UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO

LUCAS ERNESTO GOMES CAVALCANTE

CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA: NOVAS PERSPECTIVAS PARA O RELACIONAMENTO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE

FORTALEZA

2021

LUCAS ERNESTO GOMES CAVALCANTE

CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA: NOVAS PERSPECTIVAS PARA O RELACIONAMENTO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Ordem Jurídica Constitucional

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

R576c Cavalcante, Lucas Ernesto Gomes.
CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA: Novas perspectivas para o relacionamento entre o fisco e o contribuinte
Lucas Ernesto Gomes Cavalcante. – 2021. 120 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito
Fortaleza, 2021.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Litigiosidade tributária. 2. Conformidade cooperativa. 3. Confiança. 4. Segurança jurídica. I. Título.
CDD 340

LUCAS ERNESTO GOMES CAVALCANTE

CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA: NOVAS PERSPECTIVAS PARA O RELACIONAMENTO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Ordem Jurídica Constitucional

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

_____
Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

_____
Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana
Universidade Federal do Ceará (UFC)

_____
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho
Centro Universitário Christus (UNICHRISTUS)

Ao Davi e Tatyanna
Aos meus pais, minha irmã e
À minha avó Maria Helena.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a Deus, por ter me agraciado com o dom da vida e por me abençoar com um ambiente familiar extremamente privilegiado.

Aos meus pais, Cavalcante e Márcia, por todo amor, cuidado e dedicação com a nossa família. São a minha base e exemplo de pais. Nunca mediram esforços quando o assunto foi nossa educação.

À minha avó, Maria Helena, por seu exemplo de vida e de força. Sempre presente na minha vida, me dando força acreditando nos meus projetos.

À minha irmã, Bárbara, pelo amor de caçula, pela parceria e companhia na faculdade de direito.

À minha esposa Tatyanna Cavalcante, pelo companheirismo, amor e compreensão durante esse período. Obrigado por me permitir construir tudo que conquistamos juntos.

Ao meu filho, Davi, por ser força e luz em tempos difíceis. Esse que sem sombra de dúvida não me deixou sozinho um segundo sequer durante essa caminhada.

Ao Dr. Hugo Machado Segundo, professor orientador, referência acadêmica e profissional, mas, acima de tudo, admirado pela sua simplicidade e compreensão, o que o torna ainda maior.

Ao Juraci Mourão, mentor profissional, mas além de amigo leal, que tenho a honra de contar nos momentos mais delicados da vida, sejam profissionais ou pessoais, sempre com extrema atenção e ponderados conselhos.

Ao Juvêncio Viana, grata surpresa do mestrado, que acabou se tornando um grande amigo. Suas lições decorrentes de sua vasta experiência foram providenciais na elaboração do trabalho. Além da serenidade e tranquilidade compartilhada nos cafés nos momentos de tensos desse desafio.

Aos meus amigos, aqui representados por Fernando Lobo e Caio Valença, que além de entusiastas dos projetos pessoais, compartilharam de todos os momentos de desespero desse caminho.

Ao APSV Advogados, na pessoa do meu maior mentor Pepê, que apesar de forte resistência a esse desafio, foi um dos maiores apoiadores e inspiração para o presente trabalho. Foi quem despertou a possibilidade de resolução de conflitos tributários por meios consensuais. Com seu carisma e inteligência consegue superar qualquer desafio. Aos amigos Juliana e Matheus, que me mostraram as primeiras lições de direito tributário. Ao Igor, grande amigo que foi de enorme parceria, viabilizando a conclusão desse trabalho.

Aos amigos de mestrado, na pessoa da Sofia Laprovitera, que demonstrou grande parceria durante o sofrido, mas feliz, período do mestrado, quando conseguia atenuar o fardo com seu bom humor e suas risadas, além da elevada qualidade técnica. Exemplo para os colegas, quando foi uma das primeiras da turma a defender a dissertação.

RESUMO

O estudo tem como objeto de investigação da viabilidade da conformidade fiscal cooperativa para redução da litigiosidade tributária no brasil. O tema parte da premissa de que boa parte da litigiosidade é causada pela atitude punitivista da administração tributária brasileira, que tem sua atuação fundada no paradigma do crime. A pesquisa se justifica à medida que o impacto do contencioso tributário é pauta relevante para o ambiente de negócios, o desenvolvimento econômico, para arrecadação tributária e respectivo sustento do Estado, legitimação da tributação e solidariedade fiscal. Verificou-se que a administração tributária brasileira com o fim de estimular o comportamento de conformidade recorre a métodos tradicionais, porém, insuficientes para a complexidade do comportamento do contribuinte, que é o uso da punição e receio de fiscalizações. Esse fator, aliado à morosidade do Poder Judiciário, à complexidade da legislação tributária, aos recorrentes parcelamentos especiais tornam o ambiente tributário conflituoso e não consegue estimular o contribuinte ao cumprimento voluntário da legislação. Em vista disso, verificou-se a adequação da conformidade fiscal cooperativa para a redução a litigiosidade tributária, que consiste em uma nova forma de relacionamento, fundada no paradigma do serviço, baseado na confiança, transparência, respeito e segurança jurídica. Foram exploradas conceitos, pilares e questões chaves da conformidade, analisadas experiências estrangeiras e os programas de conformidade em vigor no Brasil. Além disso, analisou a relação da nova forma de relacionamento perante a supremacia do interesse público, legitimidade da tributação e solidariedade. Por fim foram traçadas algumas críticas e desafios dos programas brasileiros. A pesquisa permite concluir que a conformidade fiscal cooperativa pode trazer benefícios para a redução da litigiosidade tributária no Brasil, à medida que atua preventivamente ao surgimento dos conflitos tributários, por meio de uma compreensão mais adequada à realidade do contribuinte. ademais, viabiliza uma atuação estratégica do fisco e engaja o contribuinte a ser regularizar para o futuro, sendo um meio mais legítimo de convencimento. A metodologia a ser empregada será qualitativa e consistirá na análise de material bibliográfico sobre a temática em apreço, notadamente artigos, dissertações, teses, revistas científicas e demais documentos de nível acadêmico, impressos ou disponíveis em sites especializados. Desse modo, o trabalho se desenvolveu sob a perspectiva do método hipotético-dedutivo, em que as hipóteses, elaboradas com base no levantamento bibliográfico indicado, serão submetidas a diversos testes críticos, de modo a oferecer uma conclusão segura e metodologicamente adequada.

Palavras-chave: Litigiosidade tributária. Conformidade cooperativa. Confiança. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The study aims to investigate the feasibility of cooperative fiscal compliance to reduce tax litigation in Brazil. The theme is based on the premise that much of the litigation is caused by the punitive attitude of the Brazilian tax administration, which has its actions based on the paradigm of crime. The research is justified insofar as the impact of tax litigation is a relevant issue for the business environment, economic development, for tax collection and the respective support of the State, legitimization of taxation and fiscal solidarity. It was found that the Brazilian tax administration, in order to encourage compliance behavior, resort to traditional methods, however, insufficient for the complexity of the taxpayer's behavior, which is the use of punishment and fear of inspections. This factor, combined with the slowness of the Judiciary, the complexity of the tax legislation, the recurring special payment installments, makes the tax environment unable to encourage the taxpayer to comply with the legislation on a voluntary basis. In view of this it was verified the adequacy of cooperative fiscal compliance to reduce tax litigation, which consists of a new form of relationship, based on the service paradigm, based on trust, transparency, respect and legal certainty. Key compliance concepts, pillars and issues were explored, foreign experiences and compliance programs in effect in Brazil were analysed. In addition, it analyzed the relationship of the new form of relationship with the supremacy of the public interest, legitimacy of taxation and solidarity. Finally, some criticisms and challenges of Brazilian programs were outlined. The research allows us to conclude that cooperative tax compliance can bring benefits to the reduction of tax litigation in Brazil, as it acts to prevent the emergence of tax conflicts, through a more adequate understanding of the taxpayer's reality. In addition, it enables a strategic action by the tax authorities and engages the taxpayer to be regularized for the future, being a more legitimate means of persuasion. The methodology to be used will be qualitative and will consist of the analysis of bibliographic material on the subject in question, notably articles, dissertations, theses, scientific journals and other documents of academic level, printed or available on specialized websites. Thus the work was developed under the perspective of the hypothetical-deductive method, in which the hypotheses elaborated based on the indicated bibliographic survey will be submitted to several critical tests, in order to offer a safe and methodologically adequate conclusion.

Keywords: Tax litigation. Cooperative Compliance. Confidence. Legal Certainty.

SUMÁRIO

1	**INTRODUÇÃO**	9
2	**A LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL**	11
2.1	**A litigiosidade tributária em números**	12
2.2	**Administração Tributária Repressiva**	22
2.2.1	***O Fisco brasileiro e o paradigma do crime***	***23***
2.2.2	***Limitações da capacidade de fiscalizar***	***25***
2.2.3	***O uso excessivo de multas tributárias***	***31***
2.2.3.1	*As multas tributárias como uma ferramenta de coerção*	*31*
2.2.3.2	*O bônus de autuação como estímulo à litigiosidade*	*35*
2.2.3.3	*O REFIS e o devedor contumaz*	*41*
2.2.4	***"O lançamento sem culpa"***	***44***
2.2.5	***Ainda as sanções políticas***	***49***
2.3	**A profusão normativa tributária**	51
3	**CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA: UM NOVO MODELO DE RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE**	54
3.1	**A complexidade do comportamento do contribuinte e o paradigma do serviço**	55
3.2	**Breve histórico da conformidade fiscal cooperativa no âmbito da OCDE**	59
3.3	**Conformidade fiscal cooperativa**	62
3.3.1	***Pilares do sistema de conformidade fiscal cooperativa***	*68*
3.3.2	***Questões sensíveis dos programas de conformidade fiscal cooperativa***	***73***
3.4	**A conformidade cooperativa na experiência estrangeira**	**77**
4	**UM FUTURO NÃO TÃO DISTANTE: NOVAS REALIDADES**	**81**

	COLABORATIVAS DA ADMINSTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	
4.1	**Novas práticas consensuais no Brasil**	*81*
4.2	**Programas de conformidade cooperativa na Administração Tributária Brasileira**	*85*
4.2.1	***"Nos Conformes" – Estado de São Paulo***	*85*
4.2.2	***"Receita 2030" – Estado do Rio Grande do Sul***	*89*
4.2.3	***"Contribuinte Pai d'Égua" – Estado do Ceará***	*91*
4.2.4	***"Confia" – Receita Federal do Brasil***	*92*
4.3	**A conformidade fiscal cooperativa e a supremacia do interesse público**	94
4.4	**A conformidade fiscal cooperativa, a solidariedade e a legitimação da tributação**	96
4.5	**Críticas e desafios à conformidade fiscal cooperativa no Brasil**	98
5	**CONCLUSÃO**	104
	REFERÊNCIAS	108

1 INTRODUÇÃO

O relacionamento entre Estado e cidadãos é assunto de extrema relevância para o modelo de Estado Democrático de Direito. Diante dos históricos abusos, viu-se a necessidade de limitação do poder estatal, mediante a submissão às normas jurídicas, e do fortalecimento dos direitos e garantias fundamentais arrolados na Constituição.

A relação tributária é uma das facetas dessa interação, em que o Estado é autorizado a intervir diretamente no patrimônio privado dos contribuintes, mediante o respeito a uma série de direitos e garantia tributárias, sob pena de se configurar verdadeiros abusos de direito. É clássica a lição de Hugo de Brito Machado no sentido de sempre reafirmar que a relação tributária não é uma relação de poder, mas uma relação jurídica que deve sempre ter como baliza as regras definidas democraticamente. [1]

O contencioso tributário é tema de grande preocupação pelos Estados. No Brasil, os números são alarmantes. A Dívida Ativa chega a consideráveis percentuais do PIB nacional. A questão impacta diretamente o ambiente de negócios e o desenvolvimento econômico nacional, à medida em que se criou um ambiente hostil e conflitante, em que o Poder Judiciário é excessivamente chamado para intervir. Considerando a relação extremamente conflitiva, grande parte das demandas do Judiciário tem como tema matéria o direito tributário, tornando o Estado um dos litigantes mais relevantes no Brasil.

O presente estudo, portanto, buscou investigar algumas razões que geram esse ambiente conflitivo, dentre as quais destacou-se a postura prioritariamente repressiva do fisco brasileiro, que tem atuado com base em premissas teóricas limitadas para a complexidade do comportamento dos contribuintes. A premissa utilizada é que todo contribuinte deve ser considerado um sonegador em potencial, de modo que somente por meio da força e da punição, poderia se obter o pagamento efetivo dos tributos.

Além disso, outras circunstâncias, intrinsecamente relacionadas, tornam ainda mais preocupante o quadro de litigiosidade, uma legislação tributária extensa e complexa e um Poder Judiciário moroso e, algumas vezes, incoerente, o que torna o ambiente de resolução de disputas inseguro.

Diante disso, é que o presente trabalho propõe uma reflexão acerca da viabilidade da conformidade fiscal cooperativa como medida para contribuir para a redução da litigiosidade tributária e o aprimoramento do relacionamento entre fisco e contribuintes, com base em regras

---

[1] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 36. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

de confiança, transparência, certeza e segurança. [2]

A proposta do presente trabalho é contribuir um pouco para a construção de um ambiente tributário menos hostil, por meio do aperfeiçoamento do relacionamento entre fisco-contribuinte, tendo por base postura de confiança e de colaboração entre os sujeitos tributários, que tem se desenvolvido em outros países, afastando-se da ideia do paradigma do crime.

Desde logo, deve-se alertar que a intervenção ora apresentada não deve ser vista como panaceia para todos os problemas tributários. A solução desse intrincado problema depende de diversos fatores, atores e momentos, muitos discutidos, inclusive, no âmbito das reformas tributária e administrativa.

A atualidade da solução a ser analisada é tão evidente que a RFB, há poucos meses, instituiu o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), por meio da Portaria RFB nº 28 de 15 de abril de 2021.

Além disso, diversos Estados, como São Paulo, Rio Grande do Sul, Ceará, já tem desenvolvido os seus programas de conformidade fiscal cooperativa, no âmbito dos tributos de sua competência.

Contudo, a proposta apresentada pelo presente estudo busca fortalecer uma atuação preventiva do fisco, que gere um engajamento do contribuinte para o futuro em prol da conformidade fiscal voluntária, ou seja, visa prevenir o conflito tributário e não tentar solucionar após o seu surgimento.

O objetivo principal do trabalho é verificar viabilidade da conformidade fiscal cooperativa como uma medida para reduzir a litigiosidade tributária no Brasil. Também são objetivos do presente estudo analisar e compreender algumas causas da litigiosidade, como a atuação punitiva, a complexidade tributária, a demora na resolução dos conflitos. Acerca da solução apresentada, o objetivo é identificar suas premissas, conceito e desafios, a fim de verificar sua implantação no contexto brasileiro. Por fim, buscou-se analisar os programas brasileiros e suas dificuldades de efetivação.

No primeiro capítulo, inicialmente a pesquisa concentrou-se na análise da litigiosidade tributária em números. Foram analisados dados das mais variadas origens, informações da própria administração tributária federal (RFB e PGFN), do Poder Judiciário, relatórios de pesquisa de universidades e dados oriundos de pesquisas do setor econômico, que convergiram para um entendimento comum, a necessidade de mudança desses dados.

---

[2] O tema é mundialmente conhecido como *compliance* cooperativo, que será adiante denominado como conformidade fiscal cooperativa.

Ainda no primeiro capítulo, buscou-se caracterizar a atuação punitivista do fisco brasileiro, fundada prioritariamente no paradigma racional do crime, em que se destacou o uso excessivo de penalidades, o bônus de autuação com base nas multas lançadas, as sanções políticas, a raras situações de responsabilização dos fiscais pelos excessos cometidos na cobrança de tributos.

Também foi demonstrado as insuficiências da atuação, à medida que não se alcançava o resultado desejado, que é o estímulo ao cumprimento da legislação fiscal. Além disso, a demora do Poder Judiciário na resolução de conflitos tributários, a recorrência de parcelamentos especiais e a complexidade da legislação são fatores que tornam essa forma de atuação ainda mais ineficiente, favorecendo maus contribuintes.

No segundo capítulo, a ideia foi apresentar a conformidade fiscal cooperativa como um possível novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuintes em busca de estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e redução da litigiosidade. O modelo foi colhido das pesquisas sobre eficiência das administrações tributárias realizadas pelo Fórum de Administração Tributária da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE.

Por fim, no terceiro capítulo, procedeu-se uma verificação da adequação do modelo cooperativo à realidade brasileira, em que se analisou os programas de conformidade fiscal cooperativa no Brasil. Foram escolhidos os programas que se encontram em estágio mais avançado, apesar de todos serem bem recentes e o da RFB, que ainda será implantado.

Pertinente também foi a análise da relação da conformidade fiscal cooperativa com alguns pontos sensíveis como a supremacia do interesse público, a legitimidade da tributação e a solidariedade fiscal.

A conclusão do capítulo trouxe algumas críticas e desafios à implementação dessa modalidade de relacionamento no contexto brasileiro, levando em consideração os parâmetros da OCDE e os programas brasileiros.

2. A LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

É natural que em uma relação obrigacional, especialmente de caráter pecuniário, credor e devedor eventualmente possam discordar sobre alguns pontos, a constituição do crédito, a forma de atualização, a origem, o vencimento, ou até mesmo a própria existência da obrigação. Essa circunstância é ainda mais delicada quando de um lado se tem o Estado,

responsável por definir unilateralmente o valor devido da obrigação e, no caso tributário, ainda é responsável por julgar os questionamentos via processo administrativo.

Especificamente no contexto da relação tributária, o Estado se encontra pressionado pela necessidade permanente de incremento da arrecadação tributária, tendo em vista o crescente custo da efetivação do Estado Social e dos direitos fundamentais, e de outro, o contribuinte, que tem que tolerar, mediante as limitações aos direitos e garantias constitucionais, uma intervenção direta, e considerável, no seu patrimônio individual.

Desse modo, desenha-se um cenário extremamente favorável ao surgimento de eventuais conflitos, desacertos, divergências, abusos, seja abuso de poder, pelo Estado, seja abuso de direito, pelos contribuintes.

Entretanto, a litigiosidade tributária no Brasil, que, em certa medida, é até legítima e aceitável, em face da sua própria natureza, tem se tornado um problema de Estado, tendo em vista que já representa uma parcela considerável do PIB e supera em muito os padrões consideráveis razoáveis pelos órgãos internacionais, seja em termos absolutos ou até mesmo em relação às demais economias nacionais.

No presente capítulo, será descrito o cenário atual da litigiosidade tributária no Brasil, por meio de uma interpretação quantitativa a partir de dados das mais variadas origens, informações da própria administração tributária federal (RFB e PGFN), do Poder Judiciário, relatórios de pesquisa de universidades e dados oriundos de pesquisas do setor econômico.

Em seguida, por meio de uma análise qualitativa e bibliográfica, serão levantados alguns pontos considerados de grande relevância e que têm contribuído para esse preocupante cenário de litigiosidade, primeiro, por meio de uma investigação aprofundada sobre a postura do fisco brasileiro, que tem sido marcada por uma atuação prioritariamente repressiva em face do contribuinte.

São destacados alguns exemplos que impactam no nível da litigiosidade tributária, como a limitação à capacidade de fiscalizar, o uso excessivo de multas, a vinculação da remuneração dos agentes à aplicação de multas, a recorrência dos parcelamentos especiais, dentre outros.

2.1 Litigiosidade tributária em números

Os dados mais atualizados revelam que os litígios tributários, sejam eles de natureza administrativa ou judicial, decorrentes da relação entre Estado e contribuintes alcançaram o

patamar de R$ 5,4 trilhões em 2019, o equivalente a 75% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.[3]

A informação foi divulgada por meio do relatório "Contencioso Tributário" elaborado pelo Núcleo de Tributação do Insper, que foi concluído no último dezembro de 2020 e englobou dados da União Federal, 26 estados da federação e cerca de quatro mil municípios.

O número é extremamente preocupante, seja ele analisado em termos absolutos ou até mesmo sob um viés relativo. O valor trilionário, que já representa boa parte das riquezas produzidas no país, reflete o montante da receita pública que deveria, em tese[4], se encontrar nos cofres públicos, e ser empregado na melhoria dos serviços prestados pelo Estado, mas que por uma série de questionamentos, não é efetivamente convertido em renda em favor do Fisco.

A amostra do relatório do Insper não inclui processos de iniciativa dos contribuintes, nos quais os contribuintes buscam deixar de pagar algum tributo ou reaver o que já foi pago, uma vez que os valores destes casos foram considerados de difícil mensuração, o que torna a situação ainda mais preocupante.

Contudo, esse número de ações é deveras relevante, especialmente em virtude do caráter repetitivo das demandas tributárias, que reflete na multiplicidade de decisões e rapidamente tomam uma repercussão da ordem de bilhões para o Estado, são as conhecidas teses tributárias.

A qualquer publicização de uma nova tese tributária, rapidamente se inicia uma corrida dos contribuintes ao Poder Judiciário a fim de buscar o reconhecimento do direito à repetição de eventual indébito tributário, tentando se proteger de eventual modulação dos efeitos de decisão a ser analisada pelo STF.

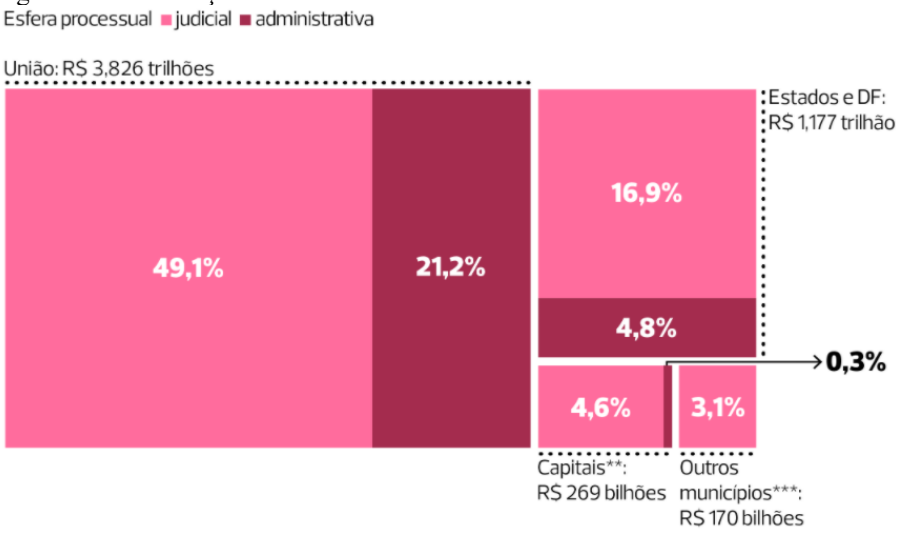
Aprofundando o estudo, como um reflexo da concentração da competência tributária da União Federal, verifica-se que fatia considerável desses valores não realizados se concentra no passivo do ente federal, cerca de 70% do estoque de contencioso de processos em tramitação na Justiça ou na esfera administrativa.

---

[3] INSPER. Núcleo de Tributação do Insper. **Contencioso Tributário no Brasil**. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020. Atualizado jan. 2021 Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro de 2021.

[4] Em tese, porque deve-se considerar que sem todo o valor é devido, pois parte ainda se encontra em discussão judicial.

Figura 1 – Distribuição no contencioso tributário no Brasil



Fonte: Contencioso Tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de Referência 2019.

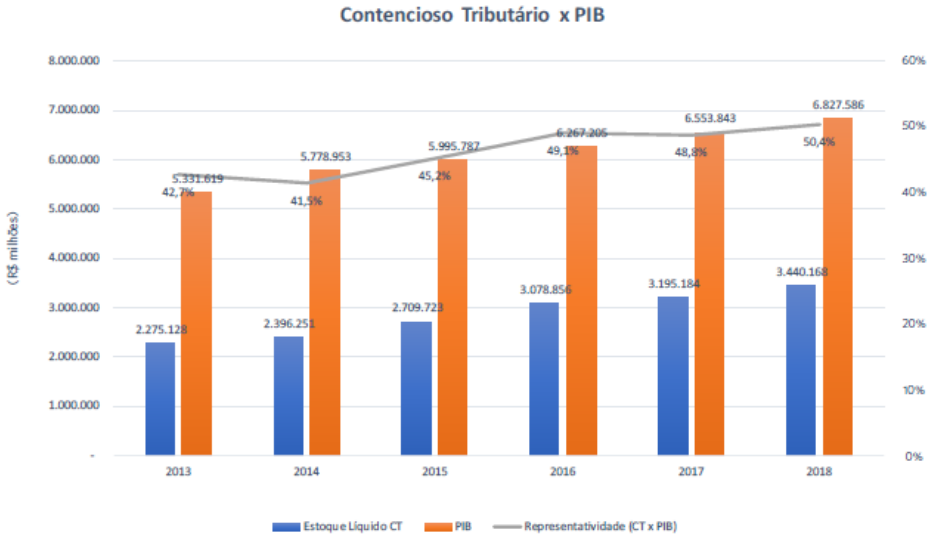
O impacto e a importância desses dados são tão relevantes para a sociedade e, especialmente para o ambiente de negócios, que, em novembro de 2019, foi divulgado outro relevante estudo elaborado pela multinacional EY, em parceria com a ETCO, acerca dos "Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro".[5]

Os resultados guardam coerência com os dados já apresentados.

O estoque de crédito tributário contencioso da União Federal, composto por crédito tributário da RFB e da PGFN, vem crescendo tanto em valores absolutos quanto em relação ao PIB. Em 2018, segundo dados do Balanço Geral da União, alcançou R$ 3,4 trilhões, ultrapassando a metade do PIB (50,5%).

[5] ETCO. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Estudo Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf. Acesso em: 10 de fevereiro de 2021.

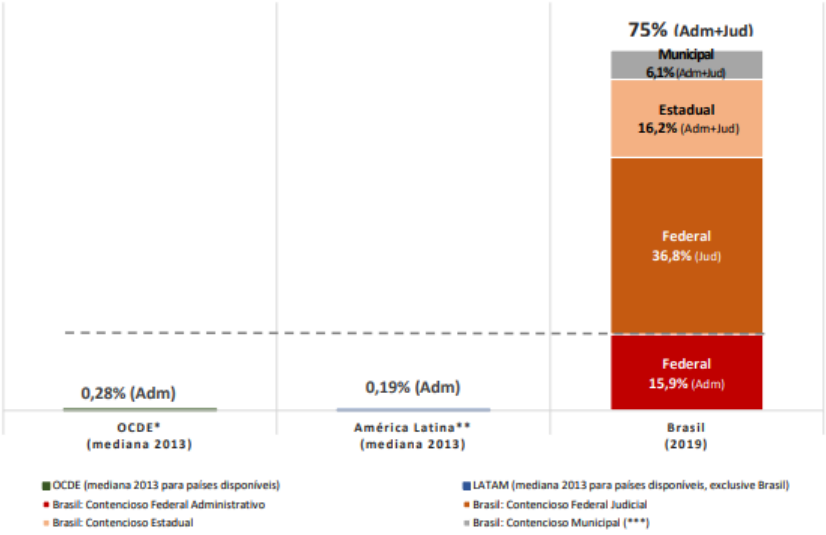
Figura 2 – Evolução do Contencioso Tributário em relação ao PIB



Fonte: Estudo Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro

O relatório do Insper detalha ainda um comparativo do contencioso tributário brasileiro em relação a dois grupos de países, países da OCDE e um grupo de países da américa latina. Enquanto o contencioso federal administrativo brasileiro representa 15,9% do PIB nacional, nos países da OCDE, essa média gira em torno de 0,28% do PIB nacional e 0,19%, em relação aos países da américa latina.

Figura 3 - Comparativo entre o valor do contencioso tributário, para uma amostra de países da OCDE, da América Latina (exclusive Brasil) e Brasil (% PIB)



Fonte: Contencioso Tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de Referência 2019.[6]

[6] INSPER. Núcleo de Tributação do Insper. **Contencioso Tributário no Brasil**. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020. Atualizado jan. 2021 Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-

De acordo com estudo elaborado por Messias, também em termos relativos, o contencioso tributário brasileiro se encontra muito aquém os padrões aceitos internacionalmente.

Figura 4 – Relação entre o valor do contencioso administrativo e o PIB, por país – 2011 (%)

País	Contencioso tributário administrativo / PIB	País	Contencioso tributário administrativo / PIB
África do Sul	0,36	Hungria	0,19
Argentina	0,11	Indonésia	0,18
Bulgária	0,04	Itália[1]	6,88
Canadá	0,79	Malta	1,99
Chile	0,09	México[2]	0,21
Chipre	0,05	Nova Zelândia	0,01
Colômbia	0,22	Romênia	0,53
Coréia	0,01	Rússia	0,01
Estados Unidos	0,44		
Brasil (OCDE 2011)			**1,23**
Mediana dos países			**0,20**
Brasil (RFB 2014)			**12,04**

Fonte: O elevado grau de litigiosidade no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento.[7]

No estudo acima referido, verifica-se que a relação do contencioso tributário administrativo e o PIB dos países gira em uma mediana de 0,2%, quando no Brasil esse número chega a 12%. Em países com os EUA, que tem a população proporcional ao Brasil, chega a 0,44%. Esse ponto é extremamente relevante do ponto de vista macroeconômico, uma vez que afeta diretamente a atração de investimentos estrangeiros para o Brasil.[8]

Complementando os estudos apresentados, vale destacar ainda o "PGFN em Números", relatório anual divulgados pela PGFN, responsável pela gestão da Dívida Ativa da União e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS. O estoque em 2019 desses créditos é de R$ 2,4 trilhões, envolvendo mais de 19 milhões de débitos sob a responsabilidade de 4,9 milhões de devedores. [9]

---

content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro de 2021.

[7] MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade no Brasil**: diagnóstico e medidas de encaminhamento. Apresentação elaborada para o Seminário "O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções", da FIESP. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Escola de Disponível em: < https://slideplayer.com.br/slide/11128983/>. Acesso em: 1 nov de 2020.

[8] No último relatório Doing Business 2020, publicado pelo Banco Mundial em outubro de 2020, o Brasil caiu para a 124ª posição no ranking de ambientes para fazer negócios. Ficando atrás de todos os países que compõem o BRICS. https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/32436. Acesso em: 18 fev. 2021.

[9] BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números** – dados de 2020. Brasília, 2020.

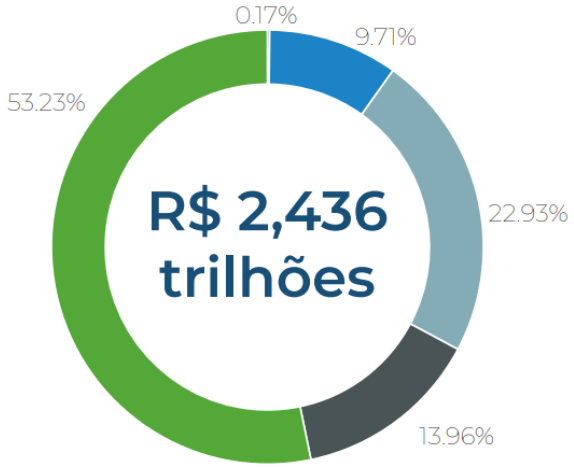
Um dado indicado no relatório da PGFN importante para fins do presente estudo, é o levantamento relativo à classificação dos créditos inscritos na Dívida Ativa de acordo com o grau de recuperabilidade.

Figura 5 - Estoque por rating do devedor

Estoque por rating do devedor

Dezembro de 2019

Rating do Devedor	Valor Consolidado
Aguardando Classificação	R$ 4,109,288,046.25
A	R$ 236,612,880,665.14
B	R$ 558,552,893,918.44
C	R$ 339,965,678,297.01
D	R$ 1,296,802,157,259.62
Total	R$ 2,436,042,898,186.46



Fonte: PGFN em Números. Dados 2019. Ministério da Economia.

Conforme se pode verificar, cerca de 67% do valor total dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Esse contexto, além de representar a perda aos cofres da União Federal, ainda envolvem um elevado custo na administração do passivo, com procuradores, servidores, sistema, dentre outros custos envolvidos, que sequer há probabilidade de ser recuperado.

Voltando-se para o início do fluxo de cobrança do crédito tributário, momento da constituição do crédito pela autoridade competente, no caso federal RFB, anualmente o órgão divulga o "Relatório de Fiscalização" [10], por meio do qual apresenta à Sociedade os resultados obtidos pelo órgão no último ano e indica o plano de ação para o exercício subsequente.

A publicação, além de uma importante ferramenta de controle social das finanças públicas, consiste ainda em um valioso documento para análise do tipo de política fiscal adotada pelo maior órgão de administração tributária do país.[11]

Tradicionalmente, o primeiro dado trazido pelo relatório é o montante do crédito

---

Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view. Acesso em: 19 fev. 2021.

[10] Os dados da RFB são de extrema relevância tendo em vista que é o órgão responsável por iniciar grande parte dos processos tributários, visto que é a autoridade responsável pela constituição e cobrança administrativa do crédito tributário, por meio dos atos de lançamento.

[11] O relatório de fiscalização não confunde com o relatório de arrecadação. Este reflete o montante arrecadado voluntariamente pelos contribuintes.

tributário constituído por meio de lançamento, ou seja, quanto a RFB autuou no último exercício. O número é tratado como uma meta do órgão, sempre fazendo referência ao ano anterior, como se o valor do ano anterior fosse o número a ser batido.

> Resultados de 2019:
> O crédito tributário constituído pela Fiscalização da Receita Federal atingiu o montante de R$ 201,66 bilhões, representando valor 7,9% superior ao valor do crédito constituído no ano de 2018. [12]
> Resultados de 2018:
> O montante de crédito tributário recuperado pela Fiscalização em 2018 foi de R$ 186,93 bilhões, superando em 25,1% a estimativa de lançamentos de ofício para o ano, de R$ 149,34 bilhões. [13]
> Resultados de 2017:
> A estimativa para lançamentos de ofício em 2017, de R$ 143,43 bilhões, como constava no Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal, foi superada de forma expressiva: o montante de crédito tributário alcançou o valor de R$ 204,99 bilhões. Isso representa um montante 68,5% maior do que o valor lançado em 2016 (R$ 121,66 bilhões). [14]

O crescimento dos créditos tributários objeto de lançamento pelo fisco pode indicar uma série de ilações, como o aprimoramento da eficiência do órgão, por meio do uso de métodos de fiscalização mais modernos, recurso a novas tecnologias. Por outro lado, pode indicar ainda a simples redução do pagamento espontâneo pelos contribuintes, decorrente de crises econômicas ou até mesmo o crescimento da economia, por meio do aumento da quantidade de contribuintes.

Contudo, para fins da análise da litigiosidade tributária, deve-se analisar qual o nível de adimplemento dessas autuações, entenda-se, pagamento espontâneo dos créditos tributários constituídos.

No ano de 2019, do valor total de R$ 132.156.701.534,62, objeto de lançamento pela fiscalização, somente R$ 2.266.070.443,31 (1,71%) foi objeto de pagamento ou parcelamento, de modo que se percebe que lançamento, por si só, não representou arrecadação efetiva aos cofres públicos, muito pelo contrário.

Cerca de 97% do valor total objeto de lançamento não foi recolhido aos cofres

---

[12] BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano anual de fiscalização 2020**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

[13] BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano anual de fiscalização 2019**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

[14] BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano anual de fiscalização 2018**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

públicos, em que 75% se encontram em julgamento administrativo, 18% se encontram em cobrança e 4,16% foi enviado à PGFN para cobrança judicial, conforme quadro abaixo.

Figura 6 – Lançamentos tributários decorrentes de auditorias externas RFB 2019

	Situação	Valor Lançado (R$)		Quantidade de	
		Valor	%	Quantidade	%
2019	**Total**	**132.156.701.534,62**	**100,00%**	**60.230,38**	**100,00%**
	Pago/Parcelado	2.266.070.443,31	1,71%	10.270,55	17,05%
	Em Julgamento	98.787.253.217,52	74,75%	9.622,54	15,98%
	Em Cobrança	23.923.194.752,29	18,10%	25.828,77	42,88%
	Enviado PGFN	5.500.245.062,67	4,16%	13.555	22,50%
	Outros	1.431.856.175,46	1,08%	446	0,74%
	Julgado Improcedente	248.081.883,37	0,19%	508	0,84%

Fonte: RFB. Relatório Anual de Fiscalização. Resultados de 2019 e Plano de Ação para 2020.

Por meio da interpretação dos números, o que se percebe é que simplesmente a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, mesmo acompanhado de uma série de medidas de coação, como multas, representação para fins penais, correção monetária, por si só não tem influenciado de modo adequado o contribuinte ao imediato pagamento dos créditos tributários.[15]

O referido dado impõe a realizar ilações como a suspeita de que os lançamentos têm sido frequentemente reformados, seja no âmbito administrativo ou judicial ou o que justifica o não pagamento imediato.

Para tanto, deveria analisar outro dado, o grau de aderência das autuações, que é o índice que mede a manutenção dos lançamentos efetuados pela Fiscalização. Consideram-se mantidos os lançamentos pagos, parcelados, em cobrança administrativa e aqueles encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para inscrição em Dívida Ativa e a consequente cobrança executiva.

Ocorre que a RFB sequer consegue estabelecer um grau seguro de aderência das autuações, tendo em vista o elevado tempo de demora de duração dos processos administrativos, o que dificulta sobremaneira essa análise, conforme o próprio relatório de fiscalização.

> A análise do grau de aderência de anos mais recentes, tais como 2016, 2017, 2018 e 2019, embora aqui publicada para fins de transparência, não é, suficiente para conclusões sobre o grau de aderência, pois ainda estão pendentes de julgamento, em termos de valores, 56,74%, 73,54%, 84,09% e 74,75% dos lançamentos constituídos nesses anos, respectivamente.[16]

---

[15] Cumpre ainda destacar que nem mesmo os descontos ofertados pela legislação para o pagamento ou parcelamento sem apresentação de defesa, no caso federal (art. 6º Lei nº 8.218/1991) tem estimulado o pagamento imediato.

[16] BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano anual de fiscalização 2020**. Disponível em:

Para uma noção inicial, o relatório indica que, em relação aos créditos tributários objeto de lançamentos realizados no ano 2016, que se remetem ao período prescricional de 5 anos, ou seja, crédito cobrados desde 2011, 56,74% dos processos ainda se encontram pendentes de julgamento administrativo, conforme tabela abaixo.

Figura 7 – Percentual de Julgamento

Ano Autuação	Percentual Pendente de Julgamento
2016	56,74%
2017	73,54%
2018	84,09%
2019	74,75%

Fonte: Elaborada pelo Autor

A mensuração do grau de aderência se torna ainda mais difícil, tendo em vista que os créditos não pagos ainda serão enviados para inscrição em DAU para posterior cobrança por meio de execução fiscal.

Em relação à cobrança judicial dos créditos tributários, os elevados padrões de litigiosidade se mantêm.

As execuções fiscais, ação judicial específica de cobrança do crédito tributário, sofrem de um alto grau de congestionamento, sendo considerado o maior gargalo para a ineficiência do Poder Judiciário.

O CNJ divulga anualmente o Relatório "Justiça em Números", que traça um panorama completo da Justiça Brasileira, por meio do qual traz dados estatísticos relacionados a índices de desempenho e produtividade do órgão. Além de importante ferramenta de transparência e responsabilidade, é um estudo preponderante para definição de políticas pública voltadas para o Poder Judiciário.

De acordo com o relatório Justiça em Números 2020 (ano-base 2019)[17], as execuções fiscais já são consideradas historicamente o principal fator da morosidade do Poder Judiciário, posto que representam 39% de todos os processos que se encontram tramitando em 1º Grau.

---

http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

[17] BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ**). Justiça em números 2020**. Ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2019.

Do total de 77,1 milhões de processos que estavam pendentes no final do ano 2019, 30,2 milhões eram execuções fiscais, senão vejamos.

> Os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,1 pontos percentuais, passando de 68,5% para 60,4% em 2019.[18]

A cobrança judicial do crédito tributário chega à etapa judicial após várias tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Como destacou-se acima, cerca de 70% dos lançamentos efetuados são objeto de contencioso administrativo, que demora bons anos para se encerrar.

Além do prazo prescricional para realização do lançamento, a demora do processo administrativo, até chegar à sua cobrança judicial, dificulta muito até mesmo a localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário. Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com baixíssima probabilidade de recuperação.

O cenário atual representa um evidente descaso com o dinheiro público, especialmente considerando, de acordo com os dados da própria PGFN, que cerca de 67% do valor total dos créditos tributários inscritos em DAU são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação

Somado ao tempo médio de tramitação dos processos administrativos, a execução fiscal ainda possui o tempo médio de tramitação no Poder Judiciário de 8 anos, o que destoa muito de quaisquer padrões internacionais aceitos como razoáveis em termos de recuperação de ativos tributários.

Os números acima apresentados deixam claro o tamanho do problema do contencioso tributário no Brasil. As razões são as mais diversas e a solução do problema é deveras complexa, o que exige não uma única solução possível, mas um conjunto coordenado de solução a serem desenvolvidas por todos os atores envolvidos nesse processo.

O presente trabalho tenta contribuir especialmente para os problemas relacionados à atuação repressiva do fisco com vistas a estabelecer um ambiente propício ao surgimento de soluções cooperadas e tomadas em conjunto, desafogando os órgãos tradicionais de decisão,

---

[18] BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ**). Justiça em números 2020**. Ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2019, p. 155.

Poder Judiciário e contencioso administrativo, por se acreditar que as soluções cooperadas por serem voluntariamente cumpridas produzam efeitos para o futuro.

2.2 Administração Tributária Repressiva

No ano de 1979, a RFB encomendou uma campanha publicitária para divulgar o Programa Imposto de Renda relativo ao ano de 1980. Após análise das propostas, o leão foi escolhido como símbolo da ação fiscalizadora do órgão e em especial do imposto de renda, tendo sido considerada uma das mais bem sucedidas peças publicitárias da mídia brasileira. [19]

Embora hoje em dia a RFB não utilize mais a figura do leão em suas campanhas, a estratégia foi tão representativa que o animal permaneceu até os dias atuais no imaginário social relacionando a atuação do órgão federal de arrecadação à selvageria do leão

Por mais que a RFB tenha tentado relacionar a figura do leão a um animal justo, leal, relacionando-o a um felino doméstico, a verdade indiscutível é que o leão carrega consigo o ideal de um animal selvagem, feroz, um verdadeiro predador, o que, ainda que inconscientemente, representou, e ainda representa, a atuação do Fisco brasileiro.

As propagandas relacionadas ao imposto de renda possuíam nitidamente um caráter intimidador, capaz de causar pavor e medo em qualquer contribuinte que ousasse suprimir algum tipo de informação em sua declaração ou, muito pior, sonegar tributos. O leão estava atento e seria impiedoso!

A curiosidade destacada ilustra como tem se caracterizado a atuação da administração tributária brasileira, que tem tido sua atuação marcada prioritariamente por um viés repressivo, fundado na ideia de que todo contribuinte é um sonegador em potencial.

Diante dessa premissa, a estratégia adotada para evitar a desconformidade tributária passa pela utilização de ferramentas que despertam medo nos contribuintes, receio de ser flagrado cometendo alguma ilegalidade e o medo de ser submetido duras punições. Esse modo de atuação é conhecido pela teoria do paradigma do crime e possui fundamento em uma teoria econômica clássica, de cunho utilitarista.

Nesse contexto, serão apresentados alguns exemplos que ilustram a atuação repressiva do fisco, como o uso excessivo de multas, o bônus por autuação, as sanções políticas,

---

[19] BRASIL. Receita Federal do Brasil. De acordo com o site da RFB. **Curiosidades da Evolução do Imposto de Renda.** Disponível em: http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades. Acesso em: 10 de fevereiro de 2021.

a ausência de uma responsabilização efetiva aos agentes do fisco que cometem abusos, dentre outros.

2.2.1 O Fisco Brasileiro e o paradigma do crime

O paradigma do crime é uma teoria econômica sobre o comportamento humano, desenvolvida por Gary Becker, fundada em bases racionais, em que os indivíduos buscam maximizar a utilidade de suas decisões. A decisão sobre cumprir ou não a legislação depende do risco de ser detectado e/ou da punição a ser aplicada.[20] O cumprimento da norma é diretamente proporcional ao risco de ser detectado e à severidade da punição.

Allingham e Sandomo[21] e Srinivasan[22] foram os primeiros a analisar os reflexos dessa teoria no comportamento do contribuinte. A decisão de pagar ou não o tributo decorreria de uma análise racional, mais especificamente, dos riscos do contribuinte ser fiscalizado e descoberto pelas autoridades tributárias e de ser submetido a uma penalidade extremamente severa. Em suma, quanto maior for o receio de ser alvo de fiscalização e/ou quanto maior o risco de sofrer uma penalidade agravada, mais o contribuinte se veria inclinado ao cumprimento da legislação tributária.

Hugo Machado Segundo ao descrever do contribuinte como *homo economicus*, aquele que toma suas decisões unicamente levando em consideração o critério econômico, alerta para sua interpretação fragmentada.

> Entende-se por *homo economicus*, como dito, a idealização de um ser humano que toma decisões com base, apenas, em seu próprio interesse, ou, em outras palavras, ponderando aquilo que tem a ganhar e perder, diante das diversas opções ou alternativas possíveis, sem cometer erros de julgamento e sem se deixar levar por fatores outros que não o dos ônus e bônus econômicos inerentes a cada opção. A escolha "racional", feita nesses termos, seria a daquele caminho que trouxesse as menores perdas e os maiores ganhos para o sujeito que decide, presumidamente sempre preocupado apenas consigo mesmo. Durante longas décadas, por influência de uma leitura fragmentada (e equivocada) de economistas clássicos como Adam Smith, a Economia adotou esse modelo de agente decisório premissa para seus estudos.[23]

Com base no paradigma, o contribuinte se encontra diante do seguinte dilema:

---

[20] BECKER, Gary S. **Crime and punishment**: an economic approach. Journal of Political Economy v. 76, n. 2, 1968.
[21] ALLINGHAM, Michael G. e SANDMO, Agnar. **Income tax evasion**: a theoretical analysis. Journal of Public Economics. N° 1, pp. 323-338, 1972.
[22] SRINIVASAN, T. N. **Tax evasion**: a model. Journal of Public Economics v. 2, n. 4, 1973, p. 340.
[23] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, p. 639-659, 2018, p. 648.

declarar o montante real de sua renda ou optar por uma declaração falsa, a depender da probabilidade de ser fiscalizado e das penalidades cabíveis.[24] Diante de um risco reduzido de fiscalização, o contribuinte irá escolher o caminho que maximize a utilidade econômica, um pensamento essencialmente utilitarista.

Isso ocorre porque, na leitura de Allingham e Sandomo[25], a omissão, intencional ou não, na declaração da renda não provoca uma atuação automática das autoridades fiscais e nem a imposição de penalidades, visto que, em regra, depende de uma atuação do Fisco nessa identificação.

Com base nessas premissas, a atuação fisco com vistas a inibir situações de sonegação tributária passa pelo controle de duas variáveis: o aumento da quantidade de fiscalizações e a aplicação efetiva de punições severas, com vistas a manter o receio dos sonegadores de serem identificados e de sofrerem pesadas sanções, de acordo com Allingham e Sandomo.[26]

No paradigma econômico do crime, todos os contribuintes são vistos como sonegadores em potencial, que se não coagidos por meio de fiscalizações e punições severas, não se veem influenciados ao cumprimento espontâneo da legislação tributária, que só ocorreria por meio da coerção do Estado, ainda que em potencial, conforme enfatiza Vitalis.

> O instrumento básico e o mais tradicional para reforçar e assegurar o comportamento de compliance, no âmbito tributário, é a frequente realização de auditorias e procedimentos de fiscalização pela administração fiscal. Tal atuação funda-se na concepção teórica de que o comportamento dos contribuintes é decidido prioritariamente pelo critério racional, a partir da análise econômica que envolve o cálculo do risco e do custo-benefício.[27]

Contudo, ainda que a força e o medo sejam ferramentas tradicionais de influência sobre os contribuintes, a sua utilização em excesso pode causar sérios prejuízos ao relacionamento tributário.

Kichler alerta que a atuação prioritariamente com base no paradigma do crime, o

---

[24] KIRCHLER, E. **The economic psychology of tax behavior**. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007.

[25] ALLINGHAM, Michael G. e SANDMO, Agnar. **Income tax evasion**: a theoretical analysis. Journal of Public Economics. N° 1, pp. 323-338, 1972.

[26] Essa premissa se mostra tão enraizada no contexto brasileiro, que, independentemente do contexto, fiscal, quando algum crime ganha ampla repercussão social, é evidente a demanda da sociedade pela mudança das punições no sentido de se tornarem mais severas, muitas vezes esse anseio é acolhido pelas autoridades, como uma forma de dar uma resposta imediata, ainda que muitas vezes não seja sequer efetiva.

[27] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de janeiro de 2020.

que denominou de observância forçada, em vista o uso dos métodos coercitivos, caracteriza-se por uma busca incessante na identificação e punição de desconformidades, o que torna hostil o ambiente tributário, gerando um clima de tensão, que, além de inviabilizar qualquer possibilidade de cooperação, pode incentivar ainda mais desconformidades.[28]

De acordo com Fábio Pereira "o contribuinte age em conformidade com a lei tributária não por reconhecer a importância desse comportamento para a sociedade, mas sim em razão da repressão imposta pelas autoridades federais".[29]

No Brasil, o viés do contribuinte como um sonegador em potencial tem sido supervalorizado, sendo a tônica principal das administrações tributária, é o típico caso em que se confunde a parte pelo todo, quando se acredita que a maioria dos contribuintes são sonegadores e isso não é verdade ou, pelo menos, não se pode presumir.

> A relação brasileira entre as Administrações Tributárias federal, estaduais e municipais e os contribuintes tem sido marcada pela desconfiança de ambas as partes. Enquanto o Fisco enxerga apenas sonegadores, os contribuintes identificam autoridades vingativas e oportunistas, sempre dispostas a autuações fiscais.[30]

Por causa desse pensamento enviesado, bons contribuintes são tratados como sonegadores, solapando qualquer ambiente propício para um bom relacionamento entre as partes da relação tributária.

Adiante serão demonstradas algumas evidências que contribuem para o desenvolvimento de um ambiente hostil, policialesco e de extrema beligerância.

2.2.2 Limitações da capacidade de fiscalizar

O modelo de administração tributária tradicional, fundado em critérios eminentemente racionais, tem como ferramentas a serem utilizadas a intensificação dos trabalhos de auditoria e a gravidade das penalidades. Uma política fiscal repressiva, que se baseia no paradigma do crime, busca influenciar os contribuintes a cumprir a legislação por meio do uso da força com foco na maximização de detecção de inconformidades e no reforço da aplicação de punições a situações de evasão fiscal.

---

[28] KIRCHLER, E. **The economic psychology of tax behavior**. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007, p. 188.
[29] SILVA, Fabio Pereira da. Programa "Nos Conformes": uma Avaliação sob a Perspectiva do "Paradigma do Serviço". **Revista Direito Tributário Atual**, n.43. ano 37. São Paulo: IBDT, p. 122-151.
[30] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no brasil. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 474.

Ocorre que, considerando o crescimento das economias capitalistas, os reflexos da globalização, a dinamicidade das operações e a velocidade das informações, esse modelo se mostra cada vez menos eficiente e mais limitado.

A detecção de inconformidades fiscais ainda é um trabalho que se encontra bastante relacionado à realização de auditorias, também conhecidas pelas fiscalizações, que são realizadas, na grande maioria das vezes, pessoalmente por agentes do fisco, *in loco* dentro dos contribuintes.

A fiscalização é iniciada pelo termo de início de fiscalização, em que se fixam os limites do procedimento, como tipos de tributos que serão fiscalizados, período objeto da fiscalização, prazo de conclusão e os agentes responsáveis pelo trabalho.

Após a ciência do contribuinte sobre o procedimento de fiscalização, são requisitados informações, documentos, esclarecimentos, justificativas, tudo com o fim de verificar se a apuração e recolhimento dos tributos se encontra de acordo com a legislação. O procedimento demanda um considerável tempo dos agentes fiscais, tendo em vista que se trata de um trabalho extremamente cauteloso, pois aquele procedimento poderá concluir em uma possível autuação.

Além disso, grandes contribuintes possuem uma estrutura fiscal bastante complexa, com diversas obrigações fiscais, emissão de milhões de documentos fiscais, estruturas societárias intrincadas e algumas vezes até mesmo a compreensão de eventuais planejamentos tributários envolve a perda de um bom tempo de dedicação para compreensão pelo fisco.

O fato é que o trabalho de auditoria ainda ocorre de maneira lenta e custosa, exigindo uma grande quantidade de recursos financeiros, de tempo e de pessoas, especialmente quando se fala de um país das extensões do Brasil, com um complexo sistema de tributário.

A OCDE, sensível às limitações do trabalho de auditoria, tem recomendado às administrações tributárias a buscarem melhores práticas que aprimorem a eficiência de identificação de inconformidades, destacado por Aline Vitalis.

> O problema, contudo, está no fato de que a realização de procedimentos fiscalizatórios é por demais custosa e dispendiosa aos cofres públicos, sendo impossível para a administração fiscal, que detém recursos limitados, realizar auditorias em todas as empresas contribuintes e ainda o fazer em uma periodicidade frequente. Geralmente, os recursos de auditoria das administrações fiscais são utilizados em casos selecionados a partir dos critérios de eficiência, ou seja, que impliquem a possibilidade de maior arrecadação com o menor dispêndio de custos operacionais.[31]

[31] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de janeiro de 2020, p. 11.

No Brasil, diante das limitações de recursos cada dia mais evidente, a RFB tem direcionado suas forças ao acompanhamento e fiscalização de grupos específicos de contribuintes, como dos grandes ou maiores contribuintes, que são responsáveis pela maior parte da arrecadação.

Os maiores contribuintes, embora representem menos de 0,01% do total de empresas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ), responderam, em 2019, por 60% da arrecadação total. Em um contexto de limitação de recursos, é imprescindível o direcionamento desses recursos para onde terá o maior retorno, é uma medida de responsabilidade e eficiência.[32]

De acordo com o relatório de fiscalização da RFB, esse acompanhamento diferenciado tem buscado em grande parte promover um maior índice de conformidade tributária, visando incentivar e facilitar o cumprimento das obrigações tributárias.

Atualmente o monitoramento é regulado pela Portaria RFB nº 4.888, 07 de dezembro de 2020, que tem por objetivos principais subsidiar a RFB com informações relativas ao comportamento tributário desse grupo, atuar preferencialmente em data próxima ao fato gerador da obrigação tributária e promover a conformidade tributária.

Todavia, em que pese o discurso legítimo de um maior auxílio aos maiores contribuintes pela RFB, o que se constata é que esse acompanhamento intensificado tem refletido em autuações de valores extremamente elevados.

Figura 8 – Participação dos grandes contribuintes nas autuações da RFB

Ano	Grandes Contribuintes - PJ	variação ano anterior	Valor total das autuações pela Fiscalização da RFB	Variação Ano Anterior	Participação dos CG nas autuações
2010	R$ 55.737.977.458,00	-0,4%	R$ 84.818.059.397,00	-1,1%	65,71%
2011	R$ 74.560.935.507,00	33,8%	R$ 103.354.779.871,00	21,9%	72,14%
2012	R$ 86.840.125.794,00	16,5%	R$ 108.969.478.480,00	5,4%	79,69%
2013	R$ 152.539.000.000,00	75,7%	R$ 181.616.552.959,00	66,7%	83,99%
2014	R$ 104.238.000.000,00	-31,7%	R$ 144.556.799.956,00	-20,4%	72,11%
2015	R$ 94.659.500.058,00	-9,2%	R$ 125.227.321.703,00	-13,4%	75,59%
2016	R$ 80.716.870.856,00	-14,7%	R$ 117.794.178.958,00	-5,9%	68,52%
2017	R$ 158.017.453.718,27	95,8%	R$ 199.127.165.381,01	69,0%	79,36%
2018	R$ 149.091.525.192,83	-5,6%	R$ 181.587.828.818,51	-8,8%	82,10%
2019	R$ 157.031.279.416,32	5,3%	R$ 196.513.455.587,94	8,2%	79,91%

Fonte: RFB. Relatório Anual de Fiscalização. Resultados de 2019 e Plano de Ação para 2020.

Nos últimos três anos, os grandes contribuintes, objeto principal das fiscalizações,

[32] BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano anual de fiscalização 2020**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

representaram cerca de 80% do valor total das autuações realizadas pela RFB, um número extremamente expressivo e importante para a análise da litigiosidade no Brasil, em que se percebe autuações cada vez mais elevadas em grandes empresas.

Vale ressaltar que, apesar de não haver dados sobre o índice de aderência dos lançamentos mais expressivos, sabe-se que em regra esses contribuintes questionam efetivamente as autuações, pois possuem condições de contratação de grandes bancas de advogados e consultorias extremamente especializadas, ou seja, esse passivo tributário senão totalmente revertido será acompanhado por anos a fio.

Diante disso, questiona-se qual a finalidade real do atual acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes? Auxiliar no processo de conformidade espontânea ou efetivar autuações de valores elevados?

Há de se ressaltar que os grandes contribuintes são quem detém condições estruturais, logísticas e financeiras para buscar estratégias de planejamento tributário, por meio da contratação de consultorias especializadas, sendo atores importantes no contexto da litigiosidade tributária.

Com efeito, são sempre bem-vindas medidas que buscam a eficiência dos recursos públicos, como a atuação estratégica e direcionada de acompanhamento e fiscalização da RFB, porém, essa atuação é direcionada a 0,01% do total de empresas. O que representa que mais de 90% das empresas do Brasil não recebem esse acompanhamento aproximado, muitas vezes, sequer é acompanhada ou sofreu fiscalização nos últimos 5 anos.

Se um dos pilares da política tributária é estimular a conformidade por meio da maximização de detecção de irregularidades, a fiscalização intensificada em menos de 1% dos contribuintes não tem o condão de induzir os outros 99% a se auto regularizarem, uma vez que é baixíssimo o risco de que a grande maioria dos contribuintes seja objeto de fiscalização.

Além disso, a técnica de fiscalização direcionada afeta outro fator importante, a confiança do contribuinte na administração. É que o aumento exagerado de fiscalizações e punições prejudica o relacionamento tributário, pois gera mais resistência, litígios, custos para o contribuinte e para ao Estado. Os contribuintes passam a adotar atitudes negativas em face das autoridades, já que o contribuinte "agraciado" com a auditoria e punição sente-se injustiçado, pois passou a fazer parte de uma minoria, quando maioria se aproveita da mora da administração.[33]

---

[33] SILVA, Fábio Pereira. **Observância tributária**: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 58.

Fábio Pereira elaborou um quadro, por meio do qual ele enfatiza o ciclo vicioso causado por essa postura.

Figura 9 -Ciclo vicioso do rigor da punição

Fonte: Fábio Pereira[34]

Outro ponto importante é o fato de que a política fiscal focada em auditorias não se mostra capaz de motivar de forma eficiente o contribuinte à conformidade para o futuro.

É que, primeiro, a auditoria sempre tem por foco o passado, a fiscalização e cobrança de obrigações tributárias dos últimos 5 anos objeto da fiscalização, buscando alguma inconformidade que o agente fiscal consiga reverter em incremento à arrecadação tributária.

Como o fisco tem se voltado sempre ao passado, os atos que o contribuinte toma no presente deverão ser objeto de uma nova fiscalização, criando um ciclo permanente de fiscalização, como alertado por Carlos Otávio.

> A sanção do fisco, ao término do procedimento de auditoria, tornar-se-á tão anacrônica quanto maior for o avanço tecnológico introduzido nas práticas e estruturas deste contribuinte sancionado. De fato, auditorias determinadas para períodos de anos anteriores, cobrarão conformidade daquele momento e não do momento em curso, quando, possivelmente, as práticas da empresa já tiverem sido reformadas pelas imposições da globalização e da digitalização econômicas. Em casos como estes, que deverão se tornar cada vez mais comuns, o fisco lança e promove arrecadação ou litígio (que perdurará por ainda anos à frente) por fatos passados, restando-lhe, agora, determinar a execução de nova auditoria para um novo período pretérito, ao passo que

[34] SILVA, Fábio Pereira. **Observância tributária**: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 59.

> a conformidade atual de grandes empresas, com vistas à arrecadação de períodos seguintes, não é priorizada pela ação da administração. Em suma, nesta estratégia, o fisco estará sempre um (ou vários) passo(s) atrás.[35]

Além disso, vale alertar que, se os métodos tradicionais de fiscalização já se mostram ultrapassados sob a perspectiva dos negócios tradicionais, quiçá quando se inclui nessa análise a eficiência da administração tributária em face da economia digital.

O tema é tão relevante que diante do avanço rápido dos novos negócios virtuais, que já movimentam cifras financeiras em transferência gigantescas e crescentes, a primeira ação do Plano BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*, é voltada para os negócios digitais. [36]

A ação 1 visa auxiliar as administrações no desenvolvimento de ferramentas que visem combater a perda de receitas: "identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta".[37]

A fluidez natural dos negócios digitais desafia cada vez mais a administração tributária a buscar soluções que se afastem da atuação pessoal e tradicional das fiscalizações e auditorias.

> A constante integração econômica e a diminuição de fronteiras num cenário de acelerado processo de globalização criaram oportunidades para a estruturação de modelos operacionais em escala mundial, ou planejamentos tributários de natureza global – para referir à expressão de Michael Lennard –, que, dentro dos limites legais, permitem que os contribuintes possam transferir seus resultados a jurisdições com regras de tributação mais favoráveis, o que é facilitado pela intensa mobilidade do capital e dos meios de produção[38]

Negócios como internet das coisas (*IoT*), inteligência artificial, big data, comércio eletrônico, serviços de pagamento, *fintechs*, serviços de streaming, cessão de espaço virtual, são temas que desafiam em grande medida os sistemas tributários, em especial as formas de fiscalização.

Não obstante isso, cerca de 30% do pessoal do fisco ainda se concentra nas tarefas

---

[35] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017, Disponível em: <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/02/>. P. 64. Acesso em: 28 de março de 2021, p. 65

[36] O BEPS é um plano de atuação que visa combater esquemas de planejamento tributário abusivos desenhados por empresas multinacionais.

[37] OCDE. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. Paris: OECD Publishing, 2013.

[38] BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf. Acesso em: 03 de abril de 2021.

de auditoria, como se verifica pelos dados obtidos pela pesquisa *Tax Administration* 2017, realizada pela OCDE sobre os países participantes.[39]

Carlos Otávio, ao analisar os meios tradicionais de fiscalização, destaca as limitações de sua eficácia e sua incompatibilidade com o Estado Democrático de Direito.

> A estratégia de atuação tradicional da administração tributária, essencialmente repressiva, baseada em diligências fiscais e auditorias, não parece se ajustar aos objetivos centrais do que se entende, não na ordem internacional em voga, por eficácia. O objetivo de prover os cofres públicos do necessário à execução das políticas públicas deve se submeter a novos valores, mais afeitos ao Estado Democrático de Direito, que exigem, resumidamente: economia de recursos públicos para a tarefa arrecadatória; respeito aos recursos do contribuinte que não dizem com a obrigação tributária; e, sobretudo, aproximação entre fisco e contribuinte para que promovam objetivos mais amplos de desenvolvimento, em benefício de todos os cidadãos.[40]

Reconhece-se que o fisco também tem acompanhado o desenvolvimento tecnológico, adotando meios mais modernos de fiscalização, por meio do cruzamento de dados, uso de inteligência artificial, big data, todavia, a velocidade com que as coisas acontecem no ambiente coorporativo ainda é muito maior do que na administração pública, pelas mesmas razões da limitação dos recursos.

2.2.3 O uso excessivo de multas tributárias

A outra variável utilizada tradicionalmente pelo fisco com vistas a estimular o cumprimento da legislação tributária é o recurso à aplicação severas e rigorosas sanções.

Nesse contexto, o presente estudo relacionou a litigiosidade tributária à aplicação das multas e demonstrou deficiências da utilização dessa variável de forma intensa para o estabelecimento do cumprimento da legislação. Além de se identificar a variedade de multas da legislação, indicou-se também intepretações da RFB/CARF no sentido de estimular sua manutenção, a todo custo, apesar de contraditórios a entendimentos judiciais.

2.2.3.1 As multas tributárias como uma ferramenta de coerção

---

[39] OECD. **Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies.** OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en>. Acesso em: 10 de jan. 2021.

[40] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017, Disponível em: <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/02/>. Acesso em: 28 de março de 2021, p. 65 e 66.

Em um contexto policialesco da relação tributária, o fator multa é algo que enseja diversas discussões. É perceptível que a lista de penalidades da legislação brasileira é bastante extensa. As discussões em torno das multas tributárias no Brasil não se resumem à sua gradação, mas até mesmo se são aplicáveis ou até se é aplicável mais de uma penalidade em concomitância.

A legislação federal brasileira prevê um leque extenso, e muitas vezes confuso, em relação às multas tributárias, multa de ofício de 75% sobre falta de recolhimento de tributos (art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96), multa qualificada de 150%, nos casos de dolo, fraude ou simulação (art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96), chegando ao triplo caso a essa situação seja acompanhada à negativa de responder a intimações no procedimento de fiscalização (art. 44, §2º da Lei nº 9.430/96), multa de mora 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96), multa de 50% por compensação não homologada (art. 74, § 15 e 17 da Lei nº 9.430/96)[41], dentre diversas outras.

Pode-se dizer que há multas para todas as situações, de modo que não são raras as vezes em que se recorre ao art. 112 do CTN[42] para fins de se definir que multa é mais adequada ao caso concreto. Também não são raras as vezes que se questiona o caráter confiscatório das multas no âmbito do Poder Judiciário.

Em um passado não tão distante, não era incomum a instituição de multas com valor superior ao valor do próprio tributo devido, porém essas incoerências foram, e ainda vem sendo em alguns casos, corrigidas pelo STF, no sentido de invalidar penalidades que ultrapassem o valor do tributo, em razão da vedação ao confisco, em respeito ao art. 150, IV, CF/88.[43]

Outra situação que caracteriza muito bem o viés repressivo do fisco brasileiro é o entendimento, sustentado há um certo tempo pela RFB, de que seria possível a aplicação concomitante de multas isolada e de ofício sobre um mesmo fato jurídico.

Dentre os regimes de tributação das pessoas jurídicas possíveis, a legislação prevê

---

[41] A constitucionalidade dessa multa se encontra em discussão no âmbito do STF, Recurso Extraordinário nº 796.939, em sede de Repercussão Geral – Tema 736 - Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.

[42] Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

[43] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551**. Recorrente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ilmar Galvão. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, Publicado: 14/02/2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 754554. Recorrente: Comercial de Alimentos Malagoni LTDA. Recorrido: Estado de Goiás. Relator Min. Celso de Mello. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2013, Publicado: 28/11/2013.

a possibilidade da tributação pelo lucro real, que ocorre quando a empresa pode optar por realizar a apuração desses tributos de modo anual, com antecipações mensais apuradas por estimativas. Ao final do exercício, deve-se proceder com o ajuste do lucro de modo a apurar o tributo efetivamente devido.

A RFB entendeu que, no caso do não pagamento das estimativas, seria cabível a incidência de multa isolada (art. 44, II, Lei nº 9430/96 – 50%), bem como, em concomitância, também seria aplicável multa de ofício (art. 44, §2º, Lei nº 9430/96 – 75%), por falta de pagamento de IRPJ/CSLL apurado no ajuste anual, o que totaliza uma multa final de 125%.

Diante disso, somente em 2014, o CARF, considerando o entendimento reiterado, e com fundamento na teoria da consunção, publicou a súmula nº 105, que consolidou o entendimento no sentido de proibir a aplicação concomitante de ambas as multas.[44]

Contudo, mesmo com a publicação da súmula, ainda subsistem discussões no tribunal administrativo no sentido de se restringir a aplicação do referido entendimento, com vistas a voltar a aplicar a concomitância das multas, como no caso do acórdão nº 9101-005.080 – CSRF / 1ª Turma, em que o contribuinte somente venceu em razão do voto de qualidade.[45]

Por meio do exemplo acima destacado, verifica-se uma intenção clara do fisco de penalizar o contribuinte a todo custo, recorrendo a interpretações repressivas e abusivas, mesmo que o entendimento já tenha sido sumulado em desfavor da tese fazendária, o que mais uma vez deixa claro o caráter litigioso da relação tributária.

Sob a perspectiva das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, ainda cabe mencionar que a densa quantidade de obrigações fiscais dessa natureza prevista na legislação brasileira são potenciais causadoras de conflitos, em que muitas vezes a mesma informação fiscal é prestada diversas vezes por meio de diferentes declarações, o que gera, de forma até recorrente, situações de inconformidade fiscal, objeto de autuações e penalidades.[46]

A título exemplificativo, destaca-se a multa prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91[47], aplicada quando o contribuinte não atende aos requisitos para apresentação de

---

[44] Súmula CARF nº 105 - A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

[45] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Recurso Especial nº 10665.001731/2010-92 - Acórdão nº 9101-005.080 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[46] Sobre o tema dos deveres instrumentais, ainda que doutrina majoritária ainda defenda a responsabilidade objetiva pelas infrações à legislação tributária, ignorando em grande medida aspectos subjetivos e circunstâncias do fato que sejam relevantes para a adequada penalização da conduta, já há posicionamentos, no âmbito do Poder Judiciário, em sentido contrário, especialmente levando em consideração a boa-fé do infrator, conforme TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. **Direito Tributário Atual**, v. 37, p. 30-58, 2017.

[47] Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades: I -

informações, como um *layout* específico exigido no caso da EFD-Contribuições, que é calculada pela aplicação do percentual de 0,5% sobre a receita bruta do período a que se refere a escrituração.

Não se questiona a penalidade em si em face do descumprimento de obrigações acessórias, até porque é o meio efetivo para viabilizar seu cumprimento, todavia vincular a penalidade à receita, dos períodos ou às operações não se mostra uma conduta legítima.

Nesse sentido, o STF, ao analisar a constitucionalidade do art. 71, VII da Lei nº 11.651/1991 do Estado de Goiás, entendeu pela inconstitucionalidade de multa de 25% sobre o valor da operação, uma vez que o seu valor seria superior ao próprio tributo devido.[48]

Pela leitura do julgado, percebe-se que há um certo direcionamento da jurisprudência do STF em resistência às multas que tenham por base de cálculo o valor da operação ou da receita do período.

A multa que tem por base a receita ou as operações do período, independentemente de ser tributada, coloca em discussão a sua própria legitimidade, uma vez que não se encontra aderente ao bem jurídico tutelado, sob pena de se configurar mero instrumento de arrecadação dos entes públicos, afetando sobremaneira a sua legitimidade.[49]

Sobre as multas incidentes em operações não tributadas, Hugo de Brito Machado Segundo alerta "que não é possível exigir do contribuinte que descumpre obrigação meramente acessória multa proporcional ao valor da operação, ou do tributo (se devido fosse), pois não há relação entre o valor da operação e a gravidade do ilícito correspondente".[50]

O STF já reconheceu repercussão geral de caso de aplicação de multa isolada sobre o valor das operações comerciais em que sequer havia tributo devido (RE nº 640452). No caso concreto, o TJRO já havia reduzido a multa de 40% para 5% do valor da operação pelo descumprimento de obrigações acessória que não constitua fato gerador do ICMS, contudo o contribuinte permanece questionando a inconstitucionalidade total da multa.[51]

---

multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

[48] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 754554. Recorrente: Comercial de Alimentos Malagoni LTDA. Recorrido: Estado de Goiás. Relator Min. Celso de Mello. Brasília. Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, Publicado: 28/11/2013.

[49] TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. **Direito Tributário Atual**, v. 37, 2017, p. 30-58.

[50] MACHADO SEGUNDO, Hugo de brito. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.1, p. 63-76, 2012.

[51] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 640452. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - ELETRONORTE. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator Min. Joaquim Barbosa. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2011, Publicado: 07/12/2011.

Sem dúvidas que as infrações à legislação tributária devem ser repreendidas, todavia uma penalização excessiva produz efeitos ainda mais perversos à relação tributária, já marcada pelos problemas da litigiosidade.

As multas se mostram um instrumento extremamente eficaz contra contribuintes que se utilizam das deficiências do sistema tributário para beneficiar seus negócios e superar a concorrência, desviando-se do fim legítimo da norma e incorrendo em abusos de direito, contudo o uso exacerbado dessas estratégias de punição não pode ser a tônica do sistema tributário, sob pena de se prejudicar os bons contribuintes, os transformando em exceções.

Sobre o combate às violações à concorrência desleal, a lei tributária que institui as multas não pode "tomar para si a tarefa reservada pela lei federal na repressão da eliminação da concorrência mediante efeitos confiscatórios decorrentes de sua excessividade." [52]

Assim, percebe-se as multas tributárias no Brasil ainda é um tema longe de ser considerado objetivo, pacífico e tranquilo e se encontra intimamente relacionado a outros problemas trazidos nesse estudo, como o caráter repressivo da administração tributária e a complexidade da legislação.

2.2.3.2 O bônus de autuação como estímulo à litigiosidade

A definição de um critério remuneratório dos agentes fiscais vinculado às autuações, sob o pretexto de se estabelecer metas de eficiência da administração pública, é outro exemplo típico de estímulo à litigiosidade tributária.

O Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira (BEP) foi fruto da negociação entre o Governo Federal e os servidores públicos federais no ano de 2016, que teve por objetivo pôr fim ao movimento grevista que perdurou por meses naquele ano, especialmente no âmbito da RFB.

Em dezembro de 2016, foi editada a Medida Provisória nº 765 que, dentre outros temas, alterou a remuneração de servidores públicos federais, reorganizou cargos e carreiras e instituiu o BEP, que passou a ser pago em parcelas fixas em janeiro de 2017.

O referido programa teve o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de auditor-fiscal da RFB e de analista-tributário da RFB, quais sejam, a fiscalização tributária dos contribuintes.

---

[52] DERZI, Misabel de Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 1ed.São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, p. 319-345.

Logo quando da sua publicação surgiram diversos questionamentos quanto à forma de pagamento do bônus de eficiência, uma vez que a legislação provisória previa como base de cálculo do valor global do bônus o montante da arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela RFB, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias, nos termos do art. 5º, §4º da MP.

A metodologia de pagamento do bônus levou grande preocupação aos contribuintes que, já vítimas da atuação intransigente do Fisco, ficaram receosos de que os auditores interpretassem o dispositivo como um discreto incentivo à autuação tributária, uma vez que era evidente a sua vinculação à bonificação, ainda que essa relação se desse de modo indireto ou até mesmo inconsciente.

Quando da conversão da Medida Provisória nº 765/2016 na Lei nº 13.464/2017, foi excluída a regra da destinação total das multas acessórias para pagamento do bônus de eficiência e passou a prever que o bônus seria financiado pelo dinheiro do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, que, no fim das contas, tem como uma das fontes as multas tributárias. [53]

Até o presente momento, a remuneração varável não foi efetivada em razão da ausência de regulamentação, apesar da regulamentação interna no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio da Portaria RFB nº 31 de18 de janeiro de 2017, o que é insuficiente para sua implantação, de modo que desde janeiro de 2017 os valores são pagos em quantias fixas.[54]

Em termos práticos, ainda que a regra tenha sido suprimida da referida legislação, o bônus de eficiência dos auditores fiscais permaneceu sendo custeado pelas multas tributárias, motivo pelo qual subsistem os questionamentos quanto à caracterização de um incentivo à autuação excessiva, favorecendo o preocupante quadro de litigiosidade.[55]

Outro ponto objeto de questionamento, que interessa à presente discussão, é a percepção do BEP pelos Conselheiros representantes da RFB no CARF, uma vez que a

---

[53] O FUNDAF, antes da destinação ao bônus de eficiência, se destinava a manter o funcionamento do CARF e a custear projetos e atividades de interesse da Secretaria de Receita Federal, nos termos do Decreto-Lei 1.437/1975.

[54] Em 2019, o deputado Coronel Tadeu (PSL/SP) propôs a emenda aglutinativa nº 208 à Medida Provisória nº 899 (MP do Contribuinte Legal), regulamentando o pagamento do bônus de eficiência, de modo a desvincular sua base de cálculo às multas tributária, e estabelecer o limite máximo de 80% do maior vencimento básico do respectivo cargo do servidor. Contudo, o Senado Federal rejeitou a emenda aglutinativa, sob o fundamento de que a circunstância financeira do país não permitia essa regulamentação que impactaria onerosamente nas contas públicas.

[55] Cumpre destacar que o Tribunal de Contas as União (TCU), ao analisar a conformidade do pagamento do bônus de eficiência, por meio da representação nº TC 005.283/2019-1, identificou uma série de irregularidades sob o ponto de vista do Direito Financeiro, como ausência de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, indefinição dos valores estimados de cada beneficiário, definição da base de cálculo a ser definida por lei, incidência da contribuição previdenciária, dentre outros.

remuneração supostamente comprometeria a imparcialidade, exigida nos termos do art. 41, inciso I, Regimento Interno do CARF (Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015)[56], tendo em vista que o julgador teria sua remuneração influenciada pela manutenção das autuações lançadas pela RFB.[57]

O CARF é o órgão responsável pelo julgamento dos recursos contra autuações realizadas pelos auditores da RFB e tem sua composição paritária, formada por representantes dos contribuintes e do Fisco.

O art. 42 do Regimento Interno do CARF prevê que o conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso em que tenha interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto.

O órgão, quando questionado acerca da aplicação do dispositivo mencionado ao caso do bônus de eficiência, manifestou-se por meio de uma interpretação restritiva, entendendo que a aplicação do dispositivo seria direcionada aos Conselheiros representantes dos contribuintes, conforme se destaca os §§ 1º e 2º do referido artigo.[58]

Contudo, há quem defenda que, ainda que indiretamente, os Conselheiros representantes do Fisco possuem interesse na manutenção das autuações, na medida que o julgamento impactará na sua remuneração.

A remuneração de servidores com base em produtividade sobre multas tributárias não é tema inédito e inclusive já chegou ao STF, todavia o mérito não chegou a ser analisado em virtude de superveniente revogação da Lei do Estado do Mato Grosso, que tratava do tema no âmbito estadual, ADI 650/MT, Relator Min. Marco Aurélio.[59]

A Corte Constitucional reconheceu repercussão geral do RE nº 835.291/RO (Tema 0934), sob a relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, que tem por objetivo analisar a

---

[56] Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno: I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

[57] A questão da imparcialidade dos Conselheiros do CARF já foi alvo de intensas discussões, sob a perspectiva dos conselheiros representantes dos contribuintes, o que resultou na regra de que os deveriam se licenciar da OAB.

[58] § 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.
§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos dois anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

[59] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 650. Recorrente: Governador do Estado de Mato Grosso. Recorrido: Governador do Estado de Mato Grosso. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em: 08/04/1992, Publicado: 22/05/1992.

constitucionalidade da vinculação de receita arrecadada com multas tributárias para o pagamento de adicional de produtividade fiscal aos servidores do Estado de Rondônia, que aguarda julgamento[60]

Em pese a vinculação das receitas decorrentes das penalidades tributárias ensejarem diversas discussões em torno da sua constitucionalidade, em cotejo aos dispositivos que vedam a vinculação das receitas, aos princípios da administração pública, como impessoalidade e moralidade, a sua pertinência para o presente trabalho se refere no reflexo dessa metodologia para a litigiosidade tributária.

Em estudo técnico sobre fiscalização tributária e metodologia de remuneração de servidores tributários, o Banco Mundial chegou à seguinte conclusão:

> A related point is the incentive scheme used by tax administrations. International experience suggests that the compensation of auditors should not be linked directly to the volume of audit adjustments and penalties raised by them, as is often the case in audit approaches not based on risk. Providing bonuses mechanically indexed on audit results has been shown (a) to bias audits strongly against taxpayers, undermining the much-needed perception of fairness in the tax system, and (b) to encourage strategic selection behavior (auditors maximizing their bonuses) in environments where the audit selection function is not adequately separated from audit implementation.[61]

O estudo multidisciplinar sugeriu que estruturas remuneratórias como essa implicam em um considerável risco de influência em auditorias contra os contribuintes, bem como incentivos a comportamentos estratégicos por parte dos auditores.

E ainda se destaque que não é necessário que o ato do auditor de lançar o tributo ou a penalidade seja com a finalidade específica e intenção de ter sua remuneração majorada, mas sugere-se que esse processo mental de inclinação em favor da autuação ocorra até mesmo de forma não intencional e inconsciente.

Considerando a situação de extrema insegurança jurídica, marcada pela falta de uniformidade e coerência do sistema jurídico tributário, em que está inserida a relação tributária, não é difícil para o fiscal desenvolver uma interpretação inclinada aos interesses fazendários, mesmo que questionável, e com grandes chances de ser revertida no âmbito administrativo ou judicial, utilizando até mesmo o argumento do risco de responsabilização pessoal em caso de

---

[60] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 835291. Recorrente: Ministério Público do Estado de Rondônia. Recorrido: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em: 14/03/2017, Publicado: 13/05/2017.

[61] VELLUTINI, Charles. Key principles of risk-based audits. In **Risk Based Tax Audits**: Approaches and Country Experiences. Org. KHWAJA, Munawer Sultan; AWASTHI, Rajul e LOEPRIC. Jan. Washington: The World Bank, 2011, p. 16.

se omitir da lavratura.[62]

É bem verdade que tal questionamento esbarraria no argumento de que a atividade do auditor fiscal está estritamente vinculada aos termos da lei, já que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme preceitua o art. 142, § único do CTN.

Contudo, afora fatores externos, técnicos e legislativos, a interpretação da norma jurídica, especialmente a tributária, não é unívoca, o que supunha uma única conclusão possível, veja-se as ideias da moldura da norma, desenvolvida por Kelsen, e da textura aberta da linguagem, Hart.[63]

Por outro lado, deve-se ainda levar em consideração se essas autuações chegam a ser pagas pelos contribuintes, uma vez que o auditor pode ter um incremento na sua remuneração de uma autuação que foi totalmente revertida em favor do contribuinte.

Em suma, não se questiona aqui a adoção de formas de remuneração variáveis como meio de se perseguir a eficiência do serviço público, até mesmo em razão da obediência ao princípio constitucional da eficiência da Administração Pública.[64]

Contudo, em circunstâncias em que é manifesta a atuação do Poder Público por meio do poder de polícia, deve-se sempre proceder com tal análise levando em consideração a proteção dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

A análise de uma política estatal nesse sentido não pode ser realizada exclusivamente sob a perspectiva teórica e legislativa, mas deve ser levado em consideração a realidade fática em que a relação tributária está inserida.

O cenário tributário brasileiro é marcado por uma evidente profusão normativa, legislação extremamente complexa e confusa, um ambiente de demora excessiva na resolução dos conflitos tributários, o que revela uma situação de grande insegurança jurídica, no que diz respeito à interpretação da legislação tributária.

Além disso, ainda é evidente o instável (des)equilíbrio fiscal das contas públicas, em que muitas vezes se coloca em risco até mesmo o salário dos servidores, gerando uma nociva pressão arrecadatória. Em outros momentos, esse desequilíbrio ainda é fator preponderante para julgamentos tributários pelo STF.

---

[62] Veja-se por exemplo casos em que o STF decidiu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições ao PIS/COFINS e, mesmo assim, o CARF mantém os julgamentos favoráveis à inclusão, provocando uma corrida ao Judiciário.

[63] HART, H. L. A. **O Conceito de Direito.** Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009. e KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

[64] Seria contraditória essa postura, tendo em vista que o presente trabalho busca exatamente contribuir para eficiência da administração tributária.

Não se mostra razoável negar a influência de todos esses fatores na cobrança tributária, tendo em vista que é o lançamento tributário é um dos meios tradicionais de se custear o Estado.

No âmbito do CARF, também há o forte receio de os julgamentos serem influenciados por essa política de eficiência administrativa, com consideráveis reflexos para a litigiosidade.

É que, considerando a regulamentação da RFB, o bônus somente será pago aos auditores na medida em que a arrecadação efetiva atingir 90% da receita estimada, ou seja, de nada adianta a produtividade dos auditores da ponta da fiscalização, se o CARF cancelar as autuações, de modo que, assim, nem auditores e nem conselheiros receberiam a parcela variável.

Nesse contexto, questiona-se mais uma vez até que ponto a regra da bonificação influencia no julgamento dos conselheiros representantes do Fisco e, mais uma vez, não somente os que intencionalmente agirem de tal modo, mas até mesmo os que tiverem suas decisões influenciadas inconscientemente.[65]

O resultado esperado é que o órgão de julgamento, influenciado por essa política se encaminhe para um enrijecimento da jurisprudência, por meio de entendimentos cada vez mais favoráveis ao Fisco, provocando ainda mais os recursos ao Judiciário.

O que se defende é que produtividade e eficiência estejam alinhadas com medidas de qualidade e velocidade do trabalho, o emprego de técnicas modernas de fiscalização, soluções inovadoras e criativas, que auxiliem o contribuinte no cumprimento espontâneo da legislação tributária e não que tenham por foco a penalização e a arrecadação.

Em termos quantitativos, as suposições destacadas nesse tópico podem ser comprovadas pelos índices de autuação da RFB no 1º semestre de 2017, ano da consolidação do bônus de eficiência, senão veja-se:

[65] A fim de se demonstrar a influência dos fatores externos no ofício do julgador administrativo, vale relembrar a evidente mudança da jurisprudência do CARF após a operação Zelotes, em que se adotou posicionamentos bem mais conservadores dos julgadores, por receios de responsabilização pessoal, algumas vezes, até de forma inconsciente.

Figura 10 – Crescimento da aplicação de multas

3. Crédito Tributário por segmento ou ocupação profissional

Pessoas Jurídicas	2016		2017		Variação	
	Qtd	Crédito (R$)	Qtd	Crédito (R$)	Qtd	Crédito (R$)
Comércio	652	5.043.152.862	664	13.837.934.929	1,8%	174,4%
Prestação de serviços	692	6.779.851.169	695	5.779.504.726	0,4%	-14,8%
Indústria	840	26.209.377.815	927	31.103.876.491	10,4%	18,7%
Transporte e serviços relacionados	153	1.031.451.931	180	2.101.756.566	17,6%	103,8%
Construção civil	142	7.210.682.149	173	2.769.024.424	21,8%	-61,6%
Serviços de comunicação, energia e água	33	1.446.718.933	35	1.013.625.304	6,1%	-29,9%
Serviços financeiros	60	7.619.794.076	92	5.690.628.070	53,3%	-25,3%
Sociedades de Participação	45	1.841.545.015	44	3.867.945.458	-2,2%	110,0%
Outros setores	276	1.653.775.007	412	2.533.744.864	49,3%	53,2%
Total Fiscalização Pessoa Jurídica	2.893	58.836.348.957	3.222	68.698.040.832	11,4%	16,8%
Lançamento de Multa PJ	73	85.553.414	141	185.541.372	93,2%	116,9%
Total Revisão de Declarações PJ	1.827	1.608.439.442	2.798	1.788.395.439	53,1%	11,2%
Total Geral Pessoa Jurídica	**4.793**	**60.530.341.813**	**6.161**	**70.671.977.643**	**28,5%**	**16,8%**

Fonte: Resultado da Fiscalização da RFB – 1º Semestre de 2017

Conforme se pode verificar, o lançamento de multas sofreu uma variação de 93,2%, em relação à quantidade de autuação, e de 116,9% em relação ao montante do crédito tributário.

Ainda que não se possa afirmar com certeza que o aumento das autuações de multas decorreu da expectativa de pagamento do bônus de eficiência, diante do contexto da relação tributária, há uma "mera" expectativa que os fatos não sejam apenas coincidências.

Desse modo, resta evidenciado o quanto perigoso é a vinculação de remuneração dos servidores fazendários para a litigiosidade tributária, especialmente porque o bônus, ainda que não tenha a função principal, carrega consigo essa indesejada de consequência do uso frequente de penalidades questionáveis até mesmo como meio de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, pelo medo.

2.2.3.3 O REFIS e o devedor contumaz

Além dos problemas já destacados no tocante ao tratamento das multas tributárias no Brasil, vale ainda ressaltar uma contradição relevante que envolve o uso intensivo das penalidades pela administração tributária e os parcelamentos especiais.

Popularmente conhecidos por REFIS, os parcelamentos especiais são grandes programas de regularização fiscal caracterizados pelo alongamento do prazo para pagamento de tributos e a redução de juros, multas e encargos legais, que chegam muitas vezes em 100% de desconto.

Nos últimos 20 anos, somente no âmbito federal, a União Federal instituiu cerca de

40 programas de parcelamentos especiais. [66] As justificativas para a instituição dos programas envolvem o auxílio do governo aos contribuintes a se regularizarem, bem como viabilizar uma arrecadação adicional para assegurar, muitas vezes, um superávit do governo.[67]

Não há dúvidas de que a concessão de condições especiais para a quitação de dívidas tributárias estimula uma maior arrecadação por parte do Estado, todavia, conforme aponta Luís Eduardo Schoueri, apesar de reconhecer os benefícios dos programas, deve-se reconhecer a sua prejudicialidade, em especial o incentivo à inadimplência.[68]

É que o contribuinte que adimpliu tempestivamente os seus tributos acaba por ser prejudicado em detrimento do devedor que poderá regularizar-se mesmo após vários anos em condições até melhores que o contribuinte que agiu tempestivamente. Como esses programas têm sido instituídos de forma bastante recorrente, muitos contribuintes já os consideram em sua atividade econômica, planejando uma inadimplência controlada, conseguindo repassar preços bem menores do que os concorrentes.

Além disso, nos casos em que há fraude, conluio, simulação, a injustiça provocada pelo REFIS é ainda maior, visto que nesses casos as multas são agravadas e quando amortizadas pelas anistias previstas nas leis geram ganhos ainda maiores do que os contribuintes que simplesmente deixaram de pagar o tributo, praticamente anulando o efeito da multa agravada.

Por outro lado, Sérgio André Rocha pontua que, de certo modo, a proliferação de REFIS pode ser interpretada como uma reação das forças econômicas contra o modelo punitivo de gestão fiscal que se encontra no status atual, de forma que o REFIS acaba por anular um ponto de apoio da política repressiva, que são as multas, enfraquecendo a coerção e a própria credibilidade do Estado.[69]

Desse modo, os parcelamentos especiais, junto das demais circunstâncias agravantes do sistema tributário brasileiro, tem conferido um tratamento privilegiado aos devedores contumazes.

Os devedores contumazes podem ser caracterizados por ser aqueles que deliberadamente deixam de cumprir com suas obrigações tributárias para concorrer com preços bem menores, são aqueles que agem por meio de uma inadimplência substancial e reiterada.

---

[66] BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais.** Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf, p. 01. Acesso em: 28 de março de 2021.

[67] Isso somente no âmbito federal, a recorrência é igualmente elevada na concessão de parcelamentos especiais pelos Estados e Municípios.

[68] SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 232. São Paulo: Dialética, jan. de 2015, p. 103-115.

[69] ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 513.

Esses contribuintes atuam considerando com os parcelamentos especiais frequentes, com a ineficiência das fiscalizações, com a complexidade da legislação, com a demora na solução dos litígios, de modo que financiam suas atividades empresariais com dinheiro público que seria destinado ao pagamento dos tributos. E, o pior, diante de todo o exposto, conseguem sobreviver por um bom tempo, obtendo lucros e resultados ilegais e muitas vezes ocultando o patrimônio das eventuais cobranças.

Essa postura gera um cenário de extrema injustiça, onde os bons contribuintes, adimplentes, são prejudicados, em detrimento daqueles que fazem da essência do seu negócio o descumprimento da legislação.

Os devedores contumazes atuam de forma abusiva, escondendo-se por trás das garantias constitucionais dos contribuintes, constituídas para proteger os bons contribuintes, de modo que quando fisco passa a atuar de modo mais efetivo socorrem-se de interpretações já consolidadas pelo judiciário como as sanções políticas.

Recentemente, o plenário do Supremo, na ocasião do julgamento do recurso em *habeas corpus* nº 163.334 fixou a seguinte tese: "o contribuinte que de forma contumaz e com dolo de apropriação deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente de mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º inciso II da lei 8137/1.990".

O entendimento sofreu críticas pois como não há uma legislação nacional que defina o conceito e os critérios para se caracterizar o devedor contumaz, há o receio do entendimento ser utilizado contra devedores eventuais, que não estão cumprindo tempestivamente com os seus pagamentos de tributo por estarem passando por alguma crise financeira.

Atualmente há dois projetos de lei que visam regulamentar o tratamento a ser conferido ao devedor contumaz, o PLS nº 284/2017, no Senado Federal, que visa regular o art. 146-A da CF/88, e o projeto de lei nº 1646/2019, na Câmara dos Deputados, que dentre outros temas visa qualificar esse devedor estabelecendo medidas para seu combate.[70]

Ambos os projetos convergem para a ideia de que nos casos de devedores contumazes, uma vez oportunizada a regularização voluntária e não atendida, a administração tributária deve sim atuar de forma repressiva e rígida, de modo a evitar até mesmo que outros contribuintes sejam instigados a agir de tal modo.

[70] Por outro lado, diversos estados e municípios já regulamentaram o tema, o que gera uma situação de insegurança jurídica em face da profusão de conceitos e critérios utilizados pelos entes tributantes.

> No entanto, também no modelo de regulação fiscal cooperativa devem ser identificados os comportamentos de non compliance e, em caso de intransigência ou deliberada conduta de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, faz-se necessária a aplicação de sanções punitivas, até para evitar a corrosão do sistema cooperativo propugnado, fundado também na solidariedade. A esse respeito, em relação aos contribuintes recalcitrantes, propugna-se a severidade na punição, ressaltando a influência econômica do risco nestes casos[71]

Outrossim, além dos prejuízos de arrecadação, o comportamento dos devedores contumazes tende a influenciar os demais contribuintes que, ao constatarem que a maioria das pessoas deixa de pagar tributos e não são penalizadas por isso, não se sentem inclinadas a cumprir com suas obrigações fiscais. O estigma social do descumprimento é reduzido, o que tende a aumentar a evasão, propagando-se o comportamento de inconformidade.[72]

Em suma, a recorrência dos parcelamentos especiais ocasiona consideráveis prejuízos ao bom relacionamento tributário, visto que afeta a confiança que o bom contribuinte nutre pelo Estado, que é preterido em relação ao devedor contumaz, que tem a oportunidade de se regularizar com descontos generosos e por prazos alongados, o que gera reflexos ainda importantes para a concorrência.

2.2.4 O lançamento sem culpa

O termo "lançamento sem culpa" foi cunhado pelo professor Everardo Maciel, ex-secretário da Receita Federal, em uma exposição sobre a litigiosidade brasileira e os meios alternativos de solução de conflitos, oportunidade em que relatou ter percebido de forma cada vez mais crescente a ocorrência de lançamentos tributários de valores excessivos sem uma base minimamente razoável de fundamentação. [73]

Everardo Maciel fundamentou que esse hábito ocorre devido a inexistência de sucumbência administrativa, além do que consiste em uma estratégia dos agentes fiscais de se resguardarem de eventual responsabilização sobre eventual representação por prevaricação. Na dúvida, lavra-se o auto de infração contra o contribuinte e ele que demonstre a sua

---

[71] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de janeiro de 2020, p. 18 e 19.

[72] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de janeiro de 2020.

[73] FGV DIREITO SP. Mediação e Arbitragem no Direito Tributário: Desafios e limites institucionais. Youtube, 02/05/2018.Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=OOpUzBzqU2k&t=2026s&ab_channel=FGVDIREITOSP. Acesso em: 10 de maio 2020.

insubsistência. [74]

Se, eventualmente, o lançamento for considerado improcedente, pouco se tem notícias de responsabilização do Estado ou do agente do fisco, independentemente de esse lançamento ter sido realizado fora dos ditames legais por algum abuso estatal.

Do ponto de vista penal, apesar da conduta de excesso de exação ter crime expressamente tipificado, art. 316, §1º do Código Penal Brasileiro, é bastante incomum a responsabilização de algum agente do fisco nesse sentido.[75]

Uma pesquisa rápida no site do STJ com o termo "excesso de exação", limitada à Terceira Seção, 5ª e 6ª Turmas, que julgam matéria criminal, revela essa premissa, quando simplesmente retorna 13 acórdãos, na sua maioria discutem questões relativas à prisão e sequer adentram à materialidade do crime.

Do ponto de vista civil, o dano tributário, aqueles decorrentes dos atos da administração tributária, ainda é pouco debatido no cenário nacional, contudo o professor Hugo de Brito Machado, há muito defende a responsabilidade pessoal do agente, ao examinar que a responsabilidade objetiva do Estado não se mostrar suficiente a coibir os abusos. Eventual responsabilização pessoal somente ocorreria pela via da ação regressiva, o que se sabe também ser bastante incomum. [76]

A hipótese de o contribuinte prejudicado acionar o agente fiscal diretamente por danos tributários causados além de ter efeito preventivo, pois somente desse modo o agente teria o receio de ser efetivamente punido pelos abusos cometidos, ainda se fundamenta no excesso de poder, tendo em vista que se praticou ato fora dos ditames legais, ou seja, o agente não agiu em nome do Estado, mas pessoalmente o justifica sua responsabilização pessoal.

De acordo com os relatórios recentes do CARF, pouco mais de 50% dos recursos voluntários contra decisões das DRJ's são revertidas em favor do contribuinte, o que demonstra um baixo índice de aderência das autuações.[77]

A fim de tornar mais próximo do senso comum o perigo do problema, imagine que

---

[74] No âmbito judicial, há de se destacar o risco de honorários sucumbência à Fazenda Pública, que, até o CPC/2015, sequer era levado a sério pela jurisprudência, de modo que na maioria das vezes o Judiciário entendia por condenar equitativamente a Fazenda Pública, na maioria das vezes, com vistas a proteger o Estado.

[75] Do ponto de vista penal, para essa conduta, há tipificado o crime de excesso de exação, art. 316, §1º do Código Penal Brasileiro, contudo é bastante incomum a responsabilização de algum agente do fisco em relação a esse crime.

[76] MACHADO. Hugo de Brio. Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. **Revista dialética de direito tributário** n. 95. São Paulo: Dialética, 2003.

[77] BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Relatório de Decisões do CARF**. Janeiro a dezembro de 2016. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf, p. 08. Acesso em: 10 de fevereiro de 2021.

do total de pessoas acusadas pela polícia pelo cometimento de crimes 50% fosse considerado inocente. Certamente esse dado causaria uma sensibilidade bem maior.

Além disso, cumpre ainda relembrar que, nem todos os contribuintes se irresignam contra as autuações, muitos outros preferem proceder imediatamente com o pagamento ou se beneficiar de algum parcelamento especial, sem levantar quaisquer questionamentos contra o lançamento realizado.

A presente questão encontra fundamento no art. 142 do CTN que ao tratar do lançamento tributário atribui à autoridade administrativa a competência privativa para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, classificando atividade administrativa de lançamento como vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O cerne da discussão se encontra na parte final do dispositivo em questão, uma vez que os agentes fiscais com vistas a se resguardar de eventuais responsabilizações, justificam a realização de lançamentos temerários. Em contrapartida, as autoridades fiscais sempre destacam que, caso o contribuinte não concorde, ou entenda que tem razão, pode ingressar com a defesa administrativa e até judicial.

A questão é que o crédito está constituído, ainda que não definitivamente, a acusação está feita, a injúria, ou até em alguns casos a calúnia, contra a imagem do contribuinte está concretizada, de modo que o simples argumento, você pode se defender não é suficiente para desconstituir esses prejuízos.

Essa estratégia de se resguardar dos agentes fiscais tem impactos consideráveis sobre o problema da litigiosidade tributária, especialmente quando essa situação está inserida em um cenário de pressão arrecadatória, com eventuais premiações pela aplicação de multas, um contexto marcado pela excessiva e complexa legislação tributária, somado à elástica demora na conclusão de processos tributários, e, por conseguinte, uma dificuldade enorme em se estabelecer um ambiente coerente de segurança jurídica.

Transfere-se para o contribuinte grande parte do custo do contencioso tributário, tendo em vista a duração excessiva do processo e o custo com contratação de advogados, consultores, auditorias, garantias, no caso de discussão judicia judicial, estando ainda sujeito a riscos de perda de prazos e demais formalidades.

O Estudo da ETCO/EY demonstrou que nas demonstrações financeiras de sociedades anônimas de capital aberto há uma alta representatividade do contencioso tributário, representando mais que o dobro dos litígios nas esferas cível e trabalhista. Em alguns casos, ele

chega até a ultrapassar o valor de mercado da companhia.[78]

Além desse custo, Everardo Maciel destaca o dano patrimonial virtual que o passivo tributário representa ao contribuinte, quando do seu reconhecimento nos seus documentos contábeis, como o balanço das empresas, a necessidade de realizações de provisões, o que afeta diretamente os resultados e lucros.

Por ouro lado, conforme já visto, o contencioso tributário encontra-se consideravelmente sobrecarregado. O revés para administração pública e que esse cenário enseja consideráveis gastos com pessoal das DRJ's, com a estrutura do CARF, com o trabalho administrativo de apoio à atividade julgadora, gastos com atuação de procuradores e magistrados.

A estratégia de atribuir o ônus do lançamento ao contribuinte é ainda mais preocupante pois ocorre como se o agente do fisco pudesse "errar" em favor do Estado e somente o erro contra o Estado fosse capaz de coagir o agente a dedicar um pouco mais de cuidado no seu ofício, sendo mais criterioso e razoável. Se é para "errar", que erre em favor do Estado, tipicamente a parte mais forte da relação.

Outro problema relacionado ao receio de responsabilização do agente fiscal pelo lançamento tributário é a complexidade da legislação tributária, muitas vezes imprecisa e obscura. Não é incomum a mudança abrupta de entendimentos pelos tribunais superiores acerca da interpretação da legislação. Eventualmente, uma interpretação utilizada pelo auditor fiscal que hoje plenamente aceita, poucos anos depois pode se tornar um entendimento minoritário e aquele lançamento ser totalmente anulado.

Cumpre relembrar que a insegurança jurídica é criada pelo próprio Estado, responsável por editar a legislação, inclusive por meio de normas infralegais, como portarias, instruções normativas, dentre diversas outras espécies.

Hugo de Brito Machado defende que, na prática, o ônus da insegurança é inteiramente imposto ao contribuinte, que está submetido a pesadas sanções em caso de descumprimento da legislação. Nesse caso, o correto seria essa insegurança também pesar contra o agente fiscal.[79]

O lançamento sem culpa, geralmente vem acompanhado da justificativa dogmática relacionada a uma interpretação literal do princípio da legalidade, como o ato do lançamento

---

[78] ETCO. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Estudo Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf. Acesso em: 10 de fevereiro de 2021.

[79] MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 227.

tributário é atividade vinculada, o agente fiscal não teria outra escolha senão proceder com a cobrança do tributo.

Contudo, o que se verifica é que o agente do fisco, muitas vezes, adota uma interpretação limitada do princípio da legalidade, realizada sob a perspectiva formalista e literal, quase sempre em favor do fisco.

Sob esse ponto de vista, Marco Aurélio Greco ao analisar a evolução de interpretação do princípio da legalidade tributária identificou uma sintomática transformação da lei de instrumento de libertação e proteção em instrumento de dominação.

De acordo com o autor, o princípio da legalidade, na sua gênese, inclusive no âmbito tributário, estava intimamente relacionado à ideia de libertação dos cidadãos e de limitação ao poder do estado.

> ao se conceber o fenômeno tributário apenas da perspectiva do binômio autoridade/liberdade e vista a tributação como atividade que atinge o patrimônio individual – por razões históricas de todos conhecidas que veem do relacionamento súdito/rei e da formação dos parlamentos –, a legalidade assumiu um papel de proteção e defesa do contribuinte contra pretensões do detentor do poder no sentido de obter recursos financeiros pelo simples exercício do seu poder de fato[80]

Como se vê, o princípio da legalidade tributária teve sua gênese como garantia do contribuinte em face do poder estatal, por não ser mais permitido tolerar cobranças tributárias decorrentes da vontade do rei, mas o tributo deveria ser legitimado pela vontade democrática, materializado por meio da lei, o que o autor chamou de "Legalidade-Libertação".[81]

Contudo, o autor identificou que houve um direcionamento da interpretação da legalidade, por um viés formalista, de modo que a garantia do contribuinte passou a ser utilizada para servir aos interesses arrecadatórios do Estado, senão vejamos.

> o cultivo à legalidade pura abriu espaço para que uma lei – agora não passível de contestação, posto que bem formulada – veiculasse os mais diversos conteúdos com a característica comum de proteger o interesse arrecadatório do Estado mediante criação de novos institutos ou atribuição de maiores prerrogativas ao crédito tributário cuja interface é a imposição de restrições e a perda de espaço para as liberdades do cidadão[82]

Ainda que o autor direcione sua visão para a perspectiva legislativa, é perfeitamente

---

[80] GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 102 - 103.
[81] GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.
[82] GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. Legalidade e tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 108.

aplicável a analogia a atividade do agente fiscal, responsável por executar a lei. A essa situação Marco Aurélio chamou de "Legalidade-Dominação". A lei, antes meio de proteção do cidadão, passa a ser usada contra o contribuinte.

A interpretação fiscalista tem sido a regra a ser aplicada, independentemente se o CARF possui entendimento contrário, se há súmula vinculante do ou tese repetitiva adotada pelo Min. da Economia, o que muitas vezes justifica o índice de 50% de decisões revertidas em favor dos contribuintes.

Por fim, Marco Aurélio defende a superação desse paradigma da legalidade em direção a trazer ao debate tributário uma perspectiva mais cidadã e democrática, senão vejamos.

> é transformar o debate tributário de modo que seu foco passe do tributo em si para a tributação como um todo e, com isto, alimentar a democracia em sua mais pura expressão para que o contribuinte deixe de ser o objeto da lei (seu sujeito submetido) para se tornar o agente motor da construção dos destinos da sociedade. (...)
> uma ação direcionada à aprovação de regras em sintonia com os valores, princípios e objetivos constitucionais, pois estas levarão à mudança e à construção de um desenho distinto do relacionamento fisco/contribuinte[83]

A proposta do autor, a qual denomina de "Legalidade-Emancipação", possui importantes contribuições para a ressignificação do relacionamento fisco contribuinte, com vistas a tornar a relação tributária mais humana e que se reconheça a importância do contribuinte, de modo que a arrecadação deixa de ser o fim último da relação tributária.

Diante de um fisco eminentemente repressivo e policialesco, é essencial ferramentas efetivas de controle do exercício da atividade dos seus representantes, sob pena de tornar o relacionamento tributário ainda mais delicado e inclinado ao cometimento de abusos, de modo a responsabilizar os abusos denominados como lançamento sem culpa.

2.2.5 Ainda as sanções políticas

As sanções políticas são outras situações bastante conhecidas pelo contribuinte brasileiro e que retrata muito bem a postura repressiva do fisco. As sanções podem ser definidas como meios coercitivos de cobrança indireta de tributos, em desrespeitos às regras legais de cobrança, por isso violadores de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Hugo de Brito Machado destaca diversos exemplos de situações que vem a se caracterizar como sanções políticas:

---

[83] GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). Legalidade e tipicidade no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 109 e 110.

> São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros[84]

Por meio das sanções políticas, o fisco busca compelir o contribuinte ao recolhimento do tributo, sem o respeito ao devido processo legal, mas se utilizando de meios indiretos de cobrança que colocam em risco a própria atividade econômica dos contribuintes ou o exercício profissional, o que faz com que o contribuinte se desespere e recolha imediatamente o tributo, que sequer se sabe se é devido.

Contudo há de se considerar que, no âmbito do Estado de Direito, a legitimação da cobrança do crédito tributário passa pelo respeito devido processo legal, bem como pela regra da inafastabilidade do aceso ao judiciário, seja pela obediência das regras do processo administrativo fiscal, seja pelo meio apropriado de cobrança judicial, no caso tributário, conhecido pela execução fiscal.

Por se caracterizarem cerceamento do livre exercício da atividade econômica, bem como pelo desrespeito ao devido processo legal (art. 5º, inciso LIV), é que o STF, nos termos dos arts. 5º, inc. XIII e 170, parágrafo único das CF/88, de modo reiterado e consolidado, considera medidas dessa natureza como inconstitucionais, inclusive por entendimento sumulado.[85]

Hugo de Brito Machado destaca que as sanções políticas remontam no Brasil à Era Vargas, ou seja, medidas dessa natureza estão intrinsecamente relacionadas a posturas autoritárias e repressivas, em que se percebe a intenção de arrecadar o tributo a todo custo, mesmo que isso inviabilize a atividade econômica do contribuinte, como se quisesse que preponderasse a máxima de que "os fins justificam os meios".[86]

No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira esclarece que sanções políticas caracteriza execução de dívidas pelo fisco com "suas próprias mãos" e "sanções políticas são

---

[84] MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, mar. 1998, p. 46-47.

[85] Súmula nº 70/STF - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo; Súmula nº 323/STF - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.; Súmula nº 547/STF - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

[86] MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, mar. 1998.

resquícios do *ancien régime* anterior à Revolução Francesa, não se justificando no atual Sistema Tributário Nacional".[87]

Diante dos fatores que vem sendo trabalhados no presente estudo como, pressão arrecadatória, deficiências da execução fiscal, limitações de recursos e de pessoal para fiscalização, o fisco acaba seduzido por promover um atropelamento das regras em prol de uma arrecadação efetiva.

As sanções políticas mostram mais um sintoma do nível de hostilidade da relação tributária, em que o contribuinte se vê frequentemente ameaçado a sofrer medidas autoritárias na cobrança do tributo, apesar do avança do Estado de Direito Democrático, tendo que recorrer ao Poder Judiciário para ver resguardados seus direitos fundamentais.

2.3 A profusão normativa tributária

Quando o contribuinte não está inclinado a, voluntariamente, pagar o tributo devido, vigiado por agentes do fisco que são premiados pelas multas aplicadas e, muito raramente são responsabilizados pelos eventuais excessos contra o contribuinte, torna-se ainda mais difícil de se chegar a uma solução adequada quando esses fatores permeiam um ambiente de insegurança jurídica.

No caso do Brasil, boa parte da insegurança jurídica é causada preponderantemente da complexidade da complexidade da legislação tributária, seja em razão da imprecisão da regra a ser aplicada seja em razão do uso excessivo do poder regulamentar das administrações tributárias.

Já é uma informação de conhecimento comum que o Brasil é um dos países que mais possui normas tributárias. De acordo com o último estudo do IBPT "Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 Anos da Constituição Federal de 1988", desde a constituição de 1988, já foram editadas 419.387 normas tributárias, nas três esferas de competência (Federal, Estadual e Municipal), isso representa 13,07% do total de normas editadas no Brasil. [88]

Do total de 419.387 normas tributárias, apenas 6,82% (28.602) estavam em vigor em setembro de 2020, o que demonstra uma baixa sobrevivência da norma tributária no Brasil, bem com um elevado percentual de mudança normativa.

---

[87] NOGUEIRA, Ruy Barbosa**. Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 296.

[88] Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 32 Anos da Constituição Federal de 1988, 2020. Disponível em: https://ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/. Acesso em: 10 de fevereiro de 2020.

A competência tributária no Brasil é exercida por todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o que multiplica a quantidade de fontes originárias normativas, lei, medidas provisórias, decretos, decretos legislativos, tratados, convenções internacionais.

Além das normas típicas, ainda existem as normas complementares de observância obrigatória, conforme previsto no art. 100 do CTN, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Sobre esse aspecto, pode-se dizer que no Brasil os órgãos de fiscalização são bastante atuantes no exercício atípico de regulamentação infralegal, ao emitir diversas espécies de atos como portarias, instrução normativa, parecer normativo, atos declaratórios, normas técnicas, soluções de consultas.

Inclusive não são raros casos em que o exercício do poder de regulamentar acaba extrapolado, que acabam por restringir direitos e garantias dos contribuintes assegurados pela Lei ou pela Constituição.

Apesar de relativamente esquecido, o art. 212 do CTN determina como obrigação das administrações tributárias a expedição de decreto com a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

A obrigação é medida que visa oferecer ao contribuinte, segurança, transparência, racionalidade e uniformidade, de modo a facilitar o cumprimento da legislação tributária. Contudo a norma totalmente esquecida pela grande maioria dos entes políticos, uma vez que prevalece a falta de clareza, objetividade e consolidação da legislação tributária.[89]

Hugo de Brito Machado é peremptório ao pontuar que a norma decorrente do art. 212 é de aplicação direta e imediata, visto que não possui natureza programática ou transitória.

> Realmente, esse dispositivo não se limita a estabelecer princípios. Muito pelo contrário, ele alberga uma típica prescrição de conduta. Diz que os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão ... Dúvida, portanto, não pode haver, de que expressa uma norma jurídica no sentido estrito, rigorosamente técnico, que tem essa expressão na Teoria Geral do Direito. É sem nenhuma consistência, portanto, qualquer

[89] A título exemplificativo, pode-se citar o Regulamento do Imposto de Renda (RIR). Contudo mesmo assim a norma não é cumprida, posto que a consolidação tem ocorrido de forma esparsa, o regulamento atual, Decreto nº 9.580, é de 2018, e o anterior, Decreto nº 3.000, é de 1999.

> argumento que pretenda negar-lhe efeito normativo a pretexto de que se trata de norma programática. (...)
> O art. 212 do Código Tributário Nacional, diversamente, estabelece um dever a ser cumprido no prazo de 90 dias da entrada em vigor do Código, e ainda, anualmente, até o dia 31 de janeiro de cada ano subsequente. Cuida-se, como facilmente se vê, de um dever duradouro, sem prazo para terminar, que não tem de nenhum modo o caráter da transitoriedade.[90]

Acerca do descumprimento da norma que prevê a obrigação da consolidação anual da legislação, o autor defende minimamente a aplicação das seguintes sanções: a exclusão do direito de impor penalidade ao sujeito passivo da obrigação tributária que deixar de observar a norma da legislação tributária não consolidada e a indenização, ao sujeito passivo da obrigação tributária, dos danos que tenha sofrido em decorrência da insegurança gerada pela ausência daquela consolidação.[91]

Por fim, Hugo de Brito ao enfatizar a necessidade e utilidade da consolidação alerta que o cumprimento desse dever é o mínimo que o Poder Público poderia fazer para minimizar os efeitos negativos da inflação legislativa que a rigor impede o contribuinte de conhecer os seus deveres tributários.

Segundo Gilberto Luiz do Amaral, coordenador do IBPT, a consolidação das normas tributárias nos países desenvolvidos é um hábito comum.[92]

> Em países desenvolvidos, quando uma norma é modificada, ela é compilada, agrupada de maneira que se consiga se verificar o que está em vigor no seu conjunto. Aqui não, elas são esparsas. Pode haver mudança de tributo em lei que trate de outro assunto, os famosos contrabandos. Se são editadas muitas normas por ano, se elas são de péssima qualidade e não há compilação, contribui para gerar muito contencioso.[93]

Essa excessiva profusão normativa tributária tem efeitos prejudiciais diretos desenvolvimento econômico do país. Hoje as empresas precisam dedicar considerável quantidade de recursos de pessoal e tempo para estar totalmente em conformidade com a legislação tributária, que além de extensa muda constantemente, com o fim de evitar autuações por parte das administrações tributárias.

---

[90] MACHADO, Hugo de Brito. Consolidação das leis de cada tributo. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/3140. Acesso em: 18 jun. 2021.
[91] MACHADO, Hugo de Brito. Consolidação das leis de cada tributo. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/3140. Acesso em: 18 jun. 2021.
[92] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. III. p. 921.
[93] Uma em cada cinco normas federais criadas são da área tributária. Folha de São Paulo 21/10/2020. Folha de S. Paulo, São Paulo, 20 de junho de 2018. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/10/uma-em-cada-cinco-normas-federais-surgidas-desde-a-constituicao-teve-como-tema-a-area-tributaria.shtml. Acesso em: 23 de março de 2021.

O Brasil no último relatório *Doing Business* 2020, publicado pelo Banco Mundial em outubro de 2020, caiu para a 124ª posição no ranking de ambientes para fazer negócios, de um total de 190 países, ficando atrás de todos os países que compõem o BRICS.[94]

Um dos critérios avaliados no referido estudo é o pagamento de imposto, que avalia os impostos e contribuições obrigatórias que uma empresa de médio porte deve pagar ou reter em um determinado ano, assim como a carga administrativa relacionada aos pagamentos. Sem dúvidas, a complexidade da legislação é um fator preponderante nessa avaliação, em que o Brasil figura na posição 184ª de um total de 190 países.

3 CONFORMIDADE FISCAL COOPERATIVA: UM NOVO MODELO DE RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

O problema da litigiosidade tributária tem sido uma questão relevante em muitos países, especialmente no Brasil. Diante disso, propostas que visem aprimorar o relacionamento fisco-contribuinte e tornar o ambiente tributário mais cooperativo tem ganhado importância, com positivos impactos no ambiente de negócios e no desenvolvimento econômico.

As reflexões realizadas no capítulo 1 identificaram que parte das causas da litigiosidade no contexto tributário encontra fundamento na premissa do paradigma do crime, fundada na percepção do fisco de que o contribuinte é sempre um sonegador em potencial, de modo que a ferramenta utilizada prioritariamente para estimular a conformidade tributária é a força e o receio de punição.

Demonstrou-se a insuficiência dessa metodologia, especialmente aliando-se a outros problemas que estariam diretamente relacionados com a postura repressiva do fisco, como a complexidade da legislação, as sanções políticas, a recorrência dos parcelamentos especiais, dentre outros.

Nesse contexto, apresenta-se como contribuição para a solução dos problemas objeto do presente estudo, a conformidade fiscal cooperativa, que consiste no estabelecimento de um novo relacionamento entre fisco e contribuinte, pautado na confiança, segurança e transparência, o que, em tese, viabilizaria ganhos para os dois lados da relação.

Com isso, nesse capítulo, inicialmente destacou-se a evolução teórica acerca dos estudos sobre o comportamento dos contribuintes, em que se identificam as limitações do paradigma do crime e se propõe uma complementação da atuação da administração tributária,

---

[94] THE WORLD BANK. **Doing business 2020**: Comparing Business Regulation in 190 Economies. Disponível em: https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/32436. Acesso em: 18 fev. 2021.

por meio da implementação do paradigma do serviço.

Em seguida, traçou-se um breve histórico acerca do surgimento e desenvolvimento da ideia da conformidade fiscal cooperativa no âmbito da OCDE, visto que a dificuldade de engajamento dos contribuintes no cumprimento da legislação se mostrava um problema comum no âmbito interno dos países, além do que já mostrava reflexos no cenário internacional, por meio dos planejamentos fiscais das grandes empresas.

O cerne do capítulo então é a apresentação conceitual da conformidade fiscal cooperativa, delineando as suas premissas, formas de implantação, os benefícios, limites e os desafios, finalizando com a exposição de exemplos da experiência estrangeira sobre o tema, que tem sido objeto de avaliação pela OCDE.

3.1 A complexidade do comportamento do contribuinte e o paradigma do serviço

Com o avanço dos estudos sobre o comportamento humano, verificou-se que o paradigma econômico clássico se mostrava limitado e inadequado para explicar algumas situações. Percebeu-se que não são raras situações em que os contribuintes cumprem voluntariamente suas obrigações tributárias, sendo de baixo efeito medidas de cunho coercitivo.

Em outras situações, verificou-se que o fator financeiro racional não era tão preponderante para o contribuinte conforme o esperado, sendo outros os critérios que influenciaram mais fortemente o contribuinte a cumprir a norma. Diante disso, restou demonstrado que o homem não é um sujeito totalmente racional, que age essencialmente por receio de punições.

A título de exemplo, Holmes e Sunstein constataram que o índice de cumprimento da obrigação tributária nos EUA gira em torno de 90%, o que consideram bastante elevado em relação aos demais países. Todavia, a conclusão mais importante dos autores é que esse índice não tem origem simplesmente no receio de punições, mas critérios de cidadania que denominaram virtude cívica, entendido como o sentimento de pertencimento e de responsabilidade de cada contribuinte em relação ao todo, se mostraram mais preponderantes na postura dos americanos. Além desse critério, esse índice de adimplemento passa ainda pela percepção de que a maioria dos contribuintes paga regularmente seus tributos e o Estado aloca responsavelmente os recursos públicos.[95]

Fábio Silva, a partir de um estudo aprofundado sobre o tema, consolidou uma série

[95] HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. Porque a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

de estudos que identificam diversas outras motivações que também influenciam a decisão do contribuinte sobre o pagamento de tributos. Além do critério tradicional da racionalidade, o autor verificou outros critérios relevantes para a atitude dos contribuintes, como a injustiça tributária, aceitação da prática de sonegação pela sociedade, a moralidade tributária, a falta de transparência na aplicação dos recursos públicos, a segregação mental do tributo devido, a ética, a desigualdade fiscal, a complexidade da legislação.[96]

Ainda sobre os fatores que influenciam os contribuintes, Vitalis acrescenta outros indicadores mais relacionados à realidade do Brasil, como a demora na resolução dos conflitos, os parcelamentos periódicos e o caráter regressivo da tributação.

> Entre tais *fatores*, destacam-se: (a) a complexidade do sistema e da legislação fiscal, que normalmente permite "aberturas" interpretativas, além de acarretar o aumento dos custos de cumprimento; (b) a demora na resolução definitiva da controvérsia tributária no âmbito administrativo e judicial, gerando insegurança jurídica e violações à livre-concorrência; (c) a concessão de parcelamentos periódicos que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos em razão dos descontos concedidos, além de distorcer a concorrência; (d) os escândalos de corrupção e a má gestão administrativa, que deixam no contribuinte a sensação de constante desvio dos recursos públicos; (e) o caráter regressivo do sistema tributário, que impõe custos maiores aos economicamente desfavorecidos; e (f) os altos índices de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, que minam a confiança do contribuinte na administração tributária e no sistema fiscal como um todo, diante do sentimento de flagrante injustiça fiscal.[97]

A autora evidencia que qualquer política que busque aprimorar o comportamento dos contribuintes deve levar em consideração esse contexto, o que exige uma estratégia mais sofisticada por parte do poder público do que simplesmente o foco na atuação punitiva.

Isso porque os estudos concluíram que os contribuintes não são iguais e por isso reagem de modo diferente a cada estímulo. Enquanto a percepção de justiça tributária é capaz de influenciar mais fortemente alguns, outros serão mais sensibilizados pela boa prestação dos serviços públicos. Em outras situações, a injustiça tributária, causada pelos parcelamentos especiais desestimulam o cumprimento pontual e espontâneo da norma tributária.

Para os contribuintes que dolosamente usam a sonegação tributária como a regra do negócio, somente a força da lei e o receio de punição, a observância forçada, será eficiente para o cumprimento das obrigações tributárias.

Em suma, observou-se que ao lado do critério financeiro, outros aspectos do

---

[96] SILVA, Fábio Pereira. **Observância tributária**: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

[97] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 jan. 2020.

comportamento humano podem ser trabalhados no sentido de aprimorar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Dentre esses fatores, verificou-se que o Governo tem um papel decisivo no comportamento dos contribuintes, o modo como os agentes políticos comunicam as decisões sobre tributos e como a arrecadação é destinada são fatores relevantes que impactam no adimplemento voluntário.[98]

Diante disso, experimentou-se um afastamento da relação hierárquica tradicional em direção a uma postura mais respeitosa do fisco perante o contribuinte, fundada na confiança, que tem por pressuposto o argumento de que o bom relacionamento entre autoridades, contribuintes e governo poderia influenciar positivamente o incremento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, o que se denominou como paradigma do serviço.

Cumpre ressalvar que identificar as limitações do paradigma clássico não implica necessariamente na sua substituição pelo paradigma do serviço, mas se observa que o critério racional é bastante simples e limitado para lidar com a complexidade do comportamento do contribuinte. Em vista disso, é que se defende a integração dos paradigmas, visto que o uso da força do Estado tem a sua importante função inclusive no programa de conformidade cooperativa.[99]

O Estado passa a tratar o contribuinte como um cliente da administração pública, prestando um serviço de excelência, de forma assertiva, pontual, tempestiva e coerente. O papel do Estado passa a ser auxiliar o contribuinte no recolhimento do tributo, sanando as dúvidas e esclarecendo as obscuridades da legislação. Quando possível, oportunizar ao contribuinte uma autorregularização voluntária sem a aplicação de pesadas penalidades tem o poder de contribuir para a construção dessa nova relação.

A ideia de fundo do paradigma do serviço é deslocar os sujeitos da relação tributária dos lados opostos e construir uma relação de parceria, afastando-se da ideia de que o fisco deve buscar a arrecadação apesar de tudo, em prol de uma relação de confiança, que busca o recolhimento do tributo na forma e no tempo corretos de acordo com a legislação.

A boa relação entre fisco e contribuinte muito mais do que relevante se mostra indispensável à sobrevivência da sociedade. De acordo com Feld e Frey[100] a relação tributária

---

[98] ALM, James. KIRCHLER, Erich. MUEHLBACHER, Stephan. GANGL, Katharina. HOFMANN, Eva. KOGLER, Christoph. POLLAI, Maria **Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behavior**. Tulane University, Department of Economics, Jul. 2012 (Tulane Economics Working Paper Series 1210). Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1210.html>. Acesso em: 1 nov. 2020.

[99] KIRCHLER, Erich. **The economic psychology of tax behavior**. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007.

[100] FELD, L. P.; e FREY, B. S. **Tax compliance as the result of a psychological tax contract**: the role of incentives

é uma relação de dependência, por um lado o contribuinte sacrifica parte de seu patrimônio pagando tributos, por outro o Estado tem o dever de oferecer serviços públicos de qualidade para os próprios contribuintes. Um não sobrevive sem o outro, de modo que a harmonia entre as partes é imprescindível à manutenção da sobrevivência de todos.

Fábio Silva esclarece como uma postura amistosa da administração possui o condão de captar a simpatia dos contribuintes e aprimorar o relacionamento.

> Como consequência, enquanto no "paradigma do crime" a força do Estado é a variável mais significativa a influenciar o comportamento do contribuinte, no "paradigma do serviço" a confiança no Estado torna-se mais relevante, sendo ela decorrente da percepção de justiça procedimental, retributiva e distributiva. Em tese, portanto, quanto maior a confiança do contribuinte no Estado, maior será a arrecadação tributária; o Estado deve, então, focar sua atuação nessa interação respeitosa, visando à conformidade voluntária por parte dos contribuintes.[101]

Perceba que o contribuinte deixa de ser visto como um sonegador em potencial, que reage exclusivamente a punições e passa a ser visto como um sujeito que, quando desejar, deve ser auxiliado no cumprimento da norma. Além disso, deve-se reconhecer a complexidade do comportamento, que pode ser influenciado por diversos fatores, inclusive pela forma de comunicação do Estado.

A eficácia do paradigma do serviço passa pelo fortalecimento três medidas básicas: primeira, o incremento na eficácia das políticas de detecção e punição de infrações fiscais, aprimoramento das equipes de auditoria, uso de tecnologia, maior transparência nos dados dos contribuintes e punições a assessores tributários com práticas abusivas. Como indicado, o paradigma do serviço não tem objetivo de substituir o paradigma da racionalidade econômica, mas de complementar a sua atuação. [102]

Em segundo lugar, a adoção da postura *consumer-friendly*, significa tratar o contribuinte como um cliente da administração tributária, auxiliando na medida do possível os que desejam cumprir com suas obrigações, mas por algum motivo não conseguem, por exemplo por meio da simplificação das obrigações acessória e principais.

Em último lugar, o uso da indução, por parte do Estado, de mudança na cultura de cumprimento das obrigações tributárias, a partir do paradigma da confiança, caracterizado por um trabalho social no sentido de reforçar a ideia de que o pagamento de tributos é

---

and responsive regulation. Law & Policy. V. 29, n. 1, janeiro 2007, p. 102-120.

[101] SILVA, Fabio Pereira da. Programa "Nos Conformes": uma Avaliação sob a Perspectiva do "Paradigma do Serviço". **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43. ano 37. São Paulo: IBDT, 2019, p. 130.

[102] ALM, James; TORGLER, Benno. **Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality**. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>. Acesso em: 1 nov. 2020.

comportamento ético social e evitar a ideia de que a sonegação é algo natural e aceitável. [103]

Nesse contexto, a OCDE já recomenda às administrações tributárias que evitem oferecer tratamentos iguais para contribuintes com posturas diferentes. Deve-se adotar uma postura estratégica de classificação dos contribuintes em grupos que possuem comportamentos semelhantes e tratá-los desigualmente na medida das suas desigualdades. Para alguns a simplificação de sistemas e procedimentos se mostra mais eficiente do que o receio da punição.[104]

3.2 Breve histórico da conformidade fiscal cooperativa no âmbito da OCDE

Diante do considerável impacto da litigiosidade tributária no ambiente de negócios e no desenvolvimento da economia e do reconhecimento das limitações do paradigma racional da força, as administrações tributárias têm se preocupado em discutir e desenvolver formas de influenciar cada vez mais o contribuinte ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

A conformidade fiscal cooperativa tem origem nas discussões ocorridas no âmbito do Fórum de Administrações Fiscais (FTA), iniciativa da OCDE, que reúne as Administrações Tributárias de 53 países, incluindo todos os membros da OCDE e do G20.

Em setembro de 2006, ocorreu em Seul na Coreia do Sul, a terceira reunião do FTA, onde se destacou a grande preocupação sobre o problema do não cumprimento das legislações tributárias no contexto internacional, mais especificamente acerca da disseminação excessiva dos planejamentos tributários abusivos.

Nesse contexto, verificou-se uma relevante participação de profissionais das áreas do direito, contabilidade, financeira, denominados intermediários fiscais, como responsáveis por desenvolver, disseminar e comercializar planejamentos tributários para grandes contribuintes.

Partindo dessa premissa, orientou-se à realização de um estudo com a finalidade de compreender melhor a atuação desses profissionais e identificar estratégias para fortalecer o relacionamentos entre eles, o fisco e os contribuintes, com o fim de frear a disseminação dessas estratégias fiscais.

---

[103] ALM, James; TORGLER, Benno. **Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality**. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>. Acesso em: 1 nov. 2020.

[104] OECD. **Measures of tax compliance outcomes**: a practical guide. OECD Publishing, Paris, 2014. Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/administration measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm. Acesso em: 07 maio 2021.

O relacionamento de desconfiança entre as administrações tributárias, que agiam prioritariamente de forma repressiva, e os contribuintes, sempre buscando brechas legais como forma de reduzir o ônus fiscal por meio de planejamentos tributários altamente sofisticados era um problema comum em vários países.

Em 2008, então, foi publicado o relatório *Study into the role of tax intermediaries* em que foram consolidadas as primeiras conclusões desse estudo, quando recomendou-se o desenvolvimento de um relacionamento melhorado entre o fisco e os grandes contribuintes, denominado *enhanced relationship,* pautado na confiança e na cooperação, de modo a desestimular a adoção de planejamentos tributários sofisticados.[105]

O relacionamento tradicional, eminentemente marcado pela desconfiança e hostilidade, que muitas vezes se mostrou extremamente ineficiente e prejudicial para ambas as partes, passa a se pautar em posturas de confiança, transparência e segurança, em que as partes contribuem entre si e não mais se colocam de lados opostos.

A administração tributária é orientada a agir com mais clareza, razoabilidade, eficiência e rapidez quanto ao dever de esclarecimentos acerca de pontos discutíveis que podem levar a riscos tributários, oferecendo, desse modo, maior segurança ao contribuinte e redução dos custos envolvidos no cumprimento da legislação tributária.[106]

Por outro lado, os contribuintes demonstram uma maior disposição no sentido de transparência em relação a questões sensíveis com potencialidade de conflitos, que possam levar à inconformidade fiscais ou até ao não pagamento de tributos.[107]

O estudo ainda apontou a relevância de dois tipos de contribuintes para os programas de conformidade fiscal, as grandes empresas multinacionais (*Multinational Enterprise* – MNEs) e as pessoas físicas de altíssima renda (*High Net Worth Individuals* – HNWIs), tendo em vista a sua alta capacidade financeira de contratar profissionais qualificados para o desenvolvimento de planejamentos tributários mais sofisticados.[108] [109]

---

[105] OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf. Acesso em: 07 fev. 2020.
[106] OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf. Acesso em: 07 fev. 2020.
[107] OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf. Acesso em: 07 fev. 2020.
[108] OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf. Acesso em: 07 fev. 2020.
[109] No Brasil, vale ressaltar que a RFB já vem direcionando acompanhamentos estratégicos aos maiores contribuintes, regulado pela Portaria RFB nº 4.888, 07 de dezembro de 2020, apesar das críticas já realizadas em relação à participação desses contribuintes nas maiores autuações, o que não se mostra condizente com o pressuposto da confiança, pilar do modelo da conformidade cooperativa.

Com o avanço dos estudos acerca da conformidade cooperativa, em 2013, a OCDE passou a tratar o tema sob outra denominação *co-operative compliance*, ampliando sua abrangência no sentido de cumprimento das normas tributárias por meio do pagamento do tributo na quantia correta e tempestivamente.[110]

A mudança do conceito se mostrou mais adequada aos fins legítimos do programa, que teve o objetivo de esclarecer críticas relacionadas a eventuais desigualdades no tratamento a ser conferido aos contribuintes, como se o programa fosse voltado a oferecer tratamento privilegiado a grandes empresas.

A conformidade cooperativa se insere dentro de um contexto mais amplo e mais antigo dentro da OCDE que trata da conformidade tributária em termos gerais, programas que tem como base o gerenciamento de riscos pela administração tributária, por meio da resposta adequada ao comportamento específico de cada contribuinte, medido pela avaliação do grau de inconformidade.

A conformidade fiscal, com o fim de aprimorar a atuação das administrações tributárias, de forma complementar às limitações do paradigma da racionalidade econômica, tem sua base fundada em questões comportamentais dos contribuintes, incluindo aspectos sociológicos, psicológicos, industriais, negociais.[111]

Desse modo, acredita-se que é possível oferecer um tratamento adequado e personalizado a cada tipo ação de inconformidade do contribuinte, permitindo um tratamento customizado e eficaz, desfazendo a crença de que todo contribuinte é um sonegador por natureza.

Nesse contexto, foi elaborada a pirâmide de conformidade, em que se identificam gêneros de comportamento dos contribuintes e as respectivas estratégias de atuação a ser conferida a cada contexto.

Figura 11 – Espectro de atitudes dos contribuintes em relação à conformidade

[110] OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, Paris, 2013.

[111] OECD. **Compliance Risk Management: managing and improving tax compliance**. OECD Publishing, Paris, 2004. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf. Acesso em: 10 jan. 2021, p. 39.

Fonte: Compliance risk management: Managing and improving tax compliance [112]

A grande parte da atuação da administração tributária no âmbito da conformidade é realizada por meio de uma postura preventiva e de auxílio no cumprimento das normas tributárias, estratégia alinhada com o paradigma do serviço. A ideia é criar uma pressão para que a maioria dos contribuintes se afaste do pico da pirâmide, onde prevalece o uso dos métodos repressivos tradicionais.

Em 2017, a OCDE divulgou relatório sobre as práticas das administrações tributárias no âmbito da OCDE e informou que dos 55 países objeto do estudo, 18 países já possuíam programas de conformidade cooperativa, 10 estavam implementando e 5 possuíam programas planejados, o que demonstra o desenvolvimento de posturas cada vez mais cooperativas entre os contribuintes e o fisco.[113]

3.3 Conformidade fiscal cooperativa

A velocidade das mudanças na economia, especialmente com o advento dos negócios digitais, exige uma permanente revisitação e readequação dos sistemas tributários, sempre no intuito de manter a perenidade das receitas públicas.

Apesar disso, medidas que visem o efetivo cumprimento da legislação tributária tem se mostrado igualmente relevantes para os sistemas de tributação, especialmente quando se trata de grandes grupos econômicos, responsáveis por parcela considerável da arrecadação. Além disso, esses são os grandes consumidores de planejamentos tributários sofisticados.

---

[112] OECD. **Compliance Risk Management:** managing and improving tax compliance. OECD Publishing, Paris, 2004. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf. Acesso em: 10 jan. 2021, p. 47.
[113] OECD. **Tax Administration 2017**: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en. Acesso em: 10 fev. 2021, p. 148.

Tão importante como manter as regras de tributação atualizadas, é o acompanhamento da sua efetividade, do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes. Acerca dos meios tradicionais de fiscalização, já foram levantadas suas limitações, especialmente relacionando-as aos graves problemas da litigiosidade.

Diante disso, as perspectivas para o futuro das administrações tributárias têm se direcionado para afastamento de posturas adversariais e conflitivas em direção a um relacionamento calcado na confiança, segurança e transparência, com o objetivo de se alcançar o cumprimento da norma tributária de forma voluntária e satisfatória, por meio do recolhimento dos tributos tempestivamente e no valor correto.

Em 2008, a OCDE delineou as primeiras linhas sobre o modelo de conformidade cooperativa como uma proposta de trabalho em que a administração se afasta do modelo tradicional de abordagem e se direciona a ser um catalisador do cumprimento da legislação para os contribuintes, oferecendo certeza e segurança, e ao mesmo tempo estimulando um engajamento dos particulares em prol da transparência.[114]

Em 2012, no âmbito do *Internacional fiscal Association* (IFA), foi proposta a seguinte definição para a proposta de relacionamento aprimorado, o que, a partir de 2013, passou a ser denominado de conformidade cooperativa.

> The Enhanced Relationship concerns a specifically defined institutional relationship, based on mutually expressed intentions and not on detailed rules, that TPs and TAs voluntarily enter into above andbeyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true cooperation, and has as aim the administration of tax laws to the TP's business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties' rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax.[115]

A conformidade cooperativa pode ser definida com uma forma aprimorada de relacionamento institucional entre os sujeitos da relação tributária, baseada na confiança e transparência, por parte do contribuinte, e na previsibilidade e certeza, por parte do Estado, com vistas a viabilizar o pagamento do tributo na forma e no tempo corretos, nos termos legais.

Nesse sentido, a OCDE considera que esse relacionamento aprimorado traz

---

[114] OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD, 2008. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf. Acesso em: 07 fev. 2020.

[115] International Fiscal Association - IFA. **Initiative on the Enhanced Relationship** – Key Issues Report, 2012. Disponível em: http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf. Acesso em: 15 nov. 2017, p. 12.

benefícios aos contribuintes e ao fisco. Os contribuintes que se comportarem de forma transparente podem esperar maior certeza, segurança e uma forma de resolução antecipada dos conflitos fiscais, com menos auditorias prolongadas, menores custos de conformidade e redução nas autuações fiscais.[116]

Arandas destaca que o relacionamento aprimorado viabiliza um aperfeiçoamento na administração da lei tributária, que se materializa mediante a agilidade na interpretação de leis pelo fisco e sua melhor aplicação, tomando por base não apenas o texto da lei, mas o propósito da legislação.[117]

Vale ainda ressaltar que a administração da lei tributária deve ocorrer levando em consideração critérios de segurança, proteção à confiança, boa-fé legítima, coerência, proporcionalidade e a solução adequada dos conflitos, algo que o sistema brasileiro é bem carente.

O programa tem o objetivo de auxiliar de perto certos contribuintes no cumprimento da legislação fiscal, de modo a reduzir situações de incerteza sobre a interpretação das normas, evitar situações já indicadas acima em que os contribuintes arrastam um considerável passivo fiscal.

Utilizando a premissa do paradigma do serviço, na conformidade cooperativa, a Administração age por meio da simplificação de procedimentos e processos fiscais, prestação de informações corretas de forma objetiva e clara, estabelecendo uma relação de maior proximidade e confiança com os contribuintes, o papel do Estado é auxiliar o contribuinte na tarefa de se adequar.

> Para o estabelecimento de um modelo regulatório cooperativo, faz-se imprescindível uma postura diferenciada das autoridades fiscais, que devem assistir e auxiliar os contribuintes, com eles compartilhar certas informações e responder a dúvidas e questionamentos, além de priorizar o diálogo e a resolução preventiva de conflitos. Evidencia-se, aqui, a necessidade de uma maior proximidade entre os contribuintes e a Administração Fiscal, a partir do estabelecimento de uma relação bilateral de confiança, em detrimento da atual desconfiança e beligerância que rege a relação entre ambos. É um novo caminho a ser trilhado.[118]

Acerca da transparência, Jeffrey Owens aponta que na conformidade cooperativa

---

[116] OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, 2013. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm. Acesso em: 15 de dez. 2019.

[117] ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: Aspectos gerais. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018.

[118] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de jan. 2020, p. 15.

se exige dos contribuintes posturas que se assemelham a programas de *Voluntary Discloure*, em que os particulares devem manter uma comunicação permanente com o fisco, informando a identificação de pontos que ensejam riscos tributários.[119]

Os contribuintes participantes dos programas de conformidade cooperativa devem comprometer-se a serem o mais transparente possível perante o fisco, inclusive informando eventuais deficiências na legislação que possam gerar algum ganho fiscal, que não previsto pela legislação.

Em contrapartida, o contribuinte tem a garantia de que discussões quanto interpretações da lei serão conduzidas de forma coordenada e de boa fé, levando em consideração a realidade empresarial do contribuinte e a sua intenção de se regularizar.[120]

Esse tem sido um dos grandes desafios das administrações tributárias, especialmente nos países em que essa relação se encontra bastante desgastada e estressada. Considerando que a prática envolve *full discloure* e o nível de desconfiança da relação tributária atualmente, não é tarefa fácil reconstruir a relação com base no paradigma da confiança, de modo que a abordagem e a interação deve ser a mais qualificada possível.

Além disso, a conquista da confiança deve envolver o Estado como um todo, não só a administração tributária, mas o Poder Judiciário, responsável por julgar em última instância os conflitos fiscais e o Poder Legislativo responsável por legislar sobre a matéria.

Outra característica central dos programas de conformidade é a voluntariedade do contribuinte. Tendo em vista que programa tem como base a confiança, seria contraditório obrigar os contribuintes a participarem de um sistema em que se exija deles *full discloure*. A voluntariedade deve prevalecer desde a adesão, por todo o período de interação com o fisco e após os trabalhos de acompanhamento.

Por outro lado, o programa de conformidade cooperativa também traz ganhos para a administração tributária, na medida que permite o desenvolvimento de ferramentas de gerenciamentos de risco, em virtude da abertura dos dados dos contribuintes e pelo dever de informação dos pontos de sensíveis.[121]

O fisco passa a possuir mais e melhores informações, obtidas voluntariamente, para a realização de uma efetiva gestão de riscos, viabilizando a classificação dos contribuintes de

---

[119] OWENS, Jeffrey. **Tax administrators**, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? Bulletin for International Taxation, IBFD, September 2012, p. 515-518, p. 516

[120] OWENS, Jeffrey. **Tax administrators**, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? Bulletin for International Taxation, IBFD, September 2012, p. 515-518, p. 516

[121] EY. **Co-operative Compliance**. 2014. Disponível em: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Co-operative_compliance_final_final_brochure_HR.pdf. Acesso em: 07 de fev. de 2020.

acordo com o grau de risco, podendo, com isso, direcionar de modo mais adequado os recursos públicos.

A Comissão Europeia de 2010 definiu gestão de riscos como um modelo sistemático em que o fisco toma decisões substantivas e as intervenções que poderiam estimular o cumprimento da legislação de maneira efetivas, baseada no conhecimento de condutas dos contribuintes e levando em consideração a capacidade de recursos disponíveis.[122]

A gestão de riscos envolve a seleção e avaliação de temas que ensejam mais questionamentos pelo fisco, de modo a serem tratados especificamente. Além do que envolve a identificação e classificação de contribuintes mais propensos a riscos tributários, de modo a adequar os procedimentos de fiscalização com maior eficiência, de acordo com a pirâmide de conformidade já exposta.

Michell Przepiorka destaca passos importantes atinentes à implementação do programa de conformidade voltados para a gestão de riscos.

> A implementação do modelo passa necessariamente pela administração de riscos fiscais do contribuinte que permitam uma resposta tempestiva do fisco e adaptação das orientações, pela avaliação e seleção dos riscos que cada grupo de contribuintes pode causar à arrecadação pelas autoridades administrativas. Em outras palavras, pela administração de riscos de *compliance*, pela compreensão do comportamento do contribuinte.[123]

Sob a perspectiva da gestão de riscos e de gerenciamento de conflitos, Arandas define um programa de conformidade do seguinte modo:

> um programa de Compliance Cooperativo pode ser compreendido como um sistema de gestão de risco, baseado na transparência, na cooperação e na colaboração mútua, por meio do qual autoridades fiscais e contribuintes, com o objetivo de ampliar o relacionamento, agem ambos de forma proativa, com o objetivo de reduzir conflitos no que tange à aplicação da lei tributária, reduzindo complexidade em processos de auditorias, incertezas quanto às posições tributárias adotadas pelos contribuintes e demais questões que podem gerar conflitos pertinentes à arrecadação.[124]

Outrossim, outro aspecto relevante acerca da conformidade cooperativa é a possibilidade de o Estado explorar essa política no sentido de fortalecer a ideia de que o adimplemento voluntário das obrigações fiscais é um importante critério da boa governança

---

[122] OECD. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em: 03 jan. 2021.

[123] PRZEPIORKA. Michell. Compliance cooperativo – Possibilidades e desafios. **Revista ABRADT** Fórum de Direito Tributário. ano 03, n. 05 (jan./jun. 2019), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 122.

[124]ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: Aspectos gerais. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 116.

corporativa, o que fortalece a legitimação da tributação.

Aline Vitalis destacou a importância da ferramenta como estratégia para fomentar a cultura de conformidade, especialmente nos grandes grupos empresariais.

> Busca-se, por meio de uma política fiscal adequada associada à boa governança corporativa, que as empresas visualizem o adimplemento voluntário das obrigações fiscais (compliance) como um elemento essencial da responsabilidade social corporativa, de modo que os acionistas manifestem-se contrariamente ao eventual comportamento de planejamento fiscal abusivo por parte dos administradores.[125]

Desse modo, o fisco fortalece socialmente a ideia de que o pagamento de tributos é um comportamento ético social e enfraquece a ideia de que a sonegação é algo natural e aceitável, gerando desestímulos à postura de inconformidade.

Acerca da amplitude da conformidade cooperativa, já restou claro que se trata de uma ferramenta estratégica e, portanto, não pode ser utilizada indistintamente para todos os contribuintes, seja em razão do reconhecimento da complexidade de comportamentos seja em razão de não ser a medida mais eficiente.[126]

Como ferramenta de gestão de riscos, é eficiente que se defina critérios objetivos para sua aplicação. O que se tem percebido que programas desse tipo têm sido direcionados à grandes contribuintes, que além de terem uma relevante participação na arrecadação, em regra, possuem uma complexa estrutura tributária.

Outra característica importante é que o programa de conformidade cooperativa não demanda consideráveis alterações legislativas, visto que o modelo não suprime obrigações tributárias, e a mudança envolve a alteração da postura do fisco em relação aos contribuintes, no sentido de auxiliá-lo. O modelo que tem se desenvolvido nos países adota como regra de acordos de cooperação formalizados diretamente com os contribuintes.[127]

Contudo, isso não implica que a implantação de um programa dessa natureza seja mais simples e rápida. Muito pelo contrário, o maior desafio dos programas de conformidade é a mudança de cultura. Ainda é bem enraizada a ideia de que os contribuintes cumprem a norma essencialmente por receio da punição.

---

[125] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de jan. 2020, p. 15.

[126] OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, 2013. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm. Acesso em: 15 de dez. 2019.

[127] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017.

Deve-se reconhecer que a mudança de postura entre as partes ocorra de forma lenta e gradual, onde cabe ao fisco tomar iniciativa de conquistar a confiança dos contribuintes, a ponto de os particulares se sintam à vontade para expor suas questões internas.

3.3.1 Pilares do sistema de conformidade fiscal cooperativa

A OCDE estableceu os pilares sobre os quais os programas de conformidade cooperativa devem ser estabelecidos, quais sejam, *commercial awareness,* imparcialidade, proporcionalidade, abertura ao diálogo/transparência e *responsiveness*. As conclusões do estudo levaram em considração quais iniciativas do fisco contribuiriam para a conquista da confiança dos contribuintes e viabilizar o engajamento deles na participação dos programas.

O *commercial awareness* pode ser entendido como a capacidade do fisco de desenvolver um entendimento baseado no conhecimento comercial dos contribuintes. Verificou-se que grandes corporações realizam sua atividade tendo os aspectos comerciais como prioritários, sendo o fator de maior relevância na consecução dos fins econômicos.

Nesse contexto, a OCDE recomenda que a administração tributária precisa estar atenta a três questões principais: entender como os contribuintes fazem negócios, entender características do setor industrial e buscar compreender características específicas de contribuintes certos contribuintes.[128]

Essa exigência leva em consideração aspectos operacionais, negociais, de marketing, planejamentos estratégicos e financeiros, especificidades de concorrência, competição, o processo industrial, financiamentos públicos e privados, propriedade intelectual, criterios regulatórios e também, mas não menos importante, fatores tributários. Tudo isso ainda deve ser levado em consideração dentro de um contexto específico de mercado local e/ou global.[129]

Apesar de se reconhecer a relevância do fator tributário, tendo em vista que impacta diretamente no preço final dos produtos ou serviços, seja em razão do pagamento de tributos em si seja pelo custo da conformidade relacionado a obrigações acessórias, a consciência comercial exige um razoável conhecimento além da legislação tributária e das regras contábeis, o que viabiliza um entendimento completo e integrado.

---

[128] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

[129] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm.

A consciência comercial se mostra importante nas questões relacionadas à litigiosidade tributária que a sua assimilação e aprimoramento contribuem para a discussões que envolvem o conceito de propósito negocial, objeto de debate no que tange a análise dos limites de planejamentos tributários.

Contudo, o processo de aquisição de conhecimento específico pode decorrer da capacitação interna e externa dos auditores, mas principalmente da cooperação do contribuinte em detalhar a conjugação desses fatores na formataçaõ do negócio, que pode ser viabilizado de forma eficiente por meio de uma relação de cooperação e parceria.

A imparcialidade por parte da administração tributária no âmbito de programas de conformidade cooperativa envolve consistência e objetividade na resolução de desentendimentos. É essencial que a adminsitração esteja desprovida de interesses meramente arrecadatórios, que ocorre quando o foco prioritário é a maximização das receitas do Estado.[130]

A postura de parcialidade do agente do fisco é típica de sistemas adversariais, em que contribuinte e fisco estão de lados opostos e atuam com base na desconfiança, o que é agravado por contextos confusos e complexos, típico do cenário trbutário, em que é razoável se sustentar posições fiscalistas, por mais questionáveis que aparentam.

É fato que, na relação tributária, o Estado, por meio dos seus representantes, se encontra em situação de prevalência e hierarquia, pois cabe a ele, naquele momento, a decisão sobre constituir ou não o crédito tributário em face do contribuinte.

Ainda que seja cabível recursos adminsitrativos e judiciais, o processo custa caro e é demorado, o que causa consideráveis repercussões financeiras e reputacionais, tendo em vista a necessidade de provisões e registros em demonstrações financeiras. Ou seja, o sistema de controle não se mostra tão eficiente e os custos são em grande parte suportados pelo contribuinte.

A imparcialidade exige o compromisso com a boa interpretação da norma de modo que o contribuinte tenha confiança de que somente será cobrado do tributo estritamente autorizado pela lei e que as situações de desalinhamento serão resolvidas com consistência e de forma objetiva.

Além disso, orgãos de fiscalização que estabelecem metas de remuneração dos servidores vinculadas à respectiva arrecadação tendem a comprometer o comportamento de imparcialidade exigidido pelos programas de conformidade cooperativa.

O requisito da proporcionalidade diz respeito à eficência na alocação dos recursos

---

[130] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

públicos no trabalho de fiscalização e acompanhamento dos contribuintes. Exige-se que o fisco defina critérios razoáveis para uma alocação dos recursos adequada ao fim que se pretende, visto serem limitados e insuficientes frente à diversidade de contribuintes.[131]

Identificou-se como critérios importantes na definição da estratégia as características e o histórico do contribuinte e a sua relação perante o órgão fiscal, o segmento de atuação dos contribuinte e as declarações sobre as quais irá se intensificar a fiscalização. Além de ferramenta de gestão de risco, a proporcionalidade evita o inconveniente de contribuintes que já estão tradicionalmente em conformidade serem alvo de fiscalizações recorrentes.[132]

A fiscalização deve ser prioritária para grandes contribuintes, devido a sua relavância da arrecadação, mas esse não deve ser o único critério a ser levado em consideração. A título ilustrativo imagine um grande contribuinte que sofre frequentemente fiscalizações, inicialmente justificadas pelo seu porte econômico, mas que na grande maioria das vezes ou a fiscalização é concluída sem a identificação de inconformidades ou as autuações eventualmente lançadas são revertidas por meio do processo administrativo.

É evidente que nesses casos a estratégia da fiscalização deve ser revista, posto que as conclusões não tem sido satisfatórias, quando o único fator levado em consideração se trata da sua classificação como grande contribuinte.

A proporcionalidade também se materializa no direcionamento de esforços para o cumprimento voluntário, ajudando o contribuinte a aprender com os seus próprios erros e a reduzir o risco de recorrências e até discutir decisões junto às empresas antes de serem tomadas.[133]

Nesse contexto, Sérgio André Rocha aponta que no Brasil recentemente intensificou-se uma transferência das funções da fiscalização, como elaboraçao dos papeis de trabalho para os contribuintes, uma exigência que extrapola o dever de colaboração.[134] Atender fiscalizações, especialmente quando frequentes, custa tempo e dinheiro, ônus que tem sido transferido ao contribuinte, sob pena de posturas de resistência serem classificadas como

---

[131] O uso da conformidade cooperativa como uma ferramenta de gestão de riscos já foi tratado em outra oportunidade.

[132] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

[133] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

[134] ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018.

embaraço, com as respectivas punições.

Outro fator identificado com importância para a construção de um ambiente de confiança da relação tributária exigido do fisco é uma postura aberta ao diálogo e de transparência.

Quanto à abertura ao diálogo, a OCDE destaca como importante a participação dos contribuintes na formatação da política tributária e condução da administração tributária, por meio de um envolvimento precoce via consultas públicas, que sejam efetivamente capazes de influenciar nas decisões finais e não simplemente como um protocolo a ser cumprido.[135]

Vitalis destaca que esse tipo de conduta proporciona uma visão mais ampla acerca das medidas a serem adotadas e as suas consequências, além do fortalecimento do sentimento de participação dos contribuintes na construção do sistema tributário, direcionando-se a uma relação mais colabortiva, participativa e informada.[136]

A autora alerta ainda para eventuais riscos de uma possível "captura da agência", o que entende como a influência de poderosas entidades com grande capacidade econômica em se apropriar e impor seus interesses aos agentes reguladores, no caso, o fisco.

Sobre esse risco, a autora esclarece que o modelo de regulação cooperativa não obriga o fisco de acatar as sugestões dos contribuintes, mas de levarem em consideração na adequação do sistema, ressalvando a independência do fisco.

> A proposta da regulação fiscal cooperativa é distinta. A aproximação pretendida entre a administração fiscal e os contribuintes não corresponde propriamente a uma negociação de regras a serem aplicadas. Diversamente, trata-se de uma perspectiva de maior cooperação e participação, de tal modo que os contribuintes tenham conhecimento prévio das novas regras e possam debatê-las e apresentar sugestões, o que logicamente não vincula a administração fiscal, que analisará as propostas apresentadas e sua adequação para a formação do sistema regulatório.[137]

A adoção de medidas de diálogo, ainda que não tenham o efeito de mudar a posição do Fisco, protegem minimamente a confiança e evitam surpresas que causem prejuízos aos contribuintes, visto que já terão conhecimento dos efeitos das decisões fiscais, o que fortalece os laços de segurança e previsibilidade.

---

[135] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

[136] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de jan. de 2020.

[137] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de jan. de 2020, p. 16.

Ainda nesse sentido, a transparência exigida do Fisco, sob um primeiro aspecto, consiste na credibilidade da informação a ser apresentada de forma clara, estável e coerente, acerca das consequências fiscais sobre determinadas circunstâncias corporativas.

Em segundo lugar, a transparência envolve publicização das informações sobre a estratégia de gestão de risco, o que inclui comportamentos e transações que o fisco vê como arriscados e quais as respectivas respostas, os mecanismos como os contribuintes ou questão são selecionadas para auditoria, a indicação de riscos de cada contribuinte especificamente e como avaliação foi realizada. Ressalvou-se que a publicação não pode ser total, de modo que não chegue a estimular indiretamente as inconformidades publicadas.[138]

Por último, mas na mesma linha de fortalecimento da segurança e da previsibilidade, a OCDE identificou como critério importante a *responssiveness*, a responsividade, que pode ser entendida capacidade da adminsitração tributária apresentar uma resposta rápida, confiável e consistente.

Além da agilidade na resposta aos questionamentos, a responsividade envolve a flexibilização de regras formais, que muitas vezes resultam em consultas ineficazes, bem como um maior grau de engajamento da administração em até mesmo entender o questionamento dos contribuintes, que certas vezes em razão da complexidade da legislação não consegue expressar de forma clara seus questionamentos.

É preciso ainda garantir um certo grau de coerência das respostas aos contribuintes desde os níveis mais inferiores da administração até o mais alto escalão, sob pena dos entendimentos manifestados incialmente serem revistos e causarem graves prejuízos aos contribuintes. É natural que haja pontos discutíveis, mas espera-se um relativo grau de coerência na manifestação e revisão desses posicionamentos.[139]

A responsividade resguarda ainda que fatos tributários serão avaliados no momento em que ocorrem e não posteriormente, aliando-se a outros pressupostos já mencionados no sentido de uma atuação mais próxima ao fato gerador, oportunizando correção e minimizando prejuízos a ambas as partes da relação tributária.[140]

A trânsparência pelos contribuintes envolve a abertura de circunstâncias que

---

[138] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

[139] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

[140] ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. **The concept of Cooperative Compliance**. Bulletin for International Taxation n. 10, v. 68, 2014.

ensejem um grau significativo de incerteza fiscal ou imprevisibilidade, que muitas vezes não é de fácil identificação pelo fisco. O contribuinte, por meio de suas assessorias extremamente especializadas, com profundo conhecimento sobre a atividade econômica, detém informações bastante específicas, que podem refletir sobre riscos fiscais do negócio.

As administrações tributárias defendem que a importância dessas informação é o risco de se levar a uma avaliação equivocada do grau de risco dos contribuintes. É essencial um conhecimento pleno das circunstâncias fiscais para fins de uma classificação completa dos contribuintes.

De acordo com a OCDE a trânsparência é vista sob três níveis distintos, quais sejam, o individual, que trata da relação específica com o contribuinte, que tem como foco a continuidade e a facilitação da comunicação; um nível cultural, que é a perspectiva coletiva, de como os contribuintes e a receita se reconhecem em nível institucional, que tem por base a confiança e o respeito, e, por último, o nível estrutural, entendido como os procedimentos adequados para que ocorra essa interação, de modo que ocorre de forma protocolar, mas ao mesmo tempo acessível e confiável por ambas as partes.[141]

3.3.2 Questões sensíveis dos programas de conformidade fiscal cooperativa

Um primeiro questionamento acerca dos programas de conformidade fiscal cooperativa envolve o risco de desrespeito à isonomia entre contribuintes, tendo em vista que alguns, geralmente os grandes grupos econômicos teriam um tratamento privilegiado, o que seria direito de todos.

A discussão acerca da igualdade envolve os seguintes pontos, o fato de o programa ser direcionado apenas algumas grandes empresas, eventuais benefícios relacionados a menor carga fiscal e se haveria benefícios de tratamento entre empresas incluídas nos programas.[142]

Desde já, vale deixar claro que não faz parte do conceito do programa o oferecimento de uma tributação favorecida para os seus participantes. As vantagens para o contribuinte se materializam pelo auxílio do fisco na apuração e pagamento dos tributos, de modo a conferir segurança e certeza, reduzindo riscos fiscais. Isso revela o benefício dos

---

[141] OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm#related_material.htm. Acesso em: 15 de dez. 2020.

[142] MAJDANSKA, Alicja; PEMBERTON, Jonathan Leigh. Different treatment, same outcome: reconciling cooperative compliance with the principle of legal equality. **Journal of Tax Administration**, v. 5, n. 1, p. 111-144, fev. 2019. Disponível em http://jota.website/index.php/JoTA/issue/viewIssue/21/33. Acesso em: 18 jan. 2021.

contribuintes no sentido de reduzir o custo empresarial do cumprimento das obrigações fiscais, bem como os custos com atendimento de fiscalizações periódicas, bem como o baixo nível de questionamento por parte do fisco.

A conformidade cooperativa é vista como uma ferramenta de fiscalização, que visa o cumprimento correto da legislação, o que não se confunde com algum tipo de benefício de exoneração de carga tributária, de modo que o benefício a o incremento no grau de certeza das operações dos contribuintes.[143]

A conformidade como uma ferramenta de gestão de riscos deve se pautar na regra da eficiência, que exige um esforço complexo e demanda uma parcela considerável de recursos, se mostrando improdutivo do ponto de vista da universalização.

Acerca da abrangência do programa, o que se verifica é que é inviável a universalização dos benefícios, seja em razão da limitação de recursos seja em razão de que certos contribuintes não possuem o perfil de cooperação. Em razão disso, é importante a definição de critérios objetivos que justifiquem alguma medida de desigualdade na definição dos contribuintes alvos do programa.

Sobre o tema de critérios de desigualdade tributária, vale relembrar a ideia de Humberto Ávila no sentido de que igualdade em seu sentido material demanda um tratamento desigual para os sujeitos em situação de desigualdade.[144]

O relatório de 2013 traz alguns critérios objetivos que justificam o foco dos programas de conformidade nas grandes empresas, como complexidade da estrutura tributária, sujeitas a uma maior quantidade de obrigações fiscais e a relevância da participação na arrecadação. Contudo, a OCDE reconhece a importância de programas de conformidade específicos para pequenas e médias empresas, o que pode esbarrar na questão da escala, quantidade de contribuintes que se encontram nesse porte.[145]

Além disso, considerando que o programa exige *full discloure*, os contribuintes participantes estão obrigados a comunicar os pontos sensíveis que podem gerar questionamentos pelo fisco, o que demonstra que se trata de uma relação de bônus e ônus, mas que também justifica objetivamente o direcionamento do programa para grandes empresas, visto que são elas os maiores consumidores de planejamentos tributários.

Sobre critérios de tratamento diferenciado entre participantes do programa,

---

[143] OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, Paris, 2013.
[144] ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 72.
[145] OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, Paris, 2013.

efetivamente há esse risco, contudo, faz parte do conceito do sistema a identificação das peculiaridades de cada contribuinte especificamente. Contudo, vale ressaltar que medidas de desigualdade, desde que devidamente fundamentadas em critérios objetivo não significam por si só medidas de injustiça. [146]

Todavia é importante destacar que o programa de conformidade envolve critérios de segurança e coerência entre todas as instâncias do Estado, além do poder executivo, por meio da administração tributária, mas também é essencial o respeito ao critério pelo Poder Judiciário ao decidir em última instância os conflitos e o Poder Legislativo ao elaborar normas tributárias.

Carlos Otávio destaca que o programa de conformidade é ofertado a determinada classe de contribuintes que deve satisfazer critérios objetivos, como a complexidade da estrutura fiscal e participação na arrecadação tributária, todavia, o ingresso depende em também do grau de risco que o contribuinte candidato representa à conformidade fiscal.[147]

O autor ressalta que "aqueles qualificados como de alto risco dificilmente poderão participar de um programa cooperativo de conformidade. Antes, deverão melhorar sua avaliação de risco através de um comportamento crescentemente conforme, até satisfazerem os requisitos de ingresso."

Outro ponto sensível dos programas de conformidade cooperativa é a obrigação dos contribuintes em agir, além da letra da lei e conforme o seu espírito, em suma, pode-se configurar um desestímulo à implementação de planejamentos tributários sofisticados.

De acordo com a OCDE, agir conforme o espírito da lei significa compreender a intenção do legislador com base na linguagem legal e o histórico legislativo, de modo que as operações tributárias tenham os reflexos tributários de acordo com as consequências econômicas. [148]

Nesse sentido, é a previsão do guia de orientações para empresas multinacionais da OCDE, nos seguintes termos:

> En particular, las empresas deben cumplir con la letra y el espíritu de la leyes y las

---

[146] BALHAROVÁ, M. **Cooperative Compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality?**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Comercial) – Universidade Hague de Ciências Aplicadas, Haia, 2016. Disponível em: https://www.academia.edu/attachments/49712007/download_file?st=MTU1NzI4NzAxMSwxNzkuMjU0LjI1NC4zLDgwNTMzODkz&s=profile. Acesso em: 07 fev. 2020.

[147] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017, Disponível em: <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/02/>.

[148] OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, Paris, 2013.

> normas fiscales de los países en los que operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa discernir y acatar las intenciones del legislativo. No obliga a una empresa a pagar más de lo que legalmente le corresponde de acuerdo con tal interpretación[149]

Contudo, a abertura do conceito e a falta de parâmetros objetivos para sua interpretação tem dificultado a definição dos seus limites. Essa indefinição aliada à complexidade da legislação tributária e à sofisticada estrutura tributária das grandes multinacionais tende a dificultar a sua efetiva concretização.

> Esse elemento, em que pese a possibilidade de sua compreensão, não parece, da forma como posto, estar alinhado com o espírito e o propósito do *Compliance* Cooperativo em razão de sua subjetividade.
> A falta de elementos básicos objetivos a servirem de balizamento para sua aplicação acaba, a princípio, por dar margem a interpretações díspares por parte de autoridades fiscais e contribuintes, o que, por fim, tende a gerar incertezas, justamente o oposto do objetivo de programas dessa natureza.[150]

Ainda há de se considerar que há uma margem legítima de divergência de interpretações entre o fisco e os contribuintes, de modo que essa possibilidade não pode prejudicar o particular que não concordar com a visão do fisco em certos aspectos. O que tem gerado uma certa desconfiança da utilização desse critério para solucionar problemas.[151]

O ônus da interpretação legítima da norma levando em conta o histórico legislativo e demais critérios não podem ser imputado somente aos contribuintes.

> El cumplimiento cooperativo no debe poner a la administración tributaria en posición "ventajosa" en cuanto a la interpretación de la ley, porque ello podría llevar a que la "doctrina" creada por la administración tributaria sustituya a las normas tributarias decididas por el parlamento, o a la jurisprudencia generada por los tribunales. A la hora de interpretar el "espíritu de la ley" la administración tributaria debe guiarse por las mismas orientaciones en el contexto de la relación cooperativa que en una inspección tradicional. Es sumamente importante dejar claro que dentro del ámbito de la relación cooperativa, en este sentido no hay ventajas ni desventajas.[152]

A dificuldade de definição do espírito da lei não pode ser confundida com a

---

[149] OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, Paris, 2013.
[150] ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: Aspectos gerais. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 124.
[151] OECD. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em: 03 jan. 2021.
[152] OECD. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em: 03 jan. 2021, p. 55.

coincidência do entendimento do fisco, sob pena de se restabelecer a relação hierárquica. Do mesmo modo, o fisco também deve se submeter à interpretação da legislação tendo em vista o espírito da lei, ainda que esse entendimento seja em favor do contribuinte.

3.4 A conformidade cooperativa na experiência estrangeira

Após a apresentação das premissas teóricas, conceitos e discussões relacionadas ao tema da conformidade cooperativa tributária, vale destacar alguns exemplos de países que implantaram o sistema cooperativo na sua política fiscal. No relatório de 2008, foram citados os casos da Irlanda, Holanda e Estados Unidos, que serviram como exemplo para a expansão de mais iniciativas nesse sentido.

Em Singapura, o *Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS), órgão fiscal, se comprometeu fortemente a conquistar a confiança da sociedade, o que já se verifica pela sua estrutura de conformidade estratégica: visão: a principal administração tributária do mundo; um parceiro dos contribuintes para a construção da nação e o desenvolvimento econômico; uma equipe excelente de pessoas compromissadas e competentes; objetivo: assegurar conformidade fiscal por todos os contribuintes e crença: contribuintes geralmente são cumpridores.[153]

Como se pode perceber a crença de que o contribuinte é em regra cumpridor da legislação já rompe diretamente com as premissas do paradigma racional de que o contribuinte é um sonegador em potencial. O fisco de Singapura busca motivar os contribuintes mediante a prestação de serviços de excelência.

O programa de conformidade de Singapura não prevê qualquer redução de obrigação tributária principal ou acessória, mas é um sistema que viabiliza e facilita o cumprimento por parte do contribuinte, garantindo ao fisco a perenidade das receitas e a segurança aos processos dos contribuintes, minorando o risco de autuações.

Os pilares do programa podem ser sintetizados em: simplicidade do sistema tributário para facilitar o cumprimento e reduzir fraudes, qualificação do contribuinte com a informação correta de modo que fique claro suas obrigações, um fisco com credibilidade com atitude proativa para facilitar a conformidade e uma sociedade comprometida com o pagamento de tributos de modo que cada qual arque com o valor justo.[154]

---

[153] OECD. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em: 03 jan. 2021, p. 30

[154] OECD. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em:

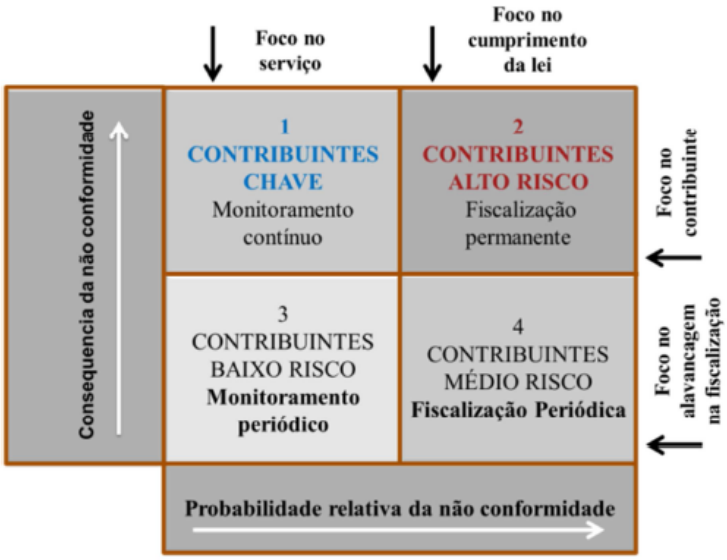
O IRAS, no âmbito da conformidade cooperativa, desenvolve basicamente dois programas, *Customer Relationship Framework,* voltado para empresas de segmentos específicos com vistas a facilitar a conformidade e o *Enhanced Taxpayers Relationship Program,* voltado a grandes empresas que geralmente ostentam uma estrutura tributária mais complexa e participam de forma significativa da arrecadação.

As empresas ou são convidadas ou podem requerer sua participação, em que serão avaliados critérios objetivos como volume de arrecadação, complexidade da estrutura tributária, estágio atual dos assuntos fiscais e comprometimento de engajamento com o fisco.[155]

Outro exemplo de destaque nos estudos internacionais é o caso da Austrália.

A *Australian Taxation Office* (ATO) utiliza a conformidade cooperativa com foco no gerenciamento de riscos, de modo que a avaliação dos contribuintes impacta na definição das estratégias de fiscalização, conforme gráfico abaixo.

Figura 12: Matriz de Classificação dos Contribuintes pelo ATO



Fonte: Australian Taxation Office, Risk Differentiation Framework fact sheet-Adaptado[156]

A ATO tem desenvolvido estratégias relacionadas à governança corporativa para

03 jan. 2021.

[155] SINGAPORE, Inland Revenue Authority of Singapore. **About the enhanced relationship taxpayer program**. 2017. Disponível em: < https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Getting-it-right/About-the-Enhanced-Taxpayer-Relationship-Programme/>. Acesso em: 10 jan. 2021.

[156] AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas no Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 162.

sensibilizar as grandes empresas e convencê-las a aderir aos programas de conformidade, conforme trecho abaixo.

> Sendo transparente, responsável e construtivamente engajado conosco, você demonstra boa cidadania corporativa e um perfil de baixo risco tributário, com benefícios para sua reputação.
> Nossa experiência com a governança corporativa e o relacionamento baseado em produtos como nossos acordos anuais de conformidade, mostra que um melhor relacionamento com grandes empresas leva a menores índices de intervenções de auditoria e melhoram a segurança para ambas as partes.
> As relações abertas e transparentes, a nível internacional, são cada vez mais vistas como a chave para a promoção de melhores práticas de governança que melhoram relações e geram benefícios mútuos tanto para as autoridades quanto para os grandes negócios. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), reconhece a gestão de riscos tributários como um componente-chave da boa governança corporativa[157]

O trecho acima destaca o impacto das medidas de transparência e de conformidade tributária para a boa governança corporativa das grandes empresas, com foco na responsabilidade social e para o desenvolvimento de onde se encontram localizadas. A grande empresa que demonstra que se encontra em conformidade ostenta aquela condição como um sinal de credibilidade perante a sociedade e seus consumidores.

A efetividade do programa ocorre por meio de acordos voluntários entre o fisco e as grandes empresas baseado em dois conceitos chaves: Que a empresa coloca em prática processos de boa governança e que está disposta a agir dentro de uma estrutura de transparência e de forma aberta.

O acordo oferece resolução rápida para problemas técnicos, revisão das declarações pelo fisco antes do envio, não sujeição à revisão de risco pós-arquivamento de períodos e receitas cobertos pelo acordo, um agente público responsável por centralizar as demandas do contribuinte, um plano de definido dos processos e cronograma.

Outra iniciativa desenvolvida pelo fisco australiano é a comunicação em linguagem simples e objetiva, por meio da qual vem sempre reafirmando e fortalecendo os direitos do contribuinte, como presunção de boa-fé, respeito à privacidade, um serviço público de qualidade, o direito à retificação das suas declarações com o menor custo possível.

Além disso, o programa australiano tem se destacado na comunicação eficiente e tempestivas com os contribuintes, conforme destacado por Luciana Ibiapina, ao analisar o

---

[157] Traduzido por AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas no Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 162.

"Taxpayers charter - What you need to know", nos seguintes termos

> Nós tratamos reclamações a sério. Se você vier até nós com quaisquer problemas ou reclamações, tentaremos resolvê-los rapidamente e de forma justa. Reclamações também nos fornecem importante feedback e nos ajudam a identificar como podemos melhorar o nosso serviço[158]

A comunicação rápida, assertiva e eficiente é imprescindível à boa prestação do serviço público. A sua importância se torna ainda mais sensível em sistemas tributários em que o contribuinte é responsável por apurar, calcular e recolher o tributo e o fisco responsável pela validação e em sistemas caracterizados pela complexidade da legislação, trazendo benefícios para o combate à litigiosidade.

Na Áustria, por exemplo, o monitoramento horizontal, como é conhecido o programa de conformidade, tem por característica principal o diálogo com os órgãos representativos do setor econômico, como câmaras de comércio, representantes da indústria, a classe dos consultores tributários com o fim de desenvolver um ambiente colaborativa.[159]

A ideia do programa é que após um período de monitoramento os contribuintes deixem de ser auditados por estarem conforme as regras tributárias, abrindo oportunidade para outros e maximizando os recursos públicos.

O Canadá, apesar do bom índice de adimplência, acima dos 80%, também implantou seu programa de conformidade, *Approach to Large Business Compliance*, que classifica os contribuintes em três critérios de acordo com o risco, alto, médio e baixo, de modo a qualificar melhor os trabalhos de auditoria.

Por fim, vale ainda citar o caso da Suécia, que, semelhante ao Brasil, tinha como característica uma relação extremamente conflituosa e hostil entre fisco e contribuintes. O exemplo é retirado do livro *Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency*, escrito pela antropóloga Lotta Björklund Larsen.[160]

De acordo com a autora, da década de 70 o órgão fiscal sueco agia preponderantemente por meio da intimidação e repressão, o que é ilustrado pelo caso do diretor de cinema Ingmar Bergman.

---

[158] AUSTRALIA. Australian Government. Australian Taxation Office. **Taxpayers' charter** - What you need to know. May, 1. 2015. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers--charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/>. Acesso em: 3 jun. 2014. Traduzido por AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira, 2015.

[159] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017.

[160] LARSEN, Lotta Björklund. **Shaping taxpayers**: values in action at the Swedish Tax Agency. New York: Berghahn, 2017.

O famoso diretor estava sendo acusado de negligência fiscal, quando foi abordado por dois policiais e agentes do fisco sueco na porta do teatro nacional. Além disso, teve sua casa vasculhada e sua intimidade devassada, situação que levou ele a ser hospitalizado em uma clínica psiquiátrica. As acusações são arquivadas e ele é declarado inocente. Contudo, a repercussão do caso é tão grande que ele se viu obrigado a se mudar para Alemanha.

A autora destaca que a visão que prevalecia era que os contribuintes eram potenciais trapaceiros e o *compliance* somente ocorria por meio da coação. Após o caso Bergman, iniciou-se uma trajetória em direção a outro tipo de abordagem, baseada na confiança e na colaboração.

O projeto foi bem-sucedido e o fisco sueco se tornou uma instituição que mais os cidadãos confiam. O fisco passou a ser visto como um prestador de serviços ao cidadão e a percepção do fisco em relação ao contribuinte deixou de ser a de um sonegador contumaz para um consumidor.

As experiências dos países que implantaram a conformidade cooperativa indicaram alguns desafios importantes que contribuem para o sucesso do programa. Dentre todos destacou-se a questão de mudança cultural. Os programas de conformidade cooperativa exigem mudanças na cultura e no comportamento das administrações e empresas. É preciso modificar os processos e atitudes operacionais e deixar de olhar para os exercícios anteriores e trabalhar em tempo real, adotando uma postura preventiva e resolutiva.[161]

Diante dessas experiências, o que se verifica é que a adoção de práticas colaborativas no relacionamento com o contribuinte é uma perspectiva mundial, de modo que os países têm obtidos diversos benefícios, especialmente em referência à redução dos conflitos entre os sujeitos tributários.

4 UM FUTURO NÃO TÃO DISTANTE: NOVAS REALIDADES COLABORATIVAS DA ADMINSTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

4.1 Novas práticas consensuais no Brasil

O problema da litigiosidade tributária longe de ser algo negligenciado pelas autoridades públicas. A questão é pauta permanente de discussão dos Estados e tratada com grande preocupação, especialmente considerando o volume do contencioso e a sua repercussão

[161] OECD. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em: 03 jan. 2021.

na sociedade.

Diante disso, destacou-se algumas medidas que têm sido tomadas pela União Federal que já sinalizam o encaminhamento de medidas de natureza colaborativa com o fim de superar os reflexos do contencioso tributário.

Recentemente foi publicada a lei que regulamentou a transação tributária (Lei nº 13.988/2020), importante instituto de aproximação entre o fisco e o contribuinte e que passou muito tempo negligenciado pelos entes políticos.

O instituto tem se mostrado extremamente eficiente e tem sido utilizado intensamente pela PGFN, especialmente no momento da crise econômica causada pela pandemia do Covid-19, em que foram publicados editais específicos para os contribuintes que comprovaram se encontrarem em crise econômica, por meio do oferecimento de descontos e/ou prazo de pagamento alongado. A proposta se mostrou mais assertiva do que os parcelamentos especiais na medida em que se definiu critérios mais objetivos para a concessão dos benefícios.

Outra ferramenta que o fisco tem lançado mão, no sentido de aproximação com o contribuinte, trata-se dos negócios jurídicos processuais, que foram expandidos por meio da cláusula geral prevista no CPC/2015.

A PGFN tem regulamentado o tema dentro de diversos contextos com vistas a viabilizar o uso dessa ferramenta colaborativa, como a Portaria PFGN nº 985/2016, que tratou dos negócios jurídicos processuais entre as unidades da PGFN e os Juizados Especiais Federais; Portaria PGFN nº 360/2018, atualizada pela Portaria nº 515/2018, que autorizou a realização de algumas modalidades específicas de negócio jurídico processual, como calendarização, modos de cumprimento de decisões judiciais, confecção ou conferência de cálculos, tratamento de recursos, inclusive a sua desistência e forma de inclusão do crédito fiscal e FGTS em quadro geral de credores, quando for o caso, disposição de prazos processuais e realização dos atos processuais, inclusive em relação à produção de provas; Portaria nº PGFN 742/2018, no âmbito das execuções fiscais, que trouxe novidades como plano de amortização do débito fiscal, aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias e modo de constrição ou alienação de bens.

Nesse contexto de construção de um ambiente de cooperação, vale relembrar o estudo da professora Janaína Noleto ao referendar o fundamental papel da advocacia pública na consolidação dessas medidas. A Autora alerta para a implantação de medidas de regulamentação, pelas procuradorias, da prática de tais atos, de forma a garantir ao membro da instituição maior segurança, uma vez que o receio maior é o de responsabilização, sendo um

fator que desestimula a utilização de ferramentas cooperativas pela advocacia pública.[162]

Vale relembrar que o CPC/2015, atento à promessa constitucional de acesso à jurisdição, por meio de um processo justo, de duração razoável e de resultados, fez um maior investimento nos meios alternativos de solução de conflitos, consolidando-se como um diploma muito mais funcional e menos estético e técnico, consoante anota Juvêncio Viana[163]

Outra medida adotada há um certo tempo pela PGFN e que contribui com a redução da litigiosidade é dispensa de recurso ou contestação em relação a temas em que há jurisprudência consolidada pelos tribunais superiores de modo desfavorável à Fazenda Pública, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002.[164]

Contudo, o uso dessa ferramenta tem ocorrido de forma mais rápida e coerente com os julgamentos das cortes superiores. A título de exemplo cite-se o Parecer SEI nº 7698/2021/ME, que autorizou a dispensa da interposição de recursos e contestações nos processos que discutem a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, publicado rapidamente após a conclusão do julgamento da matéria pelo STF.

A Portaria PGFN nº 396/2016 instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), que consiste no conjunto de medidas, administrativas ou judiciais, voltadas à otimização dos processos relativos à cobrança da DAU, observados os critérios de economicidade e racionalidade, visando outorgar maior eficiência à recuperação do crédito tributário.

A norma prevê a determinação de suspensão, nos termos do artigo 40 da Lei nº 6.830/80, das execuções fiscais cujo valor seja inferior a um milhão de reais, sem garantia

---

[162] BRANCO, Janaína Soares Noleto Castelo. **A adoção de práticas cooperativas pela advocacia pública: fundamentos e pressupostos**. 2018. 198 f. Tese (Doutorado em Direito. Universidade Federal do Ceará - UFC, Fortaleza, 2018.

[163] VIANA, Juvêncio Vasconcelos. Meios alternativos de solução dos conflitos no novo CPC. **Revista da ESMAPE**, Recife, v. 20/21 – n. 42/43 – p. 117-136 – jul. a dez./2015 a jan. a jun./2016; VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Linhas acerca do Novo CPC**. Fortaleza: Expressão Gráfica e editora, 2017.

[164] Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pelo Medida Provisória nº 881, de 2019) (...)

V - temas fundados em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por Resolução do Senado Federal ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (Redação dada pelo Medida Provisória nº 881, de 2019) (...)

VI - temas decididos pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional

idônea e a possibilidade utilização de protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa.[165]

Por fim, ainda merece destaque o desenvolvimento de estudos acerca dos métodos alternativos de solução de conflito como negociação, mediação, conciliação e arbitragem, bem como medidas consideradas mais extremas como a execução fiscal administrativa[166] e a possibilidade de securitização da dívida ativa[167].

Em 2018, a PGFN promoveu uma audiência pública sobre o cadastro positivo fiscal de contribuintes, de modo a se utilizar da sanção premial para proporcionar vantagens ao contribuinte bom pagador de tributos, como a estruturação de serviços de atendimento diferenciado, variação da régua de cobrança e aceitação de garantias.

As medidas acima indicadas, em que pese a sua importância, são voltadas prioritariamente para créditos tributários já constituídos, ou seja, situações em que o litígio se encontra instalado, em suas fases mais avançadas, com a transação da dívida inscrita em DAU e negócios processuais no âmbito de execuções fiscais.

Juarez Freitas vê com bons olhos a reviravolta experimentada pela administração brasileira, especialmente para a concretização da boa administração.

> Sublinhe-se que variados diplomas (v.g.: a Lei nº 13.140/2016, arts. 32 a 40 e o CPC, arts. 174 e 175), em apreciável sincronia, prescrevem a reviravolta no âmbito das relações administrativas, fixando caráter precípuo aos termos de compromisso e de ajustamento. Quer dizer, esses comandos normativos, interpretados sistematicamente, suscitam não apenas o desafogo providencial do Poder Judiciário, senão que a alteração do timbre do relacionamento público-privado, imantado-o pelo direito fundamental à boa administração, com lastro para negociação baseada em princípios[168]

Sob essa perspectiva se encontram os fundamentos da conformidade fiscal cooperativa, como medida a ser aplicada preventivamente à resolução de conflitos, sendo mais uma oportunidade de diálogo entre os sujeitos da relação tributária.

---

[165] Cumpre destacar que o protesto de CDA foi reconhecido como permitido pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.126.515/PR, Min. Herman Benjamin).

[166] O Projeto de Lei nº 2.412/2007 prevê a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas. O projeto busca transferir para os órgãos da Fazenda Pública o encargo pela notificação, identificação do patrimônio penhorável do devedor e bloqueio temporário do bem, para assegurar sua posterior penhora na fase judicial, passando essas atividades a ter caráter administrativo.

[167] O Projeto de Lei do Senado n° 204/2016, que dispõe sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, prevê a cessão de créditos da dívida ativa para instituições de direito privado, que ficariam responsáveis pela cobrança.

Todavia, o projeto também é objeto de fortes críticas, especialmente porque há diversas implicações no âmbito do Direito Financeiro e da Lei de Responsabilidade Fiscal que ainda não foram amadurecidas no âmbito dos debates da Casa Legislativa.

[168] FREITAS, Juarez. **Direito administrativo não adversarial: a prioritária solução consensual de conflitos.** In: RDA – Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 276, set/dez 2017, p. 35.

4.2 Programas de conformidade cooperativa na Administração Tributária Brasileira

4.2.1 "Nos Conformes" – Estado de São Paulo

O Estado de São Paulo foi um dos pioneiros na implantação de programas de estímulo à conformidade fiscal e é um dos programas no país em estágio mais avançado. O programa foi instituído pela Lei Complementar nº 1.320/2018, regulamentado pelo Decreto 64.453/19 e recebeu o nome de "Nos Conformes".

A legislação relativa tem sido objeto de consultas públicas, em que tem participado o fisco paulista, representantes dos contribuintes, academia, representantes dos setores econômicos, dentre outros atores afetados pela legislação, em resumo, todos os interessados em aprimorar o ambiente de negócios.

A democratização da participação popular, princípio dos programas de conformidade cooperativa, veio, inclusive, positivada na legislação, por meio do art. 4º que prevê que o contribuinte poderá ser convidado a participar de ações e projetos desenvolvidos pela SEFAZ, em conjunto com instituições de ensino ou centros de pesquisa públicos ou privados, na forma estabelecida em regulamento. A ideia reforça o objetivo de conquista da confiança dos contribuintes.

As medidas a serem adotadas no âmbito do programa devem ser inspiradas nos princípios da simplificação do sistema tributário estadual, boa-fé e previsibilidade de condutas, segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária, publicidade e transparência na divulgação de dados e informações e concorrência leal entre os agentes econômicos, que devem servir de vetores interpretativos das regras estabelecidas na lei.

As diretrizes são facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal, reduzir custos de conformidade para os contribuintes, aperfeiçoar a comunicação entre contribuintes e administração e simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação, por meio da construção de um relacionamento baseado na confiança.

A exposição de motivos da Lei Complementar nº 1.320/2018 deixa clara preocupação com o perfil repressivo da administração tributária e a excessiva litigiosidade, reconhecendo a necessidade de melhora do ambiente de negócios.

> Neste contexto, foi estruturado o presente Projeto, que inclui a classificação dos contribuintes do ICMS por perfil de risco, cujo objetivo central é avançar na transparência tributária do Estado de São Paulo**. Alinhando a metodologia sugerida**

> **pela OCDE para orientação do emprego dos recursos de fiscalização de acordo com o risco assumido pelo contribuinte em cumprir suas obrigações tributárias (valorizando e propiciando um papel mais estratégico e com maior agregação de valor à Administração Tributária)**, o projeto busca reduzir a assimetria de informações existentes no mercado, que só favorecem a concorrência desleal de quem não cumpre suas obrigações tributárias contra aqueles que integralmente as cumprem.
> (...)
> Estabelecendo-se uma nova relação fisco-contribuinte, os contribuintes com menor exposição a riscos de passivos tributários poderão ter procedimentos simplificados para fruição de alguns serviços ou mesmo a flexibilização de procedimentos do Fisco Paulista. Além disso, poderão contar com a introdução de uma nova lógica tributária focada no monitoramento fiscal e autorregularização, **em substituição ao modelo existente excessivamente focado na lavratura de autos de infração e que geram como consequência elevados níveis de contencioso administrativo e judicial.** (grifou-se)[169]

O modelo adotado pelo Estado de São foi expressamente inspirado nos padrões da OCDE, que visa romper com a premissa do contribuinte sonegador no sentido de valorizar os contribuintes cumpridores da lei. O sistema paulista contempla ainda a típica classificação de riscos dos sistemas de conformidade da OCDE.

Por meio da classificação de risco, o "Nos Conformes" buscou estabelecer critérios de isonomia, na medida que estabelece benefícios aos bons contribuintes, com o fim de premiar a conduta voluntária de conformidade, e uma fiscalização mais intensa aos que se encontram em inconformidades intencionais.

Os contribuintes são classificados em sete classes (A+", "A", "B", "C", "D", "E" e "NC – Não classificado"), de acordo com critérios objetivos como obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS, aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte e perfil dos fornecedores do contribuinte.

Os critérios para classificação dos contribuintes são definidos com base no cumprimento de obrigações principais e acessórias e do critério de fiscalização em rede. O último critério decorre do nível de conformidade dos parceiros comerciais afeta na classificação do contribuinte. Quanto mais bem classificados forem os parceiros comerciais do contribuinte, melhor será a classificação dele.

Por meio desses dados, a atuação do fisco paulista passa a ser qualificada, com vistas a melhorar o ambiente de negócios, e, principalmente, reduzir a litigiosidade tributária.

Conforme a exposição dessas faixas de contribuintes a riscos de passivos tributários,

---

[169] SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. **Projeto de Lei Complementar nº 25/2017**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Data da Publicação: 16/09/2017.

> o fisco deverá atuar especificamente, implantando procedimentos destinados a cada categoria de contribuintes, valorizando atividades de monitoramento e autorregularização em detrimento do "modelo existente excessivamente focado na lavratura de autos de infração", que, naturalmente, produzem os altos níveis de litigiosidade administrativa e judicial pelos créditos tributários paulistas[170]

A lei estabeleceu uma série de benefícios aos contribuintes de acordo com sua classificação como o procedimento de Análise Fiscal Prévia, autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos simplificados, transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, renovação de regimes especiais, observando-se procedimentos simplificados, dentre outros.

A lei complementar em questão ainda tratou de qualificar os devedores contumazes, bem como definir os regimes de fiscalização aplicável.

Os devedores contumazes são conhecidos por aqueles cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos, são aqueles que sonegam intencionalmente com o objetivo de auferirem mais lucro, se beneficiando de um sistema de cobrança ineficiente e moroso.

No âmbito do programa de conformidade do Estado de São Paulo, o devedor contumaz é aquele que se classificar nos seguintes critérios:

> Artigo 19 - Ficará sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:
> I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;
> II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

O regime especial de fiscalização prevê medidas específicas como apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras, alteração no período de apuração, no prazo e na forma de recolhimento do imposto, impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS, dentre outras.

As medidas visam realizar um monitoramento aproximado dessa classe de contribuintes, com o objetivo de viabilizar uma intervenção rápida pelo fisco paulista e para

---

[170] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017, Disponível em: <http://www.ibdt.org.br/RDTIA/02/>. P. 64. Acesso em: 28 de março de 2021. p. 77.

evitar prejuízos maiores.

Contudo, a lei teve o cuidado de excluir da quantificação do passivo tributário débitos com exigibilidade suspensa ou objeto de garantia integral prestada em juízo. A exclusão foi importante tendo em vista que débitos nessas condições não implicam necessariamente na presunção de devedor contumaz, pois há considerável chance de os débitos serem efetivamente indevidos, ou, pelo menos, deve-se aguardar a apreciação pelo Poder Judiciário.

O art. 24 da lei destaca uma inovação importante que é a possibilidade de incorporação nos instrumentos de mensuração de produtividade dos auditores, das atividades voltadas à conformidade fiscal e ao estímulo à autorregularização de contribuintes.

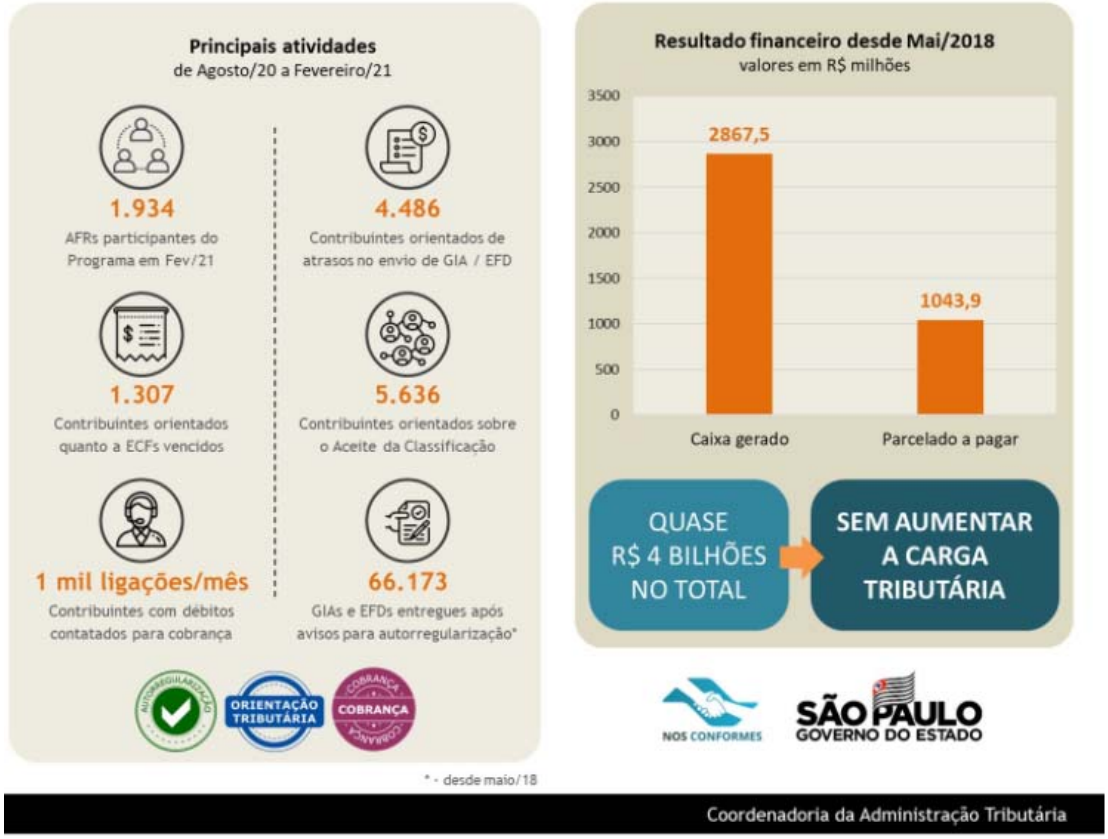
A regra do art. 24 tem por finalidade aprimorar a atuação dos auditores na medida que desvincula a atuação dos mesmos a aplicação de penalidades, situação bastante comum em sistemas repressivos, que gera excessivos prejuízos para o contribuinte. A meta dos auditores passa a ser a melhor prestação do serviço no sentido de estimular a conformidade voluntária.

Interessante iniciativa do programa paulista é o projeto de eliminação da GIA (Guia de Informação e Apuração do ICMS). As informações prestadas nessa declaração são semelhantes às prestadas por meio da EFD, de modo que o objetivo é eliminar a necessidade da entrega mensal de duas declarações similares, restando apenas como obrigatória e suficiente a EFD.

A multiplicidade de obrigações acessórias, muitas vezes com informações repetidas, está relacionada a sistemas tributários complexos, que eleva os custos de conformidade e enseja diversas discussões sobre a sua realização, sendo uma fonte.

No site da SEFAZ/SP é possível acompanhar de forma atualizada as atividades do programa de conformidade e os resultados obtidos com a nova forma de relacionamento.

Figura 13 – Resultados do Programa “Nos Conformes”



Fonte: Portal da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

Os resultados refletiram um relevante incremento na arrecadação tributária de quase R$ 4 bilhões de reais, sem o aumento da carga tributária, mas por meio do uso de medidas simples de acompanhamento, auxílio ao contribuinte e fiscalização qualificada, típicas de um sistema de conformidade fiscal cooperativa.

4.2.2 "Receita 2030" – Estado do Rio Grande do Sul

Outro estado que tem avançado em iniciativas de cooperação no âmbito fiscal é o Estado do Rio Grande do Sul. No dia 2 de janeiro de 2019, o Governo publicou o Decreto nº 54.477 que estabeleceu a necessidade de otimização e eficiência da arrecadação para a recuperação fiscal e promoção do desenvolvimento do Estado.

O Decreto estabeleceu a responsabilidades para a Secretaria da Fazenda (SEFAZ/RS), Procuradoria-Geral do Estado e Secretaria do Planejamento, Orçamento e Gestão para apresentar propostas simplificação das obrigações acessórias, qualificação do relacionamento com os contribuintes e da melhoria do ambiente de negócios, incremento da eficiência na arrecadação e na fiscalização tributária, modelo de estrutura administrativa,

medidas para aprimoramento do processo de recuperação dos valores inscritos em dívida ativa, aprimoramento do processo de administração do patrimônio imobiliário do Estado. O Decreto ainda estabeleceu prazos para o cumprimento das medidas.

A SEFAZ/RS, em atendimento ao Decreto mencionado, em junho de 2019, lançou o programa "Receita 2030", que prevê 30 ações para modernização da arrecadação tributária do estado.

Pode-se verificar que o "Receita 2030" possui diversos pontos de contato com a conformidade fiscal cooperativa, como estratégias de simplificação do cumprimento de obrigações fiscais, o aprimoramento do diálogo e relacionamento com os contribuintes, a racionalização administrativa, fiscalizações especializadas, redução de aplicação de penalidades, uso da pirâmide de conformidade, dentre outras.

A SEFAZ/RS também está aprimorando o uso de inteligência fiscal que disponibiliza aos contribuintes a certeza do cumprimento da legislação tributária evitando posteriores questionamentos ou divergências, por meio dessa iniciativa os contribuintes possuem validação em tempo real das informações, aumentando a segurança jurídica e a redução de risco fiscal.[171]

No mês de junho de 2021, a SEFAZ/RS atualizou o status das iniciativas, em que se pode verificar a forte influência de medidas cooperativas, como visitas técnicas em integrantes de diversos setores, como por exemplo o farmacêutico (Farmácia São João, DIMED, Gaúchafarma), o metalmecânico (Randon) e de supermercados (AGAS, Zaffari), o que favorece a compreensão do negócio dos contribuintes.

Fortalecimento da participação da sociedade na gestão tributária, aprimorando o clima de confiança, por meio da realização de três edições dos workshops: 1ª com Entidades Representativas, 2ª com Grandes Contribuintes e 3ª com Profissionais da Contabilidade.

As sugestões que foram apresentadas nos eventos são catalogadas e acompanhadas, de acordo com os dados mais de 80% das ideias recebidas já estão consideradas e em andamento em projetos da receita estadual.

Outro destaque do programa gaúcho é a iniciativa denominada "Contencioso *just in time*", que trata da revisão do processo administrativo tributário. "O objetivo é diminuir o prazo de julgamento de processos de primeira instância para no máximo 30 dias, bem como manter estoque zero do contencioso administrativo para novos processos, aumentando a

---

[171] RIO GRANDE DO SUL. Receita Estadual RS**. Receita 2030**. Balanço 2 anos. Disponível em: https://fazenda.rs.gov.br/upload/1623170409_Relat%C3%B3rio%20-%20Receita%202030%20-%20Balan%C3%A7o%202%20Anos%20de%20Lan%C3%A7amento.pdf. Acesso em: 10 de junho de 2021.

liquidez do crédito e agilizando a cobrança administrativa e judicial."[172]

Nesse contexto, foi instituída, por meio da Portaria nº 77/20 - RE, o Grupo de Resolução de Controvérsias Jurídico Normativas Tributárias, que visa buscar a conciliação e a convergência de entendimentos em relação às situações controvertidas, evitando mudanças de interpretação e padronizando as orientações.

Além disso, foi incorporada à legislação tributária novas possibilidades de autorregularização, estimulando o pagamento antes do início da ação fiscal, Instrução Normativa RE Nº 037/20.

No mesmo sentido, a Lei nº 15.576/2020, que, dentre outras medidas, instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Nos Conformes RS, criou o Código de Boas Práticas Tributárias, que segue as diretrizes da OCDE e estabelece normas gerais aplicáveis à relação entre o contribuinte e a Receita Estadual; o Conselho de Boas Práticas Tributárias: fórum permanente de diálogo, integrado por Poder Público e entidades empresariais, com 22 conselheiros e as Câmaras Técnicas Setoriais, que poderão ser criadas pelo conselho para viabilizar a interação entre os grupos especializados setoriais e os representantes dos contribuintes do setor.

A lei acima mencionada estabeleceu ainda o critério de classificação dos contribuintes de acordo com seus padrões de cumprimento das obrigações tributárias e relações de mercado, por meio do qual busca oferecer tratamento diferenciado ao bom contribuinte.

Por fim, a lei em questão criou o Termo de Conformidade Tributária, que poderá ser celebrado pela receita estadual com o sujeito passivo sobre a adequada aplicação da legislação tributária em relação a fato concreto. Durante a sua vigência, fica estabelecido que nenhum procedimento fiscal relacionado ao seu objeto será instaurado contra o sujeito passivo participante que agir em estrita consonância com a sua previsão.[173]

4.2.3 "Contribuinte Pai d'Égua" – Estado do Ceará

No Estado do Ceará, a Lei nº 17.087 de 29 de outubro de 2019 institui o programa de conformidade tributária denominado "contribuinte pai d'égua" no âmbito da administração

---

[172] RIO GRANDE DO SUL. Receita Estadual RS**. Receita 2030**. Balanço 2 anos. Disponível em: https://fazenda.rs.gov.br/upload/1623170409_Relat%C3%B3rio%20-%20Receita%202030%20-%20Balan%C3%A7o%202%20Anos%20de%20Lan%C3%A7amento.pdf. Acesso em: 10 de junho de 2021.

[173] RIO GRANDE DO SUL. Receita Estadual RS**. Receita 2030**. Balanço 2 anos. Disponível em: https://fazenda.rs.gov.br/upload/1623170409_Relat%C3%B3rio%20-%20Receita%202030%20-%20Balan%C3%A7o%202%20Anos%20de%20Lan%C3%A7amento.pdf. Acesso em: 10 de junho de 2021.

tributária do Estado do Ceará, que foi regulamentado pelo Decreto nº 33.820/2020.

O programa segue a lógica dos sistemas anteriormente vistos, que tem como princípios a confiança recíproca, a isonomia, a boa-fé, transparência, concorrência leal e eficiência. As diretrizes estão no sentido de fomentar a autorregularização e reduzir custos de cumprimento da legislação.

A classificação dos contribuintes segue a mesma metodologia indicada pela OCDE, em que serão considerados os seguintes critérios, nos termos do Decreto nº 33.820/2020:

> Art. 4.º Os contribuintes serão classificados de ofício nas categorias "5 jangadas", "4 jangadas", "3 jangadas", "2 jangadas" e "1 jangada", com base nos seguintes critérios:
> I – apresentação tempestiva das escriturações ou declarações do contribuinte e conformidade das informações a elas relativas com os fatos econômico tributários efetivamente ocorridos;
> II – inexistência de débitos vencidos e não regularizados de tributos estaduais;
> III – cumprimento voluntário de obrigações acessórias facultadas ao contribuinte pela legislação, facilitando o controle de suas operações e prestações pelo Fisco;
> IV – outros critérios que venham a ser estabelecidos em ato normativo do Secretário da Fazenda.

Não se identificou na legislação o tratamento a ser conferidos aos débitos em situação de defesa administrativa que, nos termos do CTN, devem se encontrar com exigibilidade suspensa.

Em fevereiro de 2021, iniciou-se projeto piloto que abrangerá inicialmente os 200 (duzentos) contribuintes inscritos no Cadastro Geral da Fazenda (CGF) que tenham apresentado as maiores arrecadações no período de janeiro a junho de 2019, conforme Instrução Normativa nº 22 de 22 de fevereiro de 2021. O projeto terá duração de 6 meses e ao fim do projeto, a Sefaz vai iniciar a oferta de contrapartidas aos contribuintes que se mostram confiáveis.

4.2.4 "Confia" – Receita Federal do Brasil

A RFB, há poucos meses, instituiu o comitê gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), por meio da Portaria RFB nº 28 de 15 de abril de 2021.

Ainda não é possível uma análise mais detalhada do programa, tendo em vista que, de acordo com a própria RFB, o programa ainda será construído, inclusive com a contribuição social, ratificando o caráter democrático da conformidade cooperativa.

Contudo, a referida portaria já tratou de definir o que é considerada conformidade cooperativa para fins da futura regulamentação, bem como sinalizou as diretrizes do programa.

> § 1º Compreende-se por conformidade cooperativa o **relacionamento aprimorado entre a administração tributária e os contribuintes, caracterizado pela cooperação, pela prestação de serviços para prevenção de inconformidades e pela transparência em troca de segurança jurídica.**
> § 2º A conformidade cooperativa tem como base a confiança, justificada por uma estrutura de governança corporativa tributária, de controle fiscal e gestão de riscos nos contribuintes, e tem por objetivo promover benefícios para a administração tributária, os contribuintes e a sociedade, com manutenção da isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes. (grifou-se)

A conformidade cooperativa inclusive já influencia o planejamento estratégico da RFB para 2021/2023, que tem por visão: "Sermos reconhecidos como essenciais ao progresso do país, engajados na inovação, na **promoção da conformidade tributária e aduaneira** e na oferta de **serviços de excelência à sociedade**". A cooperação já faz parte dos princípios da gestão, a integridade, imparcialidade foram eleitas como valores.[174]

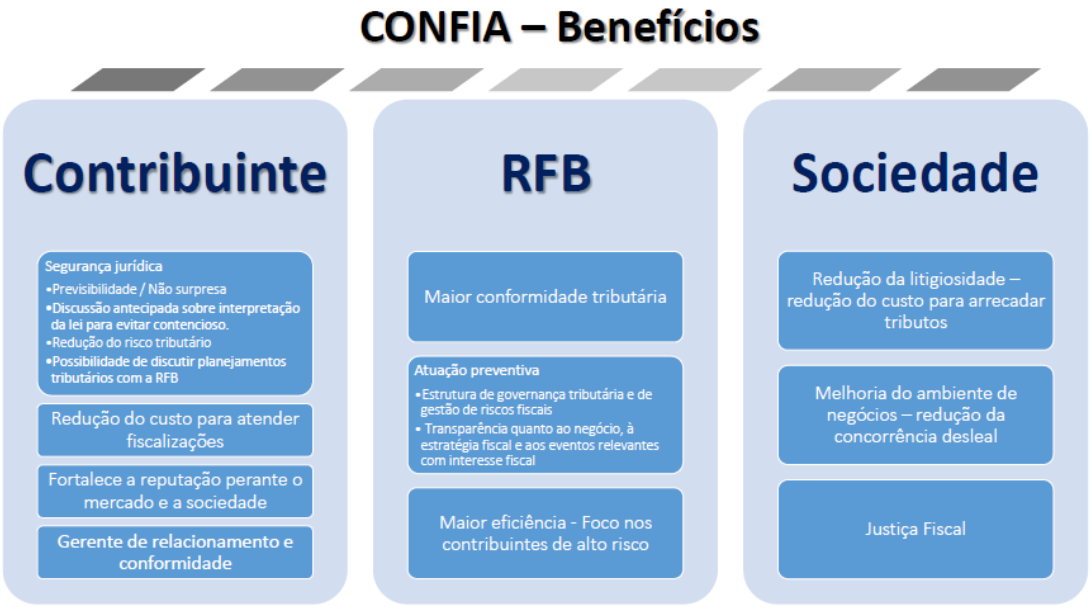
A ampliação da conformidade tributária em obediência à legalidade, aumentar a satisfação dos contribuintes com o serviço da RFB fazem parte dos objetivos estratégicos. Dentre os objetivos de processos a RFB relacionados à conformidade cooperativa destaca-se:

> Incrementar a segurança jurídica, por meio da interpretação da legislação e pela redução de litígios - É nosso dever garantir a previsibilidade de nossas ações, ampliando a confiança e propiciando uma melhor qualidade do ambiente de negócios;
> Simplificar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras;
> Fortalecer a cooperação com órgãos nacionais e internacionais e com a sociedade - A cooperação com outros órgãos e com a própria sociedade otimiza a utilização dos recursos, fortalece a confiança e amplia o alcance de resultados da instituição.

A RFB espera que a implantação do "Confia" possa trazer os seguintes benefícios para os contribuintes, para a RFB e para a sociedade:

Figura 14 – Benefícios Programa Confia

[174] https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico



Fonte: Receita Federal do Brasil

Apesar do movimento ter ganhado força recentemente com o lançamento do projeto "Confia", a RFB já vinha adotando iniciativas nesse sentido, o que ocorreu por meio da instituição do Programa Regional de Conformidade Tributária e Aduaneira da 7ª Região Fiscal, Portaria SRRF07 nº 5 de 18 de janeiro de 2021, o qual tem como focos principais promover a mudança de comportamento do contribuinte selecionado, induzindo a adequação voluntária à legislação tributária e aduaneira e reduzir a inadimplência e o litígio.

Além disso, a RFB possui alguns projetos que se alinham à perspectiva do estímulo à conformidade, orientação, facilitação e simplificação, como o extrato da malha da pessoa física, a possibilidade de autorregularização, o Simples Nacional, a malha PJ – autorregularização e o monitoramento dos maiores contribuintes, que envolve um canal de comunicação especializado, alertas de inconformidade, reuniões de conformidade, especializadas em setores econômicos específicos e o Programa OEA, que é tratado por alguns como um programa de conformidade cooperativa no âmbito aduaneiro.

4.3 A conformidade fiscal cooperativa no Brasil e a supremacia do interesse público

Cumpre traçar alguns comentários acerca da supremacia do interesse público, que comumente é utilizado no Brasil como justificativa para limitação de medidas em interesse dos contribuintes. Essa pontuação se mostra pertinente tendo em vista que a conformidade fiscal cooperativa estabelece um tratamento diferenciado a um grupo determinado de contribuintes.

O equívoco da premissa de que o interesse público é em regra superior aos interesses privados já foi bastante discutida e afastada pela doutrina brasileira, especialmente pelo fundamento de que o interesse público é considerado um conceito jurídico indeterminado, que só ganha seus contornos no caso concreto e levando em consideração a interpretação constitucional.

Gustavo Binenbojm deixa claro que o melhor interesse público só pode ser identificado a partir da análise racional levando em consideração os direitos individuais e um juízo de ponderação na tentativa de sua máxima realização, por meio do recurso ao postulado da proporcionalidade.[175]

Fernandes e Cavalcante destacam relevância de soluções consensuais para a administração tributária, sob o viés do interesse público.

> Ademais, o debate dialógico favorece a compreensão global dos vários pontos de vista, contribuindo, para conseguinte, para a descoberta da melhor escolha possível à luz do interesse público; ou seja, favorece a descoberta de qual será efetivamente o interesse publico naquela situação concreta. Além disso, a decisão administrativa consensual reduz sobremaneira o risco de judicialização do tema e, conseguintemente, dos custos processuais poupando tempo e dinheiro de ambas as partes.[176]

Nesse contexto, o programa de conformidade, além de promover a boa prestação do serviço público, a transparência e a segurança jurídica, com vistas a obter o recolhimento do tributo no tempo e valor corretos, ainda atende aos postulados específicos da proporcionalidade, à medida que se mostra um meio adequado, necessário e proporcional.

Além disso, até mesmo sob o ponto de vista do interesse público secundário, o da arrecadação, o programa de conformidade cooperativa se encontra alinhado. Isso porque o programa visa o cumprimento correto da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. Vale lembrar, que a gênese do programa não prevê a exoneração de arrecadação ou de qualquer outra obrigação tributária.

O programa de conformidade é entendido como uma ferramenta de fiscalização extremamente qualificada, que permite o fisco realizar uma classificação qualitativa dos contribuintes de modo a alocar de forma mais eficiente os seus recursos.

Outra medida de eficiência dos programas de conformidade, que atende ao interesse

---

[175] BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 239, p. 3, jan. 2005.

[176] FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 277, n. 3, p. 49-70, nov. 2018. p. 58. Disponível em:<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77676>. Acesso em: 15 Fev. 2020.

público, é a prevenção de conflitos. Os custos com o contencioso tributário no Brasil, seja o acúmulo da dívida ativa sejam os custos da administração do passivo, são bastante expressivos. O programa de conformidade, mediante uma análise mais flexível, prevê mecanismos de autoregularização pelos contribuintes.

4.4 A conformidade fiscal cooperativa, a solidariedade e a legitimação da tributação

A legitimação da tributação como medida de fortalecimento da solidariedade social é importante valor promovido por meio dos programas de conformidade cooperativa, à medida em que se desloca o foco da cobrança de medidas punitivas e repressivas em prol de uma relação de cooperação.

Ricardo Lobo Torres assenta que os princípios da legitimação da tributação, que podem ser exemplificados pela transparência, segurança, lealdade, boa-fé, legislação clara e coerente, é que fazem com que a tributação seja aceita pelos contribuintes, favorecendo o seu cumprimento espontâneo.[177]

Ainda nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo alerta que para uma tributação legítima é necessário que a legislação seja clara, transparente e cobrada com base em relações de lealdade, boa-fé e transparência. O cumprimento desses requisitos tende a incrementar a eficácia das normas, que não podem depender exclusivamente da força.[178]

Como se pode percebe a doutrina da legitimidade da tributação se encontra perfeitamente alinhada com as bases do programa de conformidade cooperativa, no sentido de que o cumprimento da legislação dependa cada vez menos da repressão.

> A fim de que o cidadão contribuinte se convença e se eduque no sentido de que é necessário cumprir seus deveres para com o Fisco, os quais são indispensáveis a que se crie uma sociedade livre, justa e solidária nos termos indicados na Constituição Federal de 1988, é necessário que esses deveres sejam, por ele, vistos como justos e equânimes. Isso é essencial para que a eficácia da norma tributária seja incrementada, fazendo com que dependa menos da repressão estatal institucionalizada.[179]

Na busca da construção de uma tributação cada vez mais legítima, destaca-se o papel das grandes empresas, responsáveis por uma parcela considerável da arrecadação,

---

[177] TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário**. Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. Vol 5. jan/jun. 2006. p. 223-244.
[178] MACHADO SEGUNDO, Hugo de brito. Legitimação do tributo: algumas notas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, 2015, p. 1-19.
[179] MACHADO SEGUNDO, Hugo de brito. Legitimação do tributo: algumas notas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, 2015, p. 16.

responsáveis pela contratação de planejamentos tributários sofisticados e atores importantes no problema da litigiosidade tributária.

As medidas de aprimoramento da transparência, da informação correta, da solução rápida e adequada dos litígios típica dos programas de conformidade têm o efeito de fortalecer a legitimação da tributação, uma vez que estimulam o pagamento voluntário do tributo.

> Como solução para a prevenção da litigiosidade, deve haver mecanismos que vão além da pura repressão do cidadão. Uma delas é a concentração de esforços para que o cidadão obtenha o máximo de informação possível, para que consiga de forma adequada realizar as atividades necessárias à liquidação do tributo. Uma outra, é a necessidade de criação de mecanismos de correção de eventuais equívocos do cidadão, sem que necessariamente se desencadeie uma lide tributária judicial. E, uma outra solução, é implementar de vez democracia participativa, de modo que cada cidadão possa se manifestar previamente à edição de uma legislação fiscal que lhe vai modificar a vida substancialmente.[180]

Dentro das grandes corporações, a proposta dialógica da conformidade cooperativa, também induz ao comportamento ético dos administradores no contexto da boa governança corporativa.

Casalta Nabais destaca ainda o relevante papel da participação das empresas na elaboração da política tributária e, por conseguinte, no processo de legitimação da tributação. [181] Medidas de participação desses atores na definição de políticas tributárias é essencial na construção de uma cultura de conformidade fiscal voluntária, uma vez que se promove a confiança e se evita surpresas.

O paradigma do serviço, que orienta a atuação do Estado nos programas de conformidade, favorece a mudança na cultura de cumprimento das obrigações tributárias, no sentido de se fortalecer socialmente a ideia de que o pagamento de tributos é um comportamento ético social e evitar a ideia de que a sonegação é algo natural e aceitável. [182]

O programa visa antes de tudo o cumprimento voluntário da obrigação tributária, que é auxiliado por meio de um serviço público de excelência. Contudo, à medida que se reduz o uso da força, deve-se incrementar o uso de ferramentas de fortalecimento ético do comportamento de conformidade.

---

[180] OLIVEIRA, Júlio Cesar Santiago Alves de. **A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a busca por espaços de consenso**. 2013. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013, p. 119.

[181] NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**.6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 358.

[182] ALM, James; TORGLER, Benno. **Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality**. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>. Acesso em: 1 nov. 2020.

Atuação da administração tributária mediante o uso da força não tem o condão de fortalecer a legitimação da tributação, diferente de uma atuação cooperativa realizada entre contribuinte, sociedade e fisco.

> A solidariedade tributária tem um conteúdo jurídico mínimo. Contudo, a sua expressão máxima de sentido só pode ser alcançada se ela for abraçada pela sociedade como um valor da própria comunidade. E este é o desafio!! Por isso que uma gestão tributária policialesca não funciona para gerar compliance voluntário!![183]

Nesse contexto, é evidente a contribuição que a conformidade fiscal cooperativa, junto de outras medidas de conscientização de gastos públicos, educação fiscal pode oferecer para o aprimoramento da solidariedade tributária e da legitimação da tributação no Brasil.

4.5 Críticas e desafios à conformidade fiscal cooperativa no Brasil

Tendo em vista o contexto brasileiro, surgem alguns pontos delicados no que se refere à discussão dos programas de conformidade fiscal cooperativa, bem como alguns limites e desafios.

Primeiramente pontua-se a questão da conquista da confiança do contribuinte, a ponto de estimular a posturas de transparência, mais especificamente a revelação toda sua estrutura fiscal, mais especificamente, planejamentos fiscais sofisticados.

Considera-se um grande desafio da administração tributária a conquista da confiança dos contribuintes dentro do contexto atual de litigiosidade brasileira, especialmente porque a sinalização dessa segurança depende também dos demais Poderes do Estado, Legislativo e Judiciário.[184]

A ideia da conformidade cooperativa, por uma questão de coerência, deve estar alinhada pelo Estado como um todo, internamente no âmbito da administração tributária ou em relação a instituições externas, sob pena de causar sérios prejuízos aos contribuintes que acreditaram na administração.

Outras práticas típicas do Brasil e que coloca em risco a efetividade de programas cooperativos são os parcelamentos especiais e a guerra fiscal, conforme indicado por Carlos Otávio.

---

[183] ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 516.

[184] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017, p. 77.

> O efetivo *compliance* cooperativo não pode tolerar práticas que, efetivamente, negligenciam tanto a confiança do contribuinte quanto a credibilidade do Estado, como a reiterada implantação de programas de anistia e remissão determinados pelo Poder Executivo federal (REFIS, PERT), estadual (PEP, PPI) e municipal (PPI), que desafiam o contribuinte tempestivamente pagador de seus ônus tributários. Não escapa ao mesmo contexto, a guerra fiscal entre entes federativos, a intervenção de outros órgãos públicos para obter dados confiados sigilosamente ao fisco mediante programas de adesão voluntária, ou a renúncia de receitas capaz de comprometer o equilíbrio das contas públicas e reduzir o bem-estar geral.[185]

O recurso aos parcelamentos especiais deve ocorrer de forma bastante criteriosa e específica, não se submetendo a metas financeiras do Estado, a sua recorrência tende a desestimular o melhor e mais pontual dos contribuintes ao cumprimento tempestivo das obrigações tributárias.

Outro ponto importante e que deve ser tratado com cuidado, são restrições impostas aos contribuintes classificados como devedores contumazes no âmbito dos programas de conformidade cooperativa, especialmente em face dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal. A maior justificativa para as restrições é a defesa da concorrência leal.

A principal questão que deve ser analisada é se as restrições podem se configurar como sanções políticas, práticas ilegais e inconstitucionais já amplamente afastadas pelo STF. Situações como recolhimento antecipado do ICMS, a fixação de prazo especial e sumário para recolhimento dos tributos devidos; usufruir de diferimento previsto na legislação, podem eventualmente ser objeto de questionamentos perante o Poder Judiciário, fortalecendo a litigiosidade.

Hugo de Brito Segundo alerta que a defesa da concorrência leal por meio dos regimes especiais de fiscalização pela Fazenda Pública deve ser feita com muita cautela para não se legitimar ações contra direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, especialmente o devido processo legal de cobrança do tributo, em prol da defesa dos demais contribuintes.[186]

Hugo Machado Segundo e Raquel Ramos alertam para risco de inconstitucionalidades nas restrições impostas pelos regimes especiais de fiscalização.

> são inconstitucionais os regimes especiais de fiscalização, tanto o previsto na Lei 9.430/96 (BRASIL, 1996), como os previstos em leis e decretos estaduais, os quais se mostram como restrições desproporcionais e injustificáveis ao direito à livre iniciativa e ao princípio do devido processo legal. Por mais reprovável que seja a inadimplência

---

[185] ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017, p. 77.
[186] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder Público e Litigiosidade**. 1. ed. São Paulo: Foco, 2021.

> tributária, ela não justifica a adoção, pela Fazenda, de meios que configuram a realização de justiça de mão própria, margeando o controle de legalidade[187]

O recurso a esses expedientes poderia ser minorado, caso o processo de fiscalização, cobrança e execução fosse mais eficiente. Diante do problema da morosidade, torna-se mais prático, a imposição de certas restrições à atividade econômica dos contribuintes. Essa circunstância pode gerar o efeito contrário à redução da litigiosidade, à medida que os contribuintes que se sentirem violados podem recorrer ao Judiciário, inclusive com bons argumentos das restrições serem afastadas.

Nessa esteira desse entendimento, segue a análise do José Eduardo Martinho ao identificar nos programas de conformidade discriminações desproporcionais e inconstitucionais.

> As consequências trazidas pelos programas em apreço aos denominados "maus pagadores" especialmente o programa Nos Conformes (único já em prática) – como exemplo, a exigência de cumprimento antecipado de obrigações tributárias, e a perda de incentivos fiscais (art. 19 da LC n. 1.320/2018) –, extrapolam os critérios estabelecidos na legislação de regência (acima exemplificado), sobre o exercício de cobrança de obrigações tributárias pelas administrações fiscais, e, portanto, configuram notória sanção política, pois imprimem penalidades administrativas como meio coercitivo para compelir os contribuintes a quitarem suas obrigações. (...)
> Enfim, os programas de conformidade tributária brasileiros ainda amadurecerão e o tempo demonstrará como a garantia de uma relação obrigacional tributária cooperativa, sustentada na efetividade de uma relação de colaboração mútua, confiança e transparência, não precisará afastar-se dos direitos fundamentais dos contribuintes, máxime, a isonomia tributária.[188]

Outro ponto delicado está relacionado aos critérios de classificação dos contribuintes. Como visto, os programas levam em consideração critérios de adimplência, recolhimento tempestivo dos tributos, aderência, prestação de informações da forma correta e relacionamento com terceiros.

Quanto aos critérios de aderência e adimplência, deve-se atentar para situações excepcionais, como crises financeiras, como a decorrente da pandemia Covid-19, em que diversos contribuintes tiveram pesadas restrições na sua atividade econômica. Uma aplicação irrefletida dos critérios poderia provocar um aumento ainda maior da injustiça tributária, à medida que além de sofrerem as perdas financeiras decorrentes da crise econômica, ainda

---

[187] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisando o tema das sanções políticas em matéria tributária. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, v. 9, p. 86-108, 2018, p. 105.

[188] MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. Os programas brasileiros de compliance tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto Direito Fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n.46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020, p. 256.

poderiam ser classificados como devedores contumazes.

Quanto à aderência, circunstância importante é como serão tratados os contribuintes de boa-fé que não conseguem se regularizar em face da complexidade da legislação. Fábio Pereira alerta para esse perigo ao comentar o programa paulista de conformidade.

> a lei não ter adotado critério que discrimine entre contribuintes de boa-fé e má-fé. Embora se reconheça a dificuldade de atribuição de critérios que atinjam esse desiderato, preocupa o fato de o contribuinte de boa-fé, engendrado em um sistema altamente complexo, tenha sua classificação prejudicada em razão de equívocos na interpretação da legislação.[189]

Esse critério somente será efetivo à medida que o fisco implante um amplo processo de simplificação das obrigações acessórias de modo a facilitar o seu cumprimento e/ou ao mesmo tempo preste uma assessoria efetiva, tempestiva e coerente no que se refere ao saneamento de eventuais dúvidas dos contribuintes.

Ainda sobre o tema, questão sensível é ainda a mensuração da classificação de contribuintes em razão do perfil dos fornecedores dos contribuintes. O critério enseja dúvidas.

Primeiramente, autores defendem que o contribuinte não possui atribuição do poder de polícia, como poder de requisitar informações, documentos e demais expedientes. [190] O ato de fiscalizar é exclusivo da autoridade fiscal e plenamente vinculado à lei, nos termos do arts. 78 e 142 do CTN.[191]

Sobre o tema, de modo a resguardar o contribuinte de boa-fé que compra de fornecedor mal avaliado, vale relembrar a Súmula nº 509/STJ ao definir que é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente

---

[189] SILVA, Fabio Pereira da. Programa "Nos Conformes": uma Avaliação sob a Perspectiva do "Paradigma do Serviço". **Revista Direito Tributário Atual**, n.43. ano 37. São Paulo: IBDT, p. 141.

[190] MELO, Eduardo Soares de. **Os contribuintes do ICMS no programa "Nos Conformes" e os novos desdobramentos**. Consultor Jurídico. São Paulo Conjur, 21 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-21/eduardo-melo-contribuintes-icms-programa-conformes?utm_source=akna&utm_medium=email&utm_campaign=Artigo+%7C+Os+contribuintes+do+ICMS+no+programa+%26qu ot;Nos+Conformes%26quot;+e+os+novos+desdobramentos>. Acesso em: 01 jul. 2020.

[191] Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Além disso, é improvável que grandes contribuintes, que fazem centenas de negócios mensalmente, se responsabilizem para verificação da classificação de todos os seus fornecedores. Outro desafio da concretização desse critério é o controle do comportamento dos fornecedores após a realização do negócio, se o fornecedor encerrou regularmente suas atividades.

A medida, que consiste em transferência de responsabilidade do poder público para o particular, estabelece uma nova e complexa obrigação aos contribuintes, o que não se alinha com os programas de conformidade cooperativa.

Outro ponto de delicado, é o tratamento conferido a fornecedores localizados fora do Estado, que não são classificados nos programas. Essa diferenciação pode criar uma situação de desigualdade, a ponto de estimular os contribuintes a adquirirem mercadorias de fornecedores localizados fora do Estado.

O programa de conformidade de São Paulo previu, como uma das contrapartidas aos contribuintes mais bem classificados, o direito à Análise Fiscal Prévia – AFP, que consiste na realização de trabalhos analíticos ou de campo por fiscal, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa. O procedimento não configura início de ação fiscal e não afastam os efeitos da espontaneidade.

A referida contrapartida analisada sob a perspectiva do conceito de denúncia espontânea, previsto no CTN, causa certa imprecisão, tendo em vista que o CTN é expresso que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de **qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.** [192]

Inclusive o tema já foi objeto de apreciação pelo TJ/SP, na situação em que um contribuinte, após ter sido notificada pelo fisco estadual para o fim de apresentar seus documentos fiscais, verificou um erro no duplo lançamento de uma nota fiscal, e então solicitou oportunidade para se regularizar sem a aplicação das penalidades, com base no art. 14 Lei Complementar n. 1.320/2018.

O TJ/SP, por uma interpretação integrada, sistemática e finalista, entendeu que a notificação fiscal não retira, em tese, a espontaneidade e não dá início à ação fiscal em face da contribuinte, motivo pelo qual determinou que o fisco paulista não desse continuidade à

[192] Art. 138 – A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea de infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único – Não se considera espontânea e denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

fiscalização e autorizasse a retificação, conforme trecho do voto do relator.

> Assim, considerar que a notificação recebida pela agravante tem o cunho de tirar sua espontaneidade, é negar os objetivos pretendidos pela Lei Complementar n. 1.320/18, qual seja, o de estimular os contribuintes de se autoregularizarem o que não parece uma interpretação razoável.[193]

No que se refere às contrapartidas oferecidas aos contribuintes pelos programas de conformidade brasileiros, tais como agilidade de análise de requerimentos, renovação de regimes especiais automáticos, autorização para apropriação de crédito acumulado, agilidade em procedimentos de restituição, há severas críticas no sentido de que são meras vantagens de simplificação de procedimentos complexos, que deveriam ser aplicáveis a todos os contribuintes.

> Avaliando todas as variáveis, verificamos que grande parte das contrapartidas se refere à simplificação de procedimentos complexos aos quais, normalmente, se sujeitam todos os contribuintes. Dizendo de outra forma, o Estado "brinda" os contribuintes com um sistema tributário altamente complexo, criando procedimentos burocráticos cujo resultado é mitigar direitos. Paralelamente, oferece aos contribuintes um programa de conformidade, em que os principais benefícios para aqueles considerados "conformes" é, justamente, a simplificação das dificuldades criadas pelo próprio Estado. Tanto pior é a constatação de que, por meio do programa, se legitime esse sistema extremamente complexo, haja vista que ele será aplicado apenas para os contribuintes que não estejam bem classificados, como se justificasse – para essa classe de "maus" contribuintes – um sistema disforme e ineficiente.[194]

De acordo com a OCDE, os programas de conformidade fiscal oferecem segurança jurídica as operações fiscais dos grandes contribuintes, que só é possível mediante o engajamento de transparência pelos particulares. A ideia em sua gênese é evitar planejamento fiscais sofisticados que levem a degeneração da matriz tributária.

Quanto às obrigações de transparência, não se verificou regras que estimulem o engajamento ao *full discloure* pelos contribuintes. A transparência total dos programas de conformidade cooperativa é pedra fundamental para a classificação dos contribuintes de acordo com o grau de risco e para definir o programa de gerenciamento de risco de qualidade.

Outra questão relativa aos programas de conformidade brasileiros é que praticamente todos os programas analisados têm sido implementados por meio da legislação

---

[193] SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Agravo de Instrumento 2185949-39.2018.8.26.0000; Relatora: Silvia Meirelles; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Araraquara - 1º Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 13/11/2018; Data de Registro: 13/11/2018.

[194] SILVA, Fabio Pereira da. Programa "Nos Conformes": uma Avaliação sob a Perspectiva do "Paradigma do Serviço". **Revista Direito Tributário Atual**, n.43. ano 37. São Paulo: IBDT, p. 144.

tradicional, uma prática recorrente da cultura brasileira que entende que mudar a legislação é suficiente para a resolução dos problemas que se busca resolver.

De início já se verifica um descompasso em relação às indicações a OCDE, que entende desnecessário as mudanças legislativas para a implantação de uma nova relação fisco contribuinte. Especialmente pelo caráter voluntário e cooperativo do programa, o que se busca mudar é a cultura do contribuinte, da sociedade e do fisco, em relação ao cumprimento voluntário da legislação tributária.

Contudo, reconhece-se que isso por si só, não é uma falha dos programas, apenas um alerta de que o ponto principal dos sucessos dos programas de conformidade fiscal cooperativa não é a mudança da legislação em si, mas a captação da confiança do contribuinte e a mudança de cultura em prol da conformidade, um trabalho demorado e complexo.

5. CONCLUSÃO

O contencioso tributário tem se mostrado um problema difícil de ser solucionado. Medidas como a transação tributária, os negócios processuais, conciliação de débitos de menor valor, cobranças administrativas, dispensa de contestação ou recurso, regimes diferenciados de cobrança são importantes medidas para a superação do passivo, mas, em regra, são medidas voltadas para débitos já constituídos ou estágio avançado de cobrança e de difícil recuperação.

A conformidade fiscal cooperativa visa atuar preventivamente ao surgimento do conflito tributário. A conformidade cooperativa obtém do contribuinte uma postura de transparência, por meio da qual o fisco tem acesso a dados importantes para fins de definir as formas de autuação de acordo com a pirâmide de conformidade, gerenciamento de riscos. Desse modo, a atuação do fisco se torna mais qualificada e efetiva, pois não atua por meio da presunção do contribuinte como um sonegador em potencial.

Além disso, a conformidade, por meio da atuação com base na confiança e na cooperação, tem um maior potencial de viabilizar a regularização do contribuinte para o futuro, reduzindo a necessidade de retorno constante das auditorias.

Contudo, vale destacar que essa forma de relacionamento tem de ser bastante qualificada, o que se recomendou o foco para grandes contribuintes, mais uma medida de eficiência, visto que uma parte pequena desses contribuintes e responsável por grande parte da arrecadação, bem como são eles que tem uma participação relevante no contencioso tributário.

A conformidade fiscal cooperativa atua contra a postura punitiva da administração, de modo que o relacionamento baseado no paradigma do serviço, onde o contribuinte é tratado

como cliente, tende a reduzir a litigiosidade, em que o fisco demonstra mais consciência do negócio, proporcionalidade, auxilia a autorregularização, orienta, em suma, oferece razoabilidade na fiscalização e segurança jurídica nos eventuais conflitos surgidos em razão de discordância.

O contencioso tributário continua a existir, de modo que somente conflitos legítimos, discordância fundamentada entre fisco e contribuinte que passarão a ser resolvidas por meio de processos administrativos e judiciais.

No formato da conformidade fiscal cooperativa, o contribuinte não pode ter dúvidas sobre como pagar o tributo, o fisco deve garantir essa certeza, priorizando sempre o pagamento do tributo no tempo e no valor corretos, de acordo com a lei. Em contrapartida, o contribuinte se compromete com a transparência, de modo que o fisco pode atuar de forma mais efetiva contra os planejamentos fiscais abusivos e as insuficiências da legislação, de modo a corrigi-las. Mas o foco não é a arrecadação pela arrecadação, mas o cumprimento correto da legislação.

A conformidade fiscal reduz os desafios da complexidade da legislação e o ambiente burocrático fiscal, reduz as situações sanções políticas, otimiza as fiscalizações, permitindo um tratamento mais rigoroso aos devedores contumazes, adequa os critérios de remuneração às metas de conformidade e reduz as situações de excesso de exação.

Essa atuação, além de medida de eficiência na redução de custos de manutenção do passivo tributário, promove também um aumento da arrecadação, reduzindo a diferença entre o tributo devido e o tributo pago, *tax gap*. O Estado de São Paulo, inclusive, já divulgou resultados de incremento da arrecadação, por meio do seu programa.

Do ponto de vista social, o estímulo ao cumprimento voluntário da tributação tende a fortalecer o comportamento éticos dos contribuintes e estimula a boa governança corporativa das grandes empresas, restando privilegiados os valores da solidariedade fiscal e a legitimação da tributação.

Contudo, no Brasil, verificou-se que os programas em desenvolvimento não têm atentado para cobrar uma postura de transparência dos contribuintes. Há um foco dos programas brasileiros na facilitação do ato de pagar tributo da forma correta, o que é salutar e direito de todos os contribuintes, não só dos convidados para participar dos programas de conformidade.

Contudo, o programa de conformidade é uma relação sinalagmática em que o contribuinte oferece transparência e o fisco segurança jurídica, tendo a boa-fé como vetor de condução. O contribuinte deve ser convidado a participar, que pode inclusive, negar já que a sua participação exige uma postura relevante de transparência. Não pode haver a obrigatoriedade de participação, visto que é contra as premissas da abordagem.

É necessária a adequação dos programas brasileiros no sentido de limitar a medida a certos contribuintes que tenham relevante arrecadação e complexa estrutura fiscal, sob pena de se tornar um sistema ineficiente por estar ao acesso de todos.

Outro detalhe importante é que as contrapartidas oferecidas nos programas de conformidade fiscal não podem consistir em simples medidas de agilidade, como se a complexidade e burocracia devesse ser aplicada aos demais. O recebimento de restituição de pagamento indevido de tributos em tempo razoável deve ser garantido a todos os contribuintes e não só do que participam de um programa de conformidade cooperativa.

Além disso, a segurança e coerência aptas a captar a postura do contribuinte devem ser legítimas e de todo o Estado, Executivo, por meio da administração tributária prestadora de uma serviço de excelência, Legislativo, privilegiando a discussão democrática das medidas fiscais, resguardando sempre a confiança, e Judiciário, analisando os conflitos de acordo o direito, ainda que exista a influência de fatores econômicos.

Parcelamentos especiais devem ocorrer da forma mais excepcional possível, tendo em vista que prejudica os bons contribuintes, estimula o não pagamento do tributo no tempo correto, e prejudica o princípio da confiança do programa de conformidade fiscal.

O maior desafio que se verifica, dentro do problema tratado, é a mudança da cultura do litígio dos contribuintes e dos agentes do fisco. A prática da autuação é muito forte na relação tributária brasileira. Deve-se percorrer o caminho totalmente oposto ao atual, o agente deve ser desestimulado a autuar e estimulado a obter a regularização voluntária, portanto mais legítima, por meio do diálogo, do convencimento, da facilitação. É urgente uma capacitação dos agentes para a obtenção da simpatia dos contribuintes.

Por outro lado, além da necessidade de conscientização do contribuinte que a postura de conformidade é necessária, ética e esperada pela sociedade, um lento trabalho de educação, o Estado deve coibir de forma firme os abusos, o caso dos devedores contumazes. Se um contribuinte que cumpre com todas suas obrigações tributárias da forma correta ver o seu concorrente sonegar, se beneficiar dos parcelamentos especiais e as cobranças se arrastarem por anos sem desfechos efetivos, um trabalho de conscientização é todo desperdiçado.

A maioria dos programas brasileiros tem sido implantados mediante legislações, como ocorre naturalmente em sistemas de *Civil law*, todavia é importante ter consciência que a efetividade depende de medidas concretas, customizadas, individualizadas, de uma aproximação e mudança de postura, o que ocorre no trato com os contribuintes na ponta do relacionamento. A efetiva mudança de comportamento não irá ocorrer com a regulamentação geral das medidas.

Em suma, o caminho se mostra longo para a conquista da confiança em uma relação tão degenerada, mas é um caminho seguido pela maioria das administrações tributária, que além de eficiente, privilegia importantes valores constitucionais como a solução consensuais de conflitos, a solidariedade e a legitimação da tributação

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas no Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. **Income tax evasion**: a theoretical analysis. Journal of Public Economics. N° 1, 1972, p. 323-338.

ALM, James; KIRCHLER, Erich; MUEHLBACHER, Stephan. GANGL, Katharina. HOFMANN, Eva. KOGLER, Christoph. POLLAI, Maria **Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behavior**. Tulane University, Department of Economics, Jul. 2012 (Tulane Economics Working Paper Series 1210). Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1210.html>. Acesso em: 1 nov. 2020.

ALM, James; TORGLER, Benno. **Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality**. Tulane Economics Working Paper Series. Working Paper 1207, Tulane University, Department of Economics, 2012. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1207.html>. Acesso em: 1 nov. 2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual.** n. 2. São Paulo: IBDT, 2017.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no brasil. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 40. São Paulo: IBDT, 2018.

ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: Aspectos gerais. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018.

AUSTRALIA. Australian Government. Australian Taxation Office. **Taxpayers' charter** - What you need to know. May, 1. 2015. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers--charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/>. Acesso em: 3 jun. 2020.

ÁVILA, Humberto. Repensando o "princípio da supremacia do interesse público sobre o particular". **RTDP**, São Paulo, v. 24, p. 159-180, 1988.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALHAROVÁ, M. **Cooperative Compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality?** 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Comercial) – Universidade Hague de Ciências Aplicadas, Haia, 2016. Disponível em: https://www.academia.edu/attachments/49712007/download_file?st=MTU1NzI4NzAxMSwxNzkuMjU0LjI1NC4zLDgwNTMzODkz&s=profile. Acesso em: 07 fev. 2020.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do planejamento tributário**

internacional na era pós-BEPS. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf. Acesso em: 03 de abril de 2021.

BECKER, Gary Stanley. **Crime and punishment**: an economic approach. Journal of Political Economy v. 76, n. 2, 1968.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 239, p. 3, jan. 2005.

BRANCO, Janaína Soares Noleto Castelo. **A adoção de práticas cooperativas pela advocacia pública: fundamentos e pressupostos**. 2018. 198 f. Tese (Doutorado em Direito. Universidade Federal do Ceará - UFC, Fortaleza, 2018.

BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Relatório de Decisões do CARF**. Janeiro a dezembro de 2016. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf, p. 08. Acesso em: 10 de fevereiro de 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ**). Justiça em números 2020**. Ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2019.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números** – dados de 2020. Brasília, 2020. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view. Acesso em: 19 fev. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Curiosidades da Evolução do Imposto de Renda.** Disponível em: http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/curiosidades. Acesso em: 10 de fev. de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais.** Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf, p. 01. Acesso em: 28 de março de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Plano anual de fiscalização 2020**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Plano anual de fiscalização 2019**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Plano anual de fiscalização 2018**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf. Acesso em: 20 de dezembro de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 650**. Recorrente: Governador do Estado de Mato Grosso. Recorrido: Governador do Estado de Mato Grosso. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em: 08/04/1992, Publicado: 22/05/1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551**. Recorrente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ilmar Galvão. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, Publicado: 14/02/2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 640452**. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A - ELETRONORTE. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator Min. Joaquim Barbosa. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2011, Publicado: 07/12/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 754554**. Recorrente: Comercial de Alimentos Malagoni LTDA. Recorrido: Estado de Goiás. Relator Min. Celso de Mello. Brasília. Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, Publicado: 28/11/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 835291**. Recorrente: Ministério Público do Estado de Rondônia. Recorrido: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Brasília. Tribunal Pleno, julgado em: 14/03/2017, Publicado: 13/05/2017.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 1ed.São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, p. 319-345.

ENDEN, Eelco van der; e BRONZEWSKA, Katarzyna. **The concept of Cooperative Compliance**. Bulletin for International Taxation n. 10, v. 68, 2014.

ETCO. Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Estudo Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Disponível em: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf. Acesso em: 10 de fev. de 2021.

EY. **Co-operative Compliance**. 2014. Disponível em: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Co-operative_compliance_final_final_brochure_HR.pdf. Acesso em: 07 de fev. de 2020.

FELD, L. P.; e FREY, B. S. **Tax compliance as the result of a psychological tax contract**: the role of incentives and responsive regulation. Law & Policy. V. 29, n. 1, jan. 2007, p. 102-120.

FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 277, n. 3, p. 49-70, nov. 2018. ISSN 2238-5177. Disponível em:<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77676>. Acesso em: 15 Fev. 2020.

FGV DIREITO SP. **Mediação e Arbitragem no Direito Tributário**: Desafios e limites institucionais. Youtube, 02/05/2018.Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=OOpUzBzqU2k&t=2026s&ab_channel=FGVDIREITOSP. Acesso em: 10 de maio 2020.

FREITAS, Juarez. **Direito administrativo não adversarial: a prioritária solução consensual de conflitos.** In: RDA – Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 276, p. 25-46, set/dez 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

HART, H. L. A. **O Conceito de Direito.** Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**. Porque a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

INSPER. Núcleo de Tributação do Insper. **Contencioso Tributário no Brasil**. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020. Atualizado jan. 2021 Disponível em: <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro de 2021.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION - IFA. **Initiative on the Enhanced Relationship** – Key Issues Report, 2012. Disponível em: http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf. Acesso em: 15 nov. 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KIRCHLER, Erich. **The economic psychology of tax behavior**. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2007.

LAMBERTON, Cait. DE NEVE, Jan-Emmanuel. NORTON, Michael I. **Eliciting Taxpayer Preferences Increases Tax Compliance.** Harvard Business School Working Paper 14-106, April 2014. Disponível em <https://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/14-106_479019b0-1a7c-4a7a-a338-798a91a9e83d.pdf>. Acesso em: 15 de abril de 2020.

LARSEN, Lotta Björklund. **Shaping taxpayers**: values in action at the Swedish Tax Agency. New York: Berghahn, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 30, mar. 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Consolidação das leis de cada tributo. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/3140. Acesso em: 18 jun. 2021.

MACHADO. Hugo de Brio. Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte. **Revista dialética de direito tributário** n. 95. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 36. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Raquel Cavalcante Ramos. **Análise crítica da invocação do interesse público como fundamento para relativização de direitos e garantias do contribuinte**. 158f Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de brito. Multas tributárias, proporcionalidade e confisco. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.1, p. 63-76, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de brito. Legitimação do tributo: algumas notas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, 2015, p. 1-19.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. In.: **Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília**, v. 8, nº 2, 2018 p.639-659.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisando o tema das sanções políticas em matéria tributária. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, v. 9, p. 86-108, 2018,.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder Público e Litigiosidade**. 1. ed. São Paulo: Foco, 2021.

MAJDANSKA, Alicja; PEMBERTON, Jonathan Leigh. Different treatment, same outcome: reconciling cooperative compliance with the principle of legal equality. **Journal of Tax Administration**, v. 5, n. 1, p. 111-144, fev. 2019. Disponível em http://jota.website/index.php/JoTA/issue/viewIssue/21/33. Acesso em: 18 jan. 2021.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. In. **Cad. Fin. Públ., Brasília**, n. 14, dez. 2014, p. 327-342.

MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. Os programas brasileiros de compliance tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto Direito Fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n.46. São Paulo: IBDT, 2020.

MCKERCHAR, Margaret; EVANS, Chris. **Sustaining growth in developing economics through improved taxpayers compliance**: challenges for policy makers and revenue authorities. Paper presented at 21st Australasian Tax Teachers Annual Conference, University of Canterbury, jan. 2009.

MELO, Eduardo Soares de. **Os contribuintes do ICMS no programa "Nos Conformes" e os novos desdobramentos**. Consultor Jurídico. São Paulo Conjur, 21 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-21/eduardo-melo-contribuintes-icms-

programa-
conformes?utm_source=akna&utm_medium=email&utm_campaign=Artigo+%7C+Os+contribuintes+do+ICMS+no+programa+%26quot;Nos+Conformes%26quot;+e+os+novos+desdobramentos>. Acesso em: 01 jul. 2020.

MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade no Brasil**: diagnóstico e medidas de encaminhamento. Apresentação elaborada para o Seminário "O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções", da FIESP. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Escola de Disponível em: < https://slideplayer.com.br/slide/11128983/>. Acesso em: 1 nov de 2020.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**.6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta, **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa**. Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OECD. **Compliance Risk Management: managing and improving tax compliance**. OECD Publishing, Paris, 2004. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf. Acesso em: 10 jan. 2021.

OECD. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf. Acesso em: 07 fev. 2020.

OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. OECD Publishing, 2013. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm. Acesso em: 15 de dezembro 2019.

OECD. **La relación cooperativa**: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing, 2013. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es. Acesso em: 03 jan. 2021.

OECD. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. Paris: OECD Publishing, 2013.

OECD. **Measures of tax compliance outcomes**: a practical guide. Paris: OECD Publishing, Paris, 2014. Disponível em: http://www.oecd.org/ctp/administration measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm. Acesso em: 07 maio 2021.

OECD. **Tax Administration 2017**: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en. Acesso em: 10 fev. 2021

OCDE. **The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit**. Parsi: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264282186-en. Acesso em: 15 de dezembro 2019.

OECD. **Tax Administration. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies.** OECD Publishing, 2017. Disponível em:

<http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en>. Acesso em: 10 de jan. 2021.

OLIVEIRA, Julio Cesar Santiago Alves de. **A participação do cidadão na formação da tributação brasileira e a busca por espaços de consenso**. 2013. 145 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

OWENS, Jeffrey. **Tax administrators**, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? Bulletin for International Taxation, IBFD, September 2012, p. 515-518.

PRZEPIORKA. Michell. Compliance cooperativo – Possibilidades e desafios. **Revista ABRADT** Fórum de Direito Tributário. ano 03, n. 05 (jan./jun. 2019), Belo Horizonte: Fórum, 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Receita Estadual RS**. Receita 2030**. Balanço 2 anos. Disponível em: https://fazenda.rs.gov.br/upload/1623170409_Relat%C3%B3rio%20-%20Receita%202030%20-%20Balan%C3%A7o%202%20Anos%20de%20Lan%C3%A7amento.pdf. Acesso em: 10 de junho de 2021.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual.** n. 39. São Paulo: IBDT, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 232. São Paulo: Dialética, jan. de 2015, p. 103-115.

SILVA, Fábio Pereira. **Observância tributária**: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. 2015. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

SILVA, Fabio Pereira da. Programa "Nos Conformes": uma Avaliação sob a Perspectiva do "Paradigma do Serviço". **Revista Direito Tributário Atual**, n.43. ano 37. São Paulo: IBDT, 2019. p. 122-151.

SINGAPORE, Inland Revenue Authority of Singapore. **About the enhanced relationship taxpayer program**. 2017. Disponível em: < https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Getting-it-right/About-the-Enhanced-Taxpayer-Relationship-Programme/>. Acesso em: 10 jan. 2021.

SRINIVASAN, T. N. **Tax evasion**: a model. Journal of Public Economics v. 2, n. 4, 1973.

TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. **Direito Tributário Atual**, v. 37, 2017, p. 30-58.

THE WORLD BANK. **Doing business 2020**: Comparing Business Regulation in 190 Economies. Disponível em: https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/32436. Acesso em: 18 fev. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário**. Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. Vol 5. jan/jun. 2006.

TYLER, Tom R. **Why people obey the law**. New Jersey: Princeton University Press, 2006.

VELLUTINI, Charles. Key principles of risk-based audits. In **Risk Based Tax Audits**: Approaches and Country Experiences. Org. KHWAJA, Munawer Sultan; AWASTHI, Rajul e LOEPRIC. Jan. Washington: The World Bank, 2011, p. 16.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. Meios alternativos de solução dos conflitos no novo CPC. **Revista da ESMAPE**, Recife, v. 20/21 – n. 42/43 – p. 117-136 – jul. a dez./2015 a jan. a jun./2016;

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Linhas acerca do Novo CPC**. Fortaleza: Expressão Gráfica e editora, 2017.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Rev. direito GV**, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, 2019. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322019000100202&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 10 de janeiro de 2020.