



A APLICABILIDADE DO ACERTAMENTO SINTÉTICO *REDDITOMETRO* NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

THE APPLICABILITY OF SYNTHETIC *REDDITOMETRO* SETTLEMENT IN THE BRAZILIAN TAX SYSTEM

ERICK SILVEIRA AMARAL

Doutorando e Mestre em Direito Tributário Europeu pela Università di Bologna (Itália). MBA em Direito e Política Tributária pela FGV (Brasília/DF). Advogado.

YURY VIEIRA TUPYNAMBÁ DE LÉLIS MENDES

Mestrando em História Política (2018), Especialista em Didática e Metodologia do Ensino Superior (2018) e Bacharel em Direito (2015), todos pela Universidade Estadual de Montes Claros. Possui Pós-Graduação em Direitos Fundamentais pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra e MBA Executivo em Ciências Políticas pela Universidade Cândido Mendes. Atualmente, cursa 2ª graduação em Ciências Econômicas (Unimontes) e pós-graduações em Direito Administrativo (PUC Minas) e em Gestão Pública Municipal (UFVJM).

RESUMO

O presente artigo trata do instituto jurídico-tributário italiano do lançamento sintético *redditometro*, indicando sua fundamentação principiológica, constitucional e legal. A seguir, analisa o *spesometro* como meio de materialização do próprio instituto. A partir de tais compreensões, o presente trabalho analisa a possibilidade jurídica da aplicabilidade do instituto no Brasil, propugnando pela sua adoção, como meio de beneficiar a própria sociedade.

Palavras-chave: *redditometro*; *spesometro*; sistema tributário brasileiro.

ABSTRACT

This paper deals with the Italian tax and legal institute of the synthetic launch *redditometro*, indicating its fundamental principles, constitutional and legal. Next, it analyzes the *spesometro* as means of materialization of the own institute. Based on such understandings, the present study analyzes the legal possibility of the applicability of the institute in Brazil, advocating its adoption as a means to benefit society itself.

Keywords: *redditometro*; *spesometer*; Brazilian tax system.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO; 1 O LANÇAMENTO SINTÉTICO *REDDITOMETRO* NA ITÁLIA; 2 DA NÃO APLICAÇÃO AUTOMÁTICA DO RENDITÔMETRO; 3 O RENDITOMETRO COMO MATERIALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA JUSTIÇA SOCIAL; 4 O “SPESOMETRO”; 5 O LANÇAMENTO SINTÉTICO NO BRASIL; CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.



INTRODUÇÃO

A criação ou introdução de novas ferramentas de tributação é um tema envolvente e controverso, não sendo raras as vezes em que é previamente julgado como um possível aumento de tributos e conseqüente violação dos direitos constitucionais do contribuinte.

No caso de um país como o Brasil, que sempre foi historicamente oprimido por tributos excessivos desde a época de sua colonização (sendo notáveis os episódios da Conjuração Mineira de 1789 e da Revolução Pernambucana de 1817), e que persiste pela alta complexidade de seu sistema e a baixa eficiência dos serviços públicos, qualquer tentativa de introduzir novos instrumentos de tributação é considerada com desconfiança e preocupação.

Na verdade, o sistema tributário brasileiro é regressivo, ineficiente, complexo e confuso, uma vez que se optou por um sistema que, além de se estruturar com tripartição constitucional de competências tributárias para os três níveis da federação, onera excessivamente o consumo e precariamente a renda, causando graves injustiças e desequilíbrio na sociedade. Para piorar, os instrumentos de fiscalização da tributação são frágeis, o que estimula a evasão.

A sociedade brasileira enxerga a carga tributária atual como um encargo excessivo e pouco eficiente para os propósitos visados pelo discurso adotado pela política tributária praticada. Esta impressão é facilmente explicada pela diagnose dos números divulgados pelos institutos que estudam a “evolução da carga tributária no Brasil”.

Em 2002, a carga tributária do país de acolhimento foi de até 36,4% do PIB, acima da taxa da Suíça. Em 2003, de acordo com um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a carga tributária no Brasil foi da “ordem de 41,70% sobre o salário bruto”. Só a Dinamarca tem uma carga fiscal mais elevada, o que coloca o Brasil na primeira posição em comparação com o *ranking* de 26 países do mundo.

Já no primeiro semestre de 2015, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a quantidade de impostos pagos ao estado brasileiro foi da “ordem de 41,6% do produto interno bruto (PIB)”.

Insta constar, por necessário, que esses números percentuais podem ser ainda maiores, mesmo que indiretamente, se se levar em consideração as despesas com o déficit público, cuja conta, uma hora ou outra, acaba recaindo sobre os contribuintes.

Por estas razões, a sociedade brasileira exige uma reforma fiscal que promova a redução dos tributos, apoiado na imprecisa impressão de que se paga tributos excessivamente altos no Brasil.

Na verdade, ao confrontarmos a carga tributária brasileira com a de diversos países do mundo, aquela não soa tão elevada quanto se pode num primeiro momento imaginar, bastando para tanto nos lembrarmos de que a tributação de alguns países europeus alcança 51%.

Não estamos, no entanto, defendendo o atual sistema tributário brasileiro e sua carga tributária. Até porque é claramente compreensível essa sensação de excessividade de tributos sentida pelos contribuintes brasileiros, sendo certo, no entanto, que tal sensação se deve menos à carga tributária em si e mais à precária efetividade e qualidade dos serviços públicos ofertados à população, que em grande parte, paga às suas próprias expensas serviços que deveriam ser públicos, tais como saúde, educação e segurança.

Só para se ter ideia, tornou-se célebre a conhecida Curva de Laffer, notável trabalho desenvolvido pelo economista americano Arthur Laffer, que calcula a relação entre a carga tributária e o total arrecadado pelo governo, onde a arrecadação é igual a zero quando a carga tributária for igual a zero ou a cem. O casal de economistas americanos Christina Romer e David Romer concluiu, em seus estudos, que o ponto ótimo de carga tributária visando a uma maior arrecadação tributária por parte do governo, conforme a Curva de Laffer, seria da ordem de 33%. Segundo os autores, após tal ponto da curva, os estímulos para a sonegação só tendem a aumentar.

Por outro lado, é necessário que a sociedade brasileira tenha em mente que a atual carga tributária até que poderia ser reduzida, desde que, para tanto, o número de contribuintes que hoje evadem do sistema tributário se reduzisse drasticamente, pagando (adimplindo) o *quantum* devido.

Este problema estrutural do sistema tributário nacional exige a introdução de mecanismos e ferramentas eficazes de fiscalização da tributação, a fim de alargar a base de contribuintes, pois, de outro modo, o Estado não será capaz de equilibrar a carga tributária nacional, nos parâmetros e em respeito ao princípio da capacidade contributiva. Toda vez que se for criar novos impostos, em vez



de combater a evasão, tal princípio, tão importante e valioso para a cidadania tributária, ver-se-á frontalmente violado.

O *Redditometro*, que ora traduzimos em versão livre como “renditômetro”, é uma ferramenta de fiscalização tributária criada na Itália, único país no mundo que utiliza tal método. O renditômetro é uma solução inovadora e adequada para se atribuir a renda de quem tenta evadir, auxiliando na materialização dos princípios da solidariedade fiscal, isonomia e capacidade contributiva.

Devido à grande semelhança cultural entre as constituições brasileira e italiana, a principiar pelas suas origens jurídicas, a introdução do “Renditômetro” não aparenta encontrar grandes obstáculos à sua aplicabilidade em nosso sistema.

A expansão da base de contribuintes, que no momento se encontram fora do sistema por evasão, poderia tornar o sistema tributário brasileiro mais justo e isonômico.

1 O LANÇAMENTO SINTÉTICO *REDDITOMETRO* NA ITÁLIA

O legislador fiscal italiano inovou completamente o procedimento de apuração de uma renda, quando necessário, de forma sintética, através da criação do chamado “*Redditometro*”.

Este instrumento se traduz num conjunto de procedimentos de determinação do rendimento de um contribuinte pessoa física, com base em parâmetros e coeficientes presumíveis atualizados pela Agência da Receita Fazendária da Itália, utilizando como base primordial as despesas objetivamente incorridas pelo contribuinte.

O Renditômetro é uma ferramenta de avaliação sintética, que permite que as autoridades fiscais italianas, numa determinação indireta do rendimento total do contribuinte, com base na capacidade de gasto do mesmo, consigam verificar se este está ou não praticando evasão; se sim, qual o *quantum* de tal evasão; e, por fim, sua real renda.

Este instrumento de “investigação indutiva” permite que as autoridades fiscais estimem o rendimento de um contribuinte, com base nas despesas que ele realizou, graças a uma série de índices prefixados, e, em seguida, chamem-no para que o mesmo esclareça sua renda declarada, observadas as despesas que indicam renda superior à de fato declarada.

O *Redditometro* é, assim, uma das principais ferramentas utilizadas atualmente pelas autoridades fiscais italianas na luta contra a evasão fiscal. O objetivo subjacente à aplicação deste instrumento vive na necessidade de combater a evasão fiscal, visando garantir que cada cidadão contribua para com a despesa pública, e que tais contribuições sejam mais justas conforme a capacidade contributiva de cada um.

De acordo com a *Tax Justice Network* – uma organização internacional independente com sede em Londres, que estuda e divulga dados sobre a evasão fiscal de vários países –, o Brasil deixou de arrecadar, apenas em 2010, cerca de 280 bilhões de dólares, obtendo o segundo lugar, somente atrás dos Estados Unidos, no *ranking* dos países com maior evasão no mundo.

Uma ferramenta eficaz como o Renditômetro seria de grande utilidade prática para o fisco nacional, porque com a sua instrumentalidade, aumentaria substancialmente a luta contra a evasão fiscal e, conseqüentemente, aumentaria o número de contribuintes do imposto de renda brasileiro.

Várias pesquisas elaboradas nos últimos anos, para além da própria aplicação do *Redditometro* na Itália, mostraram que uma grande parte dos contribuintes utiliza de diferentes artifícios para omitir a sua renda real, a despeito da etimologia da palavra “contribuinte”, *id est*, aqueles que contribuem para o pagamento de impostos.

O Renditômetro está presente na Itália desde 1973, mas somente em 2010, com o Decreto-Lei nº. 78, o mesmo foi consolidado. O referido decreto trouxe a inovação de trazer todos os itens que compõem o mecanismo de comparação de todos os custos e gastos incorridos pelos contribuintes pessoas físicas, profissionais liberais, comerciantes, artesãos, empreendedores individuais, empregados e pensionistas, a fim de apurar uma suposta renda aproximada.

Observa-se que o Renditômetro não é aplicado a empresas, uma vez que a legislação italiana prevê um instrumento próprio denominado “estudo de setor”.

Seguindo a lógica do Renditômetro, será através da análise das despesas reais do contribuinte que se alcançará a sua real renda.

O decreto-lei nº 78/2010 contém os itens de custos e despesas a serem observados pela Fazenda, os procedimentos de troca de informações, os dados a serem consultados nos arquivos fiscais e os dados recolhidos a partir de outras fontes acessíveis às autoridades fiscais para fins de determinação da renda oponível ao contribuinte.



Assim, a Agência Tributária realiza uma pesquisa sobre o nível de vida do contribuinte, de acordo com o rendimento recebido (taxa derivada de emprego ou não assalariado, ou outros tipos de renda) e despesas incorridas para manter a unidade da família e os bens e as despesas ocorridas no ano fiscal.

A determinação sintética do resultado é realizada por um cálculo baseado em vários “indicadores de capacidade”, sendo, na prática, considerados todos os custos de um certo tipo que são acessíveis das autoridades fiscais, que são multiplicados pelos coeficientes relacionados com a “classe” atribuída ao contribuinte, com base em três características:

- Composição familiar (solteiros, casais com ou sem filhos, monoparentais);
- Idade (até 35 anos; 35-64 anos; mais de 65 anos);
- Área geográfica (Norte, Central, do Sul).

A multiplicação dos custos dos coeficientes conduz à determinação da renda imputada. Após determinado, a Agência da Receita convida o contribuinte a comparecer pessoalmente (ou por intermédio de representantes), para justificar qualquer discrepância entre despesas e receitas, fornecendo dados e informações relevantes para efeitos de apuração de suposta evasão, ou não.

Este método matemático-estatístico, observando-se o mapeamento do tema da tributação, permite às autoridades fiscais avaliarem a adequação das despesas e observar as peculiaridades de cada contribuinte individual e da região em que vive, adequando a capacidade contributiva de cada sujeitopassivo a uma medida da renda real do mesmo.

Neste ponto verifica-se uma das principais vantagens do Renditômetro para sua eventual aplicação no sistema brasileiro, uma vez que a utilização dos critérios legais contidos na legislação italiana permite uma maior flexibilidade e adequação da realidade fiscal de cada contribuinte, em especial no tocante à região geográfica em que vive, já que em um país continental como o Brasil, cada região permitiria a seu contribuinte uma realidade fiscal própria e individualizada.

Outra característica essencial ao Renditômetro é que este só é utilizável em último caso, quando as informações colhidas pelas autoridades fiscais demonstrarem uma omissão de renda presumivelmente superior a 20% do valor de fato declarado pelo contribuinte em seu imposto de renda.



Observada a existência destes indícios, e iniciado os procedimentos de fiscalização tributária pelo Reditômetro, o contribuinte é convidado a se justificar acerca da forma de financiamento que permitiu pagar tais despesas, ou então provar que estas despesas foram pagas por rendimentos isentos de imposto (que, como tal, não estão sujeitos à declaração), como por exemplo, a alienação de ativos, doações de cônjuge ou dos pais ou, em geral, fornecer qualquer justificativa para excluir o entendimento de percepção de rendimentos não declarados às autoridades fiscais.

2 DA NÃO APLICAÇÃO AUTOMÁTICA DO REDITÔMETRO

As autoridades fiscais terão direito de usar o Reditômetro apenas em casos onde a renda reconstruída seja superior à declarada pelo contribuinte em pelo menos 20%.

Além disso, é importante saber que, em qualquer caso, antes da notificação da aplicação do Reditômetro, o fisco é obrigado a convocar o contribuinte para solicitar esclarecimentos e provas em relação às despesas.

3 O REDITOMETRO COMO MATERIALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA JUSTIÇA SOCIAL

O que justifica a utilização desta ferramenta indutiva na legislação italiana, e que no presente trabalho apontamos também para justificar sua utilização pelo fisco brasileiro, é que ela permite ao estado materializar os principais princípios constitucionais de ambos os países, em especial:

- o Artigo 3º da Constituição Italiana, que é codificada pelo Princípio da Igualdade – correspondente ao art. 150, II, da Constituição Brasileira;
- o Artigo 53 da Constituição Italiana, que contém os dois princípios fundamentais da universalidade, impostos e progressividade do sistema fiscal – correspondente ao art. 153, §2º, I e art. 145, §1º, ambos da Constituição Brasileira;

• o Artigo 97 da Constituição Italiana, que regula o Princípio da Legalidade dos Atos Administrativos, no sentido de que somente a lei pode determinar a ordem de ação administrativa a ser perseguida, assim como os conteúdos típicos das várias ações executadas por autoridade administrativa, correspondente ao art. 150, I, da Constituição Brasileira.

De acordo com o Art. 2º da Constituição Italiana – cuja norma correspondente em nossa constituição está prevista em seu art. 3º, Inciso I –, os Princípios da Solidariedade Fiscal e da Capacidade Contributiva declaram que “cada pessoa deve contribuir para as despesas públicas conforme sua capacidade de pagamento”.

Assim, a obrigação fiscal é uma obrigação com efeito permanente e repartida por todos os cidadãos, devendo ser observado a capacidade fiscal (posse de rendimento) de cada um (art. 53 da Constituição Italiana).

4 O “SPESOMETRO”

O *spesometro* é o principal mecanismo que possibilita ao Renditômetro a análise das despesas dos contribuintes. Ele se materializa por meio de uma comunicação que os sujeitos passivos do IVA (imposto de valor agregado) – que é o principal imposto europeu, que se assemelha aos ICMS e ISS brasileiros, dentre outros – devem apresentar anualmente à Agência da Receita.

Criado pelo Decreto-Lei de 31 de maio de 2010, por meio de seu Art. 21, é oficialmente chamado “Comunicação Versátil”, porque o formato de registro a ser enviado à Agência da Receita foi unificado com outras declarações de praxe do sistema tributário italiano.

Originalmente era chamada de lista de clientes e fornecedores, já que representava uma lista que os fornecedores deviam elaborar de seus clientes e apresentar ao fisco trimestralmente.

Em suma, o *spesometro* é uma lista que contém informações de compras de clientes, faturas de IVA e as vendas no varejo para compradores estrangeiros, as quais são apresentadas por todos os contribuintes sujeitos ao IVA, incluindo empresas, comerciantes, artesãos e profissionais, com pouquíssimas exceções taxativamente previstas na lei. Ele deve ser apresentado anualmente.



O *spesometro* é, portanto, a principal fonte de dados para a aplicação do *Redditometro*, a fim de apurar e se reconstruir o verdadeiro padrão de vida e renda dos contribuintes.

Esta comunicação por parte dos fornecedores é obrigatória sempre que um contribuinte efetivar compras superiores a 3.600 (três mil e seiscentos) euros no ano fiscal.

Assim, o Tesouro, observando que os instrumentos para verificar os dados de renda de um contribuinte eram frágeis – já que este pode se utilizar de maneira contumaz de uma renda não declarada, como dinheiro em espécie, para fins de criar mais renda, comprar bens móveis e imóveis *etc.* –, optou pela análise e controle das despesas dos contribuintes em geral a fim de verificar a renda declarada e assim combater de maneira mais eficaz a evasão.

5 O LANÇAMENTO SINTÉTICO NO BRASIL

O sistema tributário brasileiro não prevê a análise específica das despesas do contribuinte como forma de fiscalização e aferição de renda dos contribuintes, tal como previsto na Itália.

Porém, prevê diversas espécies de lançamento, dentre eles o lançamento de ofício, quando verificada a omissão de rendimentos tributáveis.

Neste esteio, no Brasil, o fisco passou a monitorar e cruzar diversos dados fiscais do contribuinte a fim de fiscalizar possíveis omissões de renda. Dentre estes dados, a movimentação bancária e gastos com cartão de crédito passaram a ser utilizados para possível fiscalização tributária contra os contribuintes.

Contudo, em que pese a utilização cada vez maior do cruzamento destes dados, a legislação brasileira não prevê ainda um instrumento tão amplo e específico como o Renditômetro, que além de auxiliar na fiscalização, confere certa segurança ao próprio contribuinte, já que este teria segurança jurídica dos métodos utilizados pelo fisco em suas apurações fiscais.

Certamente, foi com o advento do estado de bem-estar social (*welfare state*) e dos direitos democráticos, que a solidariedade fiscal ganhou um status constitucional de primeiro plano.

Apesar de não encontrarmos, em todo o Capítulo I, Título VI, da Constituição Federal de 1988, dedicado ao sistema fiscal nacional, qualquer menção explícita relativa ao princípio da



solidariedade fiscal, como sendo um princípio de ordem basilar do estado democrático de direito, pode-se concluir, contudo, que este capítulo confirma o princípio da solidariedade social e fiscal como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

O ideal de uma “sociedade fraterna”, incluindo a solidariedade social e a solidariedade fiscal, exige que este ideal e princípios devam prevalecer sobre todos os outros princípios constitucionais. Acerca da solidariedade fiscal é lógico concluir que todos os cidadãos devem contribuir para o financiamento do “Estado Social de Direitos e deveres”.

Assim, o Renditômetro pode ser visto como uma ferramenta a serviço da sociedade em relação à efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva e do Princípio da Solidariedade Social.

O Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988, pressupõe o elo essencial entre a tributação e a solidariedade social e fiscal.

Em outras palavras, o estado, para cumprir seus deveres constitucionais, deve exigir dos contribuintes sua parcela de contribuição (através de impostos que são necessários) para a manutenção do gasto público, na medida exata da sua capacidade de pagamento.

Nas palavras de José Casalta Nabais (1998), professor da Faculdade de Direito de Coimbra, “a mera existência de um estado fiscal evoca imediatamente a idéia de justiça, e aos quadros rígidos de uma justiça comutativa, tal como consagrado no Estado, que seriam apoiados financeiramente por impostos ou taxas bilaterais, figura fiscal cuja superfície é guiada pela ideia de equivalência”.

No tocante aos limites formais para introdução do Renditômetro no sistema tributário brasileiro, entendemos que seria suficiente a adoção de uma lei ordinária prevendo os mecanismos e métodos adotados pela legislação italiana, já que não há qualquer violação à Constituição Brasileira, nem tampouco vedação ou qualquer confronto aparente para com os demais dispositivos legais existentes em nosso ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO

A introdução do Renditômetro no sistema jurídico brasileiro é, sem dúvida, uma proposta que poderia permitir ao fisco brasileiro uma arma efetiva no combate à evasão.



Expandir o número de contribuintes é um objetivo primordial do Estado, já que fazendo isto o mesmo estará alcançando um dos mais importantes objetivos da Constituição Federal, qual seja, a efetivação da solidariedade fiscal, sendo justo e necessário que todos os cidadãos contribuam para o financiamento da despesa pública, na medida de sua capacidade.

O desafio de implementar o Renditômetro é que o estado, a partir do aumento da base de contribuintes, e conseqüentemente maior arrecadação, garanta a redução gradual da carga fiscal geral, renunciando à sua tradição peculiar de não repassar os benefícios alcançados por novas ferramentas de aumento de arrecadação em prol da própria sociedade.

Portanto, o Renditômetro não deve ser entendido como uma ferramenta contrária à sociedade, mas sim como um instrumento de justiça fiscal e social.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. In: **Journal of Public Economics**, vol. 1, 1972, pp. 323-38.

AMARAL, Erick Silveira. **Redditometro: sua aplicabilidade nel sistema tributario brasiliano**. Tesi presentata come requisito per la conclusione dell' Master. Università degli studi di Bologna, 2015.

ARTONI, R. **Elementi di scienza delle finanze**. Il Mulino, Bologna, 2005.

ARDIZZI, G.; PETRAGLIA, C.; PIACENZA, M.; TURATI, G. **L'economia sommersa fra evasione e crimine**: una rivisitazione del Currency Demand Approach con una applicazione al contesto italiano. In: Siep, XXIII Conferenza, Pavia, 2011.

BARCELLONA, P.; BERLINGUER, G. **Le evasioni fiscali**, 1979.

DE DONATO, Bari.; BERNARDI, L.; FRANZONI, A. **Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento**. Università di Bologna e Pavia, Working Paper n. 303, 2003, pp. 1-48.

Bernasconi M.; BERNARDI, L. L'evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche. In: **Quaderni del Dipartimento di economia pubblica e territoriale**, Università di Pavia, n. 6, 1996, pp. 19-36 ("Il Fisco", 21 ottobre).



**A APLICABILIDADE DO ACERTAMENTO SINTETICO
REDDITOMETRO NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

ERICK SILVEIRA AMARAL

YURY VIEIRA TUPYNAMBÁ DE LÉLIS MENDES

CAGAN, P. The Demand for Currency Relative to the Total Money Supply. In: **Journal of Political Economy**, Vol. 66:3, 1958, pp. 302-28.

CARRIROLO, F. **Redditometro e spesometro**, Fisco e Tributi, Buffetti, 2° edizione, Roma, 2011.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

PIETRO, Adriano di. **La tutela europea ed Internazionale del contribuente nell'accertamento tributario**. CEDAM, 2009.

Recebido em: 14/02/2018 / Aprovado em: 27/06/2018