante notar que cada pessoa jurídica possui o seu próprio sistema contábil o qual, muitas vezes, não segue nem

---

<sup>201</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 dez. 2016. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444>>. Acesso em: 3 jun. 2022.

<sup>202</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.801, de 26 de março de 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 mar. 2018. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90994>>. Acesso em: 3 jun. 2022.

“Art. 4º As pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil que mantiverem recursos em moeda estrangeira no exterior, na forma prevista no art. 1º, ficam obrigadas a prestar à RFB informações:

I - relativas a recebimentos de recursos oriundos de exportações não ingressados no Brasil;

II - sobre operações simultâneas de compra e venda de moeda estrangeira contratadas na forma prevista no art. 2º da Lei nº 11.371, de 2006; e

III - sobre rendimentos auferidos no exterior decorrentes da utilização dos recursos mantidos fora do País.

[...]

§ 3º As pessoas jurídicas não sujeitas ao Simples Nacional deverão prestar as informações a que se referem os incisos I a III do caput em bloco específico da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, no mesmo prazo fixado para a entrega da ECF”.

<sup>203</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. 2022, pp 54-95. Disponível em: < <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5972>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

ao menos o padrão adotado por determinado setor econômico. Assim, o objetivo da criação de planos referenciais é para estabelecer uma padronização e ser possível uma análise das contas por forma de tributação. Os planos contábeis de referência da ECF são separados da seguinte forma: Pessoa Jurídica em Geral; Pessoa Jurídica em Geral – Lucro Presumido; Financeiras; Financeiras – Lucro Presumido; Seguradoras; Imunes e Isentas em Geral; Financeiras – Imunes e Isentas; Seguradoras – Imunes e Isentas; Entidades Fechadas de Previdência Complementar e; Partidos Políticos<sup>204</sup>.

Os demonstrativos de apuração dos tributos são essenciais para que se possa mostrar como, a partir do lucro contábil, chegou-se aos valores de tributos a serem pagos, incluindo todas as adições e exclusões, quando se trata de empresas optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real. Todos os blocos e registros aqui foram estruturados para que o contribuinte possa demonstrar, e a Administração Tributária possa aferir, se a legislação que rege os tributos IRPJ e CSLL está sendo cumprida.

Em relação ao último grupo de informações, e que solicita informações econômicas e gerais de interesse do fisco, observa-se uma quantidade bastante elevada de campos a serem preenchidos. Alguns exemplos do que é solicitado em “Informações Econômicas”: operações com exterior, pessoas vinculadas e país com tributação favorecida, e pessoas não vinculadas e países sem tributação favorecidas; exportações (entrada de divisas); importações (saída de divisas); contratantes das importações; demonstrativo de estrutura societária; origem e aplicação dos recursos (imunes e isentas); comércio eletrônico e tecnologia da informação (informações das vendas); comércio eletrônico (informação de homepage/servidor); royalties recebidos ou pagos; rendimentos recebidos; pagamentos ou remessas a beneficiários; zonas de processamento de exportação (ZPE) e; áreas de livre comércio (ALC)<sup>205</sup>.

Em relação às “informações gerais”, segue também exemplo do que é requerido: demonstrativo do imposto de renda e CSLL retidos na fonte; ativos no exterior; identificação e remuneração de sócios, titulares, dirigentes e conselheiros; participação em consórcio de empresas; participantes do consórcio.

---

<sup>204</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **ECF**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1126>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

<sup>205</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. 2022, pp 429-549. Disponível em < <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5972>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

Verifica-se, nesse último grupo de informações, que há a solicitação de diversos dados complementares para auxiliar o fisco na realização das suas atividades e na identificação.

A DEREEX, presente no bloco V da ECF, é uma declaração específica para as empresas que receberam valores decorrentes de exportação e esses recursos não ingressaram no Brasil. Assim, informa-se aqui a origem e a utilização desses recursos no ano-calendário ao qual refere-se a ECF<sup>206</sup>.

A Declaração País-a-País, e que constitui o bloco W da ECF, é também específica para empresas que integram grupo multinacional e que se configuram como controlador final do grupo. Inclui, também, instituições financeiras enquadradas nessas características. Informa-se aqui a localização das atividades, a alocação global de renda e os impostos pagos e devidos (do grupo multinacional), as jurisdições onde o grupo opera e todas as entidades que compõe o grupo, assim como as atividades econômicas que desempenham. Trata-se de declaração solicitada para dar cumprimento a acordo internacional assumido pelo Brasil no âmbito da Ação 13 do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting – Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros*)<sup>207</sup>.

Há registros de construção colaborativa da ECF entre fisco e iniciativa privada. Durante a especificação do programa, de 2012 a 2014, ocorreram diversas apresentações em eventos com a participação de empresas-piloto, para demonstrar as novidades da ECF<sup>208</sup>.

Além disso, houve reuniões para aprovação do programa, também com a participação de representantes das empresas-piloto e, por fim, em 2014, uma versão teste do programa ECF foi disponibilizada no site do SPED para que toda a sociedade pudesse testar o programa antes da publicação de uma versão definitiva, em 2015.

Após a publicação da versão final do programa ECF, em 2015, para envio dos arquivos ECF referentes ao ano-calendário de 2014, a construção coletiva continuou a ser aplicada, por meio de reuniões com as empresas-piloto para apresentação das novidades do layout da ECF

---

<sup>206</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. 2022, p. 381. Disponível em: < <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5972>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

<sup>207</sup> Ibidem, p. 390.

<sup>208</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Sped: CFC, Receita Federal e entidades parceiras debatem novo sistema**. Disponível em: < <https://www.contabeis.com.br/noticias/19432/sped-cfc-receita-federal-e-entidades-parceiras-debatem-novo-sistema/>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

para o ano seguinte, normalmente um ano antes da entrega final, coletando críticas e sugestões das empresas, e para a homologação do programa<sup>209</sup>.

### 3.2. Metodologias de AIR aplicáveis às OTAs

A Administração tributária precisa cumprir o seu mister de apurar os fatos geradores e verificar se a quantia tributária paga pelo contribuinte está correta, de acordo com a legislação. Uma contraposição que ela precisa enfrentar é entre o “bem-estar da sociedade” e “facilitar a atividade econômica”<sup>210</sup>.

Assim, a primeira diferenciação que precisa ser feita é o que são dados utilizados pelos contribuintes para apurar seus tributos, e que foram escriturados, e o que são informações complementares. Essa diferenciação se faz necessária para que seja possível seguir um de dois caminhos: a) caso a informação prestada à administração tributária seja aquela que foi utilizada para a apuração do tributo, é imprescindível que essa informação seja entregue ao fisco, para que ele possa conferir a apuração que foi feita. Nesse caso, não há dúvida quanto à necessidade da informação, apenas em relação ao formato em que ela deve ser apresentada; b) quando a informação é complementar, ou seja, ajuda o fisco na aplicação do princípio da progressividade ou contribui para o cruzamento de informações, há que se verificar se o custo de sua implementação não é excessivo.

Assim, das metodologias sugeridas pela OCDE e pelo Decreto 10.411/2020, podemos descartar a análise custo-benefício, pela dificuldade prática de monetizar os benefícios das alternativas propostas e, também, por não estar se buscando demonstrar o bem-estar proporcionado por cada alternativa<sup>211</sup>. A análise multicritério também pode ser descartada pois a tomada de decisão dificilmente envolve a avaliação de vários critérios, com pesos diferentes

---

<sup>209</sup> BARBOSA, Juliana. **Sped**: oito anos de avanços e desafios. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/sped-oito-anos-de-avancos-e-desafios/>>. Acesso em: 3 jun. 2022.

<sup>210</sup> SARAIVA, Enrique Jerônimo. **Desenho de uma estratégia de implantação e institucionalização da AIR**. Brasília, 2010, p. 46. Disponível em: <<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/conteudo-de-regulacao/regulacao/documentos/biblioteca-nacional/2009/desenho-de-uma-estrategia-de-implantacao-e-institucionalizacao-da-air/view>>. Acesso em: 15 mai. 2022.

<sup>211</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 36. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

e previamente estipulados<sup>212</sup>, sendo normalmente uma decisão binária entre implementar ou não determinada alternativa. Também podemos descartar a análise de risco e a análise risco-risco tendo em vista que na implementação de obrigações acessórias não se está medindo os riscos dos resultados negativos das alternativas<sup>213</sup>. A análise custo-efetividade parte de um princípio já definido e procura alternativas regulatórias para sua solução. Em princípio, poderia ser adotada às OTAs. A dificuldade prática, contudo, é que, uma vez definido um formato de prestação de dados, e verificado sua efetividade, torna-se difícil a alteração para outro formato, que poderia ser mais efetivo, pois já foram dispendidos valores para a implementação da primeira solução, pelos contribuintes e pelo próprio fisco.

Assim, a metodologia a ser aplicada às OTAs é a análise de custo. Para casos em que a Administração Tributária já sabe que precisa regular tal assunto, pois são informações necessárias para averiguar os cálculos feitos pelos contribuintes para chegar no valor do tributo arrecadado, ou seja, os objetivos já estão definidos, em termos gerais, falta apenas averiguar as alternativas regulatórias. Em relação às informações complementares solicitadas, é preciso averiguar se os custos realmente são compensadores para as escolhas feitas ou se, no caso, está se impondo um custo muito alto às empresas<sup>214</sup>.

### 3.3. Aplicação (hipotética) da AIR à ECF

As últimas escriturações criadas dentro do sistema SPED foram o eSocial e a EFD-Reinf. No entanto, o eSocial abrange informações tributárias, trabalhistas e previdenciárias<sup>215</sup>. Assim, uma AIR em relação a essa escrituração precisaria ir além das obrigações tributárias acessórias, envolvendo órgãos públicos estranhos à administração tributária. A EFD-Reinf é complementar ao eSocial e uma AIR sobre ela precisaria ser feita em conjunto com aquela.

---

<sup>212</sup> *Ibidem*, p. 36.

<sup>213</sup> *Idem*, p. 36.

<sup>214</sup> VALENTE, Patrícia Pessoa. **Avaliação de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 99. Disponível em: < <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-26032012-092844/pt-br.php>>. Acesso em: 6 abr. 2022.

<sup>215</sup> O Decreto 8.373/2014 informa que o eSocial unifica “a prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas” e determina como usuários a Caixa Econômica Federal, o Instituto Nacional de Seguro Social, a Secretaria da Receita Federal, o Ministério da Previdência Social e o Ministério do Trabalho e Emprego (art. 8º).

Assim, para nossa análise, será trabalhada a ECF, penúltima escrituração criada no sistema SPED.

A ECF foi instituída em 2015, para receber dados em relação ao ano-calendário 2014, em substituição à Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Assim, não se trata uma nova obrigação acessória solicitando novos dados, mas, essencialmente, a substituição de um modelo por outro.

A partir da criação do SPED em 2007, iniciou-se o desenvolvimento de soluções específicas para o atendimento dos seus ditames. A EFD ICMS/IPI e a EFD-Contribuições já haviam alterado a forma de prestação de informações daqueles tributos para os quais elas foram instituídas.

Assim, para a apuração de IRPJ e CSLL, pensou-se em se alterar a sistemática de apuração, para adotar o padrão único de informações do SPED e, também, o certificado digital para comprovação de autenticidade da empresa que transmite tal informação.

Dessa forma, a ECF vem com a premissa de integração com a ECD, inclusão de outras obrigações tributárias acessórias esparsas, como o livro de apuração do lucro real (LALUR) e o livro de apuração da base de cálculo contribuição social sobre o lucro líquido (LACS) e padronização de formato de transmissão dos dados.<sup>216</sup>

Considerando os elementos essenciais a constarem no relatório de AIR, far-se-á uma análise do contexto de 2015 para a implementação da ECF.

Inicia-se pela identificação do problema, com suas causas e sua extensão: necessidade de adaptação da forma de captação dos dados de apuração do IRPJ e da CSLL, atendendo aos ditames do Decreto 6.022/2007, padronizando a forma de envio de dados e melhoria na sua utilização pelo fisco.

---

<sup>216</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. ECF. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1126>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

Em relação a identificação da fundamentação legal temos que a base para uma escrituração para apuração do IRPJ e da CSLL está no art. 11, § 3º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991<sup>217</sup> e no artigo 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999<sup>218</sup>.

Entre as alternativas de regulação possíveis pode-se elencar: a) não regular e manter a DIPJ; b) implementar a ECF somente para os contribuintes obrigados à entrega da ECD<sup>219</sup>, mantendo-se assim a integração dos dados somente àqueles que se aproveitarão de tal benefício; c) instituir a ECF somente em relação aos dados estritamente necessários para a apuração dos tributos IRPJ e CSLL e; d) criar a ECF para solicitar todos os dados antes presentes da DIPJ, assim como dados de outras declarações esparsas (LALUR e LACS). É importante que a referência seja o cenário de não ação. Assim os ganhos e custos precisam ser comparados com o que aconteceria se o regulador não agisse no problema<sup>220</sup>.

Em relação aos impactos das alternativas, quanto a opção de não regular, verificamos a falta de padronização às outras escriturações já implementadas e a falta de integração dos dados das escriturações, o que dificulta o trabalho da administração tributária e mantém duplicadas certas informações prestadas pelos contribuintes. No caso da opção de se exigir ECF somente dos contribuintes obrigados à ECD, o principal impacto é a forma diferenciada de coleta de dados de contribuintes para o mesmo tributo, o que pode dificultar a alimentação de dados nos sistemas internos da administração tributária e dificultar a comparação entre os contribuintes, no momento de escolha de qual empresa precisa ser fiscalizada. Em relação a instituir a ECF somente para coletar os dados estritamente necessários à verificação da apuração dos tributos, o principal impacto é faltarem informações ao fisco para a realização de seu trabalho,

<sup>217</sup> “Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados”.

<sup>218</sup> “Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

<sup>219</sup> Todas as empresas optantes pelo lucro real são obrigadas a entrega da ECD. Em relação às optantes pelo lucro presumido, nem todas são obrigadas. Conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013, vigente em 2015, são obrigadas à ECD “as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuírem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita”.

<sup>220</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 201, p. 69. Disponível em: [http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view). Acesso em: 9 jun. 2022.

especialmente no cruzamento que seria feito com essas informações e outros dados informados por empresas diferentes (cruzamento de dados), ou na avaliação do enquadramento econômico da empresa<sup>221</sup>. Por último, a implementação da ECF solicitando todos os dados que estavam na DIPJ, incluindo dados complementares, e incorporando declarações esparsas, trazem como principal impacto o custo de alteração de sistemas e processos de trabalho dentro das empresas. Isso porque já havia um costume de como preparar e enviar essas informações. No entanto, após o custo inicial e temporário de adaptação, a integração e o formato eletrônico da nova escrituração podem diminuir os custos permanentes.

Os contribuintes impactados são todos aqueles sujeitos ao IRPJ e a CSLL, exceto os optantes pelo Simples Nacional, incluindo também a obrigatoriedade para as empresas imunes e isentas, conforme a Instrução Normativa nº 2.004/2021.<sup>222</sup>

O ponto principal é a decisão sobre manter uma forma de prestação de informações baseada numa declaração preenchida linha a linha (DIPJ), ou alterar esse formato para um modelo em que os próprios sistemas de gestão das empresas possam criar um arquivo a ser transmitido, a partir de um leiaute fornecido pelo fisco. Assim, o principal impacto é o custo dessa mudança. Não há como desconsiderar o fato neste momento (no ano de 2015) de que outras escriturações já adotaram um modelo de blocos e registros de dados. Assim, criar um formato diferente é irrazoável pela falta de padronização. Nesse caso, descartando-se a opção de não regular, aplica-se a metodologia de análise de custo para verificar a melhor alternativa,

---

<sup>221</sup> O bloco (de dados) X da ECF é utilizado para coletar várias informações econômicas das empresas, tais como atividades incentivadas, operações com o exterior e demonstrativos (não presentes na ECD). O bloco (de dados) Y é utilizado para prestar informações gerais, tais como identificação e remuneração de sócios, ativos no exterior e participação em consórcio de empresas. BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. Disponível em: < <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5972>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

<sup>222</sup> “Art. 1º A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) será apresentada, a partir do ano-calendário de 2014, por todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, de forma centralizada pela matriz, de acordo com as regras estabelecidas nesta Instrução Normativa.

§ 1º A obrigatoriedade a que se refere o caput não se aplica:

I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas; e

III - às pessoas jurídicas inativas, assim consideradas aquelas que não tenham efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, patrimonial ou financeira, inclusive aplicação no mercado financeiro ou de capitais, durante todo o ano-calendário, as quais devem cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação específica”.

tendo em vista que as informações em relação a apuração dos tributos são extremamente necessárias para o trabalho da Administração Tributária.

Assim, os dados são necessários, e uma forma de prestação automatizada, e certificada também. Desse modo, é preciso verificar os custos das diversas formas de prestação dessa informação. Ocorre, no entanto, que um formato de prestação já está criado para outras escriturações e, assim, a criação de um novo formato traria um custo adicional de implementação, para aprendizado e desenvolvimento de soluções para aquele formato.

O custo de seguir o mesmo modelo já adotado acaba sendo o menor para poder atingir o objetivo dado. No entanto, além do custo de implementação da nova obrigação acessória, é preciso calcular, também, o custo administrativo de compliance para o seu cumprimento, com base na seguinte fórmula<sup>223</sup>:

Custo Administrativo de *Compliance*  $_{OTA} = \sum_{AA} (\text{tempo} \times \text{taxa-hora}) \times (\text{população} \times \text{frequência})$ .

Nessa fórmula, “tempo” é a quantidade de horas gastas para completar cada atividade administrativa (AA) necessária para cumprir a OTA. A “taxa-hora” é o valor horário gasto para a execução da atividade, calculado com base na remuneração das pessoas que preenchem a obrigação acessória. A “população” é a quantidade de pessoas que precisam ser envolvidas para atender a necessidade de prestar a informação. Por fim, a “frequência” é a periodicidade com que cada OTA precisa ser cumprida.

Das informações acima, a única que o fisco dispõe, de início, é a frequência de exigência da obrigação. As demais, precisam ser estimadas internamente, por simulação, ou coletadas a partir de estimativas das empresas.

Assim, a participação social prevista no Decreto 10.411/2020 e no Decreto 6.022/2007 (que instituiu o SPED) poderia fornecer subsídios sobre o custo de implementação, nas empresas, de determinada solução. Com isso, as empresas do grupo piloto podem ser chamadas a participar oferecendo informações estimadas de “tempo”, “taxa-hora” e “população” para

---

<sup>223</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018, p. 74. Disponível em: [http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view). Acesso em: 9 jun. 2022.

cada alternativa de solução analisada, assim como as informações precisas (não estimadas) utilizadas para o cumprimento da DIPJ. Com base na média das informações estimadas fornecidas, é possível chegar a um custo administrativo de compliance para cada alternativa, e compará-lo com o custo de compliance da obrigação vigente.

Em relação aos dados que não são utilizados diretamente para apuração dos tributos, sendo apenas complementares, é preciso separá-los e analisar sua necessidade frente aos custos impostos. A metodologia utilizada também é uma análise de custo das alternativas. Aqui também o menor custo parecer ser aquele adotado por outras escriturações, não se inventando um outro padrão. No entanto, nesse caso, é preciso verificar se o custo é excessivo. Assim, é preciso uma estimativa de qual valor adicional seria necessário para adaptar sistemas e transmitir essas informações complementares, e o tempo gasto para cumpri-las, em conjunto com as informações essenciais na ECF. Para esse caso, uma possibilidade é, também, a utilização do grupo piloto do SPED onde empresas poderiam estimar tais valores.

Para efeito dessa análise, partiremos da premissa de que o valor médio informado pelas empresas do grupo piloto foi de 10%. Ou seja, para alterar sistemas e gerar dados em relação às informações complementares, o custo adicional é R\$10,00 a cada R\$ 100,00 gastos para a implementação da solução inicial (dados em relação a apuração dos tributos IRPJ e CSLL).

Em relação ao risco, é preciso considerar que uma mudança na forma de prestação de informações pode dificultar o cumprimento da obrigação pelas empresas, especialmente as menores, onde o custo de mudança de sistema representa um percentual alto de seu faturamento. Assim, há o risco de alguns contribuintes não cumprirem o prazo de prestação das informações. É possível, no entanto, estabelecer estratégia diferenciada de implementação para diferentes grupos, mitigando tal risco. Outro risco para a administração tributária é a má qualidade dos dados recebidos enquanto as empresas não entenderem exatamente o que precisa ser informado e como deve ser informado (custo de aprendizagem).

Assim, em relação aos dados utilizados para a apuração do tributo, no novo modelo da ECF, a análise de custos permite várias alternativas de ação, desde que os dados sejam recebidos e as premissas de integração e certificação digital sejam atendidas. Como o formato de blocos e registros já foi adotado por outras escriturações, e já é usado por diversas empresas, o custo da utilização da mesma sistemática parece ser o menor. Em relação aos dados complementares, não há um parâmetro objetivo definido normativamente para fins de decisão sobre implementar

uma ação ou desconsiderá-la, tendo em vista o custo gerado aos contribuintes. No entanto, um custo marginal de 10% parece não ser inviável para aplicação de tal medida.

Como estratégia de implementação da ECF é possível obrigá-la, inicialmente, somente para empresas maiores<sup>224</sup>. Assim, no primeiro ano, poderia ser aplicada apenas a empresas com faturamento acima de R\$ 72.000.000,00<sup>225</sup>. Outra solução, complementar, é permitir um preenchimento manual, linha a linha, no programa da ECF, nos moldes na DIPJ, especialmente para empresas menores e com maior dificuldade de adaptar sistema no tempo disponibilizado para adaptação<sup>226</sup>.

Uma observação importante é que a mudança da DIPJ para a ECF pode trazer benefícios para o contribuinte ao longo do tempo. Há um dispêndio inicial de valores para a aquisição de equipamentos, contratação de empresas de software para adaptação de sistemas e treinamento de pessoas. No entanto, esses custos tendem a ser temporários e uma OTA eletrônica e integrada com outras escriturações, como é o caso da ECF, e que pode ser gerada pelo próprio sistema de gestão da empresa, pode diminuir os custos permanentes que a empresa tem para cumprir as OTAS.

Assim, uma solução que traz custos no curto prazo pode ter benefícios no longo prazo que compensem esses custos. Uma possibilidade seria trazer esses benefícios a valor presente para que pudessem ser comparados com os custos de agora. Isso deixaria mais clara a decisão para a Administração Tributária e traria mais tranquilidade ao contribuinte. No entanto, como já mencionamos, há uma dificuldade prática em calcular esses benefícios futuros, muito pela falta de cultura em se buscar esse tipo de informação.

Com o advento da AIR abre-se uma oportunidade para mudanças. É possível estimar custos das alternativas antes da implementação da solução, para que seja escolhida a que menos onere o contribuinte. No entanto, é fundamental que se realizem ARRs para verificar se os custos foram próximos dos estimados e se, com o passar do tempo, a expectativa de benefícios realmente se concretizou.

---

<sup>224</sup> Essa solução não foi utilizada na implementação da ECF.

<sup>225</sup> 20 (vinte) vezes o limite do Simples Nacional (em 2015).

<sup>226</sup> Essa solução existe no programa da ECF.

### 3.4. Do modelo do SPED ao modelo da AIR

O SPED foi instituído com a previsão de que poderia ser solicitada a participação de integrantes da iniciativa privada para colaborar nas atividades relacionadas ao SPED. Assim, criou-se o modelo do grupo piloto de empresas a serem chamadas para participar do desenvolvimento das soluções<sup>227</sup>. Dessa forma, o fisco apresentava a solução que estava prestes a ser implementada e as empresas poderiam criticá-la e sugerir mudanças. Isso permitia a Administração Tributária testar o possível impacto das futuras obrigações a serem impostas e, inclusive, adaptá-las. No entanto, não há previsão de que essas sugestões precisem ser acatadas, nem mesmo respondidas. Além disso, em princípio, não há opções sendo avaliadas, apenas uma solução já escolhida pelo fisco e submetida para eventuais ajustes.

O Decreto 10.411/2020 prevê a possibilidade de participação social antes da decisão sobre a melhor alternativa regulatória<sup>228</sup>. Não há obrigatoriedade dessa participação. No entanto, uma vez requerida, o decreto prevê que o relatório de AIR deverá trazer as considerações em relação às informações e manifestações sociais apresentadas<sup>229</sup>.

Assim, é possível perceber que o SPED já caminhava em um processo de busca de legitimação, com a colaboração dos regulados no processo de criação da obrigação. É preciso, no entanto, adaptar os processos para a nova legislação que impôs a realização de AIR para as obrigações tributárias acessórias.

Como observado anteriormente, na aplicação de AIR à ECF, o grupo piloto do SPED é muito importante no levantamento de informações, especialmente dos custos estimados, para que se possa chegar nas alternativas de regulação. Assim, aplicando o disposto no Decreto 6.022/2007, com os novos ditames do Decreto 10.411/2020, a solicitação da participação de empresas e órgãos representativas dos profissionais de contabilidade pode acontecer numa fase inicial, onde se apresentaria o problema regulatório e se realizaria a coleta de informações.

---

<sup>227</sup> BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Membros, Entidades e Empresas Piloto**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1241>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

<sup>228</sup> “Art. 8º O relatório de AIR poderá ser objeto de participação social específica realizada antes da decisão sobre a melhor alternativa para enfrentar o problema regulatório identificado e antes da elaboração de eventual minuta de ato normativo a ser editado”.

<sup>229</sup> “Art. 6º A AIR será concluída por meio de relatório que contenha: [...]

VIII - considerações referentes às informações e às manifestações recebidas para a AIR em eventuais processos de participação social ou de outros processos de recebimento de subsídios de interessados na matéria em análise”.

Posteriormente, com algumas opções de regulação definidas, poderiam ser submetidas a apreciação desse grupo para, após isso, decidir pela melhor alternativa.

### **3.5. Síntese Conclusiva**

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi criado em 2007 para trazer mais racionalidade para as obrigações tributárias acessórias, reduzindo os custos de administração e de compliance e aproximando os fiscos federal, estaduais, distrital e municipais, atendendo o dispositivo constitucional trazido pela Emenda Constitucional nº 43/2003, que determinou o compartilhamento de informações fiscais e cadastrais entre as administrações tributárias.

A partir dele foram criados documentos fiscais eletrônicos como a Nota Fiscal eletrônica, a Nota Fiscal de Consumidor eletrônica e o Conhecimento de Transporte eletrônico, em substituição a documentos antes utilizados em papel. Foram criadas também escriturações eletrônicas para substituir antigas declarações, entre elas a EFD-Contribuições, a EFD ICMS/IPI e a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

O decreto que instituiu o SPED previu a possibilidade da Receita Federal, entidade gestora do sistema, solicitar a participação de representantes de empresas e entidades de âmbito nacional que representam os profissionais contábeis. Com isso, inaugurou-se uma nova sistemática de colaboração entre o fisco e os contribuintes. Na elaboração de alguns módulos do SPED as empresas foram chamadas a opinar sobre as soluções, oferecendo críticas e sugestões.

O Decreto 10.411/2019 previu a obrigatoriedade de AIR para a criação ou modificação de obrigações tributárias acessórias. Assim, como o SPED já previa a possibilidade de interação prévia à instituição de seus módulos, é preciso verificar a distância entre o que temos com esse sistema e o que se espera de uma AIR.

Entre as metodologias de AIR previstas pela OCDE e pelo Decreto 10.411/2020, aplicam-se às obrigações tributárias acessórias a análise de custo, diferenciando, no entanto, quando as informações são aquelas usadas pelo contribuinte para a apuração do seu tributo, e quando as informações solicitadas são complementares. No primeiro caso, não se discute a

necessidade da informação, mas qual o menor custo para prestá-la. No segundo caso, analisa-se o custo das informações requeridas e a possibilidade de o contribuinte suportar tal custo.

A ECF foi instituída em 2015. Em uma AIR hipotética aplicada a essa escrituração, como se as normas de AIR estivessem vigentes àquele momento, verifica-se que, pela análise de custo, a melhor opção é adotar a sistemática de blocos e registros já utilizadas em outras escriturações, tendo em vista ser um modelo já conhecido pelas empresas. É preciso, no entanto, verificar os custos administrativos de compliance para ver quanto se gastará, adicionalmente, para os levantamentos das informações e o preenchimento das OTAs. Em relação às informações adicionais solicitadas e, considerando que o custo marginal médio para sua inclusão foi de 10%, entendeu-se que sua implementação na ECF não inviabilizaria a capacidade dos contribuintes.

Como o SPED já é uma forma de busca de racionalidade na criação de obrigações tributárias acessórias, com previsão de participação social colaborativa, faz-se necessário a adaptação de seu modelo para atender as novas previsões normativas que disciplinaram a AIR no âmbito da Administração Pública federal. Assim, a participação das empresas piloto precisaria ocorrer já em fase inicial, para exposição do problema regulatório, possibilitando o recebimento de sugestões de soluções e a coleta de demais informações a serem utilizadas na proposição das alternativas.

## CAPÍTULO 4 – DIFICULDADES ENCONTRADAS NA APLICAÇÃO DA AIR ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

A lei trouxe a obrigatoriedade de AIR para a Administração Pública Federal. O Decreto 10.411/2020 regulamentou essa obrigação, prevendo expressamente sua utilização para a implementação de obrigações acessórias. Essa previsão foi corroborada, inclusive, pela Portaria RFB nº 20/2021. Ocorre, no entanto, que o Decreto previu exceções, dadas determinadas situações fáticas.

No primeiro grupo, que são situações já dispensadas, estão os decretos e os atos normativos que precisam ser submetidos ao Congresso Nacional<sup>230</sup>. No segundo grupo, também já dispensado pelo Decreto, estão os atos de efeitos internos para a organização da Administração Pública, e atos de efeitos concretos que tratam de execução orçamentária e financeira, política cambial e monetária e segurança nacional, e aqueles que tem o objetivo de consolidar outras normas<sup>231</sup>. Já o terceiro grupo trata de situações dispensáveis, que são os atos para concretização de comandos superiores vinculados, atos que sirvam para a manutenção da

---

<sup>230</sup> “Art. 1º Este Decreto regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019, e dispõe sobre o seu conteúdo, os quesitos mínimos a serem objeto de exame, as hipóteses em que será obrigatória e as hipóteses em que poderá ser dispensada.

§ 1º O disposto neste Decreto se aplica aos órgãos e às entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, quando da proposição de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, no âmbito de suas competências.

§ 2º O disposto neste Decreto aplica-se às propostas de atos normativos formuladas por colegiados por meio do órgão ou da entidade encarregado de lhe prestar apoio administrativo.

**§ 3º O disposto neste Decreto não se aplica às propostas de edição de decreto ou aos atos normativos a serem submetidos ao Congresso Nacional”.**

<sup>231</sup> “Art. 3º A edição, a alteração ou a revogação de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, por órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional será precedida de AIR.

§ 1º No âmbito da administração tributária e aduaneira da União, o disposto neste Decreto aplica-se somente aos atos normativos que instituem ou modifiquem obrigação acessória.

**§ 2º O disposto no caput não se aplica aos atos normativos:**

**I - de natureza administrativa, cujos efeitos sejam restritos ao âmbito interno do órgão ou da entidade;**

**II - de efeitos concretos, destinados a disciplinar situação específica, cujos destinatários sejam individualizados;**

**III - que disponham sobre execução orçamentária e financeira;**

**IV - que disponham estritamente sobre política cambial e monetária;**

**V - que disponham sobre segurança nacional; e**

**VI - que visem a consolidar outras normas sobre matérias específicas, sem alteração de mérito”.**

higidez de mercados específicos e para a convergência a padrões internacionais, atos que reduzam exigências e obrigações, os atos urgentes e os de baixo impacto<sup>232</sup>.

Assim, há previsão de dispensa de AIR para os casos de redução de obrigações, incluindo as obrigações tributárias acessórias. Caso os contribuintes sejam desobrigados de determinada OTA, entende-se que isso não os prejudicaria. Situação diferente, no entanto, é a substituição de uma OTA por outra, ou seja, a redução ou eliminação de uma e a consequente criação de outra. Nesse caso há custos de adaptação a mudança que precisam ter seus impactos medidos.

O maior problema, no entanto, na aplicação de AIR às OTAS, está na possibilidade de dispensa por urgência ou por baixo impacto, pois há grande margem de subjetividade na sua apreciação<sup>233</sup>. Esses dois itens passam a ser analisados.

#### 4.1. Os casos de urgência

A criação de obrigações tributárias acessórias de forma urgente não é a regra. Mas uma nova lei pode trazer situações tributárias que exijam a obtenção de informações de forma rápida. Essa situação, no entanto, pode ser resolvida pela disponibilização de um simples formulário a ser preenchido na internet. Se a exigência for temporária, a necessidade se exaure. Se o objetivo for a coleta de dados permanente, pode-se adotar essa alternativa até ser possível a construção

---

<sup>232</sup> “Art. 4º A AIR poderá ser dispensada, desde que haja decisão fundamentada do órgão ou da entidade competente, nas hipóteses de:

**I - urgência;**

II - ato normativo destinado a disciplinar direitos ou obrigações definidos em norma hierarquicamente superior que não permita, técnica ou juridicamente, diferentes alternativas regulatórias;

**III - ato normativo considerado de baixo impacto;**

IV - ato normativo que vise à atualização ou à revogação de normas consideradas obsoletas, sem alteração de mérito;

V - ato normativo que vise a preservar liquidez, solvência ou higidez:

a) dos mercados de seguro, de resseguro, de capitalização e de previdência complementar;

b) dos mercados financeiros, de capitais e de câmbio; ou

c) dos sistemas de pagamentos;

VI - ato normativo que vise a manter a convergência a padrões internacionais;

VII - ato normativo que reduza exigências, obrigações, restrições, requerimentos ou especificações com o objetivo de diminuir os custos regulatórios; e

VIII - ato normativo que revise normas desatualizadas para adequá-las ao desenvolvimento tecnológico consolidado internacionalmente, nos termos do disposto no Decreto nº 10.229, de 5 de fevereiro de 2020”.

<sup>233</sup> BINENBOJM, Gustavo. O Regulamento da Análise de Impacto Regulatório. **JOTA**. São Paulo, 5 jan. 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/publicistas/o-regulamento-da-analise-de-impacto-regulatorio-05012021>>. Acesso em: 15 mai. 2022.

de uma solução automatizada, que facilite o uso dos dados pelo fisco e automatize a entrega pelos contribuintes. Nesse caso, seria possível a elaboração de uma AIR<sup>234</sup>.

Situação mais plausível, no entanto, é a alteração, de forma urgente, de alguma informação solicitada através de uma OTA. Isso pode acontecer por uma alteração legislativa ou por algum erro na especificação dessa OTA, no momento do seu desenvolvimento. Assim, seria preciso alterar a forma como um dado é pedido ou a inclusão de um novo registro, solicitando uma nova informação.

No caso analisado neste trabalho, da ECF, é como se precisássemos alterar algum registro, e as informações precisassem ser transmitidas de forma diferente. Isso geraria a necessidade de alteração dos sistemas, já desenvolvidos, das empresas obrigadas àquela obrigação, o que ensejaria novos custos.

Um exemplo da urgência é a percepção, em maio de determinado ano, de que algum registro precisa ser alterado. Como o prazo máximo para entrega da escrituração é o final de julho do mesmo ano, não haveria tempo de realizar uma AIR em relação àquela necessidade.

Uma solução, para evitar que alternativas diferentes sejam adotadas nos casos que venham a ocorrer, seria regular, por norma infralegal, um parâmetro a ser considerado como urgência. Exemplo: medidas que precisam ser implementadas em até 120 dias.

Em todo caso, o Decreto 10.411/2020 previu que, na hipótese de dispensa de AIR, seja elaborada nota técnica ou documento equivalente<sup>235</sup>. Nos casos de urgência, o decreto ainda estabeleceu que essa nota ou documento precisa identificar os problemas regulatórios e os objetivos a serem alcançados<sup>236</sup>, que serão objeto de Análise de Resultado Regulatório (ARR) a ser realizada no prazo de três anos<sup>237</sup>.

---

<sup>234</sup> Como exemplo de formulário criado de forma rápida para atendimento de uma legislação temos a Declaração de Regularização Cambial e Tributária (DERCAT). A Lei nº 13428/2017 previu o prazo de 210 dias para efetuar a declaração.

<sup>235</sup> “Art. 4º A AIR poderá ser dispensada, desde que haja decisão fundamentada do órgão ou da entidade competente, nas hipóteses de:

I - urgência;

(...)

§ 1º Nas hipóteses de dispensa de AIR, será elaborada nota técnica ou documento equivalente que fundamente a proposta de edição ou de alteração do ato normativo”.

<sup>236</sup> “§ 2º Na hipótese de dispensa de AIR em razão de urgência, a nota técnica ou o documento equivalente de que trata o § 1º deverá, obrigatoriamente, identificar o problema regulatório que se pretende solucionar e os objetivos que se pretende alcançar, de modo a subsidiar a elaboração da ARR, observado o disposto no art. 12”.

<sup>237</sup> “Art. 12. Os atos normativos cuja AIR tenha sido dispensada em razão de urgência serão objeto de ARR no prazo de três anos, contado da data de sua entrada em vigor”.

## 4.2. Os casos de baixo impacto

A mesma situação relatada nos casos de urgência pode ser analisada sobre o prisma do baixo impacto. Para o decreto, atos de baixo impacto são aqueles que não trazem aumentos expressivos nos custos para os agentes econômicos, que não aumentam expressivamente a despesa orçamentária ou financeira e que, também, não repercutam substancialmente nas políticas públicas de saúde, segurança, ambiental, econômica ou social<sup>238</sup>.

Para a análise sobre aplicação da AIR para obrigações tributárias acessórias, importante são os custos impostos aos agentes econômicos. Assim, quanto seria o custo expressivo a ser utilizado como linha de corte para as OTAs para a definição se precisam de AIR ou não?

De início já se observa que, para poder decidir se uma alteração é de baixo impacto, e pode ser dispensada da AIR, é preciso uma análise econômica mínima.

Conforme análise do capítulo anterior, parece razoável que, a partir do valor de custo das opções para a implementação de uma AIR, da qual se escolheu a melhor, defina-se, de antemão, um percentual desse custo global a ser usado para futuras modificações. Assim, por ato infralegal, poderia ser definido qual percentual da solução inicial poderia ser considerado como baixo impacto para futuras alterações.

Supomos então que a Administração Tributária, por ato próprio, defina que se sujeitarão à AIR custos adicionais de 5%. Assim, se o custo previsto para a alternativa adotada foi de R\$ 100.000,00 (na AIR feita quando da criação da OTA), qualquer alteração posterior que seja menor que R\$ 5.000,00 não precisaria de nova AIR, considerando-se, assim, de baixo impacto. Só precisaria de verificação inicial de seu custo (para avaliar se está abaixo ou acima de R\$ 5.000,00).

Se o custo da única alternativa proposta for maior que R\$ 5.000,00, precisar-se-ia verificar outras soluções e, inclusive, a alternativa não regulatória, nos moldes dos princípios da AIR.

---

<sup>238</sup> BRASIL. Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.411-de-30-de-junho-de-2020-264424798>>. Acesso em: 10 mai. 2022.

### 4.3. A aplicação da Análise de Impacto Regulatório (ARR)

Como visto, a aplicação da AIR às OTAs enfrenta dificuldade nos casos de dispensa, devido às diversas possibilidades de interpretação desses conceitos abertos. Para os casos de urgência, no entanto, o Decreto 10.411 já previu a necessidade da elaboração de Análise de Resultado Regulatório (ARR) a ser realizado no prazo de três anos, considerando os problemas regulatórios apontados no relatório de dispensa assim como os objetivos definidos para àquela regulação.

Na realização da ARR podem ser adotadas três perspectivas: a) uma avaliação do processo, para verificar como a ação foi implementada, com ênfase em quais meios e processos foram utilizados; b) uma avaliação de impacto, para verificar se ação agiu no problema identificado e quais impactos positivos e negativos ela gerou; c) avaliação econômica, para ver se os benefícios superaram os custos da ação tomada<sup>239</sup>.

Para os casos de implantação de OTAs com dispensa de AIR em função de urgência, é preciso abordar na ARR as três perspectivas. Inicialmente, verifica-se se os meios utilizados foram adequados ou se o objetivo poderia ter sido atingido de outra forma. É preciso inclusive avaliar o que teria ocorrido se nenhuma ação tivesse sido implementada<sup>240</sup>. Na análise dos impactos é preciso tentar isolar no resultado aquilo que realmente decorreu da modificação da OTA. Analisa-se, também, quais contribuintes foram mais impactados e se esses impactos estão de acordo com o esperado e registrado na nota técnica ou documento de dispensa de AIR. Em relação a avaliação econômica, é preciso verificar se a implantação da obrigação acessória foi para a coleta de dados de informações utilizadas para a apuração do tributo ou se foi de dados complementares. Conforme divisão abordada no capítulo 3 do presente trabalho, no primeiro caso o benefício está dado, sendo necessário apenas verificar a opção mais vantajosa. Assim, na ARR feita em função de dispensa de AIR por urgência, a avaliação econômica deve ser focada nos casos em que a OTA solicitou informações complementares, avaliando assim se os benefícios trazidos superam seus custos.

---

<sup>239</sup> BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021, p. 50. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>240</sup> Ibidem, p. 50.

O Decreto 10.411/2020 não previu a obrigatoriedade de ARR para os casos de dispensa em função do baixo impacto da regulação. No entanto, tendo em vista o contexto da busca de legitimação e transparência para a regulação, defende-se a elaboração de ARR, após três anos, também para esses casos.

O objetivo da ARR é servir como um banco de dados de lições aprendidas, com acertos e erros ocorridos na regulação. Para as OTAs, especialmente em relação às suas alterações, essas lições seriam um importante histórico a ser utilizado em AIRs futuras.

#### **4.4. Síntese conclusiva**

O Decreto previu a possibilidade dispensa de AIR para diversos casos, entre eles as situações de urgência e os casos de baixo impacto. Isso gera complexidade na decisão administrativa de aplicar ou não AIR às OTAs, tendo em vista a ampla discricionariedade desses conceitos.

Propõe-se a definição, por ato infralegal, de um prazo a ser considerado como situação de urgência, inviabilizando a elaboração de um AIR. Exemplo: Novas informações que são necessárias em até 120 dias serão consideradas urgentes, sendo assim dispensadas de AIR, nos termos do Decreto 10.411/2019.

Para os casos de baixo impacto, considerando que se trata, em regra, de modificações de OTAs existentes, propõe-se a definição, por ato infralegal, de um percentual a ser aplicado sobre o valor da alternativa escolhida na elaboração da AIR de criação da OTA.

A aplicação da ARR é obrigatória, após três anos, para os casos de dispensa em função da urgência. É preciso, com ela, analisar se os meios utilizados foram adequados, quem foi impactado e se os objetivos foram atingidos. Em caso de OTAs que solicitam informações complementares, é preciso avaliar se o benefício da informação superou os custos para que a obrigação fosse entregue.

Para os casos de dispensa de AIR para regulações de baixo impacto, não há previsão de ARR. Defende-se, no entanto, a sua elaboração, tendo em vista a importância dessa informação como lição aprendida a ser utilizada na elaboração de futuros AIRs

## CONCLUSÕES

No presente trabalho verificou-se que os entes federativos possuem a competência para instituir os tributos autorizados pela Constituição Federal de 1988. Depois de instituídos, é preciso fiscalizar o acontecimento dos fatos geradores e garantir, assim, a arrecadação tributária. No entanto, diante da complexidade da sociedade, há muita dificuldade de acompanhar tudo que é passível de tributação. Temos, assim, uma assimetria de informação entre o Estado e o contribuinte.

Para reduzir essa assimetria, uma possibilidade é a criação de obrigações acessórias para que contribuintes prestem as informações sobre suas atividades e que sejam importantes para o fisco verificar se os devidos recolhimentos estão ocorrendo.

As obrigações tributárias acessórias podem ser criadas pela legislação tributária, que compreende, além da lei em sentido estrito, outros atos infralegais. Nesse sentido, até normas complementares de autoridades administrativas poderiam criar obrigações acessórias. Essa criação, no entanto, precisa seguir os contornos definidos em lei.

A obrigação acessória não está vinculada a obrigação principal. Ela pode, inclusive, ser instituída para entidades imunes e isentas, que não estão sujeitos ao pagamento de determinados tributos.

Apresentado como um princípio autônomo do direito tributário, o dever de colaboração considera a tributação como fundamental para podermos dar efetividade aos direitos fundamentais. A prestação de informações através de obrigações acessórias, por contribuintes ou terceiros à relação tributária, teria por fundamento esse dever. No entanto, esse mesmo princípio é também uma baliza para validar as obrigações criadas, tendo em vista que precisa ser respeitada a capacidade colaborativa dos contribuintes.

O princípio da proporcionalidade precisa ser também aplicado, sendo que os fins esperados pelas obrigações acessórias criadas precisam ser compatíveis com os meios com os quais elas são solicitadas. É preciso haver também razoabilidade, para que as informações não fujam aos padrões normais de aceitabilidade.

No entanto, a Administração Tributária precisa buscar a eficiência (produtiva) nas suas ações, procurando diminuir os seus custos para atingir seus resultados ou melhorar seus

resultados, mantendo o custo. É necessária, também, a busca da eficiência alocativa, ou seja, dispende seus recursos naquilo que foi autorizado pela sociedade.

Diante da complexidade trazida pela legislação tributária e da quantidade de informações que são prestadas ao fisco, parte da doutrina defende, também, que se deve atentar para a praticabilidade tributária. Há de sempre se pensar formas para simplificar e tornar viável a execução das leis tributárias.

A partir da criação das obrigações acessórias, o custo do contribuinte vai além de apenas pagar tributo, sendo necessário também cumprir o dever de prestar informações. Para isso precisa preparar escriturações, notas fiscais e declarações. Há gastos de recursos financeiros para adaptar sistemas e há gastos de tempo para coletar, preparar e enviar as informações. Podem ser de natureza temporária, despendidos no início de uma nova implementação, ou permanentes, que se incorporam a operação da empresa. Esses gastos compõem o custo de conformidade.

O Estado, por sua vez, tem gastos para poder arrecadar os tributos com a estrutura da Administração Tributária. Esses são os custos de administração.

Se combinarmos os custos de conformidade arcados pelo contribuinte e os custos de administração suportados pela Administração Tributária teremos como resultado os custos operacionais da tributação.

Procurando diminuir seus custos de administração para fiscalizar e arrecadar os tributos de sua competência, a Administração Tributária acaba aumentando o custo de conformidade arcado pelos contribuintes. Temos assim um *tradeoff* (onde uma ação para resolver um problema acaba criando outro). Por mais que o Estado precise sempre buscar a eficiência, atingindo o melhor resultado com os recursos que dispõe, o custo repassado ao contribuinte precisa razoável. É necessário, assim, verificar, em cada caso concreto, quem pode produzir a informação gastando menos, o Estado ou os contribuintes.

Para equalizar esse *tradeoff* a Lei 13.874, de 20 de setembro de 2019, que instituiu a declaração de direitos de liberdade econômica, previu em seu artigo 5º a elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR) para os atos normativos de interesse geral da Administração Pública Federal. O Decreto nº 10.411/2020 regulamentou esse dispositivo incluindo a obrigatoriedade de AIR para a criação e modificação de obrigações tributárias acessórias.

A Análise de Impacto Regulatório traz para o processo regulatório uma ferramenta que permite comparar, de forma sistemática e com transparência, as opções que o regulador tem disponíveis. A decisão passa a ser tomada com fundamento em evidências.

O art. 5º da Lei 13.874/2019 prevê que a AIR conterà informações e dados para que se possa avaliar os possíveis impactos nas medidas regulatórias. Com isso, é possível verificar a razoabilidade do seu impacto econômico. É preciso uma busca de equilíbrio e moderação, uma ponderação de meios aos fins.

A fundamentação jurídica da AIR, além da recente Lei 13.874/2019, está no princípio da eficiência inserido na Constituição Federal pela Emenda nº 19/1988 e, também, no princípio da motivação das decisões administrativas, encontrado na Lei 9.784/1999 (que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. A motivação deve ser associada ao princípio da eficiência, sendo essa não só como resultado, mas como processo, pois a AIR é um processo administrativo para tomada de decisão.

A Lei nº 13.655/2018 promoveu importantes alterações na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Para o nosso estudo, a principal mudança é a introdução do artigo 20 que trouxe, como regra geral para a Administração Pública, um dever de concretização. Passou-se a ter que considerar as consequências práticas das decisões tomadas. O parágrafo único do artigo 20 trouxe, ainda, que a motivação mostrará a necessidade e adequação da medida em face das alternativas possíveis. Além disso, o artigo 23 da mesma lei tratou do dever de regular a transição.

A Lei nº 13.848/2019 trouxe a obrigatoriedade para que as agências reguladoras, na edição de novas normas e para a revisão das já existentes, utilizem AIR. Ainda em 2019, a Lei nº 13.874, estendeu a obrigatoriedade de AIR para toda a administração pública federal.

O Decreto 10.411/2020 regulamentou a análise de impacto regulatório prevista nas duas leis acima e trouxe três modelos de análise: o AIR prévio, a análise de resultado (controle posterior) e a análise de estoque (para avaliar o peso da carga normativa).

Nos Estados Unidos, a formalização de um modelo de análise econômica para a regulação ocorreu já no governo Reagan com a *Executive Order* 12.291. Nesse governo foi criada a *US Office of Information and Regulatory Affairs* (OIRA) com a competência de avaliar as normas emanadas pelas agências e solicitar Análises de Impacto Regulatório (AIR). Houve no governo Clinton uma alteração significativa promovida pela *Executive Order* 12.866,

mutando-se a sistemática de “benefícios precisam ser maiores que os custos” para “benefícios precisam justificar os custos”. Destaca-se, também, o governo Obama, onde defendeu-se a necessidade de se conhecer quem pagaria a conta da regulação, ou seja, como esses custos estavam distribuídos, não bastando apenas melhorar a análise custo-benefício.

Em 2016, foi criado na União Europeia o *Impact Assessment Board* (IAB) com o objetivo de dar opiniões sobre as regulações feitas pela Comissão Europeia podendo, inclusive, recomendar outras metodologias para AIRs em estágios iniciais. A opinião do IAB não é vinculante, mas acompanha o relatório encaminhado para a decisão política, o que gera, implicitamente, uma necessidade de justificativa caso a decisão tomada seja outra.

Conforme o Decreto 10.411/2020 o relatório de AIR é o ato que o encerra e contém os elementos que foram considerados para a escolha da alternativa mais adequada para enfrentar o problema. Nele devem constar um sumário executivo; a identificação do problema, com suas causas e sua extensão; a identificação dos agentes afetados; identificação da fundamentação legal; a definição dos objetivos; a descrição das alternativas; exposição dos impactos; considerações em relação a participação social; um mapeamento da experiência internacional; a identificação dos efeitos e riscos; uma comparação das alternativas e; a descrição da estratégia para implementação da alternativa escolhida.

As metodologias de AIR utilizadas nos países da OCDE e adotadas pelo Decreto 10.411/2020 são: análise de custo; análise de custo-efetividade; análise de custo-benefício; análise multicritério; análise de risco e; análise de risco-risco. Há, no entanto, liberdade para que cada órgão escolha sua metodologia, podendo adotar qualquer uma delas, desde que devidamente justificada. É possível, inclusive, utilizar metodologia que não consta no decreto.

A Avaliação do Resultado Regulatório (ARR) tem por objetivo verificar se os objetivos propostos pela ação regulatória foram alcançados, dadas as alternativas escolhidas. É feita posteriormente a implementação do ato normativo e avalia se ele foi efetivo. A ARR permite a análise de ações implementadas e sua utilização, posterior, como subsídio para a tomada de novas decisões regulatórias, fazendo parte de um ciclo regulatório.

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi criado em 2007 com o objetivo de trazer mais racionalidade para as obrigações tributárias acessórias, aproximando os fiscos federal, estaduais, distrital e municipais, atendendo o dispositivo constitucional trazido pela Emenda Constitucional nº 43/2003, que determinou o compartilhamento de informações fiscais

e cadastrais entre as administrações tributárias. Tinha o intuito, também, de reduzir os custos de administração e os custos de compliance.

A partir dele foram criados documentos fiscais eletrônicos como a Nota Fiscal eletrônica (NF-e), a Nota Fiscal de Consumidor eletrônica (NFC-e), o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-e) e o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e), em substituição a documentos antes utilizados em papel. Foram criadas também escriturações digitais com o objetivo de substituir antigas declarações, entre elas a EFD-Contribuições, a EFD ICMS/IPI, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a e-Financeira, e o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial).

O Decreto 6.022/2007, que instituiu o SPED, previu em seu artigo 5º a possibilidade da Receita Federal, entidade administradora do sistema, solicitar a participação de representantes das pessoas jurídicas, inclusive as imunes ou isentas, e de entidades de âmbito nacional representativas dos profissionais de contabilidade. Com isso, inaugurou-se uma nova sistemática de colaboração entre o fisco e os contribuintes. Na elaboração dos documentos fiscais eletrônicos e das escriturações digitais, módulos do SPED, as empresas foram chamadas a opinar sobre as soluções, oferecendo críticas e sugestões.

Como o Decreto 10.411/2019 previu a obrigatoriedade de AIR para a criação ou modificação de obrigações tributárias acessórias e o Decreto 6.022/2007 já previa, para o SPED, a possibilidade de interação entre governo e iniciativa privada antes da instituição de obrigações acessórias, é preciso verificar a distância entre o que temos com esse sistema e o que se espera de uma AIR.

Entre as metodologias de AIR previstas pela OCDE e pelo Decreto 10.411/2020, aplica-se às obrigações tributárias acessórias a análise de custo. É preciso diferenciar, no entanto, quando as informações são aquelas usadas pelo contribuinte para a apuração do seu tributo, e quando as informações solicitadas são complementares. Essa diferenciação é importante pois, no primeiro caso, não se discute a necessidade da informação, mas apenas como ela pode ser prestada com o menor custo. No segundo caso, analisa-se o custo das informações requeridas e a possibilidade de o contribuinte suportá-lo.

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) foi instituída em 2015, solicitando, inicialmente, dados do ano-calendário 2014. Em uma AIR hipotética aplicada a essa escrituração, como se as normas de AIR estivessem vigentes na época de sua criação, verifica-se que, pela análise de

custo, a melhor opção é adotar a sistemática de blocos e registros já utilizadas em outras escriturações, tendo em vista ser um modelo já conhecido pelas empresas. No entanto, é necessário verificar os custos administrativos de compliance para verificar quando se gastará, adicionalmente, para os levantamentos das informações e o preenchimento das OTAs. Em relação às informações adicionais solicitadas e, considerando que o custo marginal médio para sua inclusão, na situação hipotética, foi de 10%, entendeu-se que sua implementação na ECF não inviabilizaria a capacidade dos contribuintes.

Conclui-se que o SPED já é uma forma de busca de racionalidade na criação de obrigações acessórias tributárias, inclusive com a previsão de participação social colaborativa. Assim, faz-se necessário a adaptação de seu modelo para atender as novas previsões normativas que trouxeram a obrigação de AIR para a Administração Pública federal, incluindo aí a Administração Tributária. Assim, a participação das empresas piloto precisaria ocorrer já em fase inicial, para que pudesse haver a exposição do problema regulatório e fosse possível o recebimento de sugestões de soluções e a coleta de demais informações a serem utilizadas na proposição das alternativas.

Há previsão no Decreto 10.411/2019 de dispensa de AIR para diversos casos, entre eles as situações de urgência e os casos de baixo impacto. Isso traz ampla discricionariedade na decisão administrativa de aplicar ou não AIR às OTAs.

Propõe-se a definição, por ato infralegal, de um prazo que possa ser considerado como situação de urgência, e que permitiria a dispensa de um AIR. Exemplo: Caso as novas informações que precisam ser captadas sejam necessárias em até 120 dias, serão consideradas urgentes, podendo assim a criação ou modificação da OTA ser dispensada de AIR, nos termos do decreto.

Para os casos de baixo impacto, considerando que se trata, em regra, de modificações de OTAs existentes, propõe-se a definição, por ato infralegal, de um percentual a ser aplicado sobre o valor da alternativa escolhida na elaboração da AIR de criação da OTA. Exemplo: Se a Administração Tributária definir, por ato próprio, que se sujeitarão à AIR custos adicionais de 5% e o custo previsto para a alternativa adotada foi de R\$ 100.000,00 (na AIR feita quando da criação da OTA), qualquer alteração posterior que seja menor que R\$ 5.000,00 não precisaria de nova AIR, considerando-se, assim, de baixo impacto. Só precisaria de verificação inicial de seu custo (para avaliar se está abaixo ou acima de R\$ 5.000,00).

Nos casos de dispensa em função da urgência é obrigatória a aplicação da ARR após três anos. Através dela é possível fazer a análise se os meios utilizados foram adequados, quem foi impactado e se os objetivos foram atingidos. Em caso de obrigações acessórias que solicitam informações complementares, é preciso avaliar se os custos não foram exagerados a ponto de inviabilizar sua prestação pelos contribuintes.

Não há previsão de ARR para os casos de dispensa de AIR para regulações de baixo impacto. Defende-se, no entanto, a sua elaboração, pois as informações obtidas através dessa análise podem servir como lições aprendidas a serem utilizadas na elaboração de futuros AIRs. Somente com essa análise *a posteriori* será possível compreender se casos determinados, com certas características, eram realmente de baixo impacto.

No entanto, mais importante do que as sugestões propostas por esse trabalho, é o fato de os novos dispositivos legais terem iniciado um novo processo para a criação e modificação de obrigações tributárias acessórias. Com isso, busca-se mais racionalidade nas imposições trazidas pelo fisco. Há, também, maior legitimidade para as soluções entregues. Aumenta-se, também, a credibilidade do regulador. Em diversos casos, a grande quantidade de informações solicitadas deriva de uma legislação tributária complexa. Assim, o foco da discussão não deveria ser, necessariamente, a obrigação acessória, mas a lei que regula determinado tributo. Em outras situações, a discussão deveria concentrar-se na forma como as informações são solicitadas e não nos dados em si. A AIR tem o objetivo de mostrar essas dificuldades, explicar os reais problemas e propor várias possíveis soluções, realçando os seus impactos, e contribuindo muito para uma tomada de decisão qualificada.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Renato de Oliveira. **As obrigações acessórias e o princípio da legalidade tributária**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021, p. 51. Disponível em: <<https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/2962>>. Acesso em: 3 mai. 2022.

AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antonio. **Sped: Sistema Público de Escrituração Digital**. 7ª ed. São Paulo. IOB Sage, 2015.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, Estados Unidos da América. 2021, p. 106. Disponível em: <[https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021\\_SNDB\\_Brazil\\_Full-report\\_Portuguese.pdf](https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 2 jul. 2022.

BARBOSA, Juliana. **Sped: oito anos de avanços e desafios**. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/sped-oito-anos-de-avancos-e-desafios/>>. Acesso em: 3 jun. 2022.

BINENBOJM, Gustavo. O Regulamento da Análise de Impacto Regulatório. **JOTA**. São Paulo, 05 jan. 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/publicistas/o-regulamento-da-analise-de-impacto-regulatorio-05012021>>. Acesso em: 15 mai. 2022.

BRASIL. Casa Civil. **Gestão do Estoque Regulatório: Iniciativas das Agências Reguladoras Federais**. 2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/governanca/regulacao/apresentacao-regulacao-pasta/acesse-aqui/gestao-estoque-regulatorio/gestaoestoqueregulatorio-iniciativasagenciasreguladorasfederais.pdf>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia Orientativo para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, [s. l.], 2018. Disponível em: [http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo\\_final\\_27-09-2018.pdf/view](http://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/diretrizes-gerais-e-guia-orientativo_final_27-09-2018.pdf/view)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

BRASIL. Casa Civil. Presidência da República. **Guia para Elaboração de Análise de Impacto Regulatório (AIR)**, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/reg/noticias/seae-lanca-novo-guia-de-analise-de-impacto-regulatorio>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 jul. 2020. Regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei 13.848, de 25 de junho de 2019. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.411-de-30-de-junho-de-2020-264424798>>. Acesso em: 10 mai. 2022.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jan. 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm)>. Acesso em: 15 mai. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 09 set. 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 fev. 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm)>. Acesso em: 1 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 abr. 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm)>. Acesso em: 30 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 set. 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Ajuste Sinief nº 07, de 30 de setembro de 2005. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ007\\_05](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ007_05)>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Ajuste Sinief nº 19, de 09 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 dez. 2016. Institui a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, modelo 65, e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/AJ\\_019\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2016/AJ_019_16)>. Acesso em: 21 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Ajuste Sinief nº 21, de 10 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 dez. 2021. Institui o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais MDF-e. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2010/AJ\\_021\\_10](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2010/AJ_021_10) >. Acesso em: 4 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Ajuste Sinief nº 25, de 1º de outubro de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 out. 2021. Altera o Ajuste SINIEF nº 02/09, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2021/ajuste-sinief-25-21>>. Acesso em: 3 de jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ. Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 fev. 1971. Disponível em: < [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvs\\_n\\_70](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvs_n_70)>. Acesso em: 23 de jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. Portaria Conjunta SEPRT/RFB/ME nº 7, de 29 de junho de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 jul. 2021. Dispõe sobre o cronograma de implantação do Sistema Simplificado de Escrituração Digital de Obrigações Previdenciárias, Trabalhistas e Fiscais (eSocial). Disponível em: < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-seprt/rfb/me-n-71-de-29-de-junho-de-2021-329487308>>. Acesso em: 1 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. Portaria Conjunta SEPRT/RFB/ME nº 77, de 22 de outubro de 2020. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 out. 2020. Aprova a versão S-1.0 RC do leiaute do Sistema Simplificado de Escrituração Digital das Obrigações Previdenciárias, Trabalhistas e Fiscais (eSocial). Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-n-77-de-22-de-outubro-de-2020-284692326>>. Acesso em: 3 de jul. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 76, de 21 de outubro de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 out. 2021. Delega competência ao Subsecretário de Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para praticar o ato que especifica. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=121196> >. Acesso em: 30 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1571, de 02 de julho de 2015. **Diário Oficial da União**, Brasília, 03 jul. 2015. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746&visao=anotado>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 dez. 2016. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444>>. Acesso em: 3 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.801, de 26 de março de 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 mar. 2018. Dispõe sobre operações de câmbio e a manutenção de recursos no exterior, em moeda estrangeira, relativos a exportações de mercadorias e serviços, e institui obrigação de prestar informações à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90994>>. Acesso em: 3 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 jan. 2021. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114966>>. Acesso em: 5 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2043, de 12 de agosto de 2021. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 ago. 2021. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=119859#2284744>>. Acesso em: 30 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Manual da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. 2022. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5972>>. Acesso em: 8 jun. 2022.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Portaria RFB nº 20, de 05 de abril de 2021. Portaria RFB nº 20, de 05 de abril de 2021. **Diário Oficial da União**, 12 abr. 2021. Disponível em: <

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116700>  
>. Acesso em: 6 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Benefícios**. Disponível em:  
<<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/965>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **CT-e**. Disponível em:  
<<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1126>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **ECF**. Disponível em:  
<<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1126>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **EFD-Contribuições**. Disponível em:  
<<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/284>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **E-Financeira**. Disponível em: <  
<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1499>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Histórico** Disponível em:  
<<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **MDF-e**. Disponível em: <  
<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1515>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Membros, Entidades e Empresas Piloto**.  
Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1241>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **NFC-e**. Disponível em: <  
<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1519>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **NFS-e**. Disponível em: <  
<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1515>>. Acesso em: 1 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Objetivos**. Disponível em:  
<<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/967>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. Sistema Público de Escrituração Digital. **Ranking de Simplificação (Simplificômetro)**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/2928>>. Acesso em: 2 jun. 2022.

COLLUCCI, Alessandra. GENNARI, Ricardo Ferreira. ARAUJO, Ronaldo F. N. **Avaliação de impacto regulatório**: métodos usados por órgãos internacionais e pela ANVISA para comparação de opções de políticas na saúde. 2020. Dissertação de Mestrado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30021>>. Acesso em: 13 mai. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Comunicado Técnico Geral CTG 2001 (R3)**. 2001. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTG2001\(R3\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTG2001(R3).pdf)>. Acesso em: 9 jun. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Sped: CFC, Receita Federal e entidades parceiras debatem novo sistema**. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/noticias/19432/sped-cfc-receita-federal-e-entidades-parceiras-debatem-novo-sistema/>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COTIA, Pedro Pamplona. **Consequências e análise de impacto regulatório, princípios e proporcionalidade**: aproximações e distanciamentos / Pedro Pamplona Cotia. 2019, p. 54. Dissertação de Mestrado em Direito da Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/28881>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. **Atualização da obra de Aliomar Baleeiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 30/31, pp. 213-260, 1987/1988, p. 251. Disponível em: <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1046>>. Acesso em: 21 fev. 2022.

DIAS, Bruno Fernandes. Análise De Impacto Regulatório: Notas sobre a OCDE e sobre o Brasil. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 71-98, 7 dez. 2014. P. 73. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85316>. Acesso em: 30 abr. 2022.

ENCONTRO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (ENAT). **PROTOCOLO 02/2005 - SPED**. 2005. Disponível em: <[http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area\\_nacional/areas\\_interesse/foruns/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-02-2005-sped-ii-enat](http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/foruns/historico/ii-enat/ii-enat-2005-protocolos/protocolo-02-2005-sped-ii-enat)>. Acesso em: 16 jun. 2022.

ENCONTRO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (ENAT). **PROTOCOLO 02/2007 – Sefin Virtual**. 2007. Disponível em: <<http://www.enat.receita.economia.gov.br/pt-br/protocolos/iv-1>>. Acesso em: 16 jun. 2022.

ENCONTRO DE ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS (ENAT). **PROTOCOLO 03/2005 - SPED. 2005**. Disponível em: <[https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/legislacao/legislacao\\_protocolo\\_ENAT\\_03\\_2005.pdf](https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/legislacao/legislacao_protocolo_ENAT_03_2005.pdf)>. Acesso em: 16 jun. 2022.

ESTADOS UNIDOS. **Guidelines for Regulatory Impact Analysis**. Disponível em: <<https://aspe.hhs.gov/reports/guidelines-regulatory-impact-analysis>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

ESTADOS UNIDOS. Circular A-4, **Regulatory Impact Analysis: A Primer**, 2003. Disponível em: <[https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/inforeg/regpol/circular-a-4\\_regulatory-impact-analysis-a-primer.pdf](https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/inforeg/regpol/circular-a-4_regulatory-impact-analysis-a-primer.pdf)>. Acesso em: 15 mai. 2022.

GICO Junior, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2020.

GICO Junior, Ivo Teixeira. Bem-Estar Social e o Conceito de Eficiência. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 16, n. 2, p. 1-43, maio-agosto, 2020. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3581>>. Acesso em: 21 fev. 2022.

GUARANY, Marcelo P.; ALBUQUERQUE, Kelvia F.; **Regulamentação da análise de impacto regulatório no governo: o passo que faltava**. JOTA, 10 jul. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/regulacao/regulamentacao-da-analise-de-impacto-regulatorio-no-governo-o-passo-que-faltava-10072020>>. Acesso em: 15 jun. 2022.

JORDÃO, Eduardo; CUNHA, Luiz Filipe. Revisão do estoque regulatório: a tendência de foco na análise de impacto regulatório retrospectiva. A&C – **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 20, n. 80, p. 227-255, abr./jun. 2020. Disponível em: <<https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/38831>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

JORDÃO, Eduardo. AIR: da análise prospectiva para a retrospectiva. In: **Ciclo de Palestras Análise de Impacto Regulatório no Setor de Seguros: Uma abordagem prática - 2º dia**. 2019. Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vm6IrHS-jxM>>. Acesso em: 17 jun. 2022.

JUSTEN FILHO, M. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], p. 13–41, 2018. DOI: 10.12660/rda.v0.2018.77648. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77648>. Acesso em: 17 jun. 2022.

LANIUS, Danielle Cristina.; GICO Junior, Ivo Teixeira; STRAIOTTO, Raquel Maia. O princípio da eficiência na jurisprudência do STF. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 277 (2), maio/ago. 2018. 107-148. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/76706/74120>>. Acesso em: 21 fev. 2022.

LIMA, E.S., GALEGALE, N. V., A, C. H., Cortês, P. L. Contribuição à Análise da Redução nos Custos de Conformidade Tributária e os Investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no BRASIL. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**. Vol. 13, No. 1, Jan/Abr., 2016, pp.101-130. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/jistm/a/PDTgSmNQQPCFmjTFm4GFc9x/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 7 abr. 2022.

MANKIW, Gregory. **Introdução à economia**. Tradução por Allan Vidigal Hastings. São Paulo. Editora Cengage Learning, 2009.

MARICATO, Andréia Fogaça Rodrigues. **Deveres Instrumentais Informatizados: SPED fiscal e constituição do crédito tributário com prova digital emprestada**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. Edição Kindle.

MENEGUIN, Fernando Boarato; SAAB, Flavio. Análise de impacto regulatório: perspectivas a partir da Lei da Liberdade Econômica. **Textos para Discussão**; 271. 21 p. 03/2020. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/570015>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

MENEGUIN, F. B.; SILVA, R.S. Introdução. In Vieira, E.S.S.; Meneguim, F.B.; Ribeiro, H. M.; Kassmayer, K. **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Organizadores: Fernando B. Meneguim, Rafael Silveira e Silva. Brasília. Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 3. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/535244/avaliacao\\_de\\_impacto\\_legislativo\\_1ed.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/535244/avaliacao_de_impacto_legislativo_1ed.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 7 mai. 2022.

NOHARA, Irene Patrícia. **Limites à razoabilidade nos atos administrativos**. São Paulo: Atlas, 2006.

OCDE. **Regulatory Policy Outlook**. OECD Publishing, Paris, 2021. Disponível em: <[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&\\_csp\\_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/38b0fdb1-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/38b0fdb1-en&_csp_=98126082d8cd9c3becbc075f085ad466&itemIGO=oecd&itemContentType=book)>. Acesso em: 1 jul. 2022.

OCDE. **Regulatory Impact Analysis: Best Practices in OECD countries**. Paris; 1997. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/21/59/35258828.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2022.

OECD. **Regulatory Impact Assessment**. OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy, OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/7a9638cb-en>>. Acesso em: 18 jun. 2022.

OCDE. **Relatório sobre a Reforma Regulatória**. BRASIL - Fortalecendo a governança para o crescimento. 2007, p. 62. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/lula/ocde-2013-relatorio-sobre-a-reforma-regulatoria-brasil-fortalecendo-a-governanca-para-o-crescimento/@@download/file/OCDE%20E2%80%93%20Relat%C3%B3rio%20sobre%20a%20Reforma%20Regulat%C3%B3ria%20BRASIL%20Fortalecendo%20a%20governan%C3%A7a%20para%20o%20crescimento.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

OTTA, Lu Aiko. **Fim do Doing Business deixa Brasil na pior posição**. Unafisco Nacional. Brasília, 27 de setembro de 2021. Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/valordados-do-doing-business-sobre-brasil-eram-absurdos-e-unafisco-sempre-questionou-diz-mauro-silva/>>. Acesso em: 7 jul. 2022.

PAULA, Daniel Giotti de. A Praticabilidade: Uma categoria “nova” para o controle jurídico da “velha” complexidade tributária e sua influência na indução de comportamentos. In: **Economic Analysis of Law Review**, V. 11, nº 2, p. 41-59, Mai-Ago, 2021, p. 48. Disponível em: <[http://gdt-rio.com.br/wp-content/uploads/2021/09/Artigo-A-Praticabilidade\\_uma-categoria-nova-para-o-controle-juridico-da-velha-complexidade-tributaria-e-sua-influencia-na-inducao-de-comportamentos.pdf](http://gdt-rio.com.br/wp-content/uploads/2021/09/Artigo-A-Praticabilidade_uma-categoria-nova-para-o-controle-juridico-da-velha-complexidade-tributaria-e-sua-influencia-na-inducao-de-comportamentos.pdf)> Acesso em: 21 fev. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO JR, Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias/The Social Cost of Accessory Tax Obligations. In: **Economic Analysis of Law Review**. V. 3, nº 2, p. 338-349, Jul-Dez, 2012. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20338/3%20EALR%20338>>. Acesso em: 1 abr. 2022.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. A Era do Controle Tributário Eletrônico e o Direito Fundamental à Privacidade. **Revista de Direitos e Garantias fundamentais**, Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/297606544\\_A\\_era\\_do\\_controle\\_tributario\\_eletronico\\_o\\_e\\_o\\_direito\\_fundamental\\_a\\_privacidade](https://www.researchgate.net/publication/297606544_A_era_do_controle_tributario_eletronico_o_e_o_direito_fundamental_a_privacidade)> Acesso em: 21 fev. 2022.

ROCHA, Juliana Ferreira Pinto. **Disciplina da Obrigação Tributária Acessória**. São Paulo: PUC SP, 2009, Dissertação de Mestrado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp114110.pdf>>. Acesso em: 7 mar. 2022.

ROSE-ACKERMAN, Susan; PERROUD, Thomas. **Policymaking and Public Law in France: Public Participation, Agency Independence, and Impact Assessment**. Disponível em: <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2217716](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2217716)>. Acesso em: 3 jun. 2022.

SAAB, F.; SILVA, S. A. M. Análise de impacto regulatório e prevenção da corrupção: um estudo exploratório sobre a AIR no Brasil. **Revista da CGU**, v. 13, p. 167-179, 2021, p. 176. Disponível em: <[https://revista.cgu.gov.br/Revista\\_da\\_CGU/article/view/451](https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/451)>. Acesso em: 7 mar. 2022.

SALGADO, Lucia Helena; BORGES, Eduardo Bizzo de Pinho. Análise de Impacto Regulatório: Uma abordagem exploratória. IPEA. **Texto para discussão** n.º 1463. 2010. Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5010](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5010)>. Acesso em: 7 mai. 2022.

SÃO PAULO. Lei 10.177, de 30 de dezembro de 1998. **São Paulo**, 31 dez. 1998. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1998/lei-10177-30.12.1998.html>> Acesso em: 7 jun. 2022.

SARAIVA, Enrique Jerônimo. **Desenho de uma estratégia de implantação e institucionalização da AIR**. Brasília, 2010, p. 46. Disponível em: <<https://www.gov.br/casacivil/pt-br/conteudo-de-regulacao/regulacao/documentos/biblioteca-nacional/2009/desenho-de-uma-estrategia-de-implantacao-e-institucionalizacao-da-air/view>>. Acesso em: 15 mai. 2022.

SILVA F., Euclides de Almeida. Análise econômica do inciso V do artigo 4º e do artigo 5º da Lei nº 13.874/2019: A garantia da vedação ao aumento dos custos de transação sem a demonstração dos benefícios como meio de promoção da eficiência econômica e da desburocratização. In: **Revista Direito, Economia e Globalização**, v.1, nº 2. 2021. Disponível em: < <http://revistadedireito.catholicasc.org.br/index.php/revistadedireito/article/view/12>>. Acesso em: 5 mai. 2022.

SILVA, Thiago Moreira da. **Obrigações acessórias**: legalidade, racionalidade, desenvolvimento e segurança jurídica. Pós-graduação strictu sensu em Direito- Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em: < <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/2781/2/ThiagoMoreiradaSilvaDissertacao2020.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2022.

STIGLITZ, Joseph. Regulation and Failure. In: **New Perspective on Regulation**. The Tobin Project. Disponível em: <[http://www.tobinproject.org/sites/tobinproject.org/files/assets/New\\_Perspectives\\_Ch1\\_Stiglitz.pdf](http://www.tobinproject.org/sites/tobinproject.org/files/assets/New_Perspectives_Ch1_Stiglitz.pdf)> Acesso em: 13 mai. 2022.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Análise de Impacto Regulatório**: os desafios e as perspectivas para a Administração Pública brasileira. In: Webinar Análise de Impacto Regulatório. FGV Direito São Paulo. 2020. São Paulo. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=Azrd\\_Y-Ae4](https://www.youtube.com/watch?v=Azrd_Y-Ae4)>. Acesso em: 5 mar. 2022.

The Green Book. **Central government guidance on appraisal and evaluation**. From: HM Treasury and Government Finance Function. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/the-green-book-appraisal-and-evaluation-in-central-government>>. Acesso em: 7 jun. 2022.

VALENTE, Patrícia Pessoa. **Análise de Impacto Regulatório: uma ferramenta à disposição do Estado**. 1ª Edição. Belo Horizonte. Editora Fórum, 2013. Edição Kindle.

VALENTE, Patrícia Pessoa. Aspectos Jurídicos da Análise de Impacto Regulatório. In: **Ciclo de Palestras Análise de Impacto Regulatório no Setor de Seguros**: Uma abordagem prática - 2º dia. 2019. Rio de Janeiro. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vm6IrHS-jxM>>. Acesso em: 17 jun. 2022.

VALENTE, Patrícia Pessoa. **Avaliação de Impacto Regulatório**: uma ferramenta à disposição do Estado. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <

<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-26032012-092844/pt-br.php>>. Acesso em: 6 abr. 2022.