



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

GLAUBER ISAIAS PINHEIRO DANTAS

COOPERATIVE COMPLIANCE NO BRASIL: ANÁLISE DO CENÁRIO
NACIONAL DA CONFORMIDADE COOPERATIVA

FORTALEZA
2023

GLAUBER ISAIAS PINHEIRO DANTAS

***COOPERATIVE COMPLIANCE NO BRASIL: ANÁLISE DO CENÁRIO
NACIONAL DA CONFORMIDADE COOPERATIVA***

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: Constituição, Sociedade e Pensamento Jurídico.

Orientadora: Prof.^a Dra. Denise Lucena Cavalcante.

FORTALEZA

2023

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

- D212c Dantas, Glauber.
Cooperative Compliance no Brasil : Análise do cenário nacional da conformidade cooperativa /
Glauber Dantas. – 2023.
147 f. : il. color.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-
Graduação em Direito, Fortaleza, 2023.
Orientação: Prof. Dr. Denise Lucena Cavalcante.
1. Administração tributária dialógica. 2. Cooperative Compliance. 3. Cooperação administrativa. 4.
Compliance. I. Título.

CDD 340

GLAUBER ISAIAS PINHEIRO DANTAS

***COOPERATIVE COMPLIANCE NO BRASIL: ANÁLISE DO CENÁRIO
NACIONAL DA CONFORMIDADE COOPERATIVA***

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: Constituição, Sociedade e Pensamento Jurídico.

Aprovada em: 01/11/2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos Cesar Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

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

A Deus.

Aos meus pais, Maria Elisabete Pinheiro
Dantas e José Henrique Neto.

AGRADECIMENTOS

O primeiro agradecimento é para os meus maiores exemplos, meus pais, Maria Elisabete Pinheiro Dantas e José Henrique Neto, que além de terem me dado todo o suporte nesta jornada, me ofereceram tantas outras lições que aqui foram úteis. Com minha mãe aprendi e aprendi a ter a força de continuar em frente, de trabalhar, de cuidar e de ter fé na vida. Com meu pai, aprendi a não desistir, a jamais perder o bom humor e a leveza de viver. Tantas páginas quanto as que se seguem não seriam suficientes para agradecer a vocês dois por tudo que representam na minha vida e para este trabalho, mas tento em duas palavras: muito obrigado.

À minha orientadora, Professora Doutora Denise Lucena Cavalcante, que serviu de inspiração e guia neste caminho árduo. Serei sempre grato por suas lições, sua compreensão, sua paciência, sua disponibilidade e por ter despertado o meu interesse pelo Direito Tributário, ainda na graduação.

Aos professores avaliadores, Doutor Carlos Cesar Sousa Cintra, meu professor na graduação, orientador de monitoria, influenciando minha carreira acadêmica e profissional desde cedo, e cujas contribuições a este trabalho vão desde os seus momentos iniciais. Ao Doutor Juraci Mourão Lopes Filho, com quem tive a honra de advogar e que me estimulou na carreira docente. Muito grato pelas contribuições de ambos, que tanto enriqueceram este trabalho.

À minha irmã, Giselle Maria Pinheiro Dantas Pessoa, que me ensina, todos os dias, o significado de coragem e superação. Te ver vencendo todos os dias é umas das minhas maiores bênçãos.

À minha namorada, Jeanne Gomes Ferreira, companheira de todos os momentos. Que me apoiou durante os momentos de pesquisa e de escrita e, nos momentos de descanso, seu sorriso, seu bom humor e seu carinho me restauraram as forças.

Ao Ministro Teodoro Silva Santos e meus colegas do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por todo o apoio na realização deste projeto.

Aos colegas de mestrado, que compartilharam dessa jornada, abrilhantando as aulas e trabalhos em conjunto. Meu especial agradecimento ao meu amigo Edilson da Silva Medeiros Júnior, grande parceiro de mestrado, com quem estive junto desde a preparação até agora. Nós sabemos a importância de tudo que vivemos e fico feliz de tê-lo ao meu lado do começo ao fim.

Aos meus amigos que direta ou indiretamente contribuíram para este trabalho, principalmente Fernando Demétrio de Sousa Pontes, Isabelly Cysne Augusto Maia e Victor Alves Magalhães.

“Como alguém já disse, tudo que possa suceder, sucederá; é uma mera questão de tempo, e, se não chegámos a vê-lo enquanto por cá andávamos, terá sido porque não tínhamos vivido o suficiente.” (José Saramago).

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo analisar o relacionamento travado entre Fisco e contribuinte, abordando o histórico relacional e organizacional, bem como os impactos experimentados até o presente momento, para, então, verificar quais as deficiências que maculam o modelo praticado pela administração tributária e como a perspectiva dialógica poderá auxiliar a superar esses obstáculos. Feita a análise, destacam-se as características do modelo de *Compliance* Cooperativo traçado pela OCDE, apontando como esse modelo se relaciona com os objetivos constitucionais da administração tributária. Em seguida, o trabalho analisa as iniciativas de conformidade em atuação no país, comandadas por União Federal e os estados de Alagoas, Ceará, São Paulo e Rio Grande do Norte, e suas ações para estimular a conformidade dos contribuintes e cooperar para o adimplemento das obrigações principais e acessórias. Trata-se de pesquisa bibliográfica, valendo-se do método dedutivo, a partir da ampliação das elaborações discursivas expostas pelos autores apresentados, é traçado o panorama da administração fiscal constitucional, confrontando-o com o modelo administrativo cooperativo proposto, destacando os pontos de contraste com os objetivos constitucionais e com o próprio projeto e características propostas pela OCDE.

Palavras-chave: Administração tributária dialógica; *Cooperative Compliance*; Cooperação administrativa; ICMS.

ABSTRACT

The scope of this work is to analyze the relationship between the tax authorities and the taxpayer, addressing the relational and organizational history, as well as the impacts experienced so far, in order to verify what are the deficiencies that taint the model practiced by the tax administration and how the dialogic perspective can help to overcome these obstacles. After the analysis, the characteristics of the Cooperative Compliance model outlined by the OECD are highlighted, pointing out how this model relates to the constitutional objectives of tax administration. Then, the work analyzes the compliance initiatives in operation in the country, led by the União Federal and the states of Alagoas, Ceará, São Paulo and Rio Grande do Norte, and their actions to encourage taxpayer compliance and cooperate in the fulfillment of the main and ancillary obligations. It is a bibliographic research, using the deductive method, from the expansion of the discursive elaborations exposed by the authors presented, the panorama of the constitutional tax administration is outlined, confronting it with the proposed cooperative administrative model, highlighting the points of contrast with the constitutional objectives and with the project itself and characteristics proposed by the OECD.

Keywords: Dialogic tax administration; Cooperative Compliance; Administrative cooperation; ICMS.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: O CONFLITO COM O INIMIGO (IN)EXISTENTE.....	15
2.1 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA ADMINISTRATIVA: UM PARADIGMA CONSTITUCIONAL DE ATUAÇÃO DO FISCO.....	16
2.2 A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: O HISTÓRICO DO PARADIGMA DO CONFLITO..	17
<i>2.2.1 Evolução histórica do regime jurídico da administração no Brasil.....</i>	<i>18</i>
<i>2.2.2 Evolução histórica da administração tributária</i>	<i>29</i>
2.3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ATIVIDADE DE TRIBUTAÇÃO: O MODELO ADMINISTRATIVO CONSTITUCIONALMENTE PREVISTO.....	38
2.4 CRÍTICAS AO MODELO FISCAL PRATICADO	41
2.5 A NECESSIDADE DE UM NOVO MODELO DE ATUAÇÃO: A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DIALÓGICA	49
3 O MODELO DE COMPLIANCE COOPERATIVO DA OCDE – UM NOVO PARADIGMA DE RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE	57
3.1 O QUE É COMPLIANCE? O ESTADO DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.....	57
3.2 O COMPLIANCE COOPERATIVO: DA ADMINISTRAÇÃO CONFLITIVA À ADMINISTRAÇÃO DIALÓGICA.	60
<i>3.2.1 O modelo de Compliance Cooperativo da OCDE: os pilares da cooperação</i>	<i>64</i>
<i>3.2.2 Implementação do Compliance Cooperativo: medidas de concretização do programa.</i>	<i>81</i>
3.3 OS EFEITOS DA COLABORAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.	91
4 O PANAROMA DA COOPERAÇÃO FISCAL NO BRASIL	97
4.1 CONFORMIDADE COOPERATIVA BRASILEIRA: BREVE LEVANTAMENTO DOS PROGRAMAS BRASILEIROS;..	102
<i>4.1.1 Programa “Confia”</i>	<i>104</i>
<i>4.1.2 Programa “Nos Conformes” (São Paulo)</i>	<i>110</i>
<i>4.1.3 Programa Contribuinte Pai d’Égua (Ceará)</i>	<i>116</i>
<i>4.1.4 Contribuinte Arretado (Alagoas).....</i>	<i>121</i>
4.2 ANÁLISE DO CENÁRIO DE COOPERATIVE COMPLIANCE NACIONAL	125
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	133
REFERÊNCIAS	139

1 INTRODUÇÃO

O modo de se relacionar do Fisco com o contribuinte tem cada vez mais se mostrado ineficiente nos últimos anos, mormente em uma perspectiva arrecadatória e de custos com a recuperação de créditos. Dentre os vários elementos causadores desta situação, destaca-se a forma conflituosa como é estabelecida a relação entre fisco e contribuinte.

Como resultado, há o prejuízo para os dois lados da relação, com baixa nos recursos estatais para políticas públicas, aumento de custos dos contribuintes com os encargos tributários e sanções decorrentes, além de igual sobrecarga do Estado com a resolução de demandas.

Há a tendência mundial atual de mudança dessa forma de se relacionar, saindo de uma relação rivalista e passando para uma perspectiva de administração dialógica e com deveres anexos de colaboração e de cooperação do credor da obrigação tributária com o sujeito passivo.

O modelo de relação do *Cooperative Compliance* foi sistematizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE a partir de estudos sobre a mudança de postura das administrações tributárias de modo a reduzir o conflito com o contribuinte. O modelo tem ganhado força em mais de 20 países que implementaram programas de cooperação.

Inobstante a proliferação no cenário internacional do modelo acima, não se observa igual disseminação de programas de estímulo à conformidade suas bases em território nacional. Contudo, as condições fáticas e jurídicas podem ser um fator que dificulta essa disseminação, sendo necessário investigar a constitucionalidade e adequação das bases da cooperação à realidade nacional.

Com isso, torna-se necessário compreender melhor esse novo paradigma, conhecer os pilares traçados pela OCDE, bem como a adequação desse tipo de programa ao ordenamento jurídico pátrio.

O modelo de administração dialógica tem sido apresentado como forma de participação do administrado no processo de administração e direcionamento de recursos. Na dimensão tributária da administração dialógica, o contribuinte toma posição mais ativa, deixando de apenas se sujeitar à ação do Fisco e contribuindo para o processo administrativo-tributário de forma mais ativa, sendo relevante para esse processo a observância das características econômicas do sujeito passivo e como podem influenciar na atividade fiscal e na realização de suas obrigações tributárias.

A relevância do presente estudo ressalta pela introdução, no território nacional do modelo de *Cooperative Compliance*, com a criação de programas de relacionamento com o contribuinte por entes estaduais e pela União, pretensamente baseados no modelo propagado pela OCDE.

Assim, ressalta-se a seguinte pergunta-problema deste projeto de pesquisa: O *Cooperative Compliance*, enquanto mudança de paradigma do relacionamento do processo de fiscalização e cobrança de tributos, mostra-se como meio efetivo, viável e constitucionalmente adequado para estabelecimento de um modelo de administração tributária dialógica no Brasil?

Dessa pergunta-problema exurgem as seguintes questões derivadas: Da perspectiva de uma administração tributária pautada nos princípios constitucionais, a forma hodierna de atuação do Fisco é suficiente à realização dos objetivos estatais? Quais as características, gerais e concretas, do modo de relacionamento entre a administração fiscal e o contribuinte proposto pela OCDE no relatório de 2013? As iniciativas de cooperação entre Fisco e contribuinte no programa de *Cooperative Compliance* estão sendo de fato inseridas no cenário nacional, com o objetivo de melhoria no relacionamento entre as partes e realização dos objetivos da administração tributária?

A análise acima é feita por meio de pesquisa bibliográfica, valendo-se do método dedutivo, a partir da ampliação das elaborações discursivas expostas por autores nacionais e internacionais. É traçado o panorama da administração fiscal constitucional, confrontando-o com o modelo administrativo dialógico, de modo a verificar a sua adequação ao âmbito nacional.

Após, são destacados os pilares do *Cooperative Compliance* propostos pela OCDE, verificando os pontos de contraste e de adequação com os princípios constitucionais, administrativos e tributários.

Por fim, são analisados os projetos nacionais, traçando um panorama da conformidade cooperativa no território brasileiro, a partir das características dos programas de estímulo à conformidade estaduais em atividade e o projeto da União, ainda em de delimitação.

2 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: O CONFLITO COM O INIMIGO (IN)EXISTENTE

A tributação é atividade por meio da qual o Estado brasileiro angaria recursos para a sua manutenção e o desempenho das funções constitucionalmente atribuídas, com destaque para a efetivação dos direitos fundamentais. O Brasil é Estado fiscal, assim considerado aquele que se financia predominantemente com base em tributos unilaterais, os impostos, relegando as outras formas de receitas a segundo plano (Nabais, 2014, p.96).

Em um cenário de tributação ideal, o contribuinte adimple suas obrigações, principais e acessórias, de maneira voluntária, no tempo e modo previstos pela legislação, no chamado estado de conformidade, e a administração fiscal possuiria o trabalho de captação e repasse dos recursos para a aplicação na realização das políticas públicas.

É no patamar constitucional em que se encontram os princípios que regerão o Estado brasileiro, em verdadeira profusão axiológica, cuja riqueza de objetivos não está encartada em uma sessão específica do texto. Apesar de os princípios sobre os quais a administração tributária se estrutura estarem espalhados pelo corpo de regras constitucionais, há aqueles valores que se destacam pela previsão expressa de aplicação à Administração Pública, contidos no art. 37. Além desses princípios, há os que possuem correlação direta com a função fiscal, cuja presença nas atividades tributárias não deve ser ignorada e que serão objeto de análise no primeiro tópico.

Traçados os objetivos de uma situação ideal, é importante frisar que existem situações que fogem ao planejado pelo legislador, que culminam nos litígios. As discussões sobre relações tributárias são frequentes nas searas administrativa e judicial, pautadas sobre a exigibilidade das exações, legitimidade ativa da cobrança, montante a ser pago, dentre outras matérias nascidas das discordâncias entre Fisco e contribuinte, que necessitam de resolução.

O atrito entre administração fiscal e seus administrados não se forma apenas com o lançamento do débito tributário. Trata-se de uma relação historicamente permeada por conflitos nas etapas dos procedimentos utilizados pela autoridade tributária para verificar os elementos da obrigação tributária e para a cobrança dos contribuintes devedores.

É importante analisar a atitude do sujeito ativo da obrigação tributária, o Estado-fiscal, enquanto função administrativa típica, que possui à sua disposição instrumentos, jurídicos e tecnológicos, de finalidade iminentemente coercitiva, utilizados para viabilizar a arrecadação, mas que, não raro, possuem igual condão de acirrar o conflito com o contribuinte.

As soluções para o quadro conflitivo devem ser estruturadas levando em consideração

os fatores jurídicos presentes na Constituição de 1988, mas sem deixar em segundo plano os fatores históricos e relacionais existentes entre contribuinte e administração fiscal, os quais auxiliam na compreensão dos conflitos já travados, as soluções aplicadas, os pontos de acerto ou de melhoria e traçando as características da relação entre os polos da obrigação tributária.

Dessa forma, é possível compreender os obstáculos que obstruem o desenvolvimento de uma de um relacionamento apto a realizar aos objetivos e interesses de ambas as partes, apaziguando os ânimos entre os atores da relação fiscal. É de interesse comum que o contribuinte se dirija da melhor maneira possível para o estado de conformidade com as obrigações tributárias, principais e acessórias, sendo importante identificar quais os fatores que tornam difícil atingir esse estado e a parcela atribuível às ações do braço fiscal do Estado.

2.1 A constitucionalização da atividade tributária administrativa: um paradigma constitucional de atuação do fisco

O Estado brasileiro possui como fonte de obtenção principal de recursos para sua manutenção a arrecadação de tributos, viabilizando as atividades que atendem ao interesse público e o custeio da máquina pública. A administração pública tributária, assim considerado o conjunto de instituições, de bens materiais e de servidores que desempenham a atividade de cobrança das exações fiscais, é função específica do Estado e, como tal, tem a sua atuação guiada e limitada pelas regras previstas nos dispositivos contidos na Constituição Federal e os que hierarquicamente estão abaixo dela.

O patamar constitucional é sobre o qual os demais regramentos serão erigidos, retirando dele a sua validade. É também desse nível legal que se retiram os princípios gerais de Direito, os quais irradiam para os demais níveis do ordenamento, repercutindo no processo de criação e aplicação dos instrumentos normativos e, por consequência, guiam a atuação estatal. Assim, a atividade administrativa será pautada tanto pelos dispositivos legais em um nível de maior especificidade, como pelos princípios, de maior generalidade. Destaca-se, portanto, a necessidade de se observar o exercício da atividade administrativa pelo viés constitucional.

É necessário destacar a existência de verdadeiro leque principiológico no ordenamento jurídico brasileiro, que normatiza a realização das atividades da função administrativa. Carlos Cintra (2014, p.43), nos apresenta alguns desses princípios de forma exemplificativa:

- a) supremacia do interesse público sobre o particular; b) indisponibilidade dos interesses públicos; c) Estado Democrático de Direito; d) harmonia entre os poderes; e) isonomia das pessoas jurídicas de direito público interno; f) proporcionalidade; g)

segurança jurídica; h) irretroatividade; i) *due process of law*; j) igualdade; k) motivação etc.

Dentre os conteúdos axiológicos dos princípios acima expostos, ressalta a importância da democracia enquanto fundamento do Estado Democrático de Direito, contido no art. 1º da Constituição Federal de 1988, por se tratar da forma de estruturação do Estado brasileiro.

Em nível de fundamento das atividades administrativas, o princípio democrático trata da participação dos cidadãos no desempenho das funções administrativas, com os instrumentos e garantias aptas a que possam, concretamente, influenciar na tomada de decisões, atuando tanto como destinatários como autores das normas gerais de conduta (Binenbojm, 2014, p.50).

Com a retirada do administrado de uma posição de exclusiva sujeição aos atos estatais para a alocação em um posto em que poderá participar de forma ativa da construção desses atos, tem-se o indicativo do intento do constituinte originário em estabelecer um sistema administrativo participativo, em que o sujeito poderá contribuir diretamente para a definição de ações estatais, sem prejuízo de outras formas de representação indireta.

É dizer: o princípio da democracia na administração pública efetiva a dimensão do autogoverno do Estado pelo povo, ao assegurar a esse último a qualidade de agentes independentes, em igualdade de condições entre si (Binenbojm, 2014, p.54). A influência axiológica na função fiscal do Estado pode se desdobrar em duas etapas: na fase de arrecadação, relacionando-se com a cobrança do tributo, a qual será melhor relacionada adiante, e na fase de destinação dos recursos captados, com a criação de mecanismos de controle e divulgação de informações.

2.2 A atuação da administração tributária brasileira: o histórico do paradigma do conflito

Antes de adentrar no formato que a Constituição Federal traça para a administração tributária, é importante destacar algumas questões que perpassam a análise da relação entre o fisco e o contribuinte. O presente capítulo avança sobre as características da administração fiscal brasileira que influenciam na relação acima. Porém, a organização administrativa pátria e os seus reflexos sobre a atividade tributária possuem contornos dinâmicos e em constante mudança ao longo das etapas do Estado brasileiro, modificações estas que influenciam o traçado legal e comportamental atual.

O sistema administrativo brasileiro como um todo foi objeto de várias transformações históricas que impactaram no seu braço fiscal. O panorama jurídico-teórico, considerando um

conjunto de produções legais, doutrinárias e jurisprudenciais possui influência direta sobre o paradigma relacional-prático, o qual abarca as ações concretas adotadas pela administração tributária, a sua recepção pelo contribuinte e a resposta apresentada por este, que será parâmetro de ajuste para as políticas fiscais e reconfiguração do primeiro panorama.

Assim, a análise desse movimento de ação e reação é importante para a compreensão do atual cenário. Dada a divisão feita acima entre o panorama jurídico-teórico e o prático relacional, as análises a seguir serão divididas em dois enfoques. O primeiro abarcará a evolução histórica do regime jurídico da administração do Estado brasileiro como um todo, traçando as mudanças paradigmáticas envolvidas nos diferentes formatos administrativos e seus reflexos na organização administrativo tributária, enquanto o segundo enfoque analisará as modificações das ações e estratégias da administração tributária e a sua influência no contexto relacional.

2.2.1 Evolução histórica do regime jurídico da administração no Brasil

O Direito Administrativo possui várias dimensões que podem ser analisadas de acordo com a finalidade adotada em cada época, contudo, há uma convergência mais ampla de sentido que pode ser tratada como “a disciplina da atuação administrativa do Estado” (Lima, p. 31)¹. A depender do momento histórico e político vivenciado, o direito Administrativo brasileiro modificou-se para atender os anseios dos grupos políticos que legitimavam a ação estatal, resultando em um modelo que melhor se adequasse à finalidade perseguida à época.

A marca desses modelos empregados em território nacional relaciona-se diretamente com a tradição administrativista que o influenciou. É certo que não houve apenas um modelo adotado no Brasil ou mesmo a influência de apenas uma linha de pensamento administrativista. Em vários momentos históricos temos mais de um modelo convivendo, aplicado a setores administrativos diferentes.

Dentre as tradições que marcam a formação do modelo administrativista brasileiro, temos fortes influências do sistema francês, italiano, americano e alemão. Contudo, a França

¹ Raimundo Márcio Ribeiro Lima (2013, p. 30) destaca as finalidades do direito Administrativo e a sua relevância para: “a) para a organização material do Estado e, mais que isso, b) para promover a disciplina básica da relação entre o poder público e os cidadãos, c) bem como, estabelecer os instrumentos relacionados à interminável tarefa de delimitação das atividades que se destinam a atender às demandas de toda a coletividade, d) somando-se, ainda, o regramento da necessária e criteriosa consecução das atividades materiais do Estado.” Ao colocar a finalidade relacional como um dos objetivos do direito Administrativo, destaca-se a sua relevância para a estruturação de um sistema que leve em consideração como compatibilizar esse objetivo com os demais. Não se poderia falar em um direito Administrativo real que desconsiderasse completamente essa função. Contudo, não se ignora que medida adotada poderá ser a de afastar o cidadão do processo de tomada de decisão estatal, tanto como destinatário da norma como agente no processo de tomada de decisão.

possui maior influência, a começar pela tripartição dos poderes, característica basilar da própria Federação, organização estatal herança da Revolução Francesa. A separação entre legislativo, judiciário e executivo reproduz a repartição proposta como forma de equilíbrio entre os poderes estatais, num sistema de repartição de competência e controle de excessos. Contudo, por mais que o setor administrativo se relacione com a atividade do executivo, esse setor foi deixado de lado na reorganização proposta.

O equivalente à administração pública foi isolado do controle inerente à dinâmica dos três poderes, sendo dotado de autorregulação dos atos praticados e longe do alcance de mecanismos de controle dos outros poderes. Os tribunais não poderiam exercer o controle de legalidade dos atos administrativos, que estava nas mãos da própria administração, dando plenos poderes ao chefe do executivo (Lima, 2009, pp. 34 e 35).

Essa ausência de controle externo tem sua origem no aumento do autoritarismo napoleônico, com um caráter autocrático inegável, concedendo privilégios à administração que apenas condiziam com uma organização absolutista. Após a revolução, muitas dessas garantias e privilégios administrativos foram mantidos, como se vê do trecho abaixo (Lima, 2009, p. 39):

A centralização administrativa francesa, que decorreu do antigo regime, bem expressa uma ausência de rompimento com as práticas administrativas pretéritas, porque o Estado possuía uma série de prerrogativas régias, principalmente no que concerne ao tratamento das matérias que envolviam questões de seu interesse, já que elas não eram tratadas pelos tribunais comuns, quer dizer, que possuía "regras próprias de atuação, de disciplina e de responsabilidade, subtraídas à censura dos tribunais pátrios"

Assim, o controle de legalidade das atividades do poder executivo era exercido pelo Conselho de Estado. Contudo, a característica de autotutela não é o que marca o caráter autoritário dessa organização, mas a defesa dos interesses do poder Executivo inobstante práticas potencialmente abusivas, em detrimento dos direitos dos particulares. (Lima, 2009, p. 41). Essa postura autocrática, salvo algumas concessões realizadas, não se modificou. O Conselho de Estado manteve-se como órgão defensor dos interesses do Executivo, construindo, por meio de sua jurisprudência, o que se consideram as regras, princípios e diretrizes do Direito Administrativo, sob uma base autoritária e centralizada (Di Pietro, 2006, p. 2).

Na vizinha Inglaterra, havia aparente separação entre a Coroa e a administração, sem a intervenção da realeza sobre os assuntos administrativos do Estado, numa suposta aplicação do direito a todos, de forma igual. Porém, a Coroa, possuía privilégios, como a sua não

sujeição à ação mandamental (*prerogative order of mandamus*), o reconhecimento de que ela não poderia causar danos, com a máxima *the King can do no wrong*, que perdurou até o século XX, e a possibilidade de afastar provas que considerasse contrárias ao interesse público (leia-se interesses reais).

Além disso, havia uma exceção à organização judicial, pautada pela não especialidade em matéria, com tribunais específicos para apreciação de temáticas administrativas (Lima, 2009, pp. 45 a 47).

Já o sistema Norte Americano era focado em controle e regulação da atividade econômica dos particulares por meio de órgãos específicos para tanto. Mesmo distante geograficamente do modelo Europeu, ainda era um modelo dotado de distorções, com poderes discricionários conferidos aos funcionários da administração que exerciam o controle das atividades econômicas dos cidadãos.

O administrado e o administrador eram postos em patamares distintos, com o segundo em posição superior ao primeiro, podendo impor suas decisões e vontades sem a participação do cidadão, sua oitiva ou avaliação. De tal forma, inobstante uma reforma intentada em 1887, pelo *Interstate Commerce Act*, não se observou um controle da discricionariedade, que viria apenas anos depois. (Lima, 2009, pp. 47 e 48)

Na Alemanha dos séculos XVII e XVIII, o modelo administrativo tendia à descentralização, mesmo denominando-se império, tendência ocasionada pela territorialização da política. O Estado detinha o Direito de Polícia, uma capacidade de exercer o poder estatal de modo a proteger os interesses do príncipe, legando a segundo plano os dos súditos ao mesmo tempo que os sujeitou às discricionariedades das autoridades, proferidas em um exercício autocrático, podendo sobrepor-se aos particulares (Lima, 2009, p.48).

Já na Itália o direito público e a expansão do regramento administrativo vieram como forma de proteger o Estado dos privilégios de que os particulares gozavam perante o poder público, dada a aplicação dos dispositivos legais típicos do direito privado nas relações entre administrados e administradores, o que impedia a realização adequada e eficiente da atividade administrativa. (Lima, 2009, p. 50).

Todos esses sistemas influenciaram a construção normativa e organizacional da administração brasileira. As influências francesas são as mais fortes, com destaque para os institutos oriundos das produções da jurisdição administrativa, da responsabilidade civil do Estado, a teoria dos atos administrativos e a vinculação dos administrados a eles e a sujeição da administração à legalidade (Di Pietro, 2006, p. 2 e 18; Lima, 2009, pp. 51 e 52). A importação do modelo francês abarcou tanto algumas das novidades introduzidas pela

construção jurisprudencial do Conselho de Estado, como a estrutura com tendências autocráticas e autoritárias.

A centralização em torno da figura do administrador e a sua capacidade de edição de atos administrativos cujo controle de legalidade inicialmente será exercido por si próprio ressalta o isolamento do poder executivo da participação dos demais poderes na formação dos próprios atos e na sua adequação às normas. Nota-se uma ausência de nítidos limites ao poder executivo, cujo exercício pode ultrapassar os limites de uma discricionariedade saudável para a realização dos objetivos constitucionalmente atribuídos à própria atividade e aos fins que deve perseguir.

As modificações do modelo administrativo brasileiro podem ser agrupadas em 4 grandes fases, como indica Di Pietro (2006, p. 3), acompanhando a própria transformação do Estado, a saber, o período colonial, o período do Brasil Império, o Brasil republicano anterior à Constituição de 1988 e após a sua edição.

A administração iniciada no período colonial foi marcada pela concentração de poderes na figura do Capitão Donatário, assim considerados aqueles que recebiam porções de terra resultado da divisão do Brasil em territórios, concedidas pelo Rei de Portugal, por meio das cartas de doação. As cartas de doação transmitiam as capitânias aos capitães e os forais concediam-lhes os direitos a serem exercidos em nome do Rei, os foros e os tributos a serem pagos à Coroa e ao Donatário. Dentre os poderes concedidos ao capitão, estavam os de exercer o governo e absorver os poderes administrativos sobre a capitania, bem como editar normas administrativas locais que, em conjunto com as ordenações vigentes em Portugal, regulariam o exercício da função administrativa pelos Capitães e seus mandatários (Di Pietro, 2006, pp. 6-7).

Nesse período, o foco da atuação dos Donatários enquanto administradores era a realização dos interesses da Coroa Portuguesa e, em segundo plano, os interesses dos próprios Capitães (Nohara, 2012, p. 14). Observa-se a inexistência de diretrizes estatais de realização garantidoras de bem-estar social ou de direitos que não os de propriedade. A administração colonial voltava-se para a realização dos interesses individuais dos detentores dos cargos administrativos, confundindo-se as noções de público e privado. A própria máquina pública era utilizada para a realização de diretivas pessoais. Segundo Lima (2009, p. 80), trata-se de uma perspectiva patrimonialista, assim concebida como:

calcada nos parâmetros meramente pessoais da autoridade senhorial e manifestamente corporificada numa atuação legal desprovida de qualquer racionalidade administrativa, apenas representa a manutenção de um regime

comprometido com a cruza da superposição social de classes e dos seus propósitos, especialmente os mais odiosos em face da extensa massa dominada.

A combinação feita entre a centralização de poder em um nível pessoal em torno da figura dos Capitães e da Coroa e a estruturação da Colônia para a realização dos interesses dos titulares desse poder formou uma máquina pública voltada para o enriquecimento desses indivíduos e das pessoas próximas a eles, em verdadeira relação de pessoalidade. A investidura de cargos, a análise dos atos administrativos e a organização dos equipamentos administrativos era realizada segundo um critério de conveniência pessoal e o patrimônio público se confundia com o patrimônio privado.

As desvantagens do sistema patrimonial são várias, dentre as quais a ausência de ações positivas para desenvolvimento social, a parcialidade das decisões proferidas pela administração pública, a ausência de diretrizes a longo prazo e a sujeição dos atos dos funcionários públicos à vontade dos detentores do poder executivo, em relação de dependência e subordinação absolutas aos interesses privados, resultando em exercício amplo da discricionariedade administrativa sem balizas legais e valorativas.

A administração patrimonialista é a forma predominante em Estados com administrações antidemocráticas ou altamente centralizadores, por meio de que se expressariam as ideologias políticas dos governantes e administradores. Não interessava aos governantes modificar a tônica do direito administrativo brasileiro, pois apenas contribuiria para instabilidade e modificações na estrutura, que deixariam de beneficiar os governantes autocráticos (Lima, 2009, p. 55).

Essas características se mantêm no Brasil Império, quando a administração pública é marcada pelo forte poder discricionário, enquanto poder político, aplicada em todas as atividades de organização estatais, característica que se estende à atividade tributária (Di Pietro, 2006, p. 12). É importante frisar que, no período em questão, ainda não fora realizada a divisão do Direito Administrativo enquanto ramo específico do saber e do Direito, muitas vezes tratando-se doutrinariamente, regendo-se pelas mesmas regras e aplicando-se com equivalência a assuntos que hoje entende-se como pertencentes a ramos distintos do direito, como o Direito Constitucional e o Direito Tributário (Di Pietro, 2006, p. 11). Assim, não é possível se falar em desenvolvimento concreto de um Direito Administrativo, contudo, iniciou-se a sua organização enquanto ramo jurídico².

² Houve a criação do Conselho de Estado, órgão de jurisdição contenciosa administrativa subordinado ao poder executivo e composto por conselheiros vitalícios, cujas produções jurisprudenciais serviam como base de orientação para os órgãos administrativos, a edição de uma profusão de atos normativos (leis, decretos, cartas

Até esse momento, o desenvolvimento do direito administrativo se voltou a consolidar instrumentos que permeavam algumas formas de privilégios ou prerrogativas do Estado. Isso começou a desestruturar com a expansão do Estado e aumento das funções exercidas pela máquina pública, o que destacou a inviabilidade de manter as estruturas voltadas exclusivamente a manter a si próprio.

A etapa seguinte da organização estatal brasileira se deu com a modificação do modelo imperial para o republicano, em 1889, com a proclamação. Nesse momento, há uma mudança de paradigma de influência externa na administração brasileira, abraçando as influências do modelo anglo-americano da jurisdição e deixando em segundo plano alguns dos traços característicos do modelo francês.

A retirada de institutos típicos do Direito Administrativo Francês é marcada pela extinção dos Conselhos de Estado e da supressão do poder moderador, voltando à estrutura tripartite de poderes: legislativo, executivo e judiciário, este último com a capacidade de realizar algum controle de legalidade³ dos atos de administração (Di Pietro, 2006, p. 14). Contudo, não se pode falar em um abandono das teorias francesas, que continuavam a dominar a sistemática administrativa. O que ocorreu foi uma recepção de novas doutrinas, passando a aceitar a atuação judiciária voltada para o controle dos atos do executivo.

Houve, até a Constituição de 1930, a preservação do modelo administrativo patrimonialista, com o uso da máquina pública para preservação de interesses de particulares. Contudo, com a Constituição de 1934, iniciou-se a mudança de paradigma de modelo de administração, com a adoção de características do modelo burocrático.

A definição weberiana de administração burocrática (Weber, 2015, p. 147):

Administração burocrática significa: dominação em virtude de *conhecimento*; este é seu caráter fundamental especificamente racional. Além da posição de formidável

imperiais, regulamentos etc.) que regulamentavam o exercício da atividade administrativa, bem como a criação da cadeira de Direito Administrativo nos cursos jurídicos, em 1855. A participação de doutrinadores foi essencial para a organização do ramo, anteriormente confundido com a prática constitucional, com as primeiras obras de destaque figurando entre 1857 e 1866, contudo, ainda não se formara um consenso acerca dos conteúdos a serem estudados e regulados pelo Direito Administrativo. (Di Pietro, 2006, pp. 10-13).

³ Di Pietro cita algumas ocasiões em que isso ocorreu: “na ampliação do instituto do habeas corpus para proteção de outros direitos Individuais que não a proteção da liberdade física, com que fora idealizado pelo Código Criminal do Império; na utilização dos interditos possessórios, antes da reforma constitucional de 1926, para formular o que depois veio a ser considerado “desapropriação indireta”; na aplicação do instituto da concessão de uso e não de contratos de direito privado para a ocupação de boxes ou bancas de mercado público ou a de locais em logradouros públicos; na submissão das servidões administrativas a regime jurídico próprio; na adoção de uma teoria dos contratos administrativos, inclusive da concessão de serviço público, com características diversas do direito privado; afastamento *da exceptio non adimpleti contractus* nos contratos administrativos; aplicação da teoria da imprevisão segundo regras especiais; tese de que os funcionários se regem por um status, não uma situação contratual, sendo suas vantagens e deveres iguais para uma mesma categoria”. (2006, p. 15).

poder devida ao conhecimento *profissional*, a burocracia (ou o senhor que dela se serve) tem a tendência de fortalecê-la ainda mais pelo saber prático de serviço: o conhecimento de fatos adquiridos na execução das tarefas ou obtido via "documentação". o conceito (não só, mas especificamente) burocrático do "segredo oficial" - comparável em sua relação ao conhecimento profissional, aos segredos das empresas comerciais no que concerne aos técnicos - provém dessa pretensão de poder.

A valorização profissional e técnica do setor administrativo ocorre ao mesmo tempo em que o Brasil entra em sua primeira fase de investimentos na industrialização. Durante o primeiro governo de Getúlio Vargas, com a expansão de direitos sociais como garantias aos trabalhadores, de modo a resguardá-los e preservar sua capacidade produtiva. Esses direitos foram inspirados nas Constituições do México, de 1917, e de Weimar (1919), que inseriram os direitos sociais, como a jornada de trabalho de 8 horas, proteção do trabalho do menor e das mulheres, equiparação salarial, dentre outros. Essa atuação, para além de ressaltar uma preocupação do Estado com o bem-estar dos cidadãos trabalhadores, ressalta um interesse, também, de influir na economia, deslocando o eixo do campo e dos oligarcas rurais para as indústrias (Nohara, 2012, p.19-20).

Com a administração burocrática, buscou-se racionalizar a atuação do poder executivo, institucionalizando modelos seletivos para ingresso nas carreiras públicas, através dos concursos, a busca pela impessoalidade das ordens emanadas dos superiores hierárquicos, a vinculação do desempenho das funções oficiais a regras específicas, as quais delimitam as competências a serem exercidas pela administração, documentação e registro oficial dos processos administrativos, (Lima, 2009, p. 85 e 86; Nohara, 2012, p.21).

A mudança na atuação do Estado, deixando de apenas garantir as estruturas de poder e passando a ter o objetivo de ofertar prestações positivas para os cidadãos ganhou destaque com o modelo de Estado social. A ampliação das funções estatais trouxe para dentro da administração pública preocupações e objetivos que, se não fossem inéditos, constituíam objetivos ofuscados pela postura conservadora do Poder Executivo. Contudo, as modificações estatais e a implementação de obrigações além do modelo liberal omissivo, culminou na introdução de valores para nortear a organização jurídica e política do Estado.

Porém, os traços patrimonialistas não foram completamente extirpados com a adoção de práticas burocráticas. Ao contrário, houve uma adaptação, para não se falar em uma corrupção dos elementos burocráticos, contaminando o novo sistema com as características do modelo patrimonial, isso porque, “o perfil marcante do patrimonialismo é a manutenção das condições sociais vigentes” (Lima, 2009, p. 83), o que, não raro, é interessante para a preservação das estruturas de poder, com a apropriação de determinados cargos públicos para

a realização de interesses políticos (Nohara, 2012, p. 39).⁴

Por mais que o a introdução do sistema burocrático tenha ocorrido como uma resposta à ineficiência e ao atendimento exclusivo de interesses pessoais do patrimonialismo, não houve uma superação total do modelo antigo. A eficiência foi introduzida como pauta principal do executivo, com alguma preocupação valorativa, mas restrita à moralização da atuação estatal, sem colocar o conteúdo axiológico como algo a ser perseguido pelos órgãos da administração. Introduziu-se o planejamento administrativo, com influências do sistema de produção em série do Taylorismo e das reformas de Woodrow Wilson, de separação entre política e administração (Nohara, 2012, p. 23), contudo, ainda não foi suficiente para suplantar séculos de governos autoritários, focados na realização de interesses pessoais.

Com a ampliação das funções estatais, naturalmente houve a ampliação da máquina pública, exigindo que o regramento da matéria e a produção intelectual acompanhassem as necessidades. Portanto, houve uma profusão de instrumentos normativos e doutrinários, regulamentando diversos aspectos, podendo citar a responsabilização estatal pelos danos causados aos cidadãos, o processo administrativo e a responsabilização dos agentes, pela Lei de Improbidade administrativa. A virada de paradigma faz com que “cumpra ao Estado a função de "condutor do desenvolvimento", devendo, para tanto, agir com autonomia em relação aos grupos sociais e ampliar suas funções na readequação de suas estruturas” (Nohara, 2012, p.36).

Há a mudança para o modelo de Estado atual com a Constituição de 1988, com a adoção do Estado Democrático de Direito, reconhecido como de Direito pela sua sujeição não apenas formal aos ditames legais, mas a uma estrutura normativa permeada pelos valores implícitos e explícitos na Constituição, cujo conteúdo orientará materialmente a legitimidade e adequação dos instrumentos normativos.

O conteúdo axiológico irradia para os comandos administrativos e deverá ser observado tanto como fundamento, baliza e objetivo das ações desempenhadas pelos agentes estatais no exercício das funções constitucionalmente atribuídas. O texto da Constituição de 1988 dá destaque para os princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência, no art. 37, os quais regerão a atividade administrativa como um todo, mas não se

⁴ Nohara (2012, p. 21) destaca que a Lei nº 284 de 1936 realizou uma divisão no funcionalismo público ao criar a figura dos extranumerários, cargos de trabalho dentro da administração pública a serem admitidos por tempo determinado, não prestando concurso como forma de ingresso na administração pública e alocados em funções de posição menor ou intermediária, de acordo com os interesses políticos dos que os admitiram. Há o contraste com os servidores concursados, que possuíam garantias que não eram asseguradas aos extranumerários, mas, estes últimos formavam verdadeiro quadro paralelo de funcionalismo público.

deve resumir apenas a eles⁵.

Já o aspecto democrático conduz a uma dimensão dupla. A primeira dimensão correlaciona-se com o caráter representativo da democracia brasileira, mediante a escolha dos integrantes dos poderes executivo e legislativo pelo sufrágio universal. A segunda dimensão é a da participação popular no processo de tomada de decisão e de fiscalização das ações praticadas pelos poderes, sobretudo o executivo. A participação do cidadão, além de um direito a ser exercitado dentro dos limites estatais, constitui um critério de legitimidade dos atos administrativos.

Porém, a introdução do aspecto valorativo, ainda que uma inovação material importante enquanto fator de mudanças, não se mostra suficiente para suplantar alguns problemas que se acumulam desde o Estado Social, levando à chamada crise do Estado Social. Lima (2009, p.57) destaca os fatores crise: a diminuição da participação popular na consecução das atividades do Estado, a horizontalização da relação entre Estado e cidadão como sintomas da crise do Estado Social, a complexidade do Estado e a percepção que a sociedade tem da administração, contaminada pela desconfiança.

A relação entre o administrado e o administrador ressalta em três dos quatro elementos apontados acima, destacando a sua importância para o processo administrativo. A relação construída entre as partes contribui para a formação de atritos que levam a questionamentos em todas as etapas dos atos administrativos, desde a tomada de decisão pelos detentores do poder executivo, pondo em discussão a legitimidade da medida adotada, a adequação da proposta à resolução da questão, facilitando ou prejudicando a adesão das pessoas, físicas ou jurídicas, diretamente afetadas pelas medidas administrativas e a transposição desses questionamentos da esfera administrativa para o judiciário exercer o seu controle de legalidade, dentro dos limites do ordenamento.

Esse relacionamento se agrava quando o Estado possui traços historicamente autocráticos, notadamente o exercício da discricionariedade sem limites bem demarcados e o exercício do controle de adequação dos próprios atos (Lima, 2009, p. 60). Como resposta aos entraves do Estado Social, veio o já citado modelo burocrático, focado na eficiência e na

⁵ Um detalhamento maior sobre esses princípios será feito à frente. Contudo, o arcabouço valorativo da administração pública não se restringe ao conteúdo do art. 37 ou aos de conteúdo exclusivo da administração. Alguns princípios gerais do ordenamento jurídico são aplicáveis à atividade administrativa. “Não é por outra razão que a doutrina e a jurisprudência invocam, constantemente, inúmeros princípios, alguns de ordem constitucional, como os da moralidade, impessoalidade, razoabilidade, segurança jurídica, economicidade, interesse público, motivação e tantos outros, considerados essenciais para limitar a discricionariedade administrativa e, em consequência, ampliar o controle externo exercido pelo Poder Judiciário.” (Di Pietro, 2006, p. 20).

racionalização, porém, desatencioso quanto ao aspecto relacional, preservando as falhas subjetivas do setor administrativo inflado.

Em 1967, houve introdução de características do que viria a ser o modelo gerencial de administração pública, por meio da Reforma Administrativa do então Ministro do Planejamento, Hélio Beltrão. O projeto apresentado defendia a descentralização da administração pública, com maior autonomia de governos locais, reformas normativas e delegando tarefas e competências, com foco em convênios controlados pelo Poder Público. Tratava-se de enxugar a máquina pública, reduzindo a necessidade de intervenção do executivo e da União em todos os atos (Nohara, 2012, p. 42-45).

A busca pela eficiência é a marca do sistema gerencial, permeado pela redução do tamanho do Estado e a sua descentralização, focado nos resultados. Transpõe-se alguns valores do setor privado para o público, como o tratamento do usuário do serviço público de forma semelhante aos clientes, o ideário da equidade no serviço público e a governança, relacionada à eficiência adaptativa do sistema, baseada em respostas rápidas, flexíveis e norteadas nas experiências e aprendizagens para realização dos objetivos (Lima, 2009, p. 96).

Sobre as características e deficiências do modelo gerencial, Maria Sylvania Zanella Di Pietro escreve:

Paralelamente, colocando-se como meta a eficiência na prestação dos serviços públicos, busca-se substituir, em alguns setores da Administração Pública, a forma de organização burocrática pela chamada Administração Gerencial. Nesta, as idéias básicas são: a definição de metas a serem cumpridas pelos órgãos públicos e entidades da Administração Indireta; a outorga de maior autonomia administrativa, financeira e gerencial àqueles entes para permitir o cumprimento das metas; e a substituição dos controles formais, hoje existentes, considerados inadequados porque preocupados apenas com os meios, por um controle de resultados, em que a eficiência dos resultados é mais importante do que os fins.

A crítica acima se justifica. O substrato do modelo gerencial está bastante limitado, senão preso, à concepção de eficiência econômico-funcional. As pautas principais são as de redução de custos e aumento de produtividade do setor administrativo, não sendo rara a adoção de medidas de austeridade. Contudo, trata-se de eficiência desprovida de conteúdo axiológico. O atendimento a metas gerenciais ocasiona distorções valorativas, a partida da construção de ações para o atingimento dos parâmetros esperados, porém, sem necessariamente acompanhar a consecução dos objetivos constitucionalmente previstos.

As mudanças do modelo gerencial, introduzidas em 1967, durante o período da

ditadura militar brasileira, produziram ecos cada vez mais fortes nos anos seguintes⁶, culminando nas reformas efetuadas pelo governo do presidente Fernando Henrique Cardoso. De cunho neoliberal, as mudanças foram marcadas pelas privatizações de empresas públicas e intensificação do papel fiscalizador do Estado, atuando enquanto fornecedor de apoio aos empreendimentos do setor privado e diminuição da atuação estatal no mercado (Nohara, 2012, p.64).

Os antigos problemas e críticas oponíveis à atuação estatal burocrática relacionados à relação com o administrado também se mantêm com a prática gerencial, ainda que em menor grau. O foco das reformas administrativistas dos anos 90, responsáveis pela inserção do modelo gerencial, foi o da eficiência funcional sem estar acompanhada necessariamente pela eficiência comunicativa e democrática. Carece, portanto, do aspecto legitimador das medidas.

O aspecto dialógico da organização administrativa, a ser mais bem trabalhado à frente, encontra-se presente na Constituição de 1988 em diversos dispositivos. Como já dito acima, o cidadão não participará apenas no processo de escolha dos seus representantes nos poderes executivo e legislativo, possuindo o direito de contribuir para a gestão e o controle da administração pública, por meio de vários instrumentos de participação constitucionalmente previstos.

Deve-se citar o direito à informação, contido no art. 5º, XXXIII, a participação dos trabalhadores e empregadores nos colegiados dos órgãos públicos em que seus interesses profissionais sejam objeto de discussão e deliberação. No art. 10, há a legitimidade de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas

O art. 74, § 2º prevê a participação integrada da sociedade e dos Poderes Públicos nas ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social ligados à seguridade social, no art. 194, com seus desdobramentos, dentre os quais se destaca o previsto no inciso VII: o caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. Para Di Pietro (2006, p. 21):

⁶ O governo brasileiro editou o Decreto nº 83.740 de 18 de julho de 1979, instituindo o Programa Nacional de Desburocratização, cujos objetivos estão contidos no seu art. 3º e contêm o ideal de reduzir os trâmites administrativos desnecessários ou que prejudicavam a ideia de eficiência funcional, ligada à redução do tempo necessário para o cidadão ou as empresas receberem uma resposta ou solução por parte da administração pública. O diploma também possui a previsão de diminuição da intervenção estatal nas atividades privadas e descentralizar as decisões e a criação de empresas públicas.

Essa ideia de participação se reforça agora com a Emenda Constitucional nº 19, de 1998, com a inclusão do § 3º ao artigo 37, prevendo lei que discipline as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, de modo a facilitar as reclamações contra os serviços ineficientes e o acesso do usuário a registros administrativos e a informações sobre atos de governo.

Resta evidente que, no modelo constitucional atual, para configuração da legitimidade da atuação administrativa, não é cabível apenas o estabelecimento de metas e a perseguição dos resultados econômico-funcionais, mas a atuação pautada pelo cumprimento dos preceitos da democracia e da cidadania. Para isso, sugere-se o modelo dialógico por conta da abertura à participação do cidadão, enquanto novo paradigma de legitimidade na formação das decisões das políticas públicas, estabelecido com o Estado Democrático de Direito.

2.2.2 Evolução histórica da administração tributária

A administração tributária brasileira tem seu início marcado à época colonial, com o regime das sesmarias e a atribuição de funções administrativas, em uma época em que o regime administrativo era iminentemente patrimonialista. Escolhia-se os oficiais incumbidos da arrecadação dos tributos reais por critérios de plena conveniência (Di Pietro, 2006, p. 6), voltado para o sustento do sistema colonial, cujas despesas eram fixadas sem qualquer planejamento (De Santi, 2009, p.6)

A opressão foi o mecanismo de coleta de tributos durante o Brasil colônia, muitas vezes levada a cabo pelos particulares, que representavam a coroa, mas não estavam limitados por qualquer parâmetro legal de proteção do contribuinte. Período marcado pela atividade extrativista, a limitação dos fatos geradores era patente, vez que a economia do Brasil colônia girava em torno da remessa de pau-Brasil e, posteriormente, cana de açúcar e outros bens de consumo local.

Assim, tributava-se os direitos de passagem, a circulação de mercadorias no ambiente alfandegário e as próprias atividades extrativas, evidenciando um foco maior em uma tributação sobre o consumo. A tributação sobre a propriedade restringiu-se aos impostos sobre propriedades, como o imposto sobre terras, de mais fácil apuração, inclusive pelas limitações tecnológicas existentes à época. (Cintra, 2009, p.21)

Os tributos possíveis de se cobrar estavam no foral, documento entregue aos capitães donatários, no qual se criavam as capitânicas hereditárias. Os tributos consistiam, em resumo, no Quinto, equivalente a 20% (vinte por cento) dos produtos comercializados, tributos alfandegários e o dízimo pago à Ordem de Cristo (Cintra, 2009, pp. 56 e 57). Constata-se o que se poderia chamar de primeira organização interna da administração tributária, entre os

anos de 1530 e 1580, com destaque para um dos primeiros registros de estruturas alfandegárias datado de 1532 (Ezequiel, 2014, p. 24).

Os capitães donatários, inobstante a sua autoridade conferida pelo arrendamento das terras brasileiras, não eram os agentes arrecadadores da Coroa portuguesa. Essa função era desempenhada pelos rendeiros, servidores submetidos à autoridade do capitão, com o auxílio dos “contadores, “feitores” e “almoxarifes”⁷ (Amed e Negreiros, 2000, p. 45). Esse sistema, contudo, não possuiu o êxito esperado pela Coroa.

Com a execução por agentes submetidos à autoridade dos capitães, tinha-se a expectativa de se observar uma eficiência arrecadatória, dada a participação dos arrendatários nos recursos captados. Porém, alguns vícios eram observados na prática dos coletadores de impostos, alguns que perduram até os momentos atuais.

A ausência de limites como a regularidade nos períodos de coleta, não se sabendo exatamente quando os tributos seriam arrecadados, contribuiu para a indisposição dos contribuintes quanto ao adimplemento dos seus tributos. Contudo, entende-se que tal prática não é mais observada.

A distância geográfica entre a colônia e a metrópole lusitana influenciaram negativamente outras práticas arrecadatórias, dentre as quais se destacam o desvio do montante arrecadado, não raro repartido de forma ilegítima entre coletadores e capitães, e a desídia no desempenho das funções pelos rendeiros e seus agentes. Com isso, as projeções das autoridades fiscais portuguesas não eram atendidas, sendo mais um fator negativo para a manutenção do sistema das capitanias hereditárias (Amed e Negreiros, 2000, pp. 46 e 47).

Após esse período, a metrópole, desejando tornar mais lucrativa a exploração do Brasil, modificou a forma de administração da colônia, migrando, aos poucos, o sistema das capitanias para o do Governo Geral, no qual o Governador Geral responderia diretamente aos anseios da Coroa portuguesa, ao contrário dos capitães donatários.

Contudo, a metodologia da arrecadação manteve-se focada em arrecadar recursos a qualquer custo. A administração tributária era dirigida pelo Provedor-Mor, que, dentre outras atribuições, deveria “superintender e fiscalizar a arrecadação de tributos e o seu recolhimento

⁷ “Não havia um sistema próprio de recolhimento e fiscalização de tributos. O modelo tributário era o da Metrópole e os primeiros arrecadadores eram oficiais especialmente designados pela Coroa para recolher os dízimos pertencentes ao rei e observar os monopólios. Além disso, acrescentaram-se ainda a rendeiros e feitores dos primeiros anos, os almoxarifes. O almoxarifado, em Portugal era a repartição que cobrava as rendas e os impostos. O almoxarife era assistido por um tesoureiro, um escrivão e, quando necessários, por outros ajudantes. Tal sistema remontava ao século XII, quando do domínio árabe da Península Ibérica, em que foram instaladas aduanas denominadas “*almojarifasgoz*”. No Brasil, suas funções foram sendo cada vez mais absorvidas pelas provedorias e depois pelas alfândegas, ficando os almoxarifados reduzidos a depósitos, legando-lhes a acepção atual do termo.” (EZEQUIEL, 2014, p.26)

ao Tesouro da Coroa”, auxiliados pelos Provedores-Parciais (Amed e Negreiros, 2000, p. 48).

As coletas ainda eram feitas por particulares, os “arrematadores”, pessoas contratadas por meio de processos de licitação, a quem o risco da atividade tributária era transferido. Contudo, era bastante comum a fraude a esses procedimentos, com o favorecimento de pessoas próximas aos donatários ou com o recebimento de pagamentos em dinheiro ou promessa de divisão de ganhos com a arrecadação para o capitão (Amed e Negreiros, 2000, p. 53 e CINTRA, 2009, p. 18).

A instituição do novo sistema de administração das colônias teve como objetivo a organização efetiva da colônia e a garantia dos interesses da Coroa portuguesa, dando certo destaque na estruturação de equipamentos que garantissem a arrecadação tributária para os cofres do Rei. Com isso, instalaram-se repartições fiscais nos portos, construção de armazéns alfandegários para estoque dos tributos recolhidos em bens e mercadorias. (Amed e Negreiros, 2000, p. 50). Porém, a atividade tributária não se desempenhava com a observância de limites como a capacidade contributiva, isonomia ou vedação ao confisco, apenas com a obediências às diretrizes da coroa portuguesa e atender às necessidades imediatas. A coleta de tributos era, portanto, feita tendo como base o objetivo arrecadatório, ignorando as reclamações e solicitações públicas.

As autoridades fiscais coloniais possuíam elevada importância para o governo português, que conferiu ao Provedor-Mor e seus subordinados elevada autonomia e capacidade de intervenção em campos diversos da tributação, segundo Amed e Negreiros (2000, p. 52):

Esta autonomia deveria ser plenamente obedecida; caso houvesse alguma intervenção de fora da Fazenda numa questão deste caráter, esta era considerada usurpadora, incorrendo em várias penalidades. Disso pode-se derivar o quanto era fundamental para o governo português a questão do fisco. Inclusive, o poder dado aos Provedores ultrapassava as questões fiscais, estabelecendo, por causa disso, situações de conflitos com a população local, que dominava algumas atividades econômicas e que era passível de cobrança de tributos.

A importância dada à atividade arrecadatória e os poderes concedidos aos agentes implicavam em frequente uso de violência (Amed e Negreiros, 2000, p. 52). Some-se o sistema dos arrematadores, que, ao serem escolhidos para a coleta dos tributos, contraíam uma dívida com a Fazenda Real, devendo entregar a qualquer custo os valores exigidos pela Coroa, o que implicou no uso de táticas mais severas de coleta dos tributos. Daí a relação entre fisco colonial e contribuintes já nascer desgastada. Nas palavras de Amed e Negreiros (2000, p. 53), “as relações entre os cobradores de tributos e os colonos brasileiros não terem sido

caracterizadas pela harmonia ou justiça. Restava ao que tinha a obrigação fiscal obedecer aos interesses maiores, no caso, dos arrematadores.”

Com isso, os contribuintes buscavam táticas de evadir-se de suas obrigações ou atenuar as perdas causadas pela atividade tributária agressiva. Dado que a principal fonte de lucros no Brasil Colônia era oriunda do comércio com Portugal ou outros entrepostos comerciais, uma das práticas que mais se destacava entre as adotadas era a do contrabando e evasão aduaneira (Balthazar, 2005, p. 45).

Esse cenário se manteve durante o período da unificação das coroas portuguesa e espanhola, conhecido como União Ibérica, entre 1560 e 1640, com políticas tributárias pesadas, ainda marcadas pela corrupção dos agentes e a violência nos atos arrecadatários, o que levou a revoltas durante os séculos XVI, XVII e XVIII (Balthazar, 2005, p. 45).

A voracidade empregada pelos coletores de impostos no século XVIII leva à sua comparação menos com um parceiro de negócios, que contribuirá para o desenvolvimento de um ambiente econômico saudável em que ambos, Estado e particular, poderá prosperar, e se assemelhando mais à figura de um feitor, que não se importa com os esforços empregados pelos que gere, buscando apenas os resultados em detrimento da integridade física dos que estão submetidos à sua administração (Cintra, 2009, p. 20).

O governo do Marquês de Pombal, entre 1750 e 1777, foi marcado pelo acirramento das políticas fiscais. Houve a criação da derrama, tributo vigente no Estado de Minas Gerais, criado em 1751 com a finalidade de assegurar o piso de 100 (cem) arrobas anuais na arrecadação do quinto (Ezequiel, 2014, p. 49). Instituiu-se a obrigatoriedade da presença das forças militares para reprimir potenciais revoltas e a ampliação da estrutura fiscal, mas a responsabilidade pela arrecadação permanecia com particulares, no caso, o “contratador” (Balthazar, 2005, pp. 51 e 52).

Nesse período as formas de evasão também se diversificaram. Agravou-se a postura de encarar o contribuinte enquanto fraudador contumaz, dadas as formas de desvio e contrabando dos minérios extraídos do território. Com a exigência do Quinto também sobre o outro e cobrança dos atrasados com a derrama, as formas de evasão desenvolvidas buscavam escoar a produção aurífera por caminhos alternativos, que não cruzassem as alfândegas e postos tributário.

Como resposta, desenvolveu-se a prática de recheiar imagens sacras com os minerais contrabandeados, a cultura do “Santo-do-pau-oco”, e os desvios por caminhos alternativos, como o Caminho do Sertão, levou a uma evasão estimada em mais da metade da produção de ouro nacional (Balthazar, 2005, pp. 53).

Outras medidas impopulares foram tomadas nesse período, como a criação de tributos para auxiliar a reconstrução de Lisboa após o terremoto de 1755, custeio da defesa do território nacional, tributos para custeio do clero e as cobranças dessas e de outras espécies tributárias mesmo após o fim do fato gerador (Balthazar, 2005, p. 57). Ainda se manteve a sujeição da estrutura fiscal brasileira ao Erário de Portugal.

O período do império foi marcado por capitalizações compulsórias para criação de instituições e obter recursos para despesas específicas. Manteve-se a política fiscal de criação de tributos para atender às demandas do Império à medida em que elas surgiam, como a capitalização para criação do Banco do Brasil (Costa, 2014a, pp. 67 e 68; Ezequiel, 2014, p. 64). Já no tocante à estrutura administrativa, houve a abertura dos portos brasileiros ao comércio exterior, por D. João VI, na função de príncipe regente, em 1808, despontando a necessidade de reforço das estruturas alfandegárias existentes e a criação de novas unidades fiscalizadoras.

Criou-se, também, o Erário Régio nos moldes da repartição existente em Portugal, numa tentativa de centralizar a administração tributária. Contudo, a fragmentação das alfândegas por todo o território brasileiro apenas acentuou a heterogeneidade dos regulamentos, com conflitos de competência e desarticulação entre as diversas unidades alfandegárias (Ezequiel, 2014, p. 61).

Inobstante as reformas administrativas para dar maior capacidade de arrecadação à estrutura tributária imperial, nos primeiros anos do Império, não se registram novidades no campo da limitação dos poderes tributários, respeito à capacidade contributiva, ocasionando novas revoltas, com destaque para a Revolução Pernambucana de 1817, motivada pelo esgotamento da capacidade tributária da população (Ezequiel, 2014, p. 64). Contudo, em 1827, iniciou-se uma reforma nas estruturas fiscais.

Nesse período houve a extinção das mesas de inspeção do açúcar, do fumo e algodão, bem como das superintendências e as juntas de lançamento e cobrança, substituídas pelas coletárias de renda. Houve a profissionalização dos agentes fiscais, demitindo ou aposentando os profissionais inaptos ao desempenho das funções fiscalizadoras e afastando os moralmente inadequados, por desleixo ou abusos no desempenho de suas funções. Passou-se a selecionar oficiais para o serviço da Fazenda por meio de concurso em que se analisava a capacidade de escrituração contábil e de cálculo mercantil (Ezequiel, 2014, p. 70).

Com as reformas acima, nota-se a modificação do paradigma administrativo anterior. A administração tributária no Brasil colônia possuía características patrimonialistas, dada escolha dos agentes fiscais pelos donatários, com o favorecimento daqueles próximos aos

capitães em detrimento tanto da eficácia arrecadatória como da moralidade nas ações tributárias, orientadas para o favorecimento pessoal dos agentes fiscais. Posteriormente, adotou-se um paradigma com características do modelo burocrático, objetivando conferir traços de impessoalidade à atividade tributária, inserindo critérios técnicos e econômicos no procedimento de contratação e desempenho das funções fiscalizadora e arrecadadora.

Houve um esforço voltado para a organização da administração tributária. O Império preocupou-se com o reforço e regulamentação da atividade em níveis que não foram vistos no período colonial. As alfândegas, importantes estrategicamente em razão do elevado volume de exportações de produtos nacionais, passaram a ser comandadas por profissionais da própria administração tributária, os inspetores, não mais por juízes, desvinculando-se do antigo laço com o poder judiciário (Ezequiel, 2014, p. 73). Porém, os esforços reformistas não foram suficientes para diminuir o número de órgãos herdados do período colonial, muito menos uniformizar a estrutura e a legislação fazendária, que seguiram fragmentadas.

As reformas implementadas não foram suficientes para contornar os problemas existentes, permanecendo uma administração ineficiente, agora inflada em número de funcionários, contaminada por fraudes e corrupção e insatisfação popular (Ezequiel, 2015, p. 95).

Com o fim do Império e início da República, foi realizada nova organização tributária, desta feita, com a separação das fontes de receitas, atribuindo-se competências tributárias específicas à União e aos Estados (Costa, p.114). Houve o nascimento da imunidade recíproca

Delegacia de combate ao contrabando, em 1890, no Rio Grande do Sul, para tentar repelir a prática de contrabando que ainda era resquício do século XVIII. Em sua estrutura, além do delegado e dos auxiliares de escrita, havia o apoio de oficiais militares, composta por “um comandante, com graduação de capitão, oito alferes, seis sargentos, quatro fiscais paisanos e corpo de guarda montada com duzentos praças” (Ezequiel, 2014, p. 98).

É perceptível que essa estrutura, ainda que para o combate da prática de contrabando, contava com forte estrutura repressiva, sendo composta em maior parte pelas forças armadas, denotando o traço combativo do órgão. Posteriormente, foi assimilada pela delegacia fiscal do Estado.

Outra estrutura presente na Primeira República eram as coletorias, dotadas de uma estrutura e um sistema privado de arrecadação, em que as contratações de pessoal, organização de trabalho e despesas estavam a cargo do coletor e do escrivão da unidade, sendo aquele o superior hierárquico. O cargo de coletor era dotado de prestígio social, *status* local e uma fonte de renda, o que atraía várias pessoas para o desempenho da função

(Ezequiel, 2014, p. 99).

Nota-se que não houve inovação expressiva com relação à sistemática de escolha dos agentes coletores de tributos que existia à época do Brasil colonial, salvo a limitação de nomeação das duas principais funções dentre pessoas maiores, de reputação idônea e que pudessem pagar a fiança, e que o escrivão não fosse escolhido dentre parentes do coletor, seja dentre os consanguíneos ou por afinidade (Ezequiel, 2014, p. 99). Mesmo diante do critério moral de escolha, da reputação idônea, nota-se que há um forte critério material, com a necessidade de pagamento da fiança para ingresso no cargo.

Repasse para a população das perdas financeiras do mercado de café, com o aumento da carga tributária para fazer jus aos compromissos assumidos pelo governo, que se tornou responsável pelos prejuízos das exportações do setor cafeeiro (Balthazar, 2005, p. 107).

Em 1934, com as reformas administrativas introduzidas por Getúlio Vargas, o modelo burocrático, de racionalização e aumento do foco administrativo na capacidade técnica dos servidores, afetou a esfera tributária. Junto com a modificação do foco da tributação, anteriormente sobre os tributos aduaneiros e passando para os tributos sobre renda e consumo, a reorganização fazendária operou-se com a centralização da administração da Fazenda Nacional e a sua subdivisão em departamentos plurifuncionais, de acordo com os tributos e com o foco nas diretorias técnicas.

A Fazenda era auxiliada por diretorias e repartições voltadas para a fiscalização, como a Diretoria de Rendas Internas, responsáveis pelos tributos cujos fatos geradores não estivessem relacionados com a prática aduaneira, que era supervisionada pela outra Diretoria (Ezequiel, 2014, pp. 105-106). Nesse período houve uma segunda tentativa de rompimento com a herança patrimonialista da administração tributária, com o aumento da capacitação técnica dos servidores, diminuição das atribuições de cargos pelas vias políticas e tratamento mais impessoal do ponto de vista dos favorecimentos de interesses.

Esse sistema se mostrou eficiente em sua criação, mas, com o crescimento da importância arrecadatória do Imposto de Renda, logo notou-se a necessidade de nova reorganização administrativa. Foram criados vários projetos de reforma administrativa entre os anos 1940 e 1960, porém, apenas em 1965 houve a efetiva reconfiguração da Fazenda Nacional, com a divisão do país entre dez Regiões Fiscais para descentralização da administração, a informatização dos órgãos arrecadatários, a criação do Cadastro Geral dos Contribuintes, sistema numérico para registro das pessoas jurídicas, tudo com vistas ao incremento da arrecadação, qualidade e eficiência da atividade fiscal (Ezequiel, 2014, pp. 121-126).

A reforma administrativa levada a cabo nos anos seguintes focou-se em aumentar o grau de setorização e de especialização dos órgãos da Fazenda pública, concentrando o poder sobre a União, em detrimento dos poderes municipais, mantendo-se certo grau de autonomia em relação aos Estados⁸. O principal marco foi a criação da Receita Federal em 1968, iniciando o movimento gerencial da administração fiscal em território nacional. A Receita Federal já teve seu início com a divisão em setores responsáveis por etapas e funções específicas da atividade de tributação, em substituição às diretorias anteriores: fiscalização de tributos, tributação, arrecadação e das informações econômico-fiscais (Ezequiel, 2014, p. 133).

A busca pela eficiência no setor resulta numa intensificação das políticas de fiscalização, e incremento de 92,5% das arrecadações logo no primeiro ano (Ezequiel, 2014, p.143). Contudo, não se constata um investimento em igual patamar na melhoria do relacionamento dos órgãos fazendários com o contribuinte, quando comparado com as demais iniciativas. Após a mudança estrutura, nota-se que os principais investimentos focaram nos setores de tele informação, para melhorar o acesso dos contribuintes aos formulários e a algumas informações e diminuir o nível de complexidade para declaração e recolhimento dos tributos.

Quanto ao relacionamento interpessoal e melhoria do nível de confiança, noticiam-se poucas as iniciativas mais ostensivas, salvo as campanhas publicitárias de melhoria da percepção dos contribuintes acerca da imagem da Receita Federal ou da necessidade de adimplemento das obrigações fiscais.

Uma dessas campanhas de educação e conscientização da importância dos tributos foi iniciada ainda nas escolas e denominada “Operação Brasil do Futuro”, nos primeiros anos da gestão da Receita Federal, estimulando a produção de trabalhos escolares sobre temas tributários e premiando os mais bem avaliados. Nos anos 1970 e 1980, outras estratégias foram adotadas pela União, como o programa “Contribuintes do Futuro”, com a distribuição de livros de histórias infantis como “Dona Formiga, Mestre Tatu e o Imposto de Renda”, em 1971, “A Nossa Ilha”, de 1972, “As Aventuras de João Brasil”, de 1975, animações para a

⁸ Além da reforma administrativa, em 1965 houve também uma reforma tributária que pode ser tida como a primeira que realmente reorganizou o Estado do ponto de vista fiscal, desde o início da República brasileira. A emenda Constitucional 18 de 1965 modificou competências, transferindo tributos que eram de responsabilidade de um ente para o outro, como os tributos de exportação, anteriormente dos estados, atribuindo a competência tributária para a União, além da redução de figuras tributárias anteriores, reunião de dois ou mais tributos em um só, alterou a repartição de receitas e trouxe unidade para dadas normas fiscais (AMED e NEGREIROS, 2000, pp. 284 a 286). A inovação no ordenamento acompanha o espírito de investimento no setor econômico, aumento de arrecadação e de eficiência, muito presente à época que, como já dito, irradiou para o setor administrativo, com a atribuição de maiores poderes de cobrança e controle da economia para a União, ao passo em que a estrutura administrativa se setoriza em órgãos específicos.

televisão de “A Nossa Ilha” e de “O Futebol”, em 1976 e 1977, dentre outras obras, além da seleção de redações de alunos da 3ª e da 4ª série do ensino primário e encaminhadas para a Receita Federal (Ezequiel, 2014, p. 153).

As campanhas, apesar de contar com peças publicitárias que chamavam a atenção para a importância do adimplemento das obrigações tributárias, também apelavam para a ideia de que o fisco a tudo observava. Apoiada na nova realidade trazida com a informatização da Receita Federal, principalmente no setor do Imposto de Renda, divulgava-se o aumento do poder fiscalizatório do fisco, que agora conseguiria localizar os contribuintes em falta com suas obrigações sem sair à rua, com apenas alguns cliques e toques de botões.

Criou-se a figura do “Leão da Receita Federal” para representar o órgão e a sua capacidade. No período compreendido entre 1980 e 1982, foram veiculadas peças publicitárias nos meios de comunicação da época. Aliado a slogans como “O leão é mando, mas não é bobo” e “Não deixe o leão pegar no seu pé”, utilizava-se um leão, real ou uma ilustração desenhada, para trazer a ideia de que a Receita Federal estava presente no cotidiano e possuiria ferramentas de fiscalização que descobririam as tentativas dos contribuintes de ocultação de informações. Trazia-se uma ideia dúplice com as peças publicitárias: se o contribuinte colaborasse, o “leão” seria apenas um “gatinho”, para demonstrar que não haveria problemas ou sanções no caso de adimplemento das obrigações tributárias; porém, se o contribuinte tentasse sonegar os seus impostos, o “leão atacaria”, representando multas e demais sanções impostas pelo fisco (Ezequiel, 2014, p. 155 a 156; Da Nóbrega, 2014, p. 104 a 107).

Mesmo com o abandono da figura do leão nas divulgações feitas pela Receita Federal, ainda há a sua associação ao órgão, bem como a utilização em outros espaços internos, como o “Leo”, sistema de atendimento automático disponível no endereço eletrônico da Receita.

Por mais que as reformas de 1967 em diante tentassem indicar a modificação de tratamento da administração tributária ao contribuinte, tratando-o não mais como potencial sonegador, prática histórica no Brasil, mas como parceiro que adimple suas obrigações espontaneamente, nota-se que o caminho adotado ainda foi o de um tratamento agressivo.

A associação da Receita Federal ao leão, tido como o “rei da selva”, predador que pode até dar sinais de suas intenções, mas eventualmente atacará a sua “presa”, a difusão da ideia de um fisco vigilante e tecnologicamente mais bem aparelhado, guardam em si quase uma ameaça velada, de que é melhor cumprir suas obrigações espontaneamente, senão as sanções serão implacáveis.

As instituições se mantêm, porém, algumas as mudanças organizacionais continuam.

Ainda no âmbito da Receita Federal, nos anos 1990, percebeu-se a necessidade de facilitar o acesso dos contribuintes à informação e ao adimplemento de algumas obrigações, dado o objetivo de facilitar

Assim, foram necessárias algumas modificações no atendimento ao contribuinte, com a padronização procedimentos, bem como a integração intersistêmica das unidades da Receita Federal, em 1993. A padronização ocorreu com a criação do Programa de Melhoria do Atendimento ao contribuinte e das Centrais de Atendimento ao Contribuinte (CAC), sempre com uma visão de tratar o contribuinte como cliente (Ezequiel, 2014, p. 164 a 165). As CAC apresentaram um ganho no relacionamento fisco-contribuinte, com a diminuição do trânsito entre andares e seções, concentrando o atendimento e as possibilidades de resolução em um só local.

O próximo passo foi a introdução de meios *online* de atendimento, com a criação do portal eletrônico da Receita Federal, em 1996. O *site* se tornou um importante local de divulgação de informações, com a concentração de arquivos para as declarações de impostos, evoluindo, posteriormente, para o Receitanet, um portal em que o contribuinte poderia enviar sua declaração de imposto de renda por meio eletrônico (Ezequiel, 2014, p. 166). Após, a Receita Federal investiu nos portais, com destaque para a versão eletrônica das CAC, o e-CAC, criado em 2005 e que concentra a maior parte das comunicações e declarações da Receita (Ezequiel, 2014, p.167)

2.3 Os princípios constitucionais da atividade de tributação: o modelo administrativo constitucionalmente previsto.

Além do primado da democracia, cuja aplicação deve ser observada em todos os ramos do Direito, existe um conjunto específico de valores constitucionais previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988, cuja âmbito de incidência é expressamente voltado às atividades da Administração Pública. São os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, cujo impacto na administração fiscal nos é elucidado por Carlos Cintra (2014).

Para a administração em geral, o princípio da legalidade traduz-se em uma limitação da sua atuação, estabelecida pela subordinação máxima ao que está expressamente previsto em lei, sendo-lhe defeso atuar além ou contra a legislação (Cintra, 2014, p.41). Trata-se de uma garantia constitucional contra possíveis excessos estatais, evitando que a administração estabeleça normas prescritoras de condutas a serem observadas positiva ou negativamente pelos contribuintes.

A influência direta sobre a seara tributária é observada pelos dispositivos que vinculam a atividade fiscal à observância de tributos estabelecidos em lei, como o art. 150 da Constituição Federal, o qual estabelece o princípio da legalidade no inciso I do caput do artigo, bem como a necessidade de preenchimento dos requisitos legais para a validade dos procedimentos de fiscalização e os autos de infração, sob pena de nulidade da ação fiscal, prevista no art. 10 do Decreto Lei n.º 70.235 de 1972.

Já a impessoalidade da administração pública impede que o agente, no desempenho das funções que lhes foram atribuídas legalmente, satisfaça interesses particulares em detrimento do público. Dessa forma, a atuação estatal deverá realizar os objetivos que lhe foram atribuídos de modo a satisfazer o interesse coletivo. Conjugado com a legalidade administrativa, o axioma em questão limita a discricionariedade do agente público na sua atuação, obrigando-o a agir dentro dos limites legais e perseguindo os objetivos do Estado Democrático de Direito.

No âmbito tributário, a limitação da discricionariedade do agente fiscal evita a construção de vantagens ou penalidades em razão do contribuinte em ações fiscais, em parcelamento de débitos ou enquadramento em regimes tributários especiais. A postura adotada em cada caso deve ser adequada aos fins estabelecidos pelo ordenamento e de modo a ser replicada para situações semelhantes futuras (Cintra, 2014, p.45).

Um dos princípios de definição mais aberta é o da moralidade, por estar ligado a comportamentos e noções abstratas, cuja incidência comumente é averiguada dentro dos casos concretos, de modo a compreender a idoneidade do caso concreto. Há forte ligação do primado com preceitos de ética, aplicados à relação entre indivíduos e destes com instituições. Assim, trata-se de valor que se traduz em noções de boa-fé e de lealdade, de modo a construir mútua confiança (Cintra, 2014, p.46).

A inobservância da moralidade administrativa nos procedimentos tributários leva a condutas injustas e desproporcionais do fisco, o que encorpa a já desgastada relação com o contribuinte. A título ilustrativo de conduta desleal do fisco a demora para repetição de indébitos tributários ao passo que há extrema agilidade na cobrança das obrigações tributárias.

Já a publicidade requer a transparência dos atos administrativos, que não podem ser objeto de ocultação, seja nas motivações que os embasam, seja na própria realização do ato administrativo. A visibilidade das ações serve ao controle pelo povo do cumprimento das determinações legais pelos agentes em desempenho de função administrativa, impedindo que ilegalidades sejam perpetradas sem o conhecimento dos legitimados (Cintra, 2014, p.47).

Dentre os princípios insculpidos no *caput* do artigo 37, resta a análise do princípio da

eficiência. Cumpre destacar o entendimento de Ives Gandra a eficiência, o qual determina "a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade" (Martins, I., 2007, p.648). Em uma primeira análise, tem-se a impressão de que se está diante de uma visão econômica, que se detém exclusivamente sobre o custo da operação e os resultados financeiros obtidos pelo Estado.

Entretanto, o próprio autor reforça a dimensão de realização dos objetivos sociais insculpidos na constituição, o que transborda para a área fiscal. Não se ignora o objetivo arrecadatário, uma das finalidades da função tributária do Estado, mas, por estar inserida no ordenamento brasileiro, a atividade fiscal deverá, também, cumprir os demais objetivos previstos na Constituição, principalmente quando considerados todos os princípios acima elencados. Para Ives Gandra, o princípio da eficiência em matéria fiscal implica em uma "política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal (...) para que (...) gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo" (Martins, I., 2007, p.649).

Em uma análise sistemática dos princípios acima, denota-se que a administração tributária brasileira possui um contorno marcado pela necessidade da participação do administrado na tomada de decisões que lhes afetem, limitada e guiada pela legislação, voltada à consagração dos objetivos constitucionais, atuando com boa-fé e lealdade para com o contribuinte, de modo transparente e sempre buscando pela melhor forma de gerar desenvolvimento e justiça fiscal.

Esse esboço administrativo demonstra a preocupação com a superação de uma postura autoritária da administração fiscal, verticalizada, na qual o contribuinte está sujeito aos anseios da atividade pública, esta quase um fim em si mesma, passando-se a uma postura mais horizontal, numa relação dialógica entre as duas partes.

Assim, é seguro afirmar que a administração fiscal possui como finalidade, além da arrecadação de recursos para financiamento da máquina pública e dos programas garantidores de direitos fundamentais, a realização dos objetivos constitucionais também dentro da própria atuação.

Contudo, a história da administração tributária nos mostra que apenas muito recentemente esse ideal tem sido posto em prática. O foco no contribuinte, inserido pelo sistema gerencial resultou em iniciativas concretas há pouco mais de 30 anos, com as tentativas de facilitação do acesso de informações sobre as obrigações, conscientização acerca da necessidade do adimplemento tempestivo e adequado das obrigações principais e

acessórias, bem como facilitação dos meios de entrega de dados e de pagamento.

Portanto, o que se verifica é um descompasso entre o modelo constitucional e a administração pública efetivamente prestada, não só no âmbito administrativo, mas no geral (Lima, 2009, p. 71). Essa diferença entre a previsão normativa e principiológica implica em algumas críticas objetivas ao modelo em voga, tanto pelo já citado não atendimento das expectativas traçadas pela Constituição de 1988 para as ações administrativas como a eficiência arrecadatória e operacional dos órgãos do próprio ente tributante.

2.4 Críticas ao modelo fiscal praticado

Como visto, a atividade da administração fazendária não deve se voltar especificamente para a arrecadação, mas para o cumprimento dos fins da ordem legal, abandonando o autoritarismo típico de uma estrutura administradora verticalizada. Posto em prática, o modelo constitucional acima delineado diminuiria o conflito Fisco-contribuinte. Entretanto, essa não é a realidade com a qual nos deparamos hodiernamente.

O Conflito entre Estado e contribuinte, possui algumas justificativas. O primeiro ponto de conflito entre as partes é oriundo de um choque de interesses entre o Estado, que tem a necessidade de obtenção de renda para prestação dos serviços que lhe incube a ordem Constitucional, enquanto o contribuinte tem o interesse de usufruir plenamente de seu patrimônio, o que lhe é constitucionalmente assegurado (ALMEIDA, 2017, p.61). Como consequência desse choque de interesses, o contribuinte busca estratégias de reduzir o quantitativo pago e a autoridade arrecadadora firma estratégias mais efetivas para evitar as manobras evasivas.

Some-se a esses fatores a postura da administração pública de colocar seus interesses acima dos interesses dos administrados, com a defesa da supremacia do interesse público sobre o privado. Trata-se de uma teoria que cria uma hierarquia entre os anseios dos administrados e os do Estado, no qual estes estão em patamar superior àqueles. Existem alguns problemas com essa supremacia, como a sua imprecisão de definição, a qual abre margem para ações discricionárias e autoritárias do Estado, malferindo os ditames constitucionais (Marques Júnior, 2015, p.274). Há, portanto, um agravamento do conflito de interesses, na medida em que o do Fisco ganha grau de importância superior ao do contribuinte, implicando a adoção de medidas desequilibradas para fazer valer a vontade estatal.

Outro ponto de conflito e que leva à diminuição da arrecadação pelo Estado é a desconfiança mútua entre a autoridade fiscal e o contribuinte. Enquanto o contribuinte é visto

com desconfiança pelo Fisco, sendo tratado como potencial sonegador, o particular observa o Estado como adversário. Dessa visão maniqueísta, nasce uma rivalidade entre as partes, na qual a Administração Tributária fecha-se em uma postura autoritária, sancionadora e verticalizada e o contribuinte vê-se cada vez mais acuado pelas ações agressivas do Fisco.

Como visto, esses elementos conflitivos possuem raízes históricas, existentes desde o período do Brasil colonial, sendo uma presença constante no relacionamento fisco-contribuinte, ainda que tenha se modificado por conta das mudanças da organização tributária e dos modelos administrativos. As primeiras tentativas efetivamente voltadas à modificação desse relacionamento foram feitas há pouco mais de 50 anos, um marco bastante recente quando comparado ao início da administração colonial, no início dos anos 1500.

A desigualdade na relação tributária ressalta aos olhos, ainda que contrária ao intento do nosso ordenamento jurídico, orientado para uma ideia de justiça que coloca todos, Estado e população, em um mesmo nível de igualdade (Machado, 2009, p.12)

Essa relação desgastada leva à ineficiência arrecadatória do sistema. No ano de 2020, segundo dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no relatório PGFN em Números, existem mais de R\$ 2,57 trilhões em tributos a serem recuperados, enquanto todas as medidas tomadas pelo Fisco tiveram a efetividade de recuperar R\$ 25,7 bilhões, o que corresponde a pouco mais de 1% do montante a ser recuperado (BRASIL, 2021). Esses números se mantêm estáveis em 2021, com R\$ 31,7 bilhões arrecadados, frente a R\$ 2,7 trilhões acumulados (BRASIL, 2022), e R\$ 39,1 bilhões, com os mesmos R\$ 2,7 trilhões de créditos acumulados (BRASIL, 2023).

Há obstáculos possíveis de serem apontados como alguns dos responsáveis por dificultar o adimplemento das obrigações e que agravam mais ainda a relação fisco-contribuinte: disposição e confiança para com as instituições públicas, a percepção do grau de justiça do tributo cobrado, o receio de efetiva punição em caso de descumprimento da obrigação tributária (Franzoni, 1999), o grande número de leis e regulamentos tributários e o ônus de conformidade (Marins, 2009, p. 49-50; Martins, I. 2007, p. 657; Martins, M., 2011, p. 244).

Esses obstáculos serão objeto de análise pormenorizada mais adiante. Neste momento, é interessante chamar a atenção para o tratamento infraconstitucional empregado na construção da administração fiscal, principalmente no Código Tributário Nacional, mais importante corpo de normas tributárias.

Mesmo levando em conta todo o contexto em que o CTN foi editado, nota-se a pouca preocupação do legislador em instituir deveres de equilíbrio na relação fisco-contribuinte.

Pelo contrário, o que se observa é que em sua criação e nos acréscimos legislativos posteriores, foi-se dando mais poderes ao Estado para invadir a esfera patrimonial e pessoal do devedor.

Quanto a isso, destacam-se a autorização legal de o Estado realizar a quebra de sigilos patrimoniais (art. 197 do CTN), cuja única garantia correspondente seria a limitação à divulgação da informação, presentes no art. 198 do Capítulo VI, Título IV do CTN. Ou seja, o legislador, em um foco estritamente arrecadatário, objetivou conceder, cada vez mais, ferramentas para o Fisco cobrar os tributos e não empregou iguais esforços em buscar soluções de mútua convergência.

O conflito se acirra, agravado pelos obstáculos já apontados acima, impedindo o desempenho da atividade fiscal plena e onerando de forma asoerbadada o contribuinte. Como dito anteriormente, esses obstáculos também desgastam a relação fisco-contribuinte, em sentindo contrário ao programado pela Constituição.

Dois desses obstáculos costumam destacar-se no ponto de vista do contribuinte para com o Estado. São a disposição e confiança para com as instituições públicas, bem como a percepção do grau de justiça do tributo cobrado. Trata-se do olhar do contribuinte sobre a obrigação tributária, dada a complexidade da obrigação, a ausência de conhecimento sobre a destinação daquele recurso arrecadado ou mesmo se não haverá o desvio do valor arrecadado para esquemas de corrupção (Vitalis, 2019, p. 4).

O problema, nesta situação, relaciona-se ao repasse de informações sobre o emprego de recursos auferidos pela atividade tributária, bem como a confiança no sistema estatal. A desconfiança levaria a um estado de inadimplência e insatisfação com o desempenho da função estatal, com manifestações qualificadas, insurgindo-se contra a carga fiscal, tomando-a como elevada ou injusta, por atender a interesse escusos ou por não se vislumbrar a aplicação adequada (Martins, M., 2011, p. 245-246).

Os estudos de Kirchler e Muehlbacher (2014, p. 88) apontam para que a ausência de confiança entre as partes do processo arrecadatário é um dos fatores preponderantes para o estado de não-conformidade do contribuinte para com as obrigações tributárias, enquanto uma relação de confiança faz com que o contribuinte veja a autoridade arrecadadora com bons olhos, diminuindo as animosidades.

A ausência recíproca de confiança é um traço marcante no relacionamento com o fisco brasileiro, presente desde o início do processo de colonização, marcado por condutas das duas partes que apenas agravam esse estado.

Conquanto trate-se de questão que não necessariamente está relacionada ao exercício

da função arrecadatória, o Fisco possui um potencial de superação latente importante, dada a sua proximidade com o contribuinte, diferente do que o gestor ordenador de despesas e outros membros do Executivo podem dispor. Recomenda-se, portanto, ao Estado Fiscal um papel preventivo ou mesmo figurando como a primeira instância no papel informativo e de controle do emprego de recursos.

Outro ponto de relevante destaque e que se traduz em um dos maiores obstáculos a serem ultrapassados pelos contribuintes é o da complexidade do sistema tributário nacional causada pelo corpo massivo de normas de todos os tipos, constitucionais, infraconstitucional, precedentes, portarias, decretos, obrigações acessórias, cujo número aumenta a cada dia que passa.

Os empecilhos ocasionados por esse cipoal legislativo impactam o contribuinte de forma variada, as quais apresenta-se a seguir apenas a título exemplificativo: conhecimento sobre a obrigação principal a ser adimplida, a forma e tempo de pagamento, o preenchimento das obrigações acessórias e a forma de calcular o tributo.

As consequências desses impactos são sentidas pelos contribuintes que, muitas vezes, sem qualquer intenção de fraudar o ente arrecadatório, diante da miríade legislativa finda por errar no preenchimento de um formulário qualquer, descumprindo uma obrigação acessória por puro erro, sujeitando-o a penalidades desproporcionais (Martins, I., 2007, p. 659).

Esse é apenas um dos vários exemplos que podem ser dados de como o quantitativo excessivo de normas pesa na balança da igualdade em desfavor do contribuinte. O Fisco, por ser órgão do Estado, este o responsável pela edição das normas que se aplicaram à tributação, possui evidente vantagem tanto sobre o conteúdo das normas, como possui uma estrutura robusta de servidores e equipamentos, colocando o contribuinte em dupla desvantagem, uma política-legislativa (Marins, 2009, p. 26) e outra de cunho cognoscitivo (Marins, 2009, p. 40).

Para tentar reequilibrar a relação e evitar possíveis erros no cumprimento de suas obrigações, o contribuinte vê-se compelido a arcar com o ônus de contratar vários prestadores de serviços, contadores, advogados, despachantes, elevando os custos da operação, quando se trata de empresários (Martins, M., 2011, pp. 243 e 245). Para pessoas físicas ou pequenos empresários o impacto pode ser maior. Dada a hipossuficiência de recursos financeiros, nem sempre será possível a contratação dos ditos profissionais.

Essa mesma complexidade que dificulta o conhecimento do contribuinte sobre suas exatas obrigações e incrementa as despesas com conformidade também é uma justificativa para o Fisco transferir ao contribuinte parte de atividades que naturalmente seriam do ente público (Martins, M., 2007. p.657).

Com o lançamento por homologação, o contribuinte passou a ser o responsável por identificar o fato gerador, a legislação aplicável, calcular o valor da obrigação tributária, emitir as guias de pagamento e preencher os formulários de informação desses atos ao Fisco.

Há a transferência do ônus da própria atividade tributária do Estado para o seu devedor, o contribuinte, sem, contudo, conferir a este último qualquer contrapartida ou assistência (Martins, M., 2007. p. 653). Não se pode falar em uma debilidade fazendária ou mesmo uma hipossuficiência da administração. O Fisco possui recursos tecnológicos, estruturais, vantagens de poder político e executório (Marins, 2009, pp. 13 e 24), não existindo razão para que o contribuinte seja incumbido de tarefa que naturalmente caberia ao seu credor.

As consequências da transferência do ônus administrativo do Fisco para o contribuinte, com a imposição de obrigações que seriam de responsabilidade da autoridade fiscal são severas. O descumprimento dessas obrigações pelo contribuinte pode acarretar sanções que são bastante superiores ao crédito tributário.

É conduta completamente contraditória com o que é esperado da administração: ela transfere suas obrigações para o contribuinte, para que este realize a identificação do fato gerador, identifique a base de cálculo, aplique a alíquota correta, preencha os documentos específico, efetue o recolhimento e tudo isso dentro de um oceano de regras tributárias.

Pior: se houver algum erro ou atraso nessas obrigações, que logicamente pertenceriam ao Fisco, detentor da obrigação de recolher os tributos, aquele mesmo contribuinte, que foi sobrecarregado, também será penalizado pela mesma unidade administrativa. Tudo isso agrava-se com a aplicação de uma multa sobre esse contribuinte que, não raro, terá valor maior do que a obrigação principal.

Neste ponto é importante destacar que não se critica a existência de mecanismos de coerção ao pagamento da obrigação tributária, vez que se mostra o meio idôneo e aceito dentro da lógica do ordenamento para atingir tal fim. A realização de protestos no nome do devedor em cartórios, a iniciativa de execução conforme regulado pela Lei nº. 6.830/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil é, também, meio de realização do objetivo arrecadatório de recursos para políticas públicas.

Contudo, a ineficiência do modelo desenvolvido não se restringe ao lançamento por homologação, transbordando para outros procedimentos. Dentre as funções atribuídas ao fisco, destaca-se o procedimento de fiscalização pelos servidores da administração fazendária. Ciente de potenciais divergências fiscais, seja ocultação de fatos geradores, recolhimento a menor de tributos ou simples inadequação técnica no momento do lançamento, o Fisco poderá enviar fiscais para investigar o contribuinte.

Nesse momento, por questão lógica, a fiscalização investigará fatos pretéritos, não raro ocorridos anos antes da ação fiscal. De outro lado, decisões tomadas hoje apenas serão objeto de análise fiscal daqui meses ou anos, isso se em algum momento forem analisadas, criando um cenário de incerteza jurídica. Carlos Otávio Almeida (2017, p. 65) expõe a problemática do modelo fiscalizatório:

Destarte, torna-se cada vez mais difícil para o contribuinte correlacionar suas práticas e/ou projetos e planos em curso com a conformidade fiscal exigida pelo fisco por eventual desconformidade praticada anos antes. 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 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.

A separação temporal entre decisões estratégicas, fatos geradores e fiscalização influencia negativamente os dois membros da relação fiscal. A insegurança jurídica prejudica ambos, porém, de maneiras diferentes. O Estado deverá investir parte importante de seu pessoal apenas para lidar com situações anteriores, com dispêndio de recursos que poderiam ser melhor empregados em outros setores. O contribuinte boa-fé, além de ter que lidar com possíveis cobranças inesperadas, ficará com a sensação de que seus esforços para alcançar a conformidade serão em vão.

Lucas Ernesto Gomes Cavalcante (2021, pp. 29 e 30) destaca o ciclo vicioso do foco da fiscalização nas autuações, as quais investigam poucos contribuintes, mesmo que representam um valor expressivo de arrecadação, por conta das características dos negócios que desenvolvem.

Segundo o autor, poucos contribuintes são atingidos pelo estímulo à conformidade que se esperava atribuir às ações investigatórias do Fisco, justamente porque as ações do Estado possuem uma abrangência limitada. Porém, o incremento dessas ações fiscalizatórias aumenta os custos de conformidade, os litígios e a animosidade entre as partes, agrava as punições aplicadas, que são tomadas como injustas, diminuindo o adimplemento voluntário.

O principal instrumento sancionatório no direito tributário brasileiro são as multas. São o principal instrumento tanto pela sua variedade como pela intensidade, tendo como

condição de aplicação o desrespeito pelo contribuinte das obrigações acessórias e das principais, com previsões de valores que podem chegar a até 150% do valor do tributo cobrado. Sobre o tema, confira-se o que discorre Lucas Ernesto (2021, p. 32):

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), 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 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.

São várias as discussões acerca da aplicação das multas, tanto no âmbito administrativo como no judicial, aumentando a litigiosidade e inflamando a relação tributária com disputas, muitas vezes motivadas pela aplicação de entendimentos destoantes ou controversos pela autoridade fiscalizadora, não sendo raro a sua aplicação pelo descumprimento de obrigações meramente formais, como a inobservância de um dado formulário ou um *layout* a ser preenchido⁹.

Não se questiona a aplicação de sanções ou a necessidade de investigação de fatos lesivos ao erário, pois são as medidas sancionatórias adequadas para os casos de irregularidades deliberadas, em que se percebe a existência de potencial má-fé. Contudo, dado o contexto jurídico moderno no qual se vive, em que cada vez mais as operações são diversificadas, velozes e inovadoras, não é possível a manutenção de um modelo lento, que dificulta a adequação do contribuinte, de soluções e de práticas limitadas, focado em ações que não estimulem a conformidade.

Essa lentidão é reforçada pela cultura e estímulos à litigância exacerbada, que persistem no meio administrativo. A resolução de demandas no meio administrativo possui um pêndulo que pende para o favorecimento do Estado. Fiscalizações são realizadas com o objetivo final de obrigatoriamente realizar a lavratura do auto e o lançamento do tributo, mesmo que com o cometimento de ilegalidades.

⁹ Pode-se citar o entendimento acerca da limitação do valor da multa não ultrapassar o valor total do tributo cobrado, exarado na ADI nº 551, a aplicação das multas isolada e de ofício, concomitantemente, o que precisou ser objeto de decisão pelo CARF no julgamento do acórdão nº 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, vetando a prática administrativa (CAVALCANTE, 2020, p. 32-34).

A partir disso, é bastante frequente que as indagações e querelas levadas à administração acerca dos seus próprios atos, impugnando a legitimidade do posicionamento adotado pelo Estado, sejam respondidas de forma negativa ao particular. A negativa é padrão, sob pena de aparentar favorecimento do administrado, mesmo diante de atitude reconhecidamente ilegal. Os próprios servidores recomendam que a querela seja resolvida em outro poder, visto que ali não lhe será deferido o direito pleiteado.

Assim, não resta alternativa ao particular que não seja o recurso ao judiciário. O reflexo disso é o Poder Público ser o maior litigante do Poder Judiciário brasileiro, num país em que há o hábito de tudo ser levado à resolução pelos Tribunais. Machado Segundo (2020) destaca que não necessariamente há o conflito, mas por uma prudência institucionalizada, a negativa é dada para não ocorrer a suspeita do favorecimento indevido. Para o autor:

Somente quanto inequívoco o direito do cidadão, não raro reconhecido em ato normativo infralegal expresso, considera-se que o seu atendimento pela autoridade é legal. Do contrário, há, como dito, sempre uma suspeita de que a autoridade estaria a agir de maneira indevida. Caso, porém, o ato da autoridade, ainda que ilegal, favoreça os interesses da Fazenda Pública, a autoridade será considerada como “rigorosa”, e é mesmo possível que ganhe uma medalha de seus superiores, ou tenha seu retrato afixado na parede, associado aos dizeres “servidor padrão” ou algo do gênero.

Conforme o autor destaca, há o prêmio do servidor pela postura rígida, enquanto o direito do administrado é posto em segundo lugar, ante um receio de a administração estar indo além do que lhe é autorizado. Essa postura conjuga-se reforça uma incerteza acerca do posicionamento do Poder Público quanto à situação jurídica analisada. Ainda que haja um precedente vinculante, uma legislação nova que modifica dispositivos antigos ou a ausência de previsões infralegais, o servidor apenas atuará dentro dos limites que não lhe causem prejuízo, dentro dos limites de uma cautela desmedida.

Assim, o que se questiona é a ausência de medidas em igual proporção para que a administração pública esteja segura para atuar de maneira legitimamente favorável com o devedor tributário. Por meio do diálogo com o contribuinte, interessa à administração que esta auxilie-o a superar os obstáculos ao atingimento do estado de conformidade com a legislação fiscal, estabelecendo um estado de equilíbrio entre o Fisco e o obrigado tributário.

Desse modo, a alternativa vislumbrada é que a administração, ciente de tais obstáculos, muitos dos quais causados pela própria atuação, possua mecanismos de diálogo com o contribuinte para contornar as dificuldades apontadas e evitar o aumento do passivo tributário a ser posteriormente cobrado pelas medidas coercitivas.

2.5 A necessidade de um novo modelo de atuação: a administração tributária dialógica

É preciso um paradigma administrativo que seja capaz de acompanhar as mudanças no mundo fático, dando eficiência real à administração tributária, mas sem deixar de prestigiar os elementos valorativos a serem observados na atuação da administração pública, preservando tanto a capacidade de atingir os elementos fáticos da tributação como realizando os objetivos gerais e específicos da administração, traçados no corpo constitucional, sendo uma alternativa viável o modelo dialógico.

A administração dialógica encontra seu embasamento no direito fundamental à boa administração, assim previsto na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (Muñoz, 2011, p. 368), em seu art. 41º, o qual dispõe em seu item 2, a, sobre o direito que qualquer pessoa possui de ser ouvida antes de que uma decisão a seu respeito seja tomada.

No Brasil, Juarez Freitas, ao conceituar o aludido direito, considera-o como o “direito à administração eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, motivação, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas.” (Freitas, 2009, p. 99). Para Juarez, a administração possui o dever de observar os princípios constitucionais ao se relacionar com o administrado.

Dessa forma, a administração possui uma série de deveres oriundos de direitos da população, enumerados pelo autor, dentre os quais destacam-se o direito à administração transparente, direito à administração pública dialógica e direito à administração pública proba (Freitas, 2009, pp. 22-23). Em cotejo com o regramento do art. 37 da Constituição Federal, pode-se ver que esses direitos já se encontram previstos na ordem constitucional.

A administração pública transparente relaciona-se diretamente com o princípio da publicidade dos atos administrativos, bem como a administração pública dialógica, intrinsecamente ligada ao mesmo princípio, bem como o da moralidade quando focado sobre o dever de lealdade e ao princípio do contraditório e da ampla defesa, reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal (Porto, 2015, p. 50). Já a administração proba deriva do princípio da moralidade. (Porto, 2015, p. 51)

Assim, é certa a afirmação de que o nosso ordenamento jurídico prevê a existência de uma administração dialógica, entendida por Raimundo Marcio Ribeiro Lima (2013, pp. 99-100) como:

[...] uma nova concepção de modelo de administração pública, devidamente

consentânea com o Estado Democrático de Direito insculpido pela Carta Fundamental de 1988, que avance na promoção de uma atuação conjunta com os particulares, de maneira a promover a inserção deles na contextura da atuação estatal, afastando-se, assim, do regime de submersão aos valores previamente definidos pelo Poder Público.

Para o presente estudo, destaca-se o estímulo da atuação dos particulares e a ausência de submissão ao poder público, ou seja, uma horizontalização da relação administração-administrado, que é marcada pela ampla discussão entre os atores sociais, as entidades envolvidas e os gestores públicos para definir as medidas administrativas a serem tomadas (Lima, 2013, 101).

Essa nova forma de concepção de administração, ao estimular a participação do administrado, traz à tona a dimensão democrática da função administrativa, que deverá ser observada em todos os seus segmentos, inclusive no tributário, em uma atuação marcada pela consensualidade no trato de matérias ou questões pública e na reciprocidade comunicativa sempre que cabível (Lima, 2013, 102).

Há um deslocamento do foco do interesse, verdadeira mudança do foco da atuação estatal, retirando o protagonismo centrado exclusivamente no interesse do Estado e deslocando-o de modo a estimular a participação do cidadão, que comporá ativamente o processo decisivo. Trata-se de dar nova feição ao interesse do Estado, que não mais colocará os anseios de uma dada instituição em hierarquia superior ao do contribuinte, abandonando postura autoritária, incompatível com o Estado Democrático de Direito (Marques Junior, 2015, p. 268). Abre-se espaço para a consensualidade na atuação estatal, inserindo o cidadão enquanto agente da identificação do objetivo da administração, participando ativamente desse processo.

Nesse ponto, o diálogo surge em dupla dimensão: a primeira como forma de inserção do administrado no processo de tomada de decisões, de modo a que possa influir sobre as decisões que lhe afetarão de forma direta; a segunda maneira é o diálogo enquanto solução de conflitos, com a transação sobre a maneira de encerramento de questões entre o particular e o poder público.

No ramo tributário, a boa administração possui ramificações na seara da arrecadação tributária, com o desempenho da atividade fiscal e os atos praticados com o intuito de angariar recursos para satisfação dos objetivos estatais, e no controle da aplicação dos recursos públicos (Cunda, 2010). Como o enfoque deste trabalho recai sobre a atividade administrativa, a temática do controle dos gastos não será abordada.

O modelo dialógico fiscal destina-se a uma melhora no relacionamento entre as partes

do procedimento, sendo necessário que a postura adotada pelas autoridades seja voltada a promoção dos objetivos da boa administração, auxiliando e assistindo os contribuintes, com o compartilhamento de informações e saneamento das dúvidas, evitando a incidência de penalidades por erro no cumprimento de obrigações (Vitalis, 2019, p. 15).

Quanto à resolução de conflitos, há a possibilidade de que seja realizada de maneira prévia, em um modelo de administração cooperativa, no qual as autoridades, em diálogo com os contribuintes, buscarão a solução amigável. Frise-se que tal medida deverá ser feita dentro dos limites legais, com a opção administrativa para tanto sendo feita dentro dos limites da discricionariedade que a lei lhe confere (Fernandes; Cavalcante, 2018, p. 57; Freitas, 2009, pp 129-130).

Existem modelos de administração dialógica focada em melhoria da relação administrativa, dentre os quais destacam-se as recomendações da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Em um dos guias publicados, a instituição encoraja que as autoridades fiscais, dentre outras ações, provejam um sistema de informação acessível e confiável sobre os direitos e obrigações dos contribuintes em obediência ao direito e, onde for apropriado, criem oportunidades para que os contribuintes possam opinar sobre alterações nas políticas administrativas e procedimentais da administração tributária e que desenvolvam e mantenham um bom relacionamento de trabalho com grupos de clientes e com a comunidade em geral (OECD, 2019, p. 4).

As medidas colocadas pela OCDE, de cunho iminente dialógico como visto acima, podem auxiliar na superação de alguns dos problemas na atuação fiscal que foram apontados do tópico anterior.

O primeiro é o da hierarquização entre contribuinte e fisco e o da desconfiança recíproca. A partir do diálogo voluntário estabelecido entre as partes, no qual serão expostos o intento e os objetivos da atividade comercial e da operação comercial, é possível a compreensão da situação econômica e operacional do contribuinte. O Fisco possuirá a compreensão comercial do devedor, ao passo que este não será surpreendido com fiscalizações não informadas ou com uma interpretação divergente da lei. Entende-se que o debate por diversos pontos de vista favorece o processo de tomada de decisão, possibilitando a descoberta de qual será a melhor solução possível para dar maior efetividade aos bens tutelados (Fernandes; Cavalcante, 2018, p. 58).

A já mencionada ineficiência arrecadatória é igualmente passível de ser contornada com tal modelo. Como apontado acima, alguns dos elementos relacionais podem ser tomados como diretamente responsáveis pela queda arrecadatória, em uma ideia de eficiência

econômica da tributação.

O diálogo envolve a troca de informações entre as partes que o estabelecem. Essas informações podem envolver a oferta ao contribuinte de melhores explicações a respeito das obrigações tributárias, principais e acessórias, bem como a forma adequada de adimplemento.

A oferta de informação pelo Fisco decorre do conjugado entre o princípio da publicidade (Marins, 2009, p. 41) e o princípio da moralidade, os quais geram deveres de repasse ao consumidor acerca dos impostos incidentes sobre bens e serviços, constante no art. 150, §5º da Constituição (Porto, 2015, pp 207 e 226). Para tanto, a informação repassada deverá ser precisa, completa, sob pena de induzir o administrado ao erro na quitação das suas obrigações, o que iria de encontro com o objetivo do novo modelo.

Para Bouvier, o processo de publicização de informações é forma de melhorar a compreensão do administrado sobre a atividade estatal, tratando-se de processo essencial para melhoria da eficiência ao afirmar que é “indispensável que a administração fiscal dedique se a desenvolver uma política de comunicação externa, visando melhor informar o público e melhorar acolhê-lo no seio de seus serviços internos” (Bouvier, 2009, p. 190).

A ausência de subordinação ao interesse do particular é elemento importante também para a legitimação na atividade tributária, influenciando diretamente na adesão do contribuinte ao cumprimento das obrigações principais e acessórias. Para Bouvier (Michel, 2009), a subordinação apenas ao interesse privado ou de um grupo específico é característica de deslegitimação da atividade tributária, ainda que esse grupo seja o do próprio Estado, desconsiderando os anseios dos contribuintes.

Por outro lado, levando-se em consideração fatores inerentes a vários grupos, com a abertura para um diálogo plural, contribui-se para a tomada de uma decisão que será ao mesmo tempo mais adequada à realidade dos contribuintes como se revestirá de maior legitimidade, em razão da participação do próprio destinatário da norma tributária.

Não se pode esquecer dos litígios, administrativos e judiciários, que poderiam ser solucionados pelo diálogo com o contribuinte. Logo de início, deve-se especificar que não está sendo sugerida a renúncia de receitas fiscais, mas a busca conjunta da melhor solução para a querela dentro da legalidade.

O diálogo da administração pública já se encontra previsto nos arts. 26 e 29 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, a LINDB, os quais preveem a possibilidade de transação para eliminar irregularidades ou incertezas jurídicas e a consideração de consulta pública para a formação de decisões administrativas, respectivamente.

A transação, uma das formas de autocomposição, está autorizada em alguns

instrumentos normativos, como o art. 38 da Lei nº. 13.140/2015, a Lei nº. 10.259/2001, bem como pelo CTN, que admite a transação como modalidade de extinção do crédito tributário.

A autocomposição poderá ser outra medida extremamente efetiva para elevar o valor arrecadado, diminuir a litigiosidade com o contribuinte e reduzir os custos que o Estado possui com a arrecadação, tendo em vista que a própria administração pública é o maior litigante do Poder Judiciário (Fernandes; Cavalcante, 2018, p. 58), e ao prestigiar a solução amigável defende-se haver a redução do volume de demandas judiciais sobre aqueles fatos (Lima, 2013, p. 103).

Como visto, o histórico de adoção de posturas conflitivas e não colaborativas por parte do Fisco acirra a relação com o contribuinte e prejudica a realização da função da própria atividade administrativa, realização dos objetivos do Estado de Direito e a maximização das receitas, deixando de portar-se de acordo com a previsão das normas, sobretudo constitucionais, distanciando a atividade fazendária da sua base legal e axiológica

Deve-se ter em vista que a função fiscal do Estado, em verdade, é um instrumento que, ao colocá-lo em prática, o Executivo deve observar os fins constitucionalmente previstos, sob pena de a própria administração infringir a ordem, nascendo a necessidade de intervenção do Poder Judiciário para restabelecimento do estado de legalidade.

Com a ação reativa, alguns bens jurídicos deixam de ser tutelados e, além dos que já foram citados, a segurança jurídica, a celeridade processual, a efetividade das medidas fiscais, a alocação específica de recursos, funcionamento da máquina pública são prejudicados por uma postura repressiva e conflituosa de administração, que acaba gerando uma alta demanda de trabalho para si, sobrecarregando os agentes públicos e levando a uma ineficiência ampla na atividade fiscal.

Inobstante o foco deste artigo sobre a postura da administração pública, o contribuinte também possui um papel relevante enquanto ator da relação tributária. Sua participação no diálogo é condição indispensável para a efetividade de um fisco dialógico e aberto para soluções autocompositivas.

Ademais, não se deve esquecer que as medidas coercitivas de obtenção dos recursos também são legítimas e devem ser utilizadas sempre que não houver espaço para o diálogo e autocomposição. Entretanto, por tratar-se de medida que adentra de forma violenta na esfera pessoal e patrimonial do devedor, não deveria ser a mais corriqueira, como vimos pelo desenho do ordenamento.

Algumas críticas ao modelo administrativo burocrático, também presentes no modelo gerencial, são pertinentes à administração tributária, já tendo se destacado algumas delas no

texto acima, como a pluralidade absurda de leis e aplicação rígida das normas culminando em ineficiência do sistema administrativo. Essa rigidez leva à perda de criatividade, impedindo a criação de novas soluções para problemas, sufocando as relações espontâneas, enrijecendo a conduta dos servidores, restringindo sua atuação.

O foco passa a ser na legislação e em detrimento até mesmo dos próprios desígnios da administração pública, com a realização cega dos procedimentos previstos em lei, cristalizando a atuação no modelo legislativo. Esse congelamento do modelo nas formas pré-estabelecidas atrasa o desenvolvimento da administração pública em relação aos problemas que constantemente se observa, dada a dinâmica da realidade em que a administração pública se insere (Lima, 2013, pp. 89-90).

Um aliado importante para implementação de um sistema dialógico é o avanço tecnológico irrefreável, que proporciona recursos antes impensáveis, como programas dotados de inteligência artificial capazes de fornecer análises e respostas complexas e que poderiam ser empregados para auxiliar os contribuintes na árdua tarefa de desbravar a floresta normativa do direito tributário.

Técnicas de *design* de portais voltados para a experiência do usuário, facilitando a localização de informações cruciais para o preenchimento de obrigações acessórias. O uso de videochamadas, popularizado pelo isolamento social imposto pela pandemia de Covid-19, que permite a participação do contribuinte e de servidores, separados por quilômetros, em reuniões ou audiências públicas com o objetivo de discutir nova política de tributação.

Esse último ponto pode ser crucial para demonstrar a ineficiência do modelo burocrático enquanto paradigma da organização da administração tributária nacional. Atualmente há pluralidade de negócios, uma complexidade de transações financeiras e comerciais, novos modelos de operações bancárias impulsionadas pela tecnologia sempre em desenvolvimento e novos paradigmas de discussões que nos apontam a velocidade das transações que devem ser acompanhadas pelo Fisco.

Contudo, um modelo enrijecido em si mesmo, preso a procedimentos criados para acompanhar uma realidade de uma época que cada vez mais se distancia pela velocidade das transformações tecnológicas, econômicas e sociais.

Contudo, as inovações tecnológicas são vistas não raro com desconfiança quando aplicados às relações entre usuários e Fisco, inobstante o uso difundido entre particulares, com receio de que as novas ferramentas sejam utilizadas para controle e invasão da privacidade do contribuinte. Somado a isso, há um atraso na internalização desses recursos para os procedimentos da administração pública, que age muito após perceber o engajamento

pelo público.

É o caso do PIX, que apenas recentemente adentrou à esfera administrativa federal, mesmo sendo um meio de pagamento bastante utilizado pela população brasileira, contudo, as operações envolvendo pagamento de particulares aos órgãos do Governo não correspondem a 0,2% das transações PIX em todo o território nacional, segundo dados do Banco Central de junho de 2022 (Bezerra; Dantas, 2023).

Os agentes fiscais, realizadores das políticas tributárias e das ações administrativas também devem ser contaminados com o diálogo no desempenho das suas funções, com melhor compreensão técnica, entendimento da realidade estrutural e econômica dos contribuintes, deixando de lado a visão do devedor como um fraudador-inimigo em potencial e vendo-o como um importante aliado na persecução dos fins estatais.

Há um antigo debate acerca da necessidade de uma reforma tributária, com a simplificação das obrigações, principais e acessórias, diminuição de alíquotas e redução de instrumentos normativos. Não se nega essa realidade, mas, como se demonstrou acima, existem outras mudanças necessárias no processo arrecadatório e que prescindem de uma modificação normativa para serem implementadas, capazes transpor algumas das críticas passíveis de serem feitas ao atual sistema tributário, carecendo apenas de uma mudança no paradigma de atuação fiscal.

O Estado é um credor diferenciado, que possui direitos e ferramentas que o colocam muitas vezes bastante acima dos seus devedores. Mas, ao mesmo tempo, possui a obrigação constitucional de diminuir as barreiras que existem no caminho da conformidade dos contribuintes. Não se trata de diminuir os meios que o Fisco possui de angariar recursos para realizar os objetivos da Estado Democrático de Direito, mas de elevar o contribuinte ao mesmo patamar em que a administração se encontra, para que possam, juntos, construir uma atividade tributária que atenda aos anseios de todos os envolvidos.

O modelo administrativo tributário nacional parte de pressupostos e estruturas já há muito fixadas. Salvo as mudanças inerentes ao Sistema Tributário Nacional, como a substituição de figuras tributárias antigas por novas, a introdução de novos meios tecnológicos, a lentidão no acompanhamento das transformações e a falta de efetividade apontam para a modificação do método de arrecadação.

Alguns Estados possuem iniciativas que colocam em prática a ideia de cooperação. No Estado de São Paulo há o programa “Nos Conformes” e, no Ceará, o “Contribuinte Pai d’Égua” são exemplos de modelos que se propõem a criar mecanismos facilitadores da conformidade dos contribuintes de ICMS.

Nesse mesmo sentido, a União está na fase inicial de criação do seu próprio programa, intitulado de “Programa Confia”. O espelho para esses programas é um modelo fixado pela OCDE denominado de *Cooperative Compliance* ou, numa tradução livre, conformidade cooperativa, que traçará paradigmas para atuação do Fisco em conjunto com o contribuinte, para que, por meio de ferramentas dialógicas, possam superar as dificuldades da atividade tributária.

3 O MODELO DE *COMPLIANCE* COOPERATIVO DA OCDE – UM NOVO PARADIGMA DE RELACIONAMENTO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

O Fórum sobre Administração Tributária (em inglês, *Forum on Tax Administration*, cuja sigla é FTA), é o órgão da OCDE dedicado a resolver problemas enfrentado por administrações tributárias dos seus integrantes e a influenciar o ambiente em que os sistemas tributários operam. O FTA, em 2008, publicou estudo intitulado *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OCDE, 2008) no qual encorajava as autoridades fiscais dos países a estabelecerem uma relação com grandes contribuintes baseada em confiança e cooperação.

Essa nova forma de relação se funda nas ações do Fisco para com os contribuintes, se pautando no entendimento baseado na consciência comercial, imparcialidade, proporcionalidade, abertura de dados e transparência e responsividade. Já a postura do contribuinte para o Fisco se foca na abertura de dados e transparência.

Esses seriam os pilares do novo modelo relacional que, combinados com gerenciamento de risco tributário e boas práticas de governança, deram origem, em 2013, no conceito construído pela OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (OCDE, 2013) de *Compliance* cooperativo.

As origens desse sistema de relacionamento são anteriores ao primeiro estudo da OCDE, com registros desde 2001 da existência de sistemas de cooperação entre Fisco e contribuintes, sendo o australiano o mais antigo a adotar modelo do tipo.

3.1 O que é *Compliance*? O estado de conformidade tributária.

O termo em inglês *compliance* é derivado do verbo *to comply*, que, por sua vez, significa estar cumprir ou obedecer determinadas prescrições, adequar-se a uma determinada norma. O termo *compliance* diz respeito ao estado de *comply*, ou seja, o estado de conformidade, em que aquele que está em *compliance* obedece ou cumpre com as normas prescritas por outrem e são ética e moralmente adequadas (Rodrigues; Cardoso, 2020). Assim, o termo *compliance* pode-se traduzir como um estado de conformidade com as normas de regência.

A sua aplicabilidade pode variar de contexto, mas todas possuem a mesma ideia, de que a empresa, a companhia, a organização, o grupo, os trabalhadores ou os empregadores, alunos, funcionários, servidores, enfim, qualquer um estará atento ao comportamento moral, ético e jurídico que se espera no seu ambiente, seja por prescrição formal de um corpo de normas nacional ou internacional, seja por valores da sociedade.

No âmbito do Direito, diz-se que uma pessoa, física ou jurídica, está em *compliance*, ou em conformidade, quando obedece ao corpo de normas jurídicas. O conceito pode se restringir a um corpo específico de normas, sem descaracterizar o estado de conformidade, apenas restringindo-o àquelas prescrições. Por exemplo, uma empresa que atende às prescrições da vigilância sanitária está em conformidade com as regras atinentes ao cuidado com a saúde dos funcionários, dos gestores e dos clientes, não necessariamente encontra-se em conformidade com as normas tributárias ou comerciais.

Isso porque, apesar de falar-se em um sistema jurídico brasileiro único, é possível realizar a sua divisão em pequenos corpos de normas codificados ou sistematizados em torno de uma dada matéria, como os ramos constitucionais, administrativo, trabalhista, comercial, ambiental e tributário.

Ao falarmos do estado de conformidade tributária, deve-se atentar ao preenchimento, pelo sujeito passivo da relação jurídica, no caso, o contribuinte, das suas obrigações, que no ramo tributário podem ser classificados em dois tipos: as obrigações principais e as obrigações acessórias ou instrumentais.

Enquanto as primeiras dizem respeito à dimensão monetária da relação tributária, com a transferência de recursos financeiros do contribuinte para o Estado, implicando no dever de pagar, as segundas são obrigações de fazer ou de não fazer, que auxiliam a fiscalização e o recolhimento do tributo aos cofres, mas não se confundem com o pagamento. Inobstante a natureza das obrigações acessórias, essas podem se converter em obrigações principais quando o contribuinte deixar de cumpri-las, convertendo-se em multa para o devedor.

Vitalis e Lamy (2020, p. 159) definem o *compliance* na matéria tributária como “em essência de uma atividade preventiva e proativa voltada à redução dos riscos e ao cumprimento das leis e das regras estabelecidas, o que implica o regular adimplemento das obrigações tributárias, abarcando o recolhimento do tributo devido”

Quando se fala do estado de conformidade tributária, deve-se incluir os dois tipos de obrigações, as principais e acessórias. Contudo, as acessórias, pela própria natureza de obrigação de fazer ou de não fazer, possuem uma variedade muito maior de possíveis prestações ao fisco, podendo constituir, por exemplo, uma emissão de nota fiscal, prestar informações à autoridade financeira, indicar o destinatário de uma mercadoria, deixar de receber um serviço ou um bem desacompanhado de notas. Cada tributo possui suas obrigações acessórias específicas, cada uma adimplida da maneira descrita em lei e regulada por atos legais ou infralegais.

Essa miríade de possibilidades é potencializada com o já destacado arcabouço legal amplo, composto de inúmeros instrumentos normativos, que, juntos, erigem uma barreira de conhecimento, técnicas e custos entre o contribuinte e o seu estado de conformidade (Marins, 2009).

Assim, o impacto financeiro ao contribuinte não é composto apenas pelos valores que o contribuinte emprega no pagamento do tributo, sendo sentido de antes, com todos os investimentos feitos para que o contribuinte possa conhecer as suas obrigações acessórias, organizar-se para adimpli-las e evitar um acréscimo sancionatório patrimonial ou evitar os custos de reaver um montante recolhido a maior. Os valores empregados para adequar-se a essas obrigações são os chamados custos de conformidade.

Normalmente, o comportamento em conformidade com as normas tributárias (compliance fiscal) implica as seguintes condutas (OECD, 2014, p. 15): (a) adequada comunicação e declaração do contribuinte acerca da base de cálculo do tributo; (b) correta aferição da responsabilidade tributária; (c) apresentação pontual da declaração referente ao tributo; e (d) pagamento tempestivo do montante devido (Vitalis, 2019).

O estado de conformidade tributária interessa tanto ao obrigado tributário quanto à administração tributária. O contribuinte, enquanto destinatário da obrigação tributária, seja principal, de pagar, ou acessória, de manifestar uma conduta, é também o maior atingido pelo ônus dessas obrigações. De outro giro, aos órgãos fiscais a conformidade interessa em razão de o adimplemento voluntário, no tempo e no modo previstos em lei das obrigações de fazer e de pagar, reduz a necessidade de ações suplementares pelo Fisco e, conseqüentemente, de alocação de recursos para recuperar aquele crédito.

O modelo trabalhado pela OCDE de *Cooperative Compliance* (Conformidade Cooperativa, em uma tradução livre) tem como alvo os contribuintes que desejam adimplir as suas obrigações tributárias e querem reduzir as incertezas acerca de suas obrigações. Essas dúvidas obstaculizam o acesso ao estado de conformidade por gerarem disputas entre o fisco e o contribuinte, que não raro se prolongam e impactam os recursos financeiros, tecnológicos ou intelectuais dos envolvidos.

O modelo relacional descrito pela OCDE é baseado em pilares sobre os quais as tratativas serão deslocadas do clássico modelo conflitivo para um eixo cooperativo, em que o Estado assumirá a função de colaborador dos procedimentos tributários dos contribuintes, disponibilizando ferramentas e canais que facilitem o atingimento do estado de conformidade pelo contribuinte.

Assim, o Fisco deixa de ser um agente meramente reativo, que ou recebe os valores

recolhidos aos cofres públicos, ou deflagra um procedimento fiscalizatório ao sinal de irregularidades do contribuinte, passando a agir mais como um parceiro, que trabalhará constantemente para a prevenção de conflitos, construindo um ambiente de certeza jurídica baseada na cooperação.

3.2 O *Compliance* Cooperativo: da administração conflitiva à administração dialógica.

O modelo do *Cooperative Compliance* apresenta-se como uma mudança de paradigma relacional entre a administração tributária e o contribuinte, moldando um novo modelo pautado no diálogo e na confiança entre as partes, para que o Fisco se comporte menos como um adversário e mais com um agente interessado no adimplemento da obrigação tributária. Com isso, espera-se a redução de falhas e a superação críticas ao modelo administrativo atual.

Dentre as críticas ressaltadas, viu-se que a abordagem da administração brasileira causou impactos negativos na postura dos contribuintes, influenciando o comportamento de evasão. Aliada à verticalização da relação, na qual a administração coloca-se em posição superior à dos contribuintes, tanto com relação aos poderes, às prerrogativas e aos interesses, criou-se um ambiente de desconfiança recíproca, em que as partes são vistas como adversários, não como apenas credor e devedor de obrigações.

Ao longo do tempo, outras práticas foram acirrando essa disputa, como o recurso maior ao modelo de homologação com pesadas sanções para o caso de inadimplemento correto, o vasto acervo legislativo em matéria tributária e o atraso entre as ações do fisco e a ocorrência dos fatos geradores.

O FTA, em 2008, publicou estudo intitulado *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OCDE, 2008) no qual encorajava as autoridades fiscais dos países a estabelecerem uma relação com grandes contribuintes baseada em confiança e cooperação. As bases dessa nova forma de relação se fundam nas ações do Fisco para com os contribuintes se pautarem no entendimento baseado na consciência comercial, imparcialidade, proporcionalidade, abertura de dados e transparência e responsividade. Já a postura do contribuinte para o Fisco se pauta na abertura de dados e transparência.

Ao final do primeiro capítulo, destacou-se as características positivas do modelo de administração tributária dialógica que podem fazer com que esse modelo supere as críticas tecidas contra o modelo administrativo em voga.

Várias dos elementos do modelo do *Cooperative Compliance* coincidem com o modelo de administração tributária dialógica, sendo possível afirmar que o modelo da

OCDE é uma forma de organizar o Fisco e implementar ações dialógicas. Destaca-se de pronto o fato de o modelo da OCDE possuir como pressuposto de funcionamento a criação de um elo de cooperação e de confiança entre as partes, por meio da troca de informações e da compreensão das atividades envolvidas.

O cerne da questão é o desenvolvimento de ações rápidas, eficientes e próximas ao contribuinte, voltadas à prevenção de situações de não-conformidade, causadas pela ausência de recursos ou informações e desvantajosas a ambas as partes. Trata-se de um contraponto ao modelo comumente adotado e visto em prática no Brasil, com procedimentos fiscalizatórios lentos, atrasados, distantes dos fatos geradores, estimulante da natureza litigiosa e causadores de instabilidade na relação tributária.

A proposta central do modelo é fornecer ao contribuinte o máximo de segurança jurídica e agilidade possíveis na resolução dos problemas e dúvidas, de modo a reduzir as incertezas tributárias e facilitar o estado de conformidade (*Compliance*). Em um Estado ideal, a eficiência do modelo poderá prevenir o surgimento de eventuais disputas jurídicas entre os órgãos fazendários e os contribuintes, a partir de um diálogo relacionado a futuras ações dos contribuintes (Bronzewska; Majdańska, 2019, p. 99).

Para tanto, há a necessidade de correção das condutas desviantes do estado de conformidade, não apenas pela perda de arrecadação em si, impactando no maior malabarismo orçamentário e em dispêndio maior com medidas de recuperação de receitas pelo Estado, mas pelo prejuízo causado a terceiros e à sociedade, impactados economicamente pela organização que se encontra em vantagem concorrencial por uma prática predatória e se beneficia sem apresentar a contraprestação para o custeio (Vitalis, 2019, p.3).

As ações do modelo possuem como foco 3 grupos de agentes diretamente relacionados com a tributação: os contribuintes, a administração tributária e os intermediários tributários, assim conhecidos os indivíduos e organizações que, apesar de não se encaixarem nas outras duas categorias, por conta de suas atividades, representam importantes papéis nos procedimentos tributários (OCDE, 2013, p. 15). Como exemplo desse terceiro grupo, temos os advogados, contadores, bancos, corretores, investidores que influenciem diretamente no processo de tomada de decisão acerca da estratégia tributária adotada pela organização.

Como ponto central do programa, a administração tributária investirá na criação de um ambiente relacional a partir de ações focadas no estímulo e no favorecimento da troca de informações entre as partes envolvidas na relação tributária.

Apesar de a OCDE não ter identificado um conjunto concreto de ações que devem ser desenvolvidas obrigatoriamente para se falar na implementação de um programa de *Cooperative Compliance*, em seus relatórios, notadamente o de 2008 e o de 2013, a Organização identificou características comuns aos programas, definitivos ou pilotos, e traçou pilares que devem estar presentes nos programas para se falar em uma conformidade cooperativa.

A divisão abarca 7 pilares sobre os quais se construirá a relação entre fisco e contribuinte participante do programa, cada um relativo a uma espécie de orientação que deverá ser observada nas ações das partes. Dos pilares identificados pela OCDE, 5 são aplicáveis ao fisco e 2 ao contribuinte, que serão detalhados mais adiante, mas dizem respeito ao comportamento e os objetivos do novo modelo relacional. Os 5 pilares relacionados à atuação dos órgãos fazendários são a consciência comercial, imparcialidade, proporcionalidade, abertura e, responsividade; já o contribuinte deverá demonstrar abertura de dados e transparência.

De pronto, percebe-se que não se está diante de proposta de simples redução de carga tributária, revisão da dívida dos contribuintes, medidas de parcelamento ou outras formas de recuperação de crédito. Isso porque desde os primeiros estudos o foco foi em compreender a forma como as partes se relacionam e modificar os “gargalos” que impedem um fluxo de informação e dificultam o estado de conformidade, aumentando os pontos de contato e de diálogo diretos entre fisco e contribuinte (OCDE, 2008). O primeiro nome dado a essa forma de relacionar-se expressa a ideia de melhorar o relacionamento, tendo sido chamado justamente de *Enhanced Relationship*, posteriormente modificado para *Cooperative Compliance* para melhor evidenciar o propósito dos programas (OCDE, 2013).

A denominação de *Enhanced Relationship* ou, em tradução livre, relacionamento aprimorado, foi substituída para evitar a ideia de que os contribuintes integrantes dos programas estivessem obtendo vantagens indevidas ou que o programa facilitaria práticas ilegais, como suborno ou corrupção, em vez de estar em um ambiente que estimularia e facilitaria o estado de conformidade. Assim, a modificação do nome ocorreu como uma forma de melhor expressar a metodologia aplicada e o objetivo dos órgãos arrecadatórios e dos contribuintes participantes, utilizando a denominação de conformidade cooperativa (*Cooperative Compliance*) que exprime a ideia de que as partes trabalharão juntas para que o contribuinte possa adimplir suas obrigações tributárias no tempo e modo corretos (OCDE, 2013).

Apenas pelo número de pilares-objetivos atribuídos à administração tributária,

também é possível apontar um foco maior em ações pelo órgão do governo. É certo que o contribuinte terá suas obrigações dentro do programa, mas o cerne é trazer o fisco para a posição de agente colaborador da prevenção de um estado de não-conformidade (*non-compliance*). A reatividade, com o foco em fiscalizações e cobranças após a ocorrência do fato gerador deixa de ser o instrumento principal de atuação, dando lugar a ações dialógicas, como encontros periódicos entre as partes, troca de informações acerca dos próximos passos, conhecimento de o quanto e como a tributação tem afetado o contribuinte, para que seja possível antecipar eventuais problemas ou discordâncias acerca da aplicação da lei, conhecendo o posicionamento da outra parte e, sendo o caso, dando início a resoluções mais céleres e mais seguras.

A implementação dessas ações traz impactos diretos para o comportamento dos contribuintes e da administração tributária, indicando o interesse em atingir o estado de conformidade e a mudança de foco da atuação repressiva para a dialógica. Segundo Eduardo Fernandes Arandas (2018, p. 111):

Da parte dos contribuintes, demonstrando uma maior disposição em compartilhar elementos com potencial de conflito com a autoridade tributária. E, por parte das autoridades tributárias, uma maior clareza quanto aos procedimentos de fiscalização e rapidez em seu posicionamento perante pontos passíveis de interpretação.

Essa maior abertura de ambos não é sem propósito. A transparência do contribuinte e a agilidade da autoridade tributária, conjugados, intentam a redução do ruído na comunicação, o alinhamento de entendimentos entre as partes e a maior rapidez na resolução dos pontos passíveis de interpretação. Entendendo o planejamento do contribuinte, o fisco poderá adotar a postura que entender mais adequada, detalhando para aquele os próximos passos, potencial de incidência da norma tributária sobre possíveis fatos geradores futuros e o embasamento jurídico, segundo a sua interpretação. Já o contribuinte, de posse dessas informações, poderá declarar sua discordância com a ação a ser aplicada pela autoridade tributária, ou recolher o tributo ou as partes podem iniciar um procedimento para solução do conflito, seja administrativo ou judicial.

A proposta tem em seu cerne que haja um ganho recíproco entre os integrantes da obrigação tributária pela implementação de ações preventivas. Do ponto de vista do contribuinte, o programa prevê um ganho na segurança jurídica e na diminuição do risco futuro com ações fiscais. Para a administração tributária, a redução em gastos com ações fiscalizatórias e concentração de esforços a partir de um gerenciamento de risco.

O potencial dialógico é latente no programa. Os sete pilares dos programas conformidade cooperativa são as bases de todas as ações a serem adotadas pelo fisco, ditando quais medidas concretas podem ser introduzidas na prática tributária. Contudo, para se falar em uma administração dialógica dentro do modelo de *Cooperative Compliance*, é necessário que o programa seja erigido sobre uma estrutura (framework) de relacionamento tributário composta por mecanismos orientados por esses objetivos-pilares.

3.2.1 O modelo de *Compliance* Cooperativo da OCDE: os pilares da cooperação

Para elaboração do primeiro relatório sobre *Enhanced Relationship*, em 2008, a OCDE estudou os principais sistemas administrativos tributários que intentavam estreitar os laços de comunicação com os seus contribuintes, diminuindo os pontos de atrito e adotando posturas mais horizontais e mais próximas da administração da companhia. Analisando esses modelos, a Organização percebeu que não havia ações idênticas em todos eles, mas identificou pontos em comum que estabeleciam padrões estruturais dos programas.

A OCDE considerou que esses padrões estruturais eram essenciais para a implementação de programas similares pelas administrações fiscais que se interessassem pela abordagem cooperativa. Com o objetivo de respeitar as particularidades dos respectivos ordenamentos jurídicos e a realidade de cada país, foram elencados os sete pilares dos programas de *Enhanced Relationship*, posteriormente convertido em *Cooperative Compliance* (OCDE, 2008).

Posteriormente, ao reanalisar os programas em atividade em 2013, no relatório *Cooperative compliance, a framework; from enhanced relationship to co-operative compliance*, a OCDE ratificou os sete pilares, tornando-os os critérios de análise da existência e implementação do modelo de relacionamento¹⁰.

Dentre os pilares sobre os quais as ações da administração tributária serão erigidas está o de *Commercial awareness*, ou consciência comercial. Esse pilar estabelece que a administração tributária não apenas se concentrará sobre os fatos geradores das exações, mas investigará a situação comercial do contribuinte, compreendendo o ambiente corporativo em

¹⁰ A OCDE discorre acerca de como os relatórios se trata de guias para orientação de o que buscar ao implementar um programa de *Cooperative Compliance*, agindo menos como um manual prático, frente a diversidade de realidades. “National revenue bodies face a varied environment within which to administer their taxation system. Jurisdictions differ in respect of their policy and legislative environment and their administrative practices and culture. As such, a standard approach to tax administration may be neither practical nor desirable in a particular instance. The documents forming the OECD tax guidance series need to be interpreted with this in mind. Care should always be taken when considering a country’s practices to fully appreciate the complex factors that have shaped a particular approach.” (OCDE, 2013, p. 4)

que a empresa está inserida, o processo de tomada de decisões, a situação do mercado disputado pela empresa, sua relevância comercial, tudo com vistas a compreender as motivações econômicas e práticas da estruturação de determinados modelos de negócios (Arandas, 2018, p. 113).

Esse entendimento é essencial para minimizar os desentendimentos acerca da larga variedade de ações, transações e planejamentos possíveis, impactando na potencial redução e de disputas entre as partes e a necessidade de litígios.

Para tanto, será necessário realizar investimentos na formação dos agentes tributários, uma temática que será reiterada mais adiante quando tratado dos demais pilares. Contudo, já nesse pilar nota-se o foco que o programa tem em alguns pontos. O primeiro é a identificação da real intenção do contribuinte e a resposta adequada. Conjugado com o pilar da proporcionalidade, com a ideia de uma resposta em intensidade similar à do ato do contribuinte, forma-se uma postura de compreensão da realidade para que o fisco possa tomar sua decisão dentro do espectro de ações que a legislação lhe permite.

O entendimento vindo da consciência comercial exige três níveis de conhecimento: o primeiro é entender como as empresas desempenham suas atividades, em um nível mais conceitual, incluindo conceitos de operações estratégicas, os níveis de operações no mercado local, regional e internacional; o segundo nível diz respeito à compreensão do setor em que a empresa está inserida, como ele se porta, os maiores agentes, produto, marketing, riscos comerciais e operacionais, dentre outras informações; já o terceiro nível de conhecimento diz respeito a como o contribuinte em particular se comporta no seu mercado, suas estratégias, estratégias de gerenciamento de risco, impacto fiscal, estrutura de controle tributário da empresa, processos de decisões tributárias (OCDE, 2008, p. 35).

Trata-se de conhecer o contribuinte e o contexto em que ele se insere, de modo a otimizar a tomada de decisão do fisco¹¹. Há aqui um benefício ao contribuinte, por óbvio, que terá um agente tributário com maior conhecimento sobre a sua atividade e, por consequência, mais disposto a compreender suas ações como movidas por um senso comercial estratégico,

¹¹ Quanto a exemplos de implementação, a OCDE exemplifica. “Many countries have recognised the importance of this commercial awareness and have adopted different approaches for developing that awareness within their own revenue bodies. For example, the Irish Revenue’s Large Cases Division is organised on a sectoral basis, which encourages the build-up of expertise and greater knowledge of the industry issues that drive certain tax behaviour. In Singapore regular engagements with taxpayers to achieve an in-depth understanding of their business operations and inherent tax risks is one of the objectives of the Enhanced Taxpayer Relationship Program (ETRP). Her Majesty’s Revenue and Customs (HMRC) in the UK is committed to taking the business perspective into consideration in implementing policy decisions and designing systems and processes, through more consistent consultation. Staff have to be equipped with the range of skills, competencies and support needed to understand the perspective of large business and to deal confidently with complex commercial matters of relevance to large business in a rapidly changing environment”. (OCDE, 2013, p.19).

não por um ponto de vista enviesado. Contudo, para os órgãos tributários esse conhecimento possui várias vantagens.

A compreensão quanto à situação comercial de um setor e de seus contribuintes permite identificar com maior facilidade a adoção de comportamentos desviantes do esperado para uma empresa de determinado seguimento. Além disso, o conhecimento daquele ramo e dos principais agentes permite estabelecer maiores critérios para o gerenciamento de risco no setor, outro ponto de relevante impacto para os programas de *Cooperative Compliance*.

O gerenciamento de risco pode ser compreendido como o processo de tomada de decisões tendo como base as perdas e os ganhos que determinado curso de ação permitam, observando os elementos do setor, comportamento dos agentes, ou *players*, definindo a alocação de recursos de acordo com a estratégia a ser posta em prática.

Para a administração tributária, será mais um fator para classificação dos contribuintes de acordo com a sua classificação de risco e nível de conformidade, de modo a concentrar os esforços de fiscalização sobre aqueles que demandam ações mais constantes e apenas administrando a nível de monitoramento os contribuintes que oferecem menor risco de inadimplemento (OCDE, 2013).

O segundo pilar indicado pela OCDE é o da imparcialidade, consistente no uso de objetividade e constância na resolução de problemas, evitando posicionamentos mais subjetivos que possam levar ao favorecimento injustificado de algum contribuinte participante do programa. Essa constância e objetividade destacam-se na análise das questões decorrentes dos negócios dos contribuintes ou nas próprias propostas (OCDE, 2008, p.35).

Trata-se de investimento na confiabilidade do próprio programa, para que não seja visto pelos *stakeholders* (partes interessadas) e pela sociedade como um mecanismo de burla do sistema, mas sim a garantia de seriedade do programa. É necessário que o fisco adote uma postura crítica quanto às informações percebidas no trato com o contribuinte, sendo que a abertura de informações é, também, um dos pilares do *Cooperative Compliance*. Como será visto, a troca de informações e a proximidade com o contribuinte são características essenciais aos programas, mas os agentes tributários devem manter uma postura profissional e crítica quanto aos participantes, pautadas em critérios objetivos estabelecidos previamente.

Existe um confronto de interesses na relação, marcado pelo receio quanto às informações prestadas aos órgãos de fiscalização, como já ressaltado anteriormente. Apesar de um requisito importante para a participação no programa, pode não ser interessante para o contribuinte manter sua abertura e adimplemento de obrigações tributárias frente a uma postura contrária de concorrentes, que tomam vantagem competitiva por investirem em

planejamentos tributários agressivos. O desafio reside em como garantir a vantagem que o adimplemento tributário traz ao contribuinte que opta pela participação no programa de cooperação.

Assim, é possível que o contribuinte participante ainda omita alguma informação. Ou então, inobstante os esforços de abertura e diálogo do fisco, não se atinja um estado ideal de transparência. Assim, os fiscais devem estar atentos a estratégias de mínimo de investimento do contribuinte, que apenas atende os requisitos mínimos para obter as vantagens do programa, mas não se preocupa ou não investe no monitoramento e aperfeiçoamento dos próprios mecanismos de controles.

Não é interessante ao programa que os contribuintes apenas implementem o mínimo necessário para ingresso. Pelo contrário, um dos motes do programa é a necessidade de aperfeiçoamento constante e comprometimento com a troca de informações. A ausência desse nível de engajamento pode levar a uma ameaça moral do programa, diminuindo a sua legitimidade e eficiência. Sobre a questão, a OCDE destaca a necessidade de investimento estrutural que dever ser feito: *Tax officers should remain alert also to 'the risk of moral hazard', which actually implies in this case that a taxpayer only implements the minimal measures to obtain the benefits of the enhanced relationship but does not invest in being in control and does not really internalize the core of the concept.* (OCDE, 2013, p. 66)

A imparcialidade, em tais casos, atuaria como um meio de verificar, objetivamente, o atendimento dos requisitos de ingresso e manutenção no programa pelo contribuinte. Um sistema de tratamento consistente e equitativo pode e deve ser construído a partir de regras de governança e revisão por pares pré-definidas. Essas regras devem ser seguidas ao longo dos contatos entre os representantes fiscais e os contribuintes, guiando o processo de tomada de decisões tomadas pelos fiscais ou a revisão qualitativa dos atos aplicados.

Tratam-se de medidas de prevenção de desgaste interno do próprio programa, ao mesmo tempo em que garantirão um padrão de qualidade e de uniformidade perante os contribuintes, participantes ou não do programa de *Cooperative Compliance*, dando substrato objetivo de trabalho dos agentes e garantindo a qualidade e resguardando a integridade da sua atuação, como destaca a OCDE: *"The conclusion of the Committee is that revenue bodies should create an environment in which they support their officers in starting and maintaining co-operative compliance but also to take adequate supporting and countervailing measures with regard to Internal Governance."* (OCDE, 2013, p. 66)

Essas regras e procedimentos estabelecidos servem para dar a transparência e a

legitimidade necessárias¹². Alguns exemplos mais concretos apontados pela OCDE dizem respeito ao registro de reuniões entre os representantes fazendários e contribuintes, revisão desses registros, estabelecimento de códigos de condutas, diretrizes e princípios para os agentes fiscais e estruturas de hierarquia e revisão de trabalho (OCDE, 2013, p. 67)¹³.

Programas que guiam os agentes fiscais nas tomadas de decisão, como a atribuição de competências com base em uma divisão hierarquizada, criação de manuais de conduta, o estabelecimento de divisões ou setores dentro do próprio órgão tributário para desenvolvimento de procedimentos ou a parcerias externas em relação ao programa não buscam apenas a adoção de um modelo burocrático, no sentido de ineficiência e atraso no procedimento.

Seria verdadeira contradição estruturar o programa de modo a diminuir a velocidade no estabelecimento de respostas, tendo em vista um dos outros pilares do programa ser a responsividade. Isso leva à necessidade de conciliar os dois pilares num sistema que garanta a imparcialidade e a objetividade do sistema, ao mesmo tempo em que permite uma capacidade de apresentar rapidamente respostas a questões que surgirem.

Dentre as medidas de governança exemplificadas pela OCDE, destacam-se os processos de tomada de decisão compostos por mais de uma pessoa e as revisões por indivíduos externos a esse processo. A primeira consiste na ideia de que ao se inserir mais de uma pessoa no contato com o contribuinte, principalmente um indivíduo com formação técnica diferente do primeiro envolvido, garante-se tanto uma pluralidade de pontos de vista como dificulta que as respostas e decisões que surgirem favoreçam injustificadamente o contribuinte.

¹² A importância da legitimidade para o programa se reflete na própria sistemática de monitoramento horizontal pretendida. Sem ela, não é possível a caracterização do modelo de *Cooperative Compliance*. Segundo a OCDE: “*The legitimacy issue is, above all, a transparency issue within the Tax and Customs Administration’s implementation practice. In the Committee’s opinion the integration of horizontal monitoring in legislation is unnecessary. The introduction of detailed regulations at this stage would result in disadvantages that outweigh the advantages. However, this transparency can be further increased by the implementation of measures that clarify the tax inspector’s role when making decisions, i.e., either as an administrative body reaching a decision on a return or as an implementer of horizontal monitoring involved in an agreement relationship. Taxpayers, financial service providers and other parties must always be aware of the capacity in which a member of the Tax and Customs Administration staff is acting.* (OCDE, 2013, p. 96)”

¹³ “*Sweden has rules for the compliance co-ordinator’s documentation of his or her work in co-operative compliance. This should include minutes from meetings with the company, diary covering the day to day work and measures, taken by the co-ordinator and a summary annual report. The documentation will make sure that the co-operative compliance work can be evaluated and assessed retrospectively. In the Netherlands internal governance starts with integrity rules and a code of conduct for all tax officers. In Norway work in this field is based on the revenue body’s core values, general principles of conduct and codes of ethics. In Singapore, every IRAS officer is expected to adhere closely to the core values of integrity and fairness in carrying out his duties and responsibilities. In the UK decisions are made in accordance with HMRC’s published Litigation and Settlement Strategy and it has taken specific steps to strengthen internal governance that are outlined below.*” (OCDE, 2013, p. 67)

A segunda medida, a revisão por indivíduos externos, possui justificativa similar. Ela consiste na revisão das posturas adotadas pelo programa por outros agentes ou órgãos da receita que não estão envolvidos diretamente com determinado contribuinte ou seguimento de contribuintes. Essa revisão pode ser feita por consultorias externas, contratadas para esse fim ou por agentes de outros setores da administração tributária, portanto pares dos fiscais responsáveis pela tomada de decisões, ou, ainda, em um processo coletivo de tomada de decisões por equipes formadas por profissionais públicos ou privados de várias áreas, num esforço multidisciplinar¹⁴.

Há, também, o investimento em treinamento dos agentes tributários em diversos campos, como forma de expandir o repertório de conhecimentos técnicos e relacionais, não apenas na estruturação e condução do programa de *compliance* cooperativo, investindo no desenvolvimento de habilidades sociais, de comunicação, análise críticas e conhecimento de mercado (OCDE, 2013, p. 69). O investimento em capacitações serve bem ao pilar da imparcialidade ao prover recursos técnicos e, novamente, objetivos para auxiliar na legitimidade da proximidade relacional.

Percebe-se a proximidade do pilar da imparcialidade com dois dos princípios administrativos tributários elencados no capítulo anterior, a saber a impessoalidade e a moralidade. A imparcialidade do *Cooperative Compliance* tal como tratado pela OCDE alinha-se com o objetivo de uma administração tributária que não se permite realizar os desejos pessoais dos contribuintes em desalinhamento com a legislação, ao passo em que busca uma legitimidade ética e moral na atuação dos órgãos fiscais, equilibrada em suas demandas e obrigações, orientadas em regras de conhecimento do contribuinte.

Já mencionada acima, a responsividade, ou capacidade de resposta, desponta como um pilar central na proposta do *Cooperative Compliance* enquanto guia das atividades da

¹⁴ Alguns exemplos destacados pela OCDE: “*The second pair of eyes is not confined to hierarchical arrangements, but is also integrated into peer review. Almost all revenue bodies have developed working methods in which teamwork and peer review (four eyes principle) should secure that independent decisions are made. In Denmark the contact person from the tax department does not act alone when making an appointment with the company. In some cases there are always two people involved as contact persons and in other cases the manager of the contact person is involved in the decision making. New Zealand comments that significant technical issues inevitably involve a number of tax and industry experts which limit the ability for one person to make a decision in isolation. Some countries have established a specific multidisciplinary team for each large business. Generally this means that at least two of the team members participate in meetings with the taxpayer. South Africa ensures that minutes of these meetings are maintained. Norway reports that the work is based on teamwork (multidisciplinary team for each group of company) and joint decision making. Sweden appoints a compliance co-ordinator and a deputy co-ordinator for each co-operative compliance engagement. This ensures that continuity of the engagement can be maintained even if the ordinary compliance co-ordinator has to step aside from the case for some reason. Responsibility for decision making in significant tax issues, especially when this involved giving the company certainty in advance, is allocated to an "independent" specialist and not to the compliance co-ordinators.*” (OCDE, 2013, p. 68.)

administração tributária. Arandas (2018, p.114) define a responsividade como

(...) capacidade de resposta (*responsiveness*), entendida como agilidade nas respostas, oferecendo ao contribuinte um alto grau de certeza em tempo adequado. A maior carência dos contribuintes relativamente a questões tributárias diz respeito à *early certainty*. Desse modo, capacidade de resposta compreende a habilidade de as autoridades tributárias, cientes da realidade dos contribuintes, darem respostas rápidas, eficientes e profissionais.

Percebe-se a importância do pilar da responsividade, atuando quase como um princípio norteador de todos os aspectos do ambiente de relacionamento tributário objetivado pelo programa de *Cooperative Compliance*. Por ser o objetivo primário do programa dar respostas rápidas e tecnicamente seguras, o pilar da responsividade desponta como um meio e um objetivo, ao mesmo tempo. Fala-se em meio pela necessidade de dar maior velocidade às ações dos órgãos tributários e fim por se constituir em um estado de relacionamento e de eficiência desejado pelas partes.

A necessidade da responsividade vem como solução para alguns problemas, como a histórica demora na resolução de disputas entre as partes do relacionamento tributário, agravada pelo aumento na velocidade das transações no tempo moderno, cada vez mais instantâneas, agravada pelo atraso para avaliação dos fatos geradores e a ausência de certeza jurídica quanto à posição do fisco acerca de determinados assuntos (OCDE, 2013)

Porém, ao se aliar esse pilar à necessidade da segurança jurídica, tem-se a exigências do regular atendimento das normas integrantes do ordenamento jurídico. Portanto, percebe-se que essa velocidade na capacidade de respostas possui, em si, uma exigência qualitativa, levando a desdobramentos que impactam os demais pilares.

Quanto aos já citados, o conhecimento comercial e a imparcialidade, pode-se enumerar dois impactos diretos. O primeiro, o conhecimento comercial, desponta como um recurso auxiliar às respostas qualitativas. Maior conhecimento dos negócios promoverá um incremento qualitativo do nível de compreensão e acerto acerca das atividades do contribuinte, diminuindo a necessidade de revisões ou prolongando disputas.

Já no tocante à imparcialidade, a implementação de técnicas de boas práticas e de governança no organograma da administração tributária, como já ressaltado, tem que ser feito de modo a preservar a eficiência do sistema, ainda que diante de mecanismos objetivos de conduta e procedimento. A nova governança colocará em segundo plano os aspectos tradicionais de comando e controle historicamente adotados, por dizerem respeito à estrutura rivalista e morosa, dando destaque a um nível de domínio regulatório flexível, menos prescritivo e menos hierárquico (Vitalis, 2019, p.15).

Note-se que ainda há a necessidade de preservar as prescrições procedimentais e as estruturas hierárquicas, contudo, limitadas ao necessário para legitimar o programa, sem comprometer a velocidade de fornecimento de informações.

Há proximidade bastante evidente entre a responsividade e o princípio da eficiência da administração tributária. Como destacado, a eficiência tributária dos órgãos fiscais não deve apenas ser apenas pela sua capacidade de arrecadação ou recuperação de créditos fiscais, viés estritamente econômico da administração tributária.

Existe a necessidade de inclusão dos elementos qualitativos de uma resposta compatível com o ordenamento e a realização dos objetivos constitucionais e sociais desde a fase de estruturação. São valores como a já citada segurança jurídica. Ainda que da perspectiva estritamente econômica, a celeridade no oferecimento de respostas reduz os gastos com procedimentos administrativos prolongados e custos de litigiosidade de maneira geral.

Já o quarto pilar elencado pela OCDE é o da proporcionalidade das ações do fisco, assim compreendida por Arandas (2018, p. 113) como:

escolhas que serão feitas pelas autoridades fiscais com relação ao planejamento e execução dos seus procedimentos de fiscalização. Nesse sentido, ao elencar suas prioridades, deverá a autoridade fiscal precaver-se de procedimentos inconvenientes ou desnecessários, avaliando sempre as características e o histórico de um determinado contribuinte, assim como o relacionamento

A definição do autor é congruente com a feita pela própria OCDE, que trata o pilar da proporcionalidade (*proportionality*) da seguinte forma: *Proportionality is all about the choices revenue bodies make in allocating resources, deciding which taxpayers, which tax returns and which tax issues to prioritise bearing in mind the overall revenue consequences. Risk management is an essential tool for revenue bodies that want to ensure an efficient allocation of resources.* (OCDE, 2013. p. 20). No relatório de 2008, ao destacar o pilar da proporcionalidade, a OCDE atrelou o seu conceito à ideia de alocação de recursos a partir da avaliação do histórico do contribuinte: *Proportionality requires revenue bodies to approach these decisions from a broad perspective that takes into account the characteristics of the taxpayer in question, the relationship between the revenue body and the taxpayer, and the potential benefits of pursuing or not pursuing a line of enquiry.* (OCDE, 2008, p. 35).

O cerne desse pilar é o estabelecimento das rotinas, procedimentos e decisões a serem tomadas quanto aos contribuintes de acordo com o histórico de confiabilidade deles, de modo

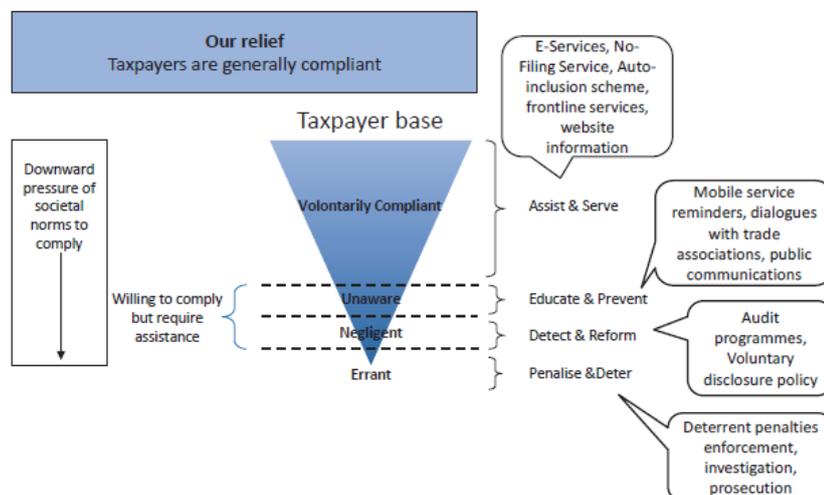
a melhor alocar os seus recursos e gerir o tempo. Para tanto, os órgãos fiscais deverão avaliar os contribuintes levando em consideração o seu nível de conformidade com as normas tributários, é dizer, o quanto estão adimplindo as obrigações principais e acessórias. Além disso, também é analisada a probabilidade de esse contribuinte adotar práticas fiscais agressivas, como evasões.

Com essas informações, as empresas serão separadas em grupos de acordo com o risco de não-conformidade que apresentarem, a partir do qual a administração determinará o curso de ações a serem tomadas (OCDE, 2013, p. 27). Essa classificação assume mais de uma funcionalidade. A princípio, auxilia aos gestores públicos na alocação estratégica de recursos e esforços, incrementando os ganhos de eficiência no processo de fiscalização e de arrecadação, a partir de ações concentradas nos setores ou contribuintes de maior necessidade.

Para as empresas integrante do programa que apresentam maior nível de conformidade e menor risco de inadimplemento tributário, observa-se que os órgãos fiscais frequentemente apenas monitoram as informações apresentadas. Para as empresas que apresentam nível intermediário de risco, adota-se a postura de educar quanto às obrigações e prevenir desvios de comportamento indesejados ou detectar os atos de não-conformidade e reformar. Já para os contribuintes de elevado nível de não-conformidade e risco tributário, usualmente se adota a prática de dissuasão das condutas e de penalização das infrações.

Abaixo, um exemplo de como a administração tributária da Irlanda estruturou essa classificação de contribuintes por faixas de conformidade e risco, e a escolha de qual abordagem se praticada para cada faixa:

Figura 01 – Matriz de gerenciamento de risco da Irlanda.



Essa estrutura se repete de forma similar em vários países, como Singapura, Austrália

(OCDE, 2013), Áustria, Polônia e Bélgica (Bronzewska; Majdańska, 2019). A estratificação dos contribuintes e a divisão de estratégias adotadas para cada faixa é um resumo do próprio programa em si. É importante reforçar que os contribuintes que se encontram no nível de risco mais elevado e com baixo estado de conformidade continuam sujeitos às penalidades e procedimentos de fiscalização rotineiros do procedimento administrativo tributário, ainda que integrantes do programa.

Isso porque, como já ressaltado, o objetivo do programa não é criar uma distinção ilegítima entre os contribuintes que o integram e os que não o integram, com benefícios desarrazoados ou privilégios aos participantes. Estabelecer esse tipo de benefício seria violar o pilar da imparcialidade, que não se limita apenas do ponto de vista interno, mas àqueles que são externos ao programa também.

Além da fixação da estratégia de fiscalização, a divisão dos contribuintes em categorias também permite determinar qual será o tipo de contrapartida disponibilizada para cada faixa de risco (OCDE, 2013). Nesse caso, a proposta comum aos programas é a de aumentar o nível de responsividade do fisco, diminuir a frequência de fiscalizações, em razão do costumeiro adimplemento voluntário, e dar maior celeridade aos procedimentos administrativos, além do auxílio em dúvidas quanto à classificação de operações a serem realizadas pelos contribuintes.

Essa divisão não é estática. Os programas de *Cooperative Compliance* necessitam de um funcionamento dinâmico com frequentes reavaliações da estrutura implementada pelos órgãos tributários e pelos contribuintes. Portanto, é recomendável realizar avaliações periódicas de todos os envolvidos para a constatação do nível de adequação às exigências objetivas e subjetivas do programa.

Isso permite uma modificação das empresas participantes quanto ao seu nível de conformidade e do seu risco tributário, impactando na realocação nas categorias do programa. Assim, uma empresa de elevado risco tributário poderá, após investimento em estruturas de conformidade tributária e abandono de planejamentos tributários agressivos, ser reclassificada em uma categoria que lhe disponibilize mais vantagens. De igual modo, uma empresa classificada em níveis mais elevados de conformidade está sujeita ao seu rebaixamento caso deixe de atender às exigências do nível em que se encontra.

O quinto e último pilar para a administração tributária é o da abertura ao diálogo, resultado da combinação de dois elementos, a abertura de dados (*disclosure*) e a transparência (*transparency*), ambos com a ideia de facilitar o acesso dos contribuintes às informações que o Fisco possui e às posições adotadas por ele perante as informações prestadas pelos

contribuintes (OCDE, 2008).

Esse pilar está intrinsecamente ligado ao objetivo de aumentar a certeza e segurança jurídica que os contribuintes obtêm com o ingresso no programa. Para isso, o programa apresentará medidas que construam um ambiente em que a transparência seja um dos principais motes na comunicação, sem surpresas.

Aqui não se trata do nível padrão de publicidade dos atos administrativos, também previstos na Constituição de 1988, em seu art. 37, tratando acerca da necessidade de os atos administrativos serem públicos e acessíveis. A transparência diz respeito à divulgação das posições que os agentes fiscais adotarão quando postos diante de determinada situação, qual o nível de informações que a administração possui acerca dos contribuintes, critérios utilizados para classificação das empresas e outras informações que permitam elevada precisão quanto os atos dos órgãos fiscais.

É certo que existem atos e procedimentos que necessitam de determinado nível de sigilo, como a investigação de possíveis práticas delituosas, mas trata-se de situações excepcionais, que fogem à norma dos atos rotineiros da administração. Para os programas, é importante a divulgação dessas informações como instrumento de aumento da segurança jurídica através do conhecimento prévio de quais as reações esperadas que os órgãos tributários adotarão perante as condutas dos contribuintes. Para Arandas (2018, p. 114):

Abertura ao diálogo e transparência, compartilhando posicionamentos, interpretações e planejamento quanto a procedimentos fiscalizatórios e ouvindo a opinião dos contribuintes com relação a assuntos que impactem seu negócio. Quaisquer meios disponíveis que resultem em maior grau de certeza ao contribuinte serão para a ampliação de diálogo e transparência nas relações entre Fisco e contribuintes. Nessa medida, os estudos da OCDE recomendam a utilização de instrumentos como rulings, de modo que seja possível ter níveis aceitáveis de segurança quanto a decisões e interpretações feitas pelos contribuintes.

Os instrumentos citados pelo autor incorporam medidas já tomadas em razão de outros pilares, como o estabelecimento de manuais de procedimentos para resguardar a imparcialidade dos agentes tributários, mas adiciona um nível de exposição dessas informações. Desse modo, não apenas o representante da administração saberá quais são os seus poderes e deveres, como o contribuinte também terá acesso ao que lhe será exigido, quais as percepções acerca de suas ações, podendo se organizar previamente para adotar as condutas desejadas, evitando respostas mais enérgicas da administração.

Contudo, a administração também deverá adotar precauções para que essas informações não sejam usadas de forma abusiva pelo contribuinte, que poderá se valer de

táticas de evasão fiscal a partir das informações divulgadas.

O pilar da abertura ao diálogo exige a troca de informações de forma recíproca. Como se detalhará a seguir, é requerido dos contribuintes que ingressam nos programas de *Cooperative Compliance* que apresentem as mesmas duas características em exame, a divulgação de dados e transparência apropriadas para o programa (OCDE, 2013).

A transparência destaca-se, também, como um mecanismo de estímulo da confiança recíproca, favorecendo o desenrolar das atividades do programa, facilitando que a troca de informações seja mais exata e permita a prevenção de situações indesejadas. Diante disso, os programas passam a exigir dos órgãos fiscais nível de transparência em par com os contribuintes integrantes¹⁵.

Para o contribuinte, os pilares de ações são o da divulgação de dados (*disclosure*) e o da transparência (*transparency*). Em um primeiro momento, destaca-se a diferença entre a quantidade de pilares para a administração tributária e a quantidade de pilares das ações dos contribuintes. Enquanto temos apenas 2 para os últimos, a administração deverá reestruturar sua atividade a partir de 5 pilares que, apesar de possuírem elevado nível de integração entre si, implicam na implementação de diferentes iniciativas e modificação no foco de atuação.

Essa diferença na quantidade de pilares se justifica pela já mencionada elevada quantidade de obrigações tributárias, principais e acessórias, imputadas ao contribuinte, e a variedade de instrumentos normativos a serem observados, notadamente quando em comparação com as obrigações da administração para com o contribuinte. Além disso, demonstra o foco do programa na modificação do comportamento do fisco e o esforço necessário para sair de uma postura predominantemente conflituosa para uma postura cooperativa.

Contudo, os impactos do programa para o contribuinte não são irrelevantes. Ao ingressar em um programa de *Cooperative Compliance*, é exigida uma postura diferenciada

¹⁵ O destaque dado a alguns programas no relatório de 2013 da OCDE revela que as iniciativas adotadas têm impacto direto na construção da relação entre os envolvidos no procedimento tributário, muito mais do que na adoção de uma medida específica: *Openness and responsiveness, coupled with real time working, create an interaction which should lead towards early certainty. In the Netherlands the resolution of pending tax issues is an important and indispensable step that should be taken when moving towards co-operative compliance. The resolution of pending tax issues clears the way for working in real time. The compliance agreement describes this as "Parties have found solutions for or agreed on issues relating to fiscal and other relevant matters from the past presently known to [X] and/or the Tax Administration in accordance with legislation and regulations, or have agreed on procedural arrangements."* ² *In Norway co-operative compliance has been started in a pilot in which openness and responsiveness are an important aspect of working under a strategy known as: "one step ahead". In Singapore the Enhanced Taxpayers Relationship Program provides a platform for large corporate taxpayers and the Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS) to discuss significant current events which have tax impact so as to reduce downstream difficulties in assessments and objections.* (OCDE, 2013, p.20).

das empresas, que deverão cumprir com as obrigações oriundas dos pilares da divulgação de dados e da transparência.

Como já mencionado ao tratar do pilar da abertura da administração ao diálogo, a construção de um ambiente de confiança e cooperação exige a participação ativa de todos os envolvidos. Do contribuinte requer-se o compartilhamento de determinadas informações e a adoção de um comportamento de precisão e abertura quando aos dados compartilhados. Essas exigências já são feitas normalmente aos contribuintes, obrigados a compartilhar detalhes que permitam a identificação dos fatos geradores, bem como não devem ocultar informações importantes para o fisco, evitando planejamentos tributários agressivos.

A abertura exigida pelo programa diz respeito às informações que vão além das já apresentadas à administração, abrangendo dados cuja divulgação não integra as obrigações previstas para os contribuintes de maneira ampla, tais como a apresentação de planejamentos estratégicos de mercado, negociações em andamento ou mesmo futuras e outras situações que ainda não ocorreram, mas possuem potencial de impactar a tributação da empresa. Sobre esse tipo de exigência, Arandas (2018, p. 115) discorre:

(...) programas de Compliance Cooperativo exigem e têm por elemento caracterizador a cobrança de dados e informações que vão além daqueles exigidos ordinariamente pela legislação fiscal. Relativamente ao *disclosure* se dá do mesmo modo.

Desse modo, o *disclosure* deve contemplar todas as informações úteis para uma aferição precisa de seu grau de risco, e, desse modo, enquadramento dentro de um determinado programa. Essas informações devem conter, mas não se limitar a, questões fiscais não completamente determinadas ou já referidas pelas autoridades fiscais como operações que devem ser submetidas a maior nível de análises.

Constata-se que essas as informações adicionais a serem apresentadas devem ter sua exigência prevista em instrumentos normativos, para que o contribuinte tenha ciência prévia daquilo que possa ser exigido. Na ausência de uma previsão do tipo ou deparando-se com uma situação imprevista, o órgão fazendário deverá aplicar o pilar da proporcionalidade e estabelecer um procedimento pautado em regras já existentes para obter as informações necessárias.

As regras de abertura não devem ser tratadas pelos contribuintes como simples exigências unilaterais da administração tributária. A participação no programa implica numa visão voluntária dos participantes, quem devem estar dispostos a prestar as informações adicionais cientes da importância de sua contribuição. As informações exigidas não podem ser desarrazoadas. Pelo contrário, devem ser requeridas aquelas que melhor elucidem as dúvidas do fisco para dar maior celeridade na resolução ou efetividade na prevenção de problemas ou

disputas. A OCDE sobre o tema, levanta uma questão acerca do que significa o pilar da abertura de dados:

(...) disclosure rules are impartial but, like most rules, can be circumvented. Voluntary disclosure rules can complement mandatory disclosure regimes, but raise different issues. They clearly require the taxpayer to agree to go beyond compliance with their statutory reporting obligations, but this is something that the 2008 Study explicitly anticipated. However, some commentators have been concerned about the subject matter of the disclosure and the view that has emerged since the 2008 Study was published that co-operative compliance should also entail a willingness to comply with the “spirit of the law”. (OCDE, 2018, p. 20-21)

O espírito da lei mencionado no texto (*spirit of law*) incorpora em seu sentido não apenas as obrigações previstas de forma literal e que se depreendem da leitura superficial do texto legal, mas traz em seu conteúdo a ideia de que o contribuinte deverá ofertar as informações suficientes para satisfazer simultaneamente a previsão expressa e o objetivo da norma (OCDE, 2013).

Assim, diante de uma situação em que o contribuinte dispõe de uma informação não prevista dentre as exigências adicionais, mas correlata a outra e que auxiliará ou melhor apresentará os dados exigidos pelo Fisco, apenas estará em situação de conformidade caso apresente as duas informações em conjunto.

Um contexto relativo ao pilar da abertura e que deve ser observada pelos programas de *Cooperative Compliance* para evitar um comprometimento no atendimento voluntário do pilar é o desequilíbrio causado entre as empresas participantes do programa e as não participantes.

Ao criar obrigações adicionais de maior transparência para determinado grupo de contribuintes, o grupo que não é alvo dessas exigências possuirá menor ônus de conformidade tributária. Esse ônus pode ser compreendido como o tradicional custo para adimplir suas obrigações legais, bem como o custo da privacidade de suas operações. Vitalis (2019, p. 14) destaca que “Justifica-se a disponibilização de incentivos aos contribuintes e terceiros como meio de equilibrar os “ganhos” econômicos diretos advindos do planejamento fiscal abusivo e da evasão fiscal, em decorrência do não pagamento dos tributos, com o objetivo de estimular a opção pelo comportamento de compliance.”

Em nível estratégico, as empresas operam com variável nível de sigilo das operações e das estratégias a serem implementadas para ocuparem maior espaço no mercado em que se inserem. Para isso, é essencial preservarem a discrição de parcela dos seus negócios, para que os concorrentes não tenham acesso a informações privilegiadas. Exemplos clássicos são operações de compra e venda de outras empresas, desenvolvimento de novos produtos e

serviços, emprego de matéria prima mais barata ou um novo fornecedor que impactará seus custos.

Contudo, essas informações impactam diretamente na organização tributária e uma mudança no padrão adotado poderá ser objeto de exigências adicionais por programas de conformidade. De outro giro, empresas que não possuem essas obrigações, poderão praticar negócios mais agressivos, com maior facilidade de ocultação de informações essenciais das autoridades tributárias, colocando-se em situação de vantagem perante aquelas que, pela inserção no ambiente de transparência, terão tal tipo de negócios desencorajados (OCDE, 2013).

A criação do ambiente de transparência deverá ser acompanhada de vantagens que tornem atrativo o ingresso de contribuintes. A segurança jurídica pode ser uma vantagem, contudo, outras contrapartidas devem ser ofertadas sob pena de diminuir o potencial de reciprocidade nas informações. De outro lado, a ação sobre as empresas que praticam planejamentos tributários agressivos ocultando informações do Fisco deverá ser mais fortemente repreendida, não apenas para desencorajar a prática indesejada, mas para reforçar as vantagens de ingresso no ambiente de transparência de informações.

Esse ambiente de transparência é o objetivo do pilar de igual nome (*transparency* no original). Enquanto o pilar da abertura de dados é apresentação de informações, a transparência traduz-se na criação de um ambiente em que essa troca de dados seja possível (OCDE, 2008). Em muitos momentos, a transparência é colocada como moeda de troca pela certeza oferecida pelo *Cooperative Compliance*¹⁶.

Inobstante o principal destinatário das mudanças ser o órgão fiscal do governo, o contribuinte assume um papel tão protagonista da criação do ambiente de transparência do programa quanto o Estado. Para tanto, é imprescindível que realize uma estruturação interna de mecanismos responsáveis por identificar, organizar e apresentar informações que possam ser pertinentes para, em atuação conjunta com os agentes fiscais, descortinar os elementos das obrigações fiscais de maneira mais célere e precisa, além de evitar a dissimulação das obrigações fiscais.

¹⁶ O mote do programa descrito nos relatórios da OCDE fixa-se na ideia de que há *Transparency in exchange for certainty* (OCDE, 2013). O foco nas ações das administrações que adotam esse perfil relacional, ao fim e ao cabo, objetivam alterar a visão de que o compartilhamento de informações com o Fisco é desvantajoso para o contribuinte. Ao compartilhar seus dados, o contribuinte terá uma resposta mais imediata dos órgãos tributários, tendo ciência o quanto antes da postura a ser adotada, permitindo-o tomar decisões mais acertadas e arriscadas ou onerosas. Segundo a OCDE, “A system which starts with the upfront disclosure of such information not only allows for quicker dispute resolution and improved legal certainty, but also holds the potential for significant reduction in costs through better allocation of resources for both governments and taxpayers.” (OCDE, 2013, P.33)

As definições do pilar se confundem com o objetivado ambiente. Arandas (2018), ao definir o pilar, acrescenta que as ações devem contemplar diferentes níveis de transparência:

(...) com base no estudo da OCDE, transparência deve ser compreendida como o ambiente no qual os contribuintes compartilham suas informações relevantes às autoridades fiscais. Pode-se falar que deve haver transparência em três níveis distintos: i) individual: relativamente ao relacionamento individual com um determinado contribuinte. Deve ser estabelecido de forma contínua, gerando assim familiaridade e facilidade de comunicação, base para confiança mútua; ii) cultural: diz respeito ao aspecto coletivo sobre como contribuintes e autoridades se veem em nível institucional; e, iii) estrutural: considera a forma estruturada por meio da qual contribuintes e autoridades fiscais devem comunicar-se, sendo necessário um meio protocolar para tanto.

A definição divide a transparência em níveis que compreendem aspectos internos e externos das empresas. Os níveis individual e estrutural impactam diretamente na organização interna do contribuinte, exigindo reestruturação de setores específicos para o tratamento com as autoridades fiscais, e a criação de rotinas específicas para garantir a constante transparência e comprometimento com os pilares do programa¹⁷.

O relatório da OCDE destaca a importância dada pelos programas de vários países à criação pelos contribuintes de um órgão interno denominado de TCF, sigla em inglês para *Tax Control Framework*, Estrutura de Controle de Tributos em uma tradução livre. A recomendação acerca do setor remonta às *MNE Guideline* (sigla em inglês para *The OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*, o guia da OCDE para empresas multinacionais sobre condução responsável dos negócios), com a ênfase dada à necessidade de implementar medidas de governança tributária e *compliance* tributário (OCDE, 2013, p. 57).

O setor interno responsável por implementar, manter e garantir a execução é o TCF. A ação desse órgão interno da empresa abrange os níveis individuais, estruturais e coletivos apontados por Arandas.

De início, o TCF é o responsável por disseminar os valores morais e éticos na empresa de gestão necessários a atingir os níveis de conformidade indicados, remodelando a cultura interna para desestimular práticas de não conformidade. O papel principal desse setor é o de garantir a precisão e a totalidade das respostas e aberturas de dados tributários apresentadas

¹⁷ A OCDE (2013) também aponta o valor dado pelos programas às estruturas internas de companhias, destacando-se que a confiança no contribuinte depende da demonstração do seu comprometimento com a criação do ambiente de transparência “*In the Netherlands there is a principle of trust in dealings with large businesses but taxpayers have to demonstrate their readiness to be transparent. Accordingly, one of the commitments the taxpayer makes is to put in place a system of internal control, internal audit and external audit aimed at preparing and filing acceptable tax returns*”. (OCDE, 2013, p.21)

pelas empresas (OCDE, 2013, p. 58)

Ainda que não haja uma prescrição de ações específicas a serem tomadas pelo setor, é uníssona a ideia de que o TCF não deverá apenas implementar as medidas de conformidade e de abertura de dados para ingresso no programa. Essa é a responsabilidade inicial do setor, que, a longo prazo, é o responsável pelo controle interno das ações de transparência e cooperação, sua manutenção e desenvolvimento qualitativo (OCDE, 2013).

O monitoramento interno é a principal medida de governança a ser aplicada pelo TCF, com vistas a atender o esperado de um contribuinte comprometido. A atuação será dimensionada de acordo com a complexidade das etapas do relacionamento tributário, como o já mencionado estabelecimento da cultura interna, garantido o respeito aos valores éticos e de transparência, além de rotinas pré-estabelecidas. Para tanto, é indispensável o estabelecimento de diretrizes básicas, aptas a guiar a atuação dos agentes internos da empresa, em atitude similar com o que ocorre com o fisco, como guias de boas práticas, fluxograma de informações e rotinas de checagem.

Desse modo, apesar de se tratar de um valor e, conseqüentemente, dotado de elevada carga de subjetividade, a verificação do cumprimento do comprometimento ético se dá com o monitoramento das condutas adotadas pelos integrantes da organização, se atendem às prescrições do TCF, com a correção de condutas desviantes pelos meios legalmente necessários.

Em um segundo momento, a análise recairá, também, sobre a eficácia das medidas adotadas. Não basta apenas que a instituição da cultura de abertura de dados e de transparência, além da verificação de sua efetivação. É requisito essencial para permanência no programa que a empresa aperfeiçoe esses mecanismos de controle, revendo as rotinas, identificando pontos de falhas e aperfeiçoando os mecanismos já efetivos.

O escopo de atuação do TCF abarca 3 níveis de atuação, o da própria empresa, quebrando as etapas do relacionamento tributário em pequenos pedaços para melhor compreensão e gestão, o dos tributos, conhecendo melhor as exigências legais, e o nível do risco, tributário, identificando os riscos advindos do conhecimento anterior e das incertezas acerca da tributação da empresa. (OCDE, 2013, p. 61).

A OCDE (2013, p. 61) descreve o papel do TCF como: *“to provide a verifiable assurance to the taxpayer and the revenue body that tax risks will not arise because of a lack of control and a poor understanding of the tax risks on the part of the enterprise itself. A eficácia do TCF possui vários aspectos: a detecção de riscos e de oportunidade tributárias, a abertura de dados sobre essas circunstâncias, a prevenção, detecção e correção de erros*

relacionados aos procedimentos tributários e a implementação de um ciclo de aprendizado, com a correção dos erros a partir de ações de melhoria do TCF (OCDE, 2013, p. 61).

A criação desse setor, inobstante exija investimento pelo contribuinte em pessoal, equipamentos e tecnologias específicas, trata-se de um ato voluntário da empresa que deseja cooperar com o Fisco. Tal como a abertura de dados, os contribuintes possuem a obrigação de ter controle acerca de suas informações e práticas tributárias. Contudo, com a criação de um ambiente de transparência pressupõe um acordo recíproco entre os envolvidos, que finda por expandir o escopo de informações trocadas entre as partes.

A definição de Arandas, no tocante ao aspecto cultural, merece críticas ao se omitir quanto aos agentes externos envolvidos. Esses agentes compreendem aquelas pessoas físicas e jurídicas que, inobstante não estarem diretamente envolvidos, possuem influência sobre o planejamento tributário ou participação direta na sua execução. São advogados, contadores, economistas, empresas de consultoria, instituições financeiras, dentre outros que podem agir como intermediadores entre as partes, representantes do contribuinte ou apenas enquanto conselheiros, assumindo a posição de *stakeholders* ou interessados (OCDE, 2013).

Mesmo que não sejam partes da relação tributária, podem contribuir para a reforçar o sentimento de cooperação ou construir barreiras. A relevância é tamanha que a OCDE recomenda a inclusão desses agentes na estruturação dos programas e como destinatários de ações específicas visando a modificação da forma como o Fisco é encarado, pois não raro esses indivíduos e empresas são responsáveis por influenciar o processo de tomada de decisão na seara tributária.

3.2.2 Implementação do *Compliance* Cooperativo: medidas de concretização do programa.

Tal como as características inerentes a um programa de *Cooperative Compliance* dependem da realidade econômica, jurídica e do ambiente de relacionamento pré-existente e, por isso, se tornam particulares à realidade econômica de um dado país ou região, o processo de implementação de um programa também é bastante particular.

O início de um programa pode se dar de formas diferentes. O programa poderá se iniciar a partir de um projeto pré-existente de melhoria relacional, mas que não se foca necessariamente no estabelecimento do diálogo; o pontapé inicial pode ocorrer a partir de um projeto piloto, para avaliação da viabilidade da metodologia e analisar o seu funcionamento; a adesão dos contribuintes poderá ser voluntária ou compulsória, por convite ou sujeito à aprovação da autoridade tributária; pode incluir todos os contribuintes, apenas um segmento

econômico ou contribuintes de determinado faturamento; qual o nível de abertura necessário.

Por isso, ao estruturar e dar início à metodologia do *Cooperative Compliance* em um ordenamento, a administração tributária poderá se deparar com alguns problemas para a sua efetivação. Contudo, por não ser um sistema inédito, o estudo a projetos implementados por outras autoridades fiscais, de formas ou metodologias similares, poderá auxiliar na previsão de situações desejadas ou indesejadas.

Os países pioneiros na matéria foram Austrália (2001), Holanda (2005) e Reino Unido (2006), servindo de objeto de análise para o relatório da OCDE de 2013, intitulado de *Cooperative Compliance: A Framework, From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance* (Bronzewska; Majdańska, 2019, p. 100). Inobstante o próprio relatório destacar que iniciativas fiscais de melhoria no relacionamento com o contribuinte a partir de uma postura dialógica tenham ocorrido em 24 países¹⁸ esses três foram os primeiros a ter programas de cooperação permanentes.

Entre os mais recentes, Áustria (2019), Bélgica (2018) e Polônia (2019) iniciaram seus programas, tendo a Áustria inaugurado seu programa apenas após 8 anos de experiência em um programa piloto, enquanto Áustria implementou o seu programa com duração de 2 anos. Já a Polônia, por sua vez, passou por reformas estruturais desde 2017, culminando num acordo de cooperação (Bronzewska; Majdańska, 2019).

De início, destaca-se a atualidade e a recorrência de projetos piloto, observados em 11 países dos indicados no relatório de 2013: Áustria, Dinamarca, Estados Unidos, Eslovênia, Finlândia, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Rússia, Singapura e Suécia (OCDE, 2013).

Os pilotos geralmente são organizados para servir de ambiente de testes para as regras e procedimentos a serem implementados. Podem incluir apenas alguns contribuintes que pretendam participar no futuro programa de cooperação, possuem duração limitada, mas as normativas a serem aplicadas já deverão ser observadas por todas as partes envolvidas. O foco é identificar os pontos de acerto, de melhoria e de ausência, identificar as melhores práticas, treinar os envolvidos e proporcionar as primeiras experiências relativas à conformidade cooperativa (OCDE, 2013).

Nos casos em que não foram identificados projetos pilotos, a OCDE registrou

¹⁸ Em 2013, a OCDE identificou iniciativas de modificação no relacionamento entre as partes do processo tributário e que se alinhavam ao descrito no estudo de 2008 em África do Sul, Alemanha, Austrália, Áustria, Canadá, Dinamarca, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Holanda, Hong Kong, Hungria, Irlanda, Itália, Japão, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Rússia, Singapura, Suécia e Reino Unido (OCDE, 2013, pp. 22-24).

reorganizações internas da administração tributária com viés cooperativo, para auxiliar os contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias. Foram eles: Alemanha, França, Hong Kong, Hungria, Irlanda, Itália e Portugal. Essas reorganizações atuaram como verdadeiros preparativos para programas vindouros, tendo em vista que, dos países mencionados, apenas Itália e Portugal não estabeleceram, logo em seguida, programas de *Cooperative Compliance*.

Há terceira hipótese para o começo de relações cooperativas, a de as agências fiscais não implementarem fases preparatórias para o início de um programa, já iniciando as relações de cooperação com uma estrutura de cooperação formalizada em um projeto completo. África do Sul, Austrália, Canadá, Espanha, Japão e Reino Unido deram abertura direta para as matrizes cooperativas em sua metodologia relacional com o fisco sem passar por etapas anteriores de experimentação.

Nessas etapas iniciais, serão definidas as características básicas dos programas, forma de ingresso, forma de exclusão, vantagens proporcionadas aos contribuintes. A partir daí, medidas mais concretas deverão ser traçadas para preservação do programa. Contudo, desde o início é necessário observar a alocação dos recursos de ambas as partes.

Deve-se frisar que as ações fixadas desde o início devem ser pensadas com a finalidade de implementação dos pilares. Foge ao escopo do programa realizar uma estruturação parcial que preserve as estruturas não dialógicas, ao passo que implemente gradativamente os pilares. Medidas preparatórias com essa tônica são adequadas para etapas preparatórias, como as observadas nos países e territórios que se preparam para a criação de um programa.

Por isso, a maioria dos países iniciou seus programas com projetos pilotos, pela possibilidade de realizar ajustes nas abordagens originais. É mais fácil incorporar essas mudanças em um ambiente controlado, melhorando o modelo de *Cooperative Compliance* implementado (OCDE, 2013, p. 30).

É dizer que, para caracterização de um programa de *Cooperative Compliance*, mesmo que não estejam na sua forma definitiva, os pilares devem estar presentes desde o início, para não se colocar em prática um projeto híbrido e contraditório com os próprios fundamentos.

Inobstante as particularidades de cada sistema, alguns pontos de investimento e preparo são fundamentais para o sucesso dos projetos. Por se tratar de uma mudança de postura e possuir como maior foco nas condutas do Fisco, esse exige maior atenção. O elo entre as partes da relação tributária será os representantes da administração tributária, servidores e fiscais e é sobre eles que algumas das principais mudanças deverão ser

concentradas.

Alguns foram os desafios elencados pela OCDE que se espera deparar com a implementação de um programa de conformidade cooperativa (OCDE, 2013, pp. 35-36). Inobstante todo o programa se tratar de uma transformação no modo de as partes interagirem, é possível segmentar os desafios de acordo com respostas colhidas em pesquisa feita em 2012, entre integrantes do LBN (*Large Business Network*) do FTA (*Forum on Tax Administration*) da OCDE, para a elaboração do relatório *Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (OCDE, 2013. p. 35 e 36).

O primeiro desafio é o de comunicar o impacto do programa para os contribuintes, visto que alguns podem ter a impressão de que receberão menos ou mais atenção do fisco a depender da sua classificação de risco e envolvimento com o programa. Alguns contribuintes podem esperar receber menor suporte por se classificarem como de baixo risco enquanto outros contribuintes têm a expectativa de sofrerem mais fiscalizações quando comparado ao período anterior ao ingresso no programa.

A mudança de cultura de ambas as partes é outro desafio a ser enfrentado. Como já destacado, a proposta do *Cooperative Compliance* implica em maior velocidade de resposta aos problemas apresentados pelos contribuintes. O ponto destacado pela OCDE diz respeito ao ponto central das atividades fiscais, deixando de apenas rever os exercícios fiscais anteriores e passando a dedicar os esforços aos fatos presentes, compreendendo o que está acontecendo, as estratégias comumente adotadas pelos contribuintes e tomando uma atitude preventiva com uma postura resolutiva.

O terceiro desafio compreende o controle de risco tributário, avaliando o potencial do contribuinte de não conformidade com suas obrigações e o quanto isso pode impactar para ambos os lados, sendo um ponto de constante atenção, para o qual as partes devem apresentar maturidade e expertise.

O ponto acima ressaltado como desafio pela complexidade e dinamicidade das transações comerciais, nacionais e internacionais, além do incremento constante na demografia, na mobilidade internacional, velocidade da evolução da tecnologia, que findam por exigir avanços na alocação estratégica de recursos pelos órgãos fazendários para atingir grau elevado de eficiência. O investimento estratégico de recursos traduz-se em concentrar as ações onde são mais necessárias e eficazes.

Ademais, o contribuinte também necessita instituir mecanismos de controle de risco tributário, como o *TCF – Tax Control Framework*, órgão que avaliará as práticas e modelos internos de procedimentos tributários para reduzir o risco tributário da empresa e aumentar o

nível de diálogo entre as partes (OCDE, 2020, p. 13).

Outro desafio importante é a manutenção do nível de contato para estabelecimento com sucesso de uma relação cooperativa. Observando a concentração dos objetivos sobre a melhoria relacional, parte significativa dos países que aderiram ao *Cooperative Compliance* reconhecem a importância de investimentos na mudança de cultura e de comportamento dos envolvidos. Assim, é dada ênfase às chamadas *soft skills*, as habilidades de relacionamento e tratamento pessoal, abordando técnicas de relacionamento com o cliente como meio de melhoria nas tratativas pessoais (OCDE, 2013, p. 30).

Deve-se ressaltar que não se trata de relegar ao contribuinte o mesmo nível de deferências ou de prerrogativas que se daria a um consumidor ou tomador de serviços numa relação consumerista. Equiparam-se as práticas de relacionamento em termos de comunicação institucional, mudança de postura rivalista nas abordagens para uma postura mais amigável e uma menor verticalização entre administração tributária e contribuinte, em patamares mais horizontais.

Interessante destacar uma prática associada a esse desafio são os encontros periódicos e individualizados com contribuintes, para que ter acesso, em tempo real, às informações sobre planejamento tributário, dados de transações, possíveis dúvidas acerca do posicionamento do fisco e outras trocas que possam influenciar no procedimento tributário. Esses encontros precisam ocorrer em uma dada frequência rotineira, apesar de não existir um parâmetro fixo ideal. Podem ocorrer semestralmente, bimestralmente, trimestralmente ou em outro período que as partes entendam necessário (OCDE, 2020, p. 9).

A OCDE (2013) indica como desafio o de estabelecer parâmetros de avaliação dos benefícios esperados é outro obstáculo esperado. A métrica comumente utilizada mensura comportamentos de não conformidade e os resultados de intervenções do fisco para o resgate de créditos não arrecadados, preenchendo o vazio fiscal entre o que deveria ser arrecados e o que efetivamente foi. Como o projeto influencia de maneira preventiva, incentivando o adimplemento voluntário, não haverá intervenções de recuperação, apesar de gerar resultados arrecadatários.

Estima-se que o vazio fiscal seja reduzido como resultado do programa, mas seria algo demorado de se verificar. Além disso, os resultados esperados para o contribuinte devem ser evidentes e vantajosos. Contudo, por não se tratar de um programa com descontos para o contribuinte, essas vantagens também podem não ser tão evidentes em um primeiro momento. Com isso, é necessário encontrar critérios avaliativos que reflitam o impacto do programa e mensurem a sua eficiência.

A criação de mecanismos de governança e de autoavaliação do projeto despontam como instrumentos de garantir a continuidade das ações, localizando os pontos de melhoria e de perpetuação de iniciativas dentro do projeto (OCDE, 2013).

Identificar esses desafios é útil para auxiliar outros programas a perceberem potenciais empecilhos para o desenvolvimento das ações desejadas. A OCDE estabeleceu pontos com os quais as administrações devem se preocupar nas etapas de planejamento, implementação e manutenção dos seus programas, podendo, inclusive, se antecipar a entraves já ocorridos e identificados no histórico de outros programas.

A análise das experiências de implementação de outros países também serve para formular um diagnóstico e lançar bases seguras de predições acerca dos desdobramentos de programas de *Cooperative Compliance*. Trata-se de um modelo relativamente recente, ainda que práticas cooperativas sejam identificáveis ao longo da história, a estruturação da administração pública com foco em ações dialógicas, com método e princípios possui pouco mais de 20 anos, se considerarmos as iniciativas apontadas pela OCDE (2013).

Larsen (*et al*, 2018) analisou os programas de *Cooperative Compliance* de 4 países do norte da Europa: Suécia, Noruega, Dinamarca e Finlândia. Cada um dos programas foi analisado por meio de entrevistas com os envolvidos no programa: agentes fiscais, representantes de contribuintes e terceiros interessados (*stakeholders*). O tema da pesquisa foram as percepções acerca da aplicação e dos efeitos de um modelo de *Cooperative Compliance* nos seus respectivos territórios, analisando a cultura do país, a eficiência, as competências administrativas, obstáculos organizacionais e estruturais, a resistência dos envolvidos, a confiança, a igualdade e concorrência.

Ao presente estudo interessa a análise do contexto dos países, os obstáculos e as resistências encontradas. Os 4 países foram divididos entre caso extremo (Suécia), caso de divergência máxima (Noruega) e casos paradigmáticos (Dinamarca e Finlândia).

A Suécia é tida como caso extremo, no sentido problemático, por conta da sua pouca efetividade. A análise feita levantou algumas causas para o insucesso do projeto, colocando como ponto central a resistência dos terceiros interessados (*stakeholders*), causada pelo conflito das prescrições do programa com as leis acerca da confidencialidade tributária, princípios de legalidade administrativa, tratamento igualitário dos contribuintes perante a lei e um ceticismo de várias grandes companhias. O resultado seriam apenas 5 empresas participantes do programa nacional (Larsen *et al*, 2018, p. 19).

A divergência máxima da Noruega diz respeito ao quão perfeitamente aplicado foi o programa. Desde 1992, o fisco do país já implementava ações cooperativas. Isso contribuiu

para a formação do ambiente de cooperação na administração norueguesa. Com o relatório de 2013 da OCDE, as ideias de *Cooperative Compliance* adentraram o país de duas formas: na forma de um programa piloto de 2011 a 2013 e na de ferramentas refinadas de análise de risco tributário.

O histórico de cooperação entre as partes norueguesas dica evidente com a constatação de um interesse comum de realizar uma análise de risco de alta qualidade, com o objetivo de proteger a legitimidade do programa (Larsen *et al*, 2018, p. 20). O caso é tido como uma referência de sucesso na implementação da metodologia cooperativa¹⁹ dado o engajamento dos contribuintes e o seu compromisso com a cooperação, que será mais bem evidenciada ao tratar dos obstáculos e das resistências.

Já a Dinamarca e a Finlândia são tidos como casos paradigmáticos, cada um por seu motivo. O programa da Dinamarca, iniciado em 2008, é tido como um espelho da forma que a OCDE definiu o *Cooperative Compliance*, por demonstrar a boa implementação de todos os pilares da cooperação, além de incorporar um movimento europeu de maior rigor e sistematismo ao programa. No caso dinamarquês, isso se manifesta a partir da prestação de informações, análise de risco pelos contribuintes e como tudo é avaliado pelo fisco (Larsen *et al*, 2018, p. 22).

Por sua vez, a Finlândia teve seu programa piloto desenhado e implementado em 2013, com o programa definitivo se iniciando em 2015. Uma das marcas do programa é o sucesso em promover a mudança cultural, estimulando as discussões entre administração e corporação. Também é tido como um caso paradigmático em razão da sua efetivação e manutenção ser muito semelhante àquilo que a OCDE delineou em 2013 (Larsen *et al*, 2018, p. 23).

No tópico dos obstáculos, os autores dividiram sua análise em dois grupos de elementos que poderiam atrapalhar ou impedir o regular andamento de um projeto de *Cooperative Compliance*: elementos estruturais externos e elementos organizacionais internos (Larsen *et al*, 2018, p. 74). Os elementos estruturais externos se relacionam com a estrutura

¹⁹ Larsen (*et al*, 2018, p. 21) destaca o impacto do programa norueguês e a sua importância enquanto paradigma. “*The Norwegian case is also an expression of a maximum variation case as it is relevant to pose the question as to whether what we see happening in this case is what is least or most likely to happen. Is it the most possible scenario that tax risk monitoring actually gets implemented in “whole” departments as part of the collaboration, reflecting the normal ways of working; or is this the least possible scenario—as such a radical change from the normal ways of working is difficult to accomplish? In brief, the Norwegian case shows a maximum variation of how co-operative compliance becomes a means to strengthen the routine of ongoing clarification in the tax administration and systematic internal tax auditing in corporations, with implications for mutual trust and taxpayer empowerment.*” As possibilidades de análise levantadas pelo autor destacam a complexidade de medição dos resultados de um programa dessa modalidade. A dificuldade nessa mensuração se destaca quando o contribuinte não possui percepção acerca das vantagens que obteve com o seu ingresso, sendo um ponto constantemente destacado em todo o trabalho analisado.

legal de cada país e os entraves erigidos a partir de limitações normativas. Para a Suécia, os entraves desse tipo foram a necessidade do acesso aos documentos públicos, os princípios da igualdade e da legalidade. Na Dinamarca e na Finlândia, o maior problema foi a ausência de cogência nos acordos formados entre administração e contribuintes ao longo do processo, não vinculando os envolvidos no programa e sujeitando o contribuinte que está cooperando com o fisco aos mesmos procedimentos que regem os processos de respostas dos contribuintes não incluídos nos programas.

A análise do caso da Dinamarca traz destaque para a não cogência de acordos tratados em sede de colaboração com a governança tributária. A ausência de obrigatoriedade na prestação de informações implica em ausência de certeza quanto aos dados apresentados, sujeitando os contribuintes participantes do programa a obterem respostas informais acerca de seus questionamentos, além de terem que passar pelo procedimento comum a todos os contribuintes para receberem respostas em termos definitivas (Larsen *et al*, 2018, p. 75).

Já no caso norueguês, o obstáculo apontado foi o da necessidade de maior coordenação com outras iniciativas de cooperação acerca de determinadas matérias delicadas, como é a temática dos preços de transferência (Larsen *et al*, 2018, p. 83-84).

Já quanto às questões organizacionais internas aos programas de *Cooperative Compliance*, o estudo apontou que se trata de questões ligadas à própria administração tributária e que podem prejudicar a construção de relação de conformidade. Na Noruega, a convivência de duas linhas de pensamento não necessariamente antagônicas, mas que atrapalham o funcionamento do programa. Ao organizar o programa norueguês, uniram-se funcionários que possuíam dois modos de trabalhar distintos por pertencerem a setores distintos do mesmo órgão, acerca de contribuintes que não adimpliam as suas obrigações.

O primeiro setor tinha como orientação a ideia de que todos os contribuintes eram competentes e tinham como objetivo estar em conformidade, sendo dever da administração auxiliar a superar eventuais dificuldades. O segundo setor possuía a ideia de que fisco e contribuinte deveriam permanecer mais distantes, possibilitando a análise imparcial do risco tributário a partir dos dados colhidos, sem interferência da administração.

Com a implementação do programa na Noruega, representantes das duas correntes de pensamento passaram a trabalhar juntos. Apesar das diferenças de pensamento, cada uma serve à cooperação de formas diferentes: enquanto a primeira forma de se posicionar implica na participação do fisco na superação de obstáculos, dificuldades e dúvidas do contribuinte, a segunda permite uma avaliação de risco mais precisa. Contudo, embates entre ambas não eram raros, levando tempo para ajustar os dois pontos de vista e integrá-los de forma eficiente

ao programa (Larsen *et al*, 2018, p. 81).

A análise do caso da Dinamarca traz destaque para a não cogência de acordos tratados em sede de colaboração com a governança tributária. A ausência de obrigatoriedade na prestação de informações implica em ausência de certeza quanto aos dados apresentados, sujeitando os contribuintes participantes do programa a obterem respostas informais acerca de seus questionamentos, além de terem que passar pelo procedimento comum a todos os contribuintes para receberem respostas em termos definitivas (Larsen *et al*, 2018, p. 75).

Na Finlândia, as discussões internas acerca da imparcialidade da administração tributária figuram mais como uma etapa necessária a ser discutida internamente do que um obstáculo que impedirá o avanço do programa. As autoridades fiscais internas veem a necessidade de explicitar para os contribuintes que intentam ingressar no programa que não haverá favorecimentos desarrazoados, como garantia de não passarem por fiscalizações (Larsen *et al*, 2018, p. 79).

Para o programa da Dinamarca, o elemento organizacional interno que se destacou foram os manuais de procedimentos que limitavam o início dos procedimentos às situações descritas neles, atando a atuação dos fiscais e representantes da administração tributária e impedindo o desenvolvimento mais fluído da relação com o contribuinte. Alguns diretores fiscais entrevistados destacaram que esses manuais, por obrigar a atuação do fisco em casos menores, findam por impedir o foco em ações que impactam de maneira mais relevante no resultado fiscal (Larsen *et al*, 2018, p. 77).

Os autores do estudo tecem algumas recomendações àqueles que visualizem o potencial de enfrentar os mesmos obstáculos indicados acima, pensadas a partir das respostas dadas pelos países analisados ou pela falta delas: considerar as especificidades do panorama legal em que o programa será implementado, vincular a administração tributária às respostas e decisões adotadas ao longo do programa, dar maior transparência às ações, posicionamentos e procedimentos fiscais e estar atenta aos conflitos de forma de pensar internas à própria equipe do programa.

O terceiro ponto de interesse para este trabalho são as resistências ao regular desenvolvimento e manutenção do programa de *Cooperative Compliance* nos quatro países analisados. Diferente dos primeiros, que se trata de obstáculos à implementação, neste tópico são analisadas as manifestações de resistência ao programa durante o seu desenvolvimento. Enquanto no tópico anterior ainda não havia um programa de cooperação ou este estava ainda em seu estágio inicial, neste, as atividades do programa já foram realizadas, em alguns casos, mais de uma vez, se deparando com a necessidade de reavaliar o que está prejudicando o

andamento.

A análise é feita a partir da metodologia Voz-Saída-Lealdade, em que são observadas as manifestações ou silêncios acerca de insatisfações (voz), as razões de saída de programas ou recusa a convites para entrada (saída) e as razões de permanência (lealdade).

A Dinamarca é marcada por poucos casos de aberta insatisfação (voz) com o programa em um cenário público, apesar de enfrentar uma resistência interna pelos próprios auditores, que anunciaram certa insatisfação com a implementação de um programa sem eficácia comprovada. Não há registros de saídas, mas uma elevada recusa em participar do programa: entre 2013 e 2015, 50 empresas foram convidadas, mas apenas 30 faziam parte do programa em 2017. As recusas são por falta de recursos para acesso ao programa, desinteresse em expor a companhia para o órgão tributário nacional e obstáculos estruturais. Já as razões de permanência no programa informadas foram um sentimento de obrigação moral, social e idealístico. (Larsen *et al*, 2018, p. 88)

Na Finlândia, o destaque da resistência não foram vocalizações de insatisfação, mas as recusas de participação e a saída do programa. As empresas que apresentaram o comportamento de “Saída” o fizeram por um receio no aumento do ônus administrativo fiscal, em razão de esperado aumento das obrigações acessórias, que poderiam exigir muito dos recursos da empresa para obtenção de benefícios tidos como duvidosos pelos contribuintes. De outro lado, alguns contribuintes já se consideraram em uma relação saudável com o fisco, tomando o programa como desnecessário (Larsen *et al*, 2018, p. 90).

Dentre os casos tidos como paradigmáticos, a Noruega apresentou um exemplo destacado de “Lealdade” dos contribuintes participantes do programa. O caso é importante por demonstrar o quanto o histórico cooperativo foi útil para manutenção das empresas no programa. Foi remetida uma correspondência para as empresas, em 2016, na qual o fisco solicitava novas informações e informava a possibilidade de autuações além do período normal. Os contribuintes reagiram com insatisfação à mensagem, que parecia um passo contrário à cooperação, mas preferiram se fixar a teorias de que se tratava de um treinamento de uma nova equipe ou a mistura de equipes que ainda não estavam alinhadas à cooperação.

Como consequência, as empresas consideraram, também, restringir as informações apresentadas ao fisco ou diminuir os canais de comunicação, mas, ao final, dado o histórico cooperativo, preferiram se manter no programa e dar continuidade às ações de cooperação. (Larsen *et al*, 2018, p. 90-91).

Interessante que na situação descrita, haveria uma mudança de postura dos contribuintes acompanhando a mudança de postura do fisco. A adoção de um meio de

comunicação mais impessoal e autoritário, requerendo a apresentação de novos documentos sem aviso prévio e a prorrogação de autuações, teria como reflexo um afastamento dos contribuintes, antes envolvidos com a cultura cooperativa.

Percebe-se que a constância na postura cooperativa não se restringe aos contribuintes, muito menos a manutenção da relação depende mais destes. O fisco também deve continuar com sua comunicação pessoal, linguagem, requerimentos e postura mais aproximada, para não causar um retrocesso na conduta do contribuinte. A administração retornar à postura autoritária e não dialógica provoca nos envolvidos uma tendência de também retornar à prática anterior.

No caso norueguês, o que manteve os contribuintes na postura cooperativa foi a "lealdade" pelo histórico de tratativas com a administração fiscal, mantendo os participantes no programa e possibilitando a continuidade das ações.

O programa sueco, por outro lado, enfrentou uma vocalização bastante expressiva em debates na mídia especializada. A resistência vocalizada foi tão forte que a saída (ou recusa) do programa sequer foi um problema. Em 2011, um artigo foi publicado em um jornal da área de negócios, promovendo as vantagens para as companhias e para a administração tributária da realização de avaliação de risco a partir de um programa de conformidade com bases cooperativas.

Contudo, no mesmo jornal, em reuniões e em eventos acadêmicos, o programa passou por severas críticas, por razões jurídicas, a elevação de obrigações das empresas para com o fisco, econômicas, como alegações de falta de recursos para ingresso no programa, e questões culturais, como a falta de tradição na negociação tributária, culminando em uma carta assinada por 25 empresas, na qual as subscritoras expuseram suas razões para rejeitar a participação no programa (Larsen *et al*, 2018, p. 92-93).

3.3 Os efeitos da colaboração no processo administrativo fiscal.

A colaboração entre o Estado e o particular é indicada como um dos pontos de virada na relação tributária, a partir da perspectiva do *Cooperative Compliance*, sendo a metodologia que norteará as ações do fisco, como exposto no tópico anterior, e um dos objetivos dos programas de conformidade.

A disseminação desses programas é feita a partir dos efeitos esperados da implementação de um relacionamento fisco-contribuinte, com promessas de melhorias em pontos diversos, tais como redução da insegurança jurídica, redução de custos de

conformidade e de ações fiscais, melhoria no relacionamento, redução da litigiosidade fiscal em geral e aumento do adimplemento voluntário das obrigações tributárias e maior adesão dos contribuintes ao estado de conformidade tributária.

Contudo, a realidade nem sempre costuma seguir as expectativas criadas, por isso é necessário compreender os efeitos que a conformidade causa para justificar a sua adoção em território nacional.

A conformidade dos contribuintes é a regra, sendo a não conformidade exceção, dado que o número de contribuintes que adimple com suas obrigações é bastante superior àqueles em estado de não-conformidade (Kirchler, 2007). Contudo, não é possível negar os impactos do inadimplemento tributário, que representa perdas significativas de arrecadação anualmente, com R\$ 2,7 trilhões de dívidas acumuladas (BRASIL, 2023).

A postura historicamente adotada pelos órgãos fiscais para lidar com as perdas de arrecadação é a reativa, fiscalizando e sancionando os contribuintes inadimplentes, em uma postura de conflito e desconfiança recíprocas. O Estado tributador persegue o contribuinte, esforçando-se para revelar e destruir as artimanhas usadas empregadas para ocultar o patrimônio, tal como em uma caça ao criminoso que subtraiu seus bens, e que apenas um dos participantes obterá a riqueza oculta.

Focam-se os esforços administrativos na recuperação daquilo que não foi pago e tenta-se desestimular a conduta com a ameaça de sanções pesadas, multas ou prisões. Segundo a abordagem econômica da tributação, os contribuintes agem voltados a maximizar seus ganhos, conforme a metáfora do *homo economicus*, em um comportamento baseado em regras lógicas, decidindo se pagarão os tributos ou não de acordo com o interesse e a disposição em correr os desdobramentos financeiros (Kirchler, 2007, p. 129).

Assim, o contribuinte que pretende aumentar os ganhos e está disposto a sofrer os impactos de uma fiscalização, oculta o seu patrimônio, suas operações ou sua renda com o interesse de diminuir a parcela entregue compulsoriamente ao odiado Fisco. Para desestimular essa conduta, a administração aumenta a intensidade e a frequência das suas ações repressivas para que o contribuinte se veja em uma situação em que o risco tributário daquela ação ilegal seja tal que a evasão fiscal não lhe será vantajosa.

Inobstante o emprego tradicional dessa estratégia, a sua eficácia não está ilesa a críticas. Pelo contrário, além dos problemas de relacionamento e seus desdobramentos, não existe comprovação acerca de o quanto essa metodologia se sobressai em relação às demais. Kirchler (2007) indica não existir uma correlação clara entre o aumento das penalidades, sanções e fiscalizações, com um aumento expressivo da conformidade.

O autor analisa a elementos classicamente associados com a maior conformidade tributária como a possibilidade de detecção de irregularidades pelo fisco, a percepção dos contribuintes acerca dessa possibilidade, aumento da intensidade das multas, frequência de regularização, encontrando apenas um efeito limitado dessas medidas (Kirchler, 2007, p. 113).

A significativa probabilidade de fiscalização ou os efeitos de majoração de multas e de alíquotas tiveram pouco impacto na conformidade, mas não de forma expressiva para sua manutenção a longo prazo, enquanto a confiança no sistema legal e direitos democráticos mostraram-se altamente significativos para determinar a moral tributária e o respectivo adimplemento voluntário (Kirchler, 2007, p. 108 e 113).

Além disso, fiscalizações e multas podem gerar nos contribuintes comportamentos indesejados como: sentimento de revanchismo face à penalidade aplicada, refino das estratégias de evasão e tensionamento da relação entre as partes (Kirchler, 2007, p. 119).

A abordagem econômica, ainda que justifique a estratégia de fiscalização e sanção adotada pela administração, parte de uma premissa reducionista do comportamento humano, reduzida apenas às percepções econômicas enquanto mecanismos motivadores do processo de tomada de escolha do contribuinte. Ao associar a conformidade e a não conformidade ao viés econômico, são excluídos da análise do comportamento o ambiente, a cultura, a sociedade, o sistema legal e outros fatores.

Contudo, o processo de tomada de decisões é bastante mais complexo do que um simples cálculo sobre riscos e recompensas ou permeado por uma análise do que é mais economicamente vantajoso. Outros elementos podem e devem ser avaliados nesse processo, somando-se ao critério financeiro enquanto elementos da decisão de adesão à conformidade²⁰.

Traçando o perfil dos contribuintes mais propensos à adoção de táticas evasivas devem ser incluídos, por exemplo, a desconfiança do sistema, insatisfação com a economia, percepção de desigualdade social. De outro giro, constatou-se maior declaração de receitas em resposta à redução de alíquotas, aumento de penalidades, maior chance de fiscalização, maior sentimento de tratamento justo, maior influência do contribuinte sobre como os

²⁰ Hugo de Brito Machado Segundo destaca a distorção da metáfora do *homo economicus* pela teoria econômica contemporânea ao ressaltar que a concepção daquela ideia se deu justamente para demonstrar que, além dos valores altruístas que normalmente movem a ação humana, há situações em que o ser humano se comporta como se fosse o *homo economicus*, buscando primariamente o benefício próprio. Posteriormente, tratou-se como regra aquilo que seria a exceção, tratando o ser humano como um ser primariamente egoísta (Machado Segundo, 2018, p. 648).

recursos captados são destinados, bem como maiores recompensas para contribuintes honestos (Kirchler, 2007, p. 188).

Deve-se ressaltar que não se descarta a utilização de punições para correção de comportamentos desviantes, mas ressaltando a inexistência de. A própria Teoria da Norma Jurídica explica a sanção como a resposta jurídica em caso de manifestação de comportamento indesejado pelo ordenamento. Porém, a utilização exclusiva de punição e sanção, indiscriminadamente, não é suficiente para aumento do nível de conformidade voluntária (Vitalis, 2019).

Assim, a cooperação desponta como uma alternativa para complementar a atuação dos órgãos fiscais. A proposta é de equilibrar um comportamento aberto, com troca de informações, e de suporte estrutural-técnico para facilitar o adimplemento a partir da compreensão da estratégia tributária adotada pelo contribuinte. A cooperação desponta como um meio para atingir uma resolução célere das disputas entre credor e devedor, sem retirar a hipótese de aplicação da punição adequada quando, mas restringindo-se às hipóteses de constatação da conduta prejudicial dolosa do contribuinte inadimplente (Feitosa; Cruz, 2019, p. 12).

A criação de um ambiente de relacionamento baseado na cooperação entre as partes torna ponto comum a ideia da conformidade, do auxílio, da busca comum pelo adimplemento. Retira-se que o padrão entre as partes é a desconfiança e de que um (o fisco) estará constantemente “caçando” as irregularidades do outro (contribuinte), que, por sua vez, sempre buscará uma forma de se esquivar das obrigações tributárias, fugindo daquele que busca a sua ruína.

Esse é o chamado “paradigma do crime”, segundo o qual o contribuinte é tratado como potencial criminoso, que, a partir de uma visão utilitarista, sempre buscará evitar a obrigação tributária como modo de maximizar os lucros obtidos. Para evitar esse comportamento, a punição aplicada deverá ser pesada (Da Silva, 2019). O seu contraponto é o paradigma do serviço, colocando o contribuinte na mesma posição de um “cliente” e o Fisco na de “prestador de serviços” cuja função é a de auxiliar aquele para adimplir seus deveres legais.

Uma das possíveis explicações para o comportamento humano perpassa a estrutura de reforços, tendo de um lado os reforços positivos e, do outro, os negativos. Os positivos podem se traduzir enquanto recompensas obtidas com um padrão comportamental e estimulando a sua repetição, enquanto o negativo baseia-se na punição de determinado comportamento, com o objetivo de tentar extingui-lo.

O padrão de relacionamento atual baseia-se fortemente na ideia de extirpar os comportamentos dos contribuintes de não conformidade, de evasão ou de fraude a partir de reforços negativos. A fiscalização, a multa e outras penalidades são empregadas enquanto meios de dissuasão. Porém, o efeito obtido, como já frisado, não é necessariamente o de adimplir com as obrigações, mas o de buscar novas estratégias de dissimular as irregularidades praticadas.

O *Cooperative Compliance*, por outro lado, parte da premissa do reforço dos comportamentos desejados, tendo como abordagem o reforço positivo, com a ideia de estímulo das boas práticas valorizadas pela administração com recompensas, reciprocidade de tratamento, modificação de valores culturais, reforço pelos pares e aplicação limitada dos reforços negativos.

O programa trabalha a moral tributária por meio da construção de um ambiente de estímulo. O foco é importante, na medida em que a conformidade está intrinsecamente relacionada ao senso moral ou ético de que sua contribuição é correta e necessária para o desenvolvimento social. O reforço da moral tributária é feito agregando o reforço positivo, recompensando aquele que cumpre corretamente com suas obrigações tributárias, no lugar de apenas punir os que não cumprem (Martinez, 2014).

O reforço positivo da relação fundada na cooperação e recompensas amigáveis, estimula a manutenção de um estado de conformidade, enquanto uma relação conflituosa (“*cops and robbers*” ou “polícia e ladrão”, em tradução livre), provoca reações racionais voltadas para uma maximização de lucros de forma egoística (Kirchler, 2007, p. 188)²¹.

Interessa destacar que não é a simples adoção pontual de postura cooperativa pelo fisco que provocará mudanças reflexas na postura de conformidade do contribuinte. Como enumerado anteriormente, as variáveis da não conformidade são maiores do que a simples postura fiscal, com a percepção das atitudes do fisco estando inseridas em um contexto cultural maior.

Os resultados, contudo, são concretos. No programa implementado na Áustria, não houve necessária redução de custos de conformidade de ambos os lados após o programa, mas uma redução de ações fiscais. Houve, portanto, uma diminuição da reação litigiosa do

²¹ Kirchler (2007, p. 188) destaca o processo de tomada de decisões a partir da avaliação dos benefícios e dos riscos que a evasão pode trazer, quando o contribuinte apresenta um padrão comportamental de maximização egoísta de lucros “A ‘cops and robbers’ relationship, on the other hand, is likely to provoke more ‘rational’, egoistic behaviour, or at least an attempt to behave rationally in terms of egoistic profit maximisation. When taxpayers start thinking about incentives for evading, they face an explicit decision whether to comply or to take the risk to evade taxes with the possibility of saving money or, in the case of detection and fines, of losing money.”

fisco às ações do contribuinte, que aderiu mais fortemente à conformidade (Bronzewska; Majdańska, 2019, p. 101).

Em Singapura, os contribuintes informaram que a presença de pontos de contato com a administração e uma abordagem consultiva desta foram pontos positivos do programa. Mais de 85% dos entrevistados responderam que o programa ajuda na avaliação de risco tributário. Cerca de 70% dos problemas tributários pendentes foram resolvidos ao final do terceiro ano da implementação do programa (OCDE, 2013, p. 36).

A Finlândia, por sua vez, apontou que a introdução do *Cooperative Compliance* tributário trouxe uma cultura de discussão, no sentido de troca de ideias com o fim de resolução de problemas na seara fiscal, deslocando-se da clássica cultura litigante (Larsen *et al*, 2018, p.23).

Eberhartinger e Zieser destacam o impacto do programa austríaco sobre o aumento de conformidade sólido entre os participantes (2020, p. 32), diminuição no risco tributário e nos custos de conformidade das empresas e aumentaram a segurança jurídica tributária (2020, p. 36). Os resultados da cooperação sobre a conformidade tributária estão presentes e são encorajadores da adoção do modelo em outros países.

Esse é o modelo de *Cooperative Compliance* cujos requisitos e objetivos foram identificados e apontados pela OCDE. Os contornos delimitados acima apontam para a possibilidade de implementação no ordenamento jurídico brasileiro. A observação dos desafios e obstáculos encontrados nos outros programas é importante para guiar e preparar a administração para a condução de programa(s) em solo pátrio. Os resultados percebidos em outros países podem ser animadores, mas a individualização para a realidade brasileira e regional deve ser encarada como um pré-requisito inerente a um programa de sucesso.

No Brasil, os primeiros passos de reformulação da relação com base na cooperação foram dados pelo Estado de São Paulo, ao aprovar a Lei complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, instituindo o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes". A realidade nacional é objeto de estudo do próximo, com a identificação do estado de implementação em algumas regiões e verificando as características dos programas estudados.

4 O PANAROMA DA COOPERAÇÃO FISCAL NO BRASIL

A atividade administrativa do fisco brasileiro está intrinsecamente relacionada à tributação, fazendo parte da própria definição de tributo em vigor. O art. 3º, do CTN, conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

A atividade administrativa plenamente vinculada, último, mas não menos importante entre os elementos do conceito, relaciona-se aos demais elementos em conjunto, sendo tanto limitação quanto legitimidade da tributação. Uma cobrança administrativa que não se baseie nos limites legais do tributo cobrado ou que viole princípios como a proporcionalidade do ato administrativo, os princípios já enumerados do art. 37, da Constituição Federal, deixa de servir como instrumento de arrecadação.

Ao passo que o conceito de tributo contido no CTN possui característica negativa ao definir a exação como algo que não constitui sanção de ato ilícito. Portanto, a tributação não pode servir como meio de punição, e, na mesma medida, a metodologia da sua cobrança também não poderá ser levada a cabo de modo a punir o contribuinte.

Os elementos da definição de tributo atuam como verdadeiros limitadores da atividade tributária, pois uma atuação administrativa desviada dos princípios administrativos, desvinculada das previsões legais e utilizada como instrumento de punição do contribuinte, torna a cobrança ilegítima.

A importância da relação já foi destacada. a maneira como ocorre o contato entre fisco e contribuinte pode tornar o devedor mais ou menos propenso a adimplir suas obrigações tributárias. Em um ambiente conflitivo, com desconfiança e rivalismo mútuos, a não conformidade é mais provável de ser observada. Já num ambiente dialógico, em que as partes trocam informações e se auxiliam reciprocamente, há maior propensão para o adimplemento voluntário de obrigações.

Contudo, não é raro que segmentos variados da sociedade tratem a tributação como um assunto controverso, sobre o qual paira certo nível de desconfiança quanto à eficiência do sistema tributário, com críticas já tecidas sobre a sua eficiência arrecadatória, justiça fiscal, administração e destinação de recursos. Esse sentimento soma-se aos demais, acumulando uma cultura negativa em torno do tema, o que contribui para acirramento das relações.

Sérgio André Rocha (2018, p. 508) destaca a necessidade de uma modificação do ambiente de isolamento e beligerância existente como um dos requisitos para reconstrução do Sistema Tributário Nacional, dada a complexidade que se exige para solução da demanda.

Contudo, o ambiente relacional brasileiro possui características que dificultam a instalação do modelo cooperativo. O já citado histórico de rivalidade entre as partes, a complexidade da legislação tributária, a transferência do ônus do lançamento ao contribuinte, as pesadas sanções que lhes podem ser imputadas caso se equivoquem ou descumpram o procedimento de lançamento, são características que se agravam quando há um procedimento de indiscriminada automação do procedimento administrativo.

No âmbito fiscal, a tecnologia tem sido empregada no foco de cruzamento de informações fornecidas pelos contribuintes, com os dados de operações que realizaram entre si, ou combinação de informação entre os sistemas dos entes municipais, estaduais e a União. O objetivo é reduzir as chances de uma operação não ser registrada e tributada, no intento de aumentar a efetividade arrecadatória.

A redução do contato entre representantes humanos da administração tributária e os contribuintes limita a interação e a quantidade de informações possíveis de serem trocadas celeremente entre as partes. A dificuldade no conhecimento acerca do posicionamento do Fisco sobre determinado assunto, impossibilidade na comunicação pelo contribuinte da própria interpretação quanto aos fatos geradores, superação de dificuldades procedimentais, são exemplos de situações comprometidas pelo contínuo recurso a sistema de preenchimento e respostas automáticas.

Ressalta-se que aqui não se defende o abandono dos meios de tecnologia que vieram para facilitar o adimplemento das obrigações tributárias. Ao contrário, critica-se o uso indiscriminado que enrijece ou mesmo impede a troca de informações entre os polos da relação jurídico-tributária. O potencial que plataformas virtuais possuem de gerar mecanismos eficientes para a comunicação do contribuinte com os representantes do Fisco é inegável. Contudo, do ponto de vista do diálogo, deve-se ressaltar que a maneira como a tecnologia tem sido predominantemente usada pode constituir um obstáculo no lugar de ser um facilitador dessa comunicação.

O cenário administrativo-tributário nacional, como dito, é pautado na hostilidade, no distanciamento e na reação às ações do contribuinte, tido como potencial fraudador. A despeito de a maior parte dos contribuintes ser adimplente com suas obrigações, o peso do inadimplemento é significativo para a definição da estratégia das autoridades tributárias. E

essa estratégia é a já citada tentativa de repressão dos atos pela aplicação de sanções negativas com penalidades financeiras que podem superar o valor do tributo a ser arrecadado.

A tentativa de dissuasão da inadimplência pela punição não possui a eficácia desejada pela administração. Com a ineficiência da administração tributária, R\$ 2,7 trilhões em recursos financeiros (BRASIL, 2023) perfazem dívidas acumuladas a serem pagas. Tentando contornar essa situação, o governo recorre a estratégias de reaver aquilo que o contribuinte deixou de pagar e foi objeto de sanção.

Criou-se o Programa de Recuperação Fiscal, o REFIS, de primeira edição regulamentada pela Lei nº 9.964/2000, objetivando recuperar os créditos tributários tidos como perdidos. Na mais recente das suas edições, o programa possui descontos de multas e de juros, podendo chegar a um deságio de 100% dessas rubricas e dividindo as prestações em mais de 130 parcelas mensais (PGFN, 2023). Esse padrão de descontos não é exclusivo a essa edição.

A base do REFIS é a concessão de desconto de juros, multas e outros encargos financeiros. Por mais que haja a recuperação de créditos, o programa esvazia parte da eficácia das multas aplicadas. Para Sérgio André Rocha (2018, p. 513), “a proliferação dos “Refis” é uma reação de forças de mercado contra o modelo punitivo de gestão fiscal, anulando-se as sanções que são o ponto de apoio principal da abordagem repressiva das autoridades fiscais”.

As reações dos contribuintes às punições do Estado realçam a inviabilidade do modelo atual. Novos métodos de fraude tributária, pressões de determinados setores econômicos, judicialização massiva são exemplos das respostas dadas pela sociedade à agressividade arrecadatória. A insatisfação do contribuinte não é direcionada apenas à complexidade do sistema tributário e ao ônus tributário, mas se destina também contra a forma como eles são cobrados.

Contudo, a administração tributária não está alheia às queixas dos contribuintes. Pelo contrário, há um certo tempo o Fisco vem dando sinais de que lhe interessa a ideia de trazer o contribuinte para a posição de aliado, implementando iniciativas para tentar reduzir as animosidades. Trata-se de ideias dialógicas, aplicadas à administração de forma ampla e certas ações voltadas especificamente para a seara tributária.

As modificações na forma de se relacionar operam-se na área processual, administrativa e judicial, com a introdução de mecanismos que inserem o contribuinte no processo de tomada de decisão administrativa. Com isso, inaugura-se a possibilidade de negociação da dívida tributária para determinado perfil de devedor, sem necessariamente implicar na renúncia aos meios de coerção, além da implementação de meios extrajudiciais de

solução de conflitos e o gerenciamento de risco na atividade tributária, com reforços positivos para os contribuintes bem classificados.

A inserção de projetos dialógicos inaugura meios multiportas de resolução de disputas, ampliando a antes estreita via de interação entre Fisco e contribuinte, outrora limitada à judicialização da demanda após a finalização de um processo administrativo litigioso. Algumas dessas iniciativas de reorganização da administração, ainda que não sejam fruto de programas de *Cooperative Compliance*, têm ganhado espaço no ambiente fiscal.

Algumas delas incluem a possibilidade de resolução administrativa de conflitos por meio da autocomposição assistida por terceiro imparcial, hipótese contida na Lei 13.140/2015, autorizadora do recurso à mediação, hipótese contida no art. 32, II, da referida Lei²². A hipótese indica aplica-se às situações que não versarem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União por força do art. 38, aplicando-se a transação do art. 35 do mesmo normativo.

Os dois institutos, transação e mediação, implicam na participação ativa do administrado na perseguição da solução de conflitos de forma mais célere. Trata-se de alternativa válida para a resolução da demanda sem a necessidade de abarrotar o Judiciário com ações que poderiam se resolver de forma independente do Estado-juiz. Essa autorização legal é importante para legitimar o procedimento, ainda mais na seara tributária, em que se questiona a possibilidade de negociação e possíveis prejuízos ao erário.

Lucena e Dias (2018, p. 65-66) destacam que a transação é hipótese de extinção do crédito tributário prevista pelos art. 156, III, e 171, do Código Tributário Nacional, preservando a ordem constitucional, “visto que transação não se confunde com renúncia ou favor fiscal, superando-se, com efeito, os antigos argumentos de que tal instituto seria inconstitucional ou mesmo incompatível em matéria tributária.”

A regulação da transação em matéria tributária ocorreu 5 anos depois, com a Lei nº 13.988/2020. A Lei estabelece os requisitos e as condições para a realização de transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária (art. 1º). A transação em âmbito federal possui limitações em desconto máximo referente às multas e juros, ao número máximo de parcelas, impossibilidade de redução do montante principal do crédito (art. 11).

²² O texto legal dispõe: Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;

Ao transacionar, o Fisco deverá observar os princípios limitadores da tributação e da administração, sendo destacado no texto legal os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência. A publicidade e transparência dos atos administrativos ganham importante destaque na medida em que há a obrigação de divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as informações protegidas por sigilo (art. 1º, §1º).²³

No mesmo patamar de inovações, mas referente à própria organização administrativa em si, o Decreto nº 9.203/2017 positivou as boas práticas de governança enquanto norte para a administração pública federal direta, autárquica e fundacional. O Decreto traz definições de governança pública, valor público, alta administração, gestão de riscos (art. 2º), estabelecendo parâmetros de atribuição de competência, responsabilidade e estrutura organizacional. Em seguida, traça os princípios²⁴ e estabelece as diretrizes da governança pública em nível federal (arts. 3º e 4º, do Decreto nº 9.203/2017), em que consagram soluções tempestivas, simplificação administrativa, monitoramento e avaliação de desempenho das políticas, implementação de controles internos, transparência na comunicação, dentre outras.

Aqui a melhoria na comunicação alia-se às demais práticas, estabelecendo um patamar de atuação administrativa legitimada, passível de escrutínio público, pois há constante preocupação com a atenção à legalidade e à legitimidade dos atos administrativos e à melhoria na prestação do serviço público. Para Vitalis e Lamy (2022, p. 155) “nota-se o foco na transparência, na participação democrática e na conformidade legal como vetores da governança pública.”

Dias e Lucena (2018) destacam, ainda, a realização de audiência pública para a discussão da Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018, a qual estabelece procedimentos

²³ A União não é o único ente que regulamentou a transação tributária. Em âmbito estadual, também há previsão dos termos a serem observados na transação, como no Estado do Ceará, com o programa PGE DIALOGA, criado com a Lei nº 17.162/2019, e no âmbito municipal, exemplificando-se o Município de Fortaleza, regulamentado pela Lei Complementar Municipal nº 311/2021. Os termos das legislações estaduais e municipais são bastante similares aos da União, com limites de percentuais de transação, limitações à redução do montante principal e previsões específicas de acordo com a capacidade contributiva e outras características individuais do devedor.

²⁴ Os princípios estão enumerados no art. 3º, com a seguinte redação: “São princípios da governança pública: I - capacidade de resposta; II - integridade; III - confiabilidade; IV - melhoria regulatória; V - prestação de contas e responsabilidade; e VI - transparência.” É perceptível a preocupação do legislador com a capacidade de prestação de contas, transparência e responsabilização dos servidores e gestores integrantes da administração pelas decisões tomadas. O objetivo, além de garantir um modelo mais eficiente, é o de reforçar a confiança dos administrados nos órgãos integrantes da estrutura administrativa. Vitalis e Lamy (2022) destacam a confiança como um importante mecanismo legitimador da atuação estatal, principalmente num Estado Democrático de Direito, em que o controle social da atividade administrativa é um pressuposto.

para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita. Os autores destacam a participação do contribuinte no planejamento e definição da política tributária a ser implementada.

Martini (2021) aponta o programa Operador Econômico Autorizado como um dos embriões do *Cooperative Compliance* em território nacional. Instituído pela Instrução Normativa nº 1.521/2017, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o programa consiste na classificação dos contribuintes como Operadores Econômicos Autorizados, de acordo com o seu risco tributário. Segundo a Receita Federal (2023):

Operador Econômico Autorizado (OEA) é um parceiro estratégico da Receita Federal que, após ter comprovado o cumprimento dos requisitos e critérios do Programa OEA, será certificado como um operador de baixo risco, confiável e, por conseguinte, gozará dos benefícios oferecidos pela Aduana Brasileira, relacionados à maior agilidade e previsibilidade de suas cargas nos fluxos do comércio internacional.

Percebe-se um início concreto na utilização de classificação de risco tributário de acordo com o adimplemento das obrigações, oferecendo respostas rápidas e desburocratização dos procedimentos aduaneiros, exigindo auditorias periódicas de controle interno contábil, de procedimentos operacionais, de sistemas de controle e de outros aspectos relacionados às atividades de comércio exterior, com vistas a identificar e corrigir eventuais irregularidades ou deficiências (Brasil, 2014).

Todas as iniciativas acima encerram alguma perspectiva de *Cooperative Compliance*, mas não possuem a pretensão de alterar a maneira como os envolvidos no procedimento tributário interagem entre si. Apesar das sementes dialógicas que foram plantadas, o cenário nacional carecia de um projeto mais ambicioso, com o intento de modificar a cultura litigiosa como um todo.

Esse vácuo estava presente nas esferas municipal, estadual e federal de atuação fiscal, permitindo que qualquer dos entes da federação saísse na frente com um programa de conformidade cooperativa em território nacional.

4.1 Conformidade cooperativa brasileira: breve levantamento dos programas brasileiros;

O vazio de programas brasileiros nos moldes do *Cooperative Compliance* da OCDE perdurou até 2018, quando o Estado de São Paulo aprovou a Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018, instituindo o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", estabelecendo os princípios que regerão o programa como um todo, bem como

os requisitos para participação do programa.

O Nos Conformes intenta reproduzir o modelo de *Cooperative Compliance* para melhoria de relacionamento entre administração fiscal e o contribuinte. Para tanto, aperfeiçoa o contato com os devedores e estabelece um sistema de segmentação dos contribuintes de acordo com o risco tributário avaliado e, a partir dessa divisão, institui rotinas de monitoramento, recompensas, como a simplificação e celeridade de procedimentos administrativos, renovação de certificados, possibilidade de autorregularização com isenção de penalidades, facilidade na compensação de créditos de ICMS, dentre outras.

A novidade paulista foi acompanhada por outros Estados da federação, que deram os pontapés iniciais em projetos similares. Atualmente, existem previsões legais de programas estaduais de estímulo à conformidade de débitos de ICMS em 5 Estados: Alagoas, com o programa “Contribuinte Arretado”, o “Contribuinte Pai d’Égua” do Ceará, “Contribuinte Arretado” do Rio Grande do Norte, “Fisconforme” de Rondônia e o já citado “Nos Conformes” de São Paulo. Os demais Estados não demonstraram sinais de institucionalizar um modelo de cooperação.

Dentre os 5 programas indicados, apenas 3 estão ativos. Apesar da criação do “Fisconforme” pelo Decreto nº 23.856, de 25 de abril de 2019, de Rondônia, a Secretaria de Estado de Finanças não divulgou notícias, dados ou as próximas etapas do desenvolvimento e implementação da iniciativa, o que aponta a ausência de impulso do projeto pelo governo rondoniano. De igual modo, o programa “Contribuinte Exemplar”, do Rio Grande do Norte, criado pela Lei nº 10.497/2019, mas não há notícias da sua atividade.

Dentre as demais iniciativas, 2 delas são da região Nordeste, localizadas em Alagoas (Contribuinte “Arretado”) e no Ceará (“Contribuinte Pai d’Égua”), enquanto uma é da região Sudeste, em São Paulo (“Nos Conformes”).

A Receita Federal também iniciou o seu projeto de conformidade cooperativa. com a publicação das Portarias RFB nº 28, de 15 de abril de 2021 e a nº 71, de outubro de 2021, foi instituído o Fórum de Diálogo do Confia, integrado tanto por contribuintes como por representantes dos órgãos tributários, de modo a definir os critérios de participação e as contrapartidas aos contribuintes que voluntariamente aderirem ao programa.

A Portaria nº 71 é importante para o ordenamento nacional por definir, no seu art. 1º, parágrafo único, o conceito de Conformidade Cooperativa para os fins da sua aplicação:

Art. 1º Fica instituído o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pelo Comitê Gestor instituído pela Portaria RFB nº 28, de 15 de

abril de 2021.

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta Portaria, considera-se Conformidade Cooperativa Fiscal o relacionamento mais próximo, fundamentado na confiança e transparência, entre a RFB e os contribuintes que dispõem de estrutura consolidada de governança corporativa tributária, de controle fiscal e de gestão de risco, com o objetivo de firmar interesse de mútua cooperação para obtenção de benefícios para as partes e para a sociedade.

A definição incorpora conceitos centrais do *Cooperative Compliance*, como a confiança e a transparência, necessidade de controle fiscal e gestão de risco, bem como a cooperação mútua. Esses conceitos são mais bem detalhados nos itens a seguir. Por ora, a análise inicial do cenário nacional revela ainda uma timidez na adoção do modelo cooperativo. Dos 26 Estados e Distrito Federal, apenas 5 se propuseram a positivar uma proposta de mudança de paradigma, representando 18,51% da federação, porcentagem que é reduzida para 14,81% quando se observa os Estados com programas ativos, seja em fase piloto ou de implementação definitiva.

A região Norte do país ainda não possui Estados com programas de conformidade, inobstante a existência de um polo industrial historicamente e economicamente relevante como a Zona Franca de Manaus, região dotada de regime tributário diferenciado, criado pelo Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967. A região Sul também não conta com modelos de incentivo à conformidade cooperativa, bem como a região Centro-Oeste não possui um programa ativo, a despeito da previsão legal do Fisconforme, em Rondônia.

A tendência nacional revela uma permanência no modelo antigo. Seja por desinteresse das autoridades tributárias dos Estados, seja por ausência de estrutura pessoal, material ou tecnológica para essa mudança de perspectiva, mais de 85% do país ainda está engajado com reorganização cultura ao nível para a cooperação com o contribuinte.

Apesar disso, ainda existem alternativas tímidas, mas que denotam o interesse de mudar o tom do relacionamento, como a criação de facilitadores para emissão de documentos exemplificada pela plataforma Cooperação Fiscal, implementada no Espírito Santo em 2019. Ainda há predominância dos parcelamentos de débitos fiscais com deságio das penalidades, com pouca ou nenhuma análise do risco tributário dos contribuintes.

Passa-se à análise mais detida dos programas da União, e dos Estados de São Paulo e do Ceará, dada a relevância para o presente estudo.

4.1.1 Programa “Confia”

A jornada da União pela conformidade cooperativa iniciou-se ainda no ano de 2018, com a Consulta Pública RFB nº 04/2018, iniciada em 15 de outubro daquele ano, acerca da

minuta de portaria de instituição do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária, o Pró-Conformidade, a primeira proposta de um modelo de relacionamento cooperativo da Receita Federal. A proposta inicial previa os princípios sobre os quais o programa seria baseado, as medidas bases do Pró-Conformidade, qualificação dos contribuintes e as propostas de contrapartidas²⁵.

A consulta encerrou-se em 31 de outubro do mesmo ano, em um período curto de cerca de duas semanas, mas o projeto de portaria foi alvo de algumas críticas, dentre elas a necessidade de criação do programa por meio Lei Federal, não por ato normativo infralegal, para conferir segurança jurídica aos participantes, e um enfoque do projeto em criar medidas de punição dos contribuintes em desconformidade, mais do que nas ações de colaboração²⁶.

Dentre as críticas formuladas pelos contribuintes e entidades representativas, como a seção da Ordem dos Advogados do Brasil do Rio de Janeiro (OAB-RJ) e a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) (Gimenes, 2018), a que ataca o cerne da discussão é a das contrapartidas de estímulo à conformidade apresentadas pela Receita Federal em sua minuta de portaria. Abaixo, a transcrição das proposições para os contribuintes com melhor índice de conformidade, na categoria A:

Art. 12. Para os contribuintes classificados na categoria “A” serão concedidos os seguintes benefícios:

I – informação prévia sobre indício de infração apurado em análise realizada por Auditor Fiscal da RFB antes de iniciado o procedimento fiscal de que trata o Decreto ° 70.235, de 6 de março 1972, hipótese em que não serão aplicadas as penalidades previstas na legislação tributária federal, desde que o contribuinte promova a regularização no prazo indicado na informação;

II - atendimento presencial prioritário;

III - prioridade na análise de demandas perante a RFB, inclusive em relação ao recebimento de restituições, respeitadas as prioridades definidas em lei;

²⁵ Chama a atenção que a primeira das medidas do anteprojeto do Pró-Conformidade, prevista pelo art. 3º, I, foi o de “I - orientação e apoio ao contribuinte, a fim de estimulá-lo à autorregularização e à conformidade fiscal”. Desde o anteprojeto, a Receita Federal demonstrou a sua preocupação em tornar explícito o foco em auxiliar o contribuinte com a sua autorregularização. Contudo, os incentivos propostos são tratados na parte final do projeto, já no art. 12, após explicitar a classificação dos contribuintes, realizada a partir da classificação do contribuinte baseando-se no seu nível de adimplemento das obrigações tributárias. Esse modelo é reiterado em outras previsões normativas, como é detalhado mais adiante, o que reflete a importância dessa classificação para o estabelecimento da política tributária.

²⁶ André Corrêa, Eurico Marcos Diniz de Santi, Gabriel Cypriano e João Alho Neto (2018) criticaram o anteprojeto pela falta de transparência dos dados recolhidos pela consulta pública, a adoção de critérios subjetivos para classificação, a retroatividade da legislação para classificação dos contribuintes e a menção meramente simbólica aos princípios norteadores. Enquanto as demais críticas são pertinentes, o ataque à retroatividade para classificação dos contribuintes é passível de discussão na medida em que não há uma dilatação da eficácia do dispositivo normativo para atingir situações pretéritas, mas tão somente a utilização de situações passadas de adimplência e de condutas já adotadas pelo contribuinte para sua classificação de risco, como forma de definir a alocação de recursos pessoais e financeiros futuros. Com isso, faz-se o gerenciamento do risco da atividade administrativa tributária, em tentativa de concentração eficiente dos esforços de fiscalização, sem gerar penalidades ou novos créditos tributários.

IV - Certificado de Conformidade Tributária perante a RFB.

Os incentivos propostos são poucos e pouco atrativos. Ainda que prioridade em análises administrativas e em atendimento presencial, a proposta não inova. Chama atenção o que está contido no inciso IV, um Certificado de Conformidade Tributária perante a Receita Federal, sem especificar quais vantagens acompanhariam ou se seria apenas uma espécie de premiação simbólica pelo adimplemento das obrigações tributárias.

Com o fim do período de consulta pública, a Secretaria da Receita Federal não prosseguiu de imediato à implementação do Pró-Conformidade. Após alguns anos, em abril de 2021, aparentemente ciente das críticas que foram tecidas ao projeto anterior, foi editada a Portaria RFB nº 28, de 20 de abril de 2021, instituído o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). A proposta do Pró-Conformidade foi abandonada, mas o interesse por um programa de estímulo à conformidade continuava.

Desta vez, a Receita Federal adotou mais cautela e, atenta à importância de projetos pilotos e da preparação e desenho do programa à realidade nacional, resolveu estruturar-se de forma mais dedicada, criando estruturas internas e externas de preparação. Com isso, o art. 1º, da portaria nº 28 de 2021, estipula o objetivo do programa, ao mesmo tempo em que cria e aponta que o rito adotado observará as necessidades do funcionamento do programa, ao afirmar que o ato normativo “tem por finalidade definir as diretrizes de criação e execução do Confia, alinhadas aos objetivos estratégicos institucionais da RFB, bem como aprovar os atos necessários ao seu funcionamento.”

Diante das críticas à primeira proposta, a Receita Federal aparenta ter tomado mais cautela. O novo programa seria mais bem estruturado, não mais apenas com a oitiva dos contribuintes quanto a proposta legal já pronta e de autoria exclusiva do Fisco Federal ou de integrantes do governo, mas incluindo-os na etapa de desenho do programa. Isso foi observado já na segunda portaria do programa a Portaria RFB nº 71/2021, de 08 de outubro de 2021, que estabeleceu o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia).

O Estatuto do Fórum prevê a sua composição por entidades parceiras, que são contribuintes representantes do setor de instituições financeiras, da indústria, de infraestrutura, comércio e serviços, preferencialmente em número paritário com os representantes da administração pública. Cada órgão do Fórum possui a participação dos representantes dos

contribuintes, que cooperam para o desenho do programa no mesmo patamar que as autoridades administrativas.

Quanto ao grupo de contribuintes alvo das ações do Confia, até o momento não houve um projeto delimitador específico das competências do programa, mas é possível analisar as entidades participantes. A Portaria nº 76, de 21 de outubro de 2021 traz o formulário de requisição para participação de particulares no Fórum de Diálogo do Confia, destacando, em seus considerandos, a “necessidade de criar um canal de comunicação entre os maiores grupos empresariais do país e a RFB, caracterizado como um espaço de encontro, diálogo e debate sistemático para o desenvolvimento colaborativo de um Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal destinado a esse público”.

De imediato percebe-se que o Confia será direcionado para modificar a relação da Receita Federal com os contribuintes com maior capacidade econômico, seguindo a tendência dos programas de conformidade estrangeiros. Ao subordinar o Centro Nacional do Confia à Coordenação Especial de Maiores Contribuintes (Comac), com a Portaria RFB nº 209, de 18 de agosto de 2022, a Receita Federal não deixa dúvidas quanto ao público-alvo do programa. Dessa forma, os contribuintes e diretamente interessados participarão da etapa de desenho do programa, tendo capacidade de influenciar a escolha e o direcionamento da política fiscal da qual serão alvo.

Dessa forma, os particulares deliberam na escolha de pautas a serem discutidas, definem e aprovam os integrantes de Câmaras Técnicas, aprovam o plano de trabalho anual de atividades propostas e deliberam sobre os temas apresentados pelos integrantes do Fórum de Diálogo. O programa, contudo, ainda não está em fase de implementação.

A Receita Federal prevê cinco etapas de trabalho denominadas de Alinhar, Desenhar, Testar, Implementar e Expandir, as quais são descritas na figura abaixo:

Figura 2 – Etapas de Trabalho do “Confia”



A etapa atual é a de desenhar o modelo de conformidade cooperativa em conjunto com

a participação dos contribuintes. A adequação à realidade brasileira para conferir efetividade ao programa aparenta ser o foco do Fórum de Diálogo, que estrutura o programa, ao passo em que divulga o desenvolvimento, apresenta-o internacionalmente dentre atividades preparatórias para a fase de testes do modelo. Atualmente, alguns testes são realizados, voltados para os processos de trabalho cooperativo já desenhados no âmbito do Fórum de Diálogo do Confia²⁷.

As demais etapas ainda não possuem um prazo específico, dado que dependem da finalização do desenho do modelo. Porém, o ritmo de desenvolvimento sinaliza adoção de maior cautela pelo Fórum de Diálogo, sem urgência para apresentar um projeto finalizado, realizando estudos técnicos, testes e atividades de conformidade.

Contudo, para participar já nas etapas preparatórias, o contribuinte interessado precisa atender requisitos correlacionados com o perfil de participante tradicionalmente presente no escopo de um programa de *Cooperative Compliance*. A Receita Federal estabeleceu como requisito de participação na fase inicial e de piloto que o interessado possua consolidados mecanismos de controle fiscal decorrente de consolidada governança corporativa tributária, demonstrando que o compromisso com a conformidade é marca e requisito do projeto e de seus integrantes.

Merece destaque que a participação nas etapas preparatórias e nas futuras será voluntária, por adesão do contribuinte ao modelo. Ao descrever as etapas de trabalho, a Receita Federal utilizou marcadores para destacar que o ingresso no Confia será a partir do interesse de cada contribuinte, sugerindo que a compulsoriedade já está descartada. A decisão de não forçar os contribuintes a participarem do programa, mesmo os com o perfil inadimplente, possui implicações objetivas e subjetivas.

Objetivamente, a Receita Federal possuirá um grupo de participantes menor, permitindo contatos de maior qualidade, com análises qualitativas das situações de forma mais detalhada, numa sistemática mais individualizada. Permite-se um controle melhor dos custos com a fase inicial, além de uma demora menor para início efetivo do programa. Posto o

²⁷ A Portaria RFB nº 210, de 18 de agosto de 2022 aprova a realização do Teste de Procedimentos. O art. 2º, incisos I e II especifica que são objetivos do Teste de Procedimentos: I - aperfeiçoar o relacionamento cooperativo entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e as empresas participantes do Fórum de Diálogo do Confia, fundamentado na transparência e na confiança mútua; e II - testar e aperfeiçoar os processos de trabalho em formato cooperativo, conforme foram desenhados no âmbito do Fórum de Diálogo do Confia, relativos à: a) renovação da Certidão Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND) ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CPEND); b) análise de questões fiscais de iniciativa da RFB; e c) análise de questões fiscais de iniciativa do contribuinte. Parágrafo único. O Teste de Procedimentos será realizado até 31 de dezembro de 2023. A participação de contribuintes no Teste de Procedimentos é voluntária, conforme art. 3º da mesma portaria.

projeto piloto em prática, será possível conhecer o programa antes de expandi-lo, reformulando as estratégias ineficientes, montando justificando a ampliação do orçamento destinado e estabelecendo uma melhor alocação de recursos, materiais e humanos.

Subjetivamente, o contato individualizado permite a construção de uma relação mais próxima, conhecendo a realidade de contribuintes em situações ou seguimentos de mercados similares, ampliando os pontos de contato entre fisco e contribuinte para a reformulação da relação. Além disso, a ausência de compulsoriedade destaca a postura dialógica em detrimento da autoritária.

Enquanto não há um programa específico de conformidade cooperativa, a União promulgou a Lei nº 14.195, de 26 de agosto de 2021, autorizando a instituição do Cadastro Fiscal Positivo, com possibilidade de convênio entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal para compartilhar informações que contribuam para a formação do Cadastro Fiscal Positivo. O art. 17 da referida Lei indica os objetivos do cadastro:

Art. 17. Fica o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sob governança da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Cadastro Fiscal Positivo, com o objetivo de:

- I - criar condições para construção permanente de um ambiente de confiança entre os contribuintes e a administração tributária federal;
- II - garantir a previsibilidade das ações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face dos contribuintes inscritos no referido cadastro;
- III - criar condições para solução consensual dos conflitos tributários, com incentivo à redução da litigiosidade;
- IV - reduzir os custos de conformidade em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da União e à situação fiscal do contribuinte, a partir das informações constantes do Sira;
- V - tornar mais eficientes a gestão de risco dos contribuintes inscritos no referido cadastro e a realização de negócios jurídicos processuais;
- VI - melhorar a compreensão das atividades empresariais e dos gargalos fiscais.

Os objetivos acima são bastante similares aos de um programa de *Cooperative Compliance*, mas seu foco é nos contribuintes já devedores, a quem serão destinadas ações dialógicas de recuperação de crédito. Há pontos, no Cadastro Fiscal, que reproduzem o escopo do Confia, como a criação de soluções consensuais de conflitos tributários (III) e a redução dos custos de conformidade (IV).

No inciso V, há um objetivo intrinsecamente ligado à cooperação, por ser relativo ao gerenciamento de risco dos contribuintes inscritos no cadastro, ação que provavelmente também será implementada no Confia, como medida básica de monitoramento recorrente e classificação do contribuinte.

Porquanto as contrapartidas aos particulares a participarem do programa ainda não

tenham sido divulgadas, os benefícios colhidos podem ser associados à sinalização da melhora no clima de relacionamento, com a pluralidade de iniciativas dialógicas simultâneas em estruturação.

4.1.2 Programa “Nos Conformes” (São Paulo)

São Paulo inaugurou o cenário de conformidade cooperativa nacional com o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária “Nos Conformes”, criado pela Lei Complementar 1.320/2018, a partir do Projeto de Lei Complementar nº 25/2017, de iniciativa do governador à época, Geraldo Alckmin. Dada a competência tributária estadual, a lei paulista limitou-se a incidir relação entre fisco e contribuinte devedor do ICMS, propondo que o programa seria capaz de estimular a conformidade das obrigações tributárias, principais e acessórias, relativas a esse tributo.

O estímulo à conformidade encontra-se no nome do programa e é repetida nos regulamentos e materiais de publicidade do programa, sendo definido da seguinte maneira pela própria administração do programa (São Paulo, 2023):

O Programa de Estímulo à conformidade tributária - “Nos Conformes”, criado pela Lei Complementar 1.320/2018, privilegia a orientação, o atendimento, a autorregularização, a conformidade, o controle, o aprimoramento dos trabalhos de fiscalização e a redução de litigiosidade, ofertando instrumentos que facilitarão o cumprimento voluntário dos compromissos tributários pelos contribuintes paulistas, promovendo uma mudança cultural na Secretaria da Fazenda, alterando procedimentos administrativos fazendários, em alinhamento com as boas práticas internacionais.

Como se vê, a definição dada incorpora algumas das propostas do *Cooperative Compliance*, como a informação, redução de litigiosidade, disponibilizar instrumentos para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e a mudança de cultura interna. Esses valores são positivados na Lei Complementar criadora do programa.

A legislação estadual estipula, em seu art. 1º, que o objetivo é o de criar condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária. No mesmo artigo, a lei estipula que as medidas a serem implementadas serão inspiradas nos princípios da simplificação do sistema tributário estadual, boa-fé e previsibilidade de condutas, da 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.

O programa é criado para ser o agente de implementação dessa mudança, regido pelas

diretrizes e ações previstas no art. 2º e incisos. O dispositivo prevê que o programa atuará para facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal, reduzir os custos de conformidade para os contribuintes, aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária, simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação e aperfeiçoar continuamente a Administração Tributária para atendimento dos princípios estabelecidos nesta lei complementar promovendo.

Analisando as diretrizes acima, é possível visualizar que o legislador possui a compreensão da necessidade de superar os obstáculos clássicos da relação tributária, conferindo ao fisco estadual novas atribuições. Isso se destaca com a assunção, pela administração tributária, de um papel de orientadora e facilitadora do contribuinte, com o compromisso de melhorar qualitativamente, a comunicação.

Destaca-se o ponto referente ao aperfeiçoamento contínuo da administração tributária para atender os princípios estabelecidos na lei complementar, seguido da enumeração de ações a serem tomadas:

- V - aperfeiçoar continuamente a Administração Tributária para atendimento dos princípios estabelecidos nesta lei complementar promovendo, entre outras ações:
- a) o fortalecimento institucional da Administração Tributária e de seus servidores, incluindo a discussão, elaboração e encaminhamento de proposta de Lei Orgânica da Administração Tributária - LOAT, em até 240 (duzentos e quarenta) dias contados da data da publicação desta lei complementar;
 - b) o desenvolvimento e aperfeiçoamento de sistemas de informação e melhoria da tecnologia aplicada nos processos;
 - c) a revisão dos processos de trabalho com foco na melhoria dos serviços prestados aos contribuintes e a integração das funções da Administração Tributária com as demais áreas da Secretaria da Fazenda;
 - d) o treinamento e a capacitação dos servidores da Administração Tributária para atendimento ao disposto nesta lei complementar;
 - e) o desenvolvimento e divulgação de indicadores de eficiência e qualidade da Administração Tributária.

Esse rol é explicitamente exemplificativo, mas as ações contidas nele podem e devem ser iniciadas de imediato. A legislação prevê a valorização pessoal da administração tributária e a melhoria estrutural, nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso acima. Revela-se necessário institucionalizar esse desenvolvimento tecnológico no setor público pois, do contrário, o setor público não terá meios de acompanhar a constante renovação tecnológica no setor privado. A revisão dos métodos e procedimentos para torná-los mais eficientes, sobretudo, mostra-se urgente, dado ser uma das principais críticas tecidas à administração tributária.

Ademais, sobressai o treinamento e a capacitação dos servidores, ponto que se relaciona com a consciência comercial, para o entendimento da realidade na qual os

contribuintes estão inseridos. Esse pilar se relaciona diretamente com um ponto abordado adiante, referente ao tratamento dado aos contribuintes de acordo com sua segmentação de risco.

A classificação dos contribuintes, por sua vez, é feita por meio da análise de três elementos: a existência de obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS, a aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte e, o ponto mais controverso dessa matéria, o perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme enquadramento nas mesmas categorias e pelos mesmos critérios de classificação previstos na lei complementar.

Esses elementos são calculados tendo como base fatos geradores ocorridos após a data de publicação da Lei Complementar 1.320/2018, sendo irrelevante os fatos ocorridos antes. Trata-se de medida aplicada para evitar a alegação de que a lei tributária estaria retroagindo para situações anteriores, crítica tecida ao anteprojeto “Pró-Conformidade” da União. Pode-se alegar, também, que o fisco paulista está agindo com coerência ao princípio da boa-fé, na medida em que oportunizará aos contribuintes se regularizem de acordo com a nova regra para.

Os contribuintes participantes do programa, de acordo com o art. 2º da Resolução SF 105, de 27/09/2018 e repetido pelo Decreto nº 64.453, de 6 de setembro de 2019, são os sujeitos ao RPA – Regime Periódico de Apuração, excluindo os sujeitos ao Simples Nacional. Os participantes serão divididos nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), em ordem decrescente de conformidade.

A categoria NC possui caráter transitório, enquanto as demais são fruto da média entre as notas atribuídas aos critérios das obrigações pecuniárias tributárias vencidas e não pagas relativas ao ICMS e da aderência entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte, na forma dos itens 2 e 3 do Anexo I do Decreto nº 64.453.

Essas notas levam em consideração a existência de obrigações pecuniárias vencidas e o período de atraso, sendo considerados na categoria A+ aqueles que não possuem obrigação pecuniária vencida ou vencida há menos de 60 dias. Os contribuintes da categoria D seriam os que estão inadimplentes há mais de 180 dias e as demais categorias com atraso entre 60 e 180 dias. A classificação para o critério da aderência varia de acima de 98% para os contribuintes “A+” e abaixo de 90% para os contribuintes “D”.

O elemento da classificação dos fornecedores contratados não foi regulamentado e, portanto, não utilizado. Esse foi um ponto bastante controverso, dado que a classificação

tributária, em uma relação entre Estado e contribuinte, impactaria diretamente a relação negocial entre particulares, gerando impacto negativo do mercado.

Ao estabelecer que a classificação do contribuinte levará em consideração a daqueles com quem negociar, automaticamente torna atrativo ao particular contratar apenas com quem foi melhor classificado, de maneira a elevar a própria nota. Se de um lado a medida fortalece a cultura de conformidade entre os contribuintes, tornando vantajoso e preferível negociar com um parceiro comercial adimplente, do outro cria um potencial prejuízo comercial para o contribuinte que ainda está se regularizando ou nas categorias inferiores.

Da Silva (2019, p. 141) destaca, ainda, a possibilidade de estimular a contratação com fornecedores de outros Estados da federação, não sujeitos à segmentação paulista, o que não impactaria na nota atribuída ao comprador. Caso posta em prática, a classificação pelo perfil dos fornecedores tem o potencial de obstar ou prejudicar atos empresariais como meio de coação de tributos, constituindo sanção política, vedada pelo entendimento dos Tribunais nacionais (da Silva, 2019, p. 141).

Por isso, a classificação não é recomendada e a sua não utilização é mais adequada ao modelo. A previsão inicial desse critério indica um desconhecimento da realidade do mercado ou não ter sido de interesse ao se desenhar o “Nos Conformes”, revelando ausência de um dos pilares do *Cooperative Compliance*, a consciência comercial da administração pública. No caso em exame, a desatenção ao pilar, além de levar a uma possível invalidade da medida por afronta ao entendimento consolidado, põe em xeque a própria legitimidade do programa perante os contribuintes.

A relação cooperativa pressupõe que uma parte estará atenta aos anseios e necessidades da outra, trabalhando para os ganhos próprio e os do outro envolvido. Ao prejudicar a realidade comercial, limitando as possibilidades de contratação, a Lei Complementar 1.320/2018 atuou em sentido contrário ao próprio interesse.

Como forma de estímulo à conformidade, as contrapartidas são um dos pontos de interesse dos particulares. Elas serão concedidas de acordo com a segmentação conferida, constituindo benefícios de ordem administrativa, sem implicar na redução das obrigações principais. O art. 16, I, da Lei 1.320/2018 traz o rol aplicável aos contribuintes “A+”, contendo todos os benefícios ofertados pelo programa, e será objeto de análise, pois os demais graus são beneficiados com itens dessa mesma lista, mas não todos:

- a) acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia, referido no artigo 14 desta lei complementar;
- b) autorização para apropriação de crédito acumulado, observando-se procedimentos

- simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
- c) efetivação da restituição de que trata o artigo 66-B da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
 - d) autorização para pagamento do ICMS relativo à substituição tributária de mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor do imposto não tenha sido anteriormente retido, mediante compensação em conta gráfica, ou recolhimento por guia especial até o dia 15 do mês subsequente;
 - e) autorização para pagamento do ICMS relativo à importação de mercadoria oriunda do exterior, mediante compensação em conta gráfica;
 - f) renovação de regimes especiais concedidos com fundamento no artigo 71 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
 - g) inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes de que trata o artigo 16 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento;
 - h) transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente, observando-se procedimentos simplificados, na forma e condições estabelecidas em regulamento, desde que gerado em período de competência posterior à publicação desta lei complementar, respeitado o limite anual previsto em regulamento;

Analisando os itens acima é de fácil percepção que as vantagens oferecidas aos contribuintes consistem em acesso a procedimentos simplificados de pagamento de substituição tributária, recebimento de créditos acumulados de ICMS, inscrições de estabelecimentos e acesso a meios de pagamento por compensação. Não há descontos, alíquotas diferenciadas, modalidades de parcelamento ou deságio em multas.

Merece destaque o procedimento de Análise Fiscal Prévia citado na alínea “a”, o qual consiste na realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa, conforme decisão do art. 14, II, da mesma lei.

Os parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo preveem que, no curso desse procedimento e a critério da Secretaria da Fazenda, o contribuinte poderá ser notificado sobre a constatação de indício de irregularidade, hipótese em que ficará a salvo das penalidades previstas no artigo 85 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, desde que sane a irregularidade no prazo indicado na notificação.

Cria-se uma possibilidade de os documentos do contribuinte serem analisados por um representante oficial da Fazenda Estadual, ocasião em que terá conhecimento do posicionamento administrativo acerca dos fatos geradores e obrigações acessórias existentes e, em caso de eventual irregularidade ou discordância, será concedido um prazo para autorregularização do contribuinte, sem a imposição de multas.

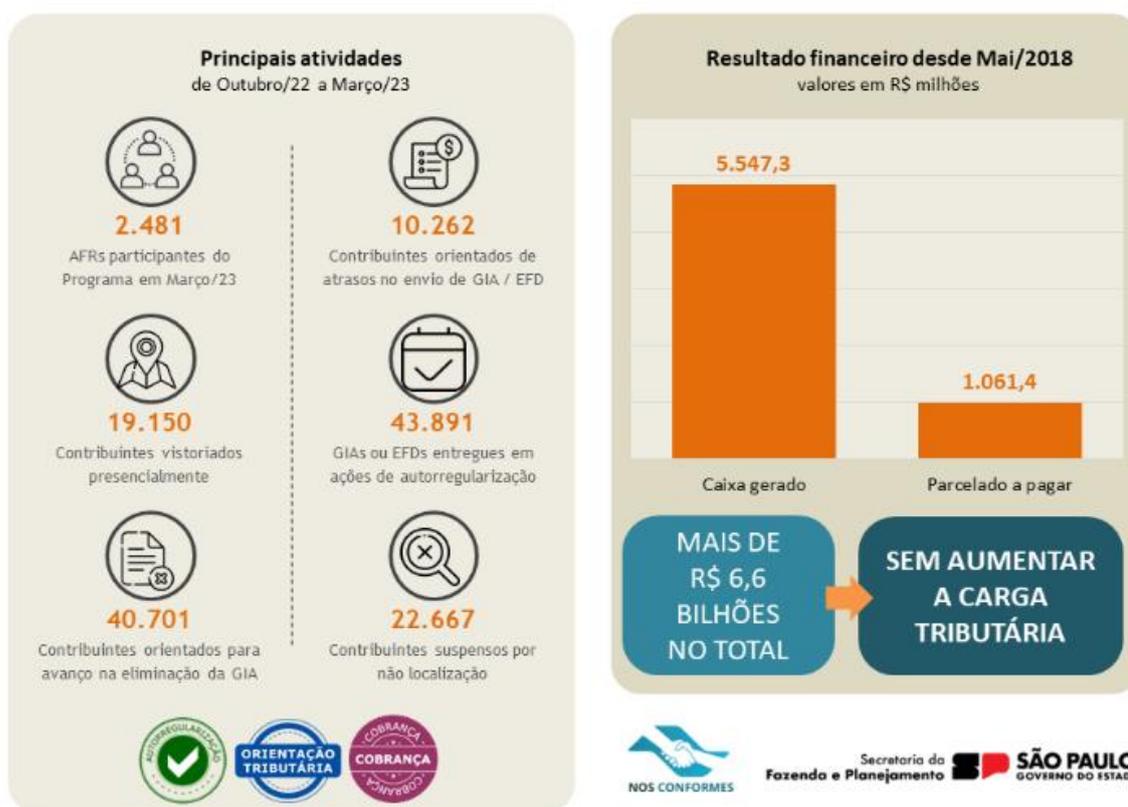
O procedimento é razoável, dado que o contribuinte costumeiramente adimplente será beneficiado pela oportunidade de sanar irregularidades sem ônus adicionais, podendo realizar

o procedimento da denúncia espontânea, vez que não constitui início de fiscalização.

Consagra-se a postura dialógica e o paradigma do serviço ao colocar em prática esse procedimento específico, por tratar-se de contraponto à fiscalização clássica, em que o contribuinte que estivesse irregular sofreria sanções pecuniárias bastante elevadas, independentemente de seu histórico de adimplemento. Evita-se a aplicação de uma multa, que poderia se desdobrar em um litígio, administrativo ou judicial, passível de se prolongar por vários anos.

O programa passou por uma fase de testes, com duração até 31 de agosto de 2019, conforme a Resolução SF 105, de 27 de setembro de 2018, convertendo-se em permanente e sendo regulamentado pelo já citado Decreto nº 64.453/2019. Os resultados divulgados até o momento são os relacionados abaixo.

Figura 3 - Resultados do Programa "Nos Conformes"



Subsecretaria da Receita Estadual

A despeito do valor arrecadado, não foram divulgados valores de comparação com períodos anteriores ao “Nos Conformes”. Com isso, não é possível identificar se houve um aumento na arrecadação dos contribuintes integrantes do programa, tratando-se, em uma

primeira análise, do valor arrecadado pelas empresas após o início do “Nos Conformes”, sem qualquer comparação com o período antes da implementação.

Inobstante, os números acima indicam a atuação da Sefaz para redução do número de obrigações acessórias, dado que a GIA (Guia de Informação e Apuração) citada é uma redundância no sistema, visto que o contribuinte é obrigado a gerá-la em conjunto com a Escrituração Fiscal Completa (EFC). O processo de eliminação foi iniciado após a criação do “Nos Conformes” e está sendo desenvolvida como uma ação conjunta, para diminuir os custos de conformidade e de fiscalização de ambos os lados²⁸ (São Paulo, 2023, p. 3).

4.1.3 Programa Contribuinte Pai d’Égua (Ceará)

O Ceará é um dos Estados com um programa de estímulo à conformidade de ICMS que estão ativos. O denominado “Contribuinte Pai d’Égua” foi criado pela Lei nº 17.087, de 29 de outubro de 2019. O nome do programa é referência a uma expressão idiomática utilizada no Estado que possui o sentido de “algo excelente”, “extraordinário”, “fenomenal”, refletindo a ideia de que o contribuinte participante do programa possui características que o destacam positivamente dos demais.

Nesse ponto, percebe-se um certo deslocamento da proposta de protagonismo em comparação com o programa da União e o do Estado de São Paulo. Nestes, tem-se a ideia de que o contribuinte pode confiar na instituição (Confia) ou que o objetivo é a regularização (Nos Conformes). O título dado ao programa cearense, ao utilizar expressão coloquial amigável para se referir ao contribuinte, contribui para a quebra do paradigma do crime existente na relação. Agora, o contribuinte é “pai d’égua”, amigo, uma contraparte excelente, adimplente, ético, ao lado de quem o fisco quer estar, com quem a administração quer colaborar para atingir os resultados.

O artigo 1º da lei aduz que o programa tem caráter permanente e continuado, estabelece o objetivo de “estimular os contribuintes à autorregularização e à conformidade fiscal, estabelecendo instrumentos para o aperfeiçoamento da relação jurídica entre os contribuintes e a Administração Tributária e melhorando o ambiente de negócios dos setores econômicos”. Para isso, o programa terá suas políticas e ações orientadas nos princípios da confiança recíproca, isonomia, boa-fé, transparência, concorrência leal e eficiência.

Dentre os princípios elencados, merece destaque o da confiança recíproca, em que o

²⁸ Disponível em:

<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/gia/Downloads/Manual%20GIA%20Fase%20de%20Transi%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em 30 de setembro 2023

contribuinte e a administração abandonarão o paradigma conflituoso e passarão a trabalhar em conjunto.

Esse ideal é bastante reforçado por todo o projeto e, para isso, a lei prevê as diretrizes de implementação do programa, em seu art. 2º, objetivando fomentar a autorregulização e a conformidade tributária, reduzir os custos de cumprimento das obrigações tributárias, aperfeiçoar e facilitar a comunicação entre os contribuintes e a Administração Fazendária, simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação, capacitar continuamente os agentes da Administração Fazendária para o atendimento dos objetivos estabelecidos nesta Lei, fomentar a integração com o Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará, buscar gradualmente a eliminação de práticas e informações redundantes e maximizar o uso da tecnologia da informação, para tornar ágil e eficaz a geração e a utilização de dados, o desenvolvimento de processos e a interação entre o Fisco e o contribuinte.

O programa afirma ser inspirado no modelo divulgado pela OCDE, buscando o diálogo entre fisco e contribuinte, o que é refletido nas suas diretrizes. Há correspondência com os pilares da OCDE, mas o programa cearense se fixa sobre a ideia de educar, reduzir custos e facilitar o adimplemento obrigacional, gerenciando o risco das atividades da administração fiscal e dos contribuintes.

Para isso, aplica-se a pirâmide de gerenciamento de risco e de conformidade fiscal similar à de outros países, com a atuação da Sefaz condicionada à atitude do contribuinte. Na base da pirâmide, encontram-se os contribuintes interessados em cumprir suas obrigações fiscais, aos quais a Sefaz-CE se compromete com a simplificação da legislação tributária, os contribuintes localizados nos níveis intermediários serão contemplados com auxílio na superação de dúvidas e aos que se encontram no topo, com a intenção clara de não conformidade, serão aplicadas as sanções punitivas.

Figura 4 – Pirâmide de Risco do Contribuinte Pai d'Égua.



A matriz de gerenciamento acima é bastante similar à da Irlanda, citada no capítulo anterior. Os números de 1 a 5 referem-se à classificação dos contribuintes. De acordo com o art. 3º da Lei nº 17.087, os participantes serão segmentados Ceará de acordo com condições e critérios objetivos avaliativos e níveis de conformidade tributária definidos em ato do Chefe do Poder Executivo, e poderão ser considerados todos os seus estabelecimentos em conjunto.

O Decreto n.º 33.820, de 20 de novembro de 2020, regulamentador da Lei nº 17.087/2019, especifica que o programa abrangerá aqueles particulares inscritos no Cadastro Geral da Fazenda (CGF), atribuindo notas autônomas pela raiz de sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e por estabelecimento autônomo. O Decreto também indica os critérios e a denominação das categorias de contribuintes, o que é observado no seu art. 4º:

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.

Novamente houve a opção por expressões relacionadas ao regionalismo cearense, ao atribuir as categorias como “jangadas”, para a segmentação de acordo com os critérios elegidos pelo legislador. A lei especifica 3 critérios para a classificação a partir do cumprimento regular de obrigações acessórias obrigatórias e facultativas e das obrigações principais, bem como um quarto tipo de critério, delegando parte dessa competência a atos normativos do Secretário da Fazenda.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que a Lei nº 17.087/2019 perdeu a oportunidade de conceder maior segurança jurídica aos contribuintes ao relegar a definição dos critérios de classificação dos contribuintes para ato a ser editado pelo poder executivo. Com isso, há a possibilidade de modificação das notas e da sua forma de cálculo a qualquer momento, gerando uma instabilidade que não é favorável a um programa de estímulo à conformidade.

Trata-se de contradição com os objetivos de um *Cooperative Compliance*, cujo lema é a troca de informações em nome da estabilidade jurídica. O Decreto Regulamentador, no inciso IV do art. 4º, repete a imprecisão ao deixar espaço para a inserção de critérios por ato normativo do Secretário da Fazenda, o que aumenta a incerteza acerca de como o participante será avaliado.

Em verdade, a Lei Complementar que criou o programa cearense deixou de mencionar ações relativas a esse objetivo, inexistindo referência a medidas concretas como o aumento da previsibilidade do comportamento da Administração Tributária, o compartilhamento de posicionamento do fisco quanto a determinadas matérias e outros posicionamentos que incrementem esse valor.

Esse ponto do “Contribuinte Pai d’Égua” apenas foi reparado com a edição do Decreto nº 33.820/2020. Ao tratar das diretrizes do programa, o Decreto prevê o aumento da segurança jurídica como uma nova diretriz a ser alcançada por meio da disponibilização ao contribuinte da interpretação da Administração Tributária sobre a legislação aplicável.²⁹

Deve-se destacar que o programa se encontra na segunda fase piloto, com ajustes dos critérios de classificação. Atualmente, três são os critérios de segmentação previstos pela Instrução Normativa nº 28, de 31 de março de 2022, no art. 4º, incisos I a III: cumprimento da obrigação acessória relativa à transmissão da Escrituração Fiscal Digital (EFD); regularidade

²⁹ “Art. 2.º O Programa Contribuinte Pai d’Égua será implementado de acordo com as seguintes diretrizes: § 1.º Enquadram-se nas diretrizes do Programa o planejamento e a implementação das seguintes ações por parte da Secretaria da Fazenda: [...] IX – atualização, simplificação, desburocratização e consolidação da legislação tributária, conferindo maior segurança jurídica na sua interpretação e aplicação, bem como a disponibilização de ferramentas eletrônicas que facilitem o seu acesso; X – implementação de sistemas automatizados que tenham por objetivo propiciar esclarecimentos da legislação tributária ao contribuinte.” As novas diretrizes introduzidas pelo Decreto nº 33.820/2020

do pagamento de créditos tributários relativos a tributos estaduais; e cumprimento da obrigatoriedade de registro de documentos fiscais de entrada interestadual no Sistema de Controle de Trânsito de Mercadorias (SITRAM).

As notas são atribuídas de 1 a 5 jangadas de acordo com o nível crescente de conformidade. O critério de cumprimento de obrigações acessórias é composto pela média de cumprimento de diferentes escriturações (IN nº 28/2022, art. 4º, §§1º a 21)³⁰, enquanto o critério de regularidade do pagamento é regido pela existência de débitos vencidos e não pagos (IN nº 28/2022, art. 4º, §§22 a 34) e, por último, o terceiro critério será mensurado tomando-se por base o percentual do valor das NFE-s de entrada interestadual não registradas no Sistema de Controle de Trânsito de Mercadorias (SITRAM) relativamente ao valor total das NF-es de entrada interestadual (IN nº 28/2022, art. 4º, §§35 e 36).

No tocante à classificação, o Ceará possui um sistema mais complexo do que o paulista, com uma quantidade maior de critérios a serem examinados para chegar ao nível de conformidade das obrigações acessórias, bem como médias mais difíceis de se alcançar, tendo em vista que apenas os contribuintes com 100% de regularidade serão classificados como 5 jangadas.

As contrapartidas oferecidas no Projeto Piloto – Segunda Fase do “Contribuinte Pai d’Égua”, previstas na Instrução Normativa nº 28/2022, também são conferidas tendo como base a nota atribuída ao contribuinte. As contrapartidas serão analisadas a partir da perspectiva dos contribuintes “5 jangadas”, tendo em vista que os piores classificados receberão benefícios de menor grau ou não serão agraciados. Aos “5 jangadas” serão conferidos 1) prazos diferenciados para regularização de pendências ao credenciamento no trânsito de mercadorias (35 dias); 2) sujeição ao monitoramento fiscal, oportunizando a autorregulação antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório; 3) possibilidade de retificação de documentos fiscais no SITRAM, 4) investidura como fiel depositário de mercadoria objeto de autuação durante o seu trânsito; 5) renovação automática de credenciamento de transportadoras; e 6) priorização dos processos de Restituição de tributos no CONAT.

As contrapartidas 1 (25 dias para regularização), 3, 5 e 6 também são disponibilizadas

³⁰ O método de cálculo do nível de conformidade com obrigações acessórias possui várias variáveis, com certo nível de complexidade, mas a IN 28/2022 é bastante detalhada nos §§ 1º a 21 do art. 4º. Em resumo, a nota é atribuída pela média dos critérios de percentual estratificado de entrega de arquivos EFD, percentual estratificado de não escrituração das NF-es de saída na EFD do emitente, percentual estratificado de não escrituração das NF-es de entrada na EFD do contribuinte, percentual estratificado da diferença na escrituração dos valores das NF-es de saída na EFD do contribuinte e percentual estratificado da diferença escrituração dos valores das NF-es de entrada na EFD do contribuinte.

aos contribuintes “4 jangadas”, enquanto apenas a 1 é ofertada aos demais contribuintes, com o prazo de 15 dias. As contrapartidas ainda são tímidas, sendo ofertadas gradativamente e testadas, dado o estado atual do programa. Contudo, a possibilidade de autorregularização com o procedimento de monitoramento fiscal é importante contrapartida, que reforça a ideia de cooperação e mudança de relacionamento, e deveria ser extensível aos demais participantes no programa, ainda que relativo a questões específicas.

A Sefaz divulga os números do programa por meio de um portal dedicado (<https://paidegua.sefaz.ce.gov.br/ui/o/numeros>) contendo dados acerca da quantidade de empresas, de estabelecimentos, valor arrecadado nos últimos 12 meses, número de CNPJ 's por classificação de “jangadas” , dentre outras informações disponíveis.

O programa se iniciou com cerca 200 contribuintes inscritos no Cadastro Geral da Fazenda (CGF) que tenham apresentado as maiores arrecadações no período de janeiro a junho de 2019, conforme limitação da instrução Normativa nº 22/2021, mas a IN nº 28/2022 ampliou esse limite e, atualmente, o “Pai d’Égua” conta com 12.052 empresas e 20.899 estabelecimentos. Nos últimos 12 meses, esses contribuintes arrecadaram R\$ 6,79 bilhões, dos quais os contribuintes 3 e 4 jangadas são responsáveis por R\$ 3,0 bilhões e R\$ 2,7 bilhões, respectivamente.

Isso demonstra que há uma representatividade elevada de contribuintes nas categorias intermediárias, com 2,8 mil de “3 jangadas” e 3,5 mil de “4 jangadas”, perante 1,9 mil de “5 jangadas”. Considerando os mais bem classificados, o Ceará conta com 5.457 CNPJ's base “4 ou 5 jangadas”, representando cerca de 45% dos contribuintes inscritos no programa. O número é expressivo, principalmente tendo em vista que a os requisitos para obtenção das “5 jangadas” exigem o adimplemento quase que perfeito de todas as obrigações, principais e acessórias.

Levando em consideração que as empresas não aderem ao programa, mas são incluídas pela fazenda estadual automaticamente, a aderência dos contribuintes ao programa indica que as contrapartidas são atrativas. De outro giro, os contribuintes de 1 e 2 jangadas, 1,1 mil e 787, respectivamente, são em número reduzido, facilitando a concentração de esforços das ações fiscais, uma perspectiva desejável ao programa.

4.1.4 Contribuinte Arretado (Alagoas)

O programa de estímulo à conformidade de ICMS do Estado de Alagoas foi o pioneiro na região Nordeste, criado pela Lei nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018, poucos meses após o programa paulista. Tal como o programa cearense, o título do projeto alagoano é a

expressão regional “arretado”, cujo significado possui a ideia de coragem, inteligência e bravura, características positivas que estariam presentes nos contribuintes participantes.

Diferente dos outros programas, o “Contribuinte Arretado” não possui princípios orientadores das atividades. No seu lugar, existe como objetivo balizar as políticas públicas de gestão a serem formuladas e implementadas pela SEFAZ, promovendo a racionalização e simplificação dos procedimentos concernentes ao cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias relativas ao ICMS (art. 4º, da lei nº 8.085).

Prevê-se áreas para intervenção do programa e realização desse objetivo. Segundo o art. 5º, são elas: cadastro de contribuintes, atendimento a contribuintes, comunicação oficial, por meio da adoção de domicílio eletrônico para processamento da relação comunicacional entre Fisco e contribuintes e processos administrativos tributários.

Apesar de ser um dos mais antigos em atividade, no Brasil, o “Contribuinte Arretado” não está tão avançado na implantação quanto o “Nos Conformes” e o “Contribuinte Pai d’Égua”. A última etapa que foi posta em prática é a da classificação dos contribuintes, com a definição das categorias pelo Decreto nº 82.702, de 20 de maio de 2022, prevendo as notas A, B, C, D, E, F e NC. O método de participação dos contribuintes, se por adesão voluntária ou inclusão compulsória de acordo com determinadas características, ainda não foi definido.

Os critérios de avaliação estão previstos no art. 2º do referido decreto, sendo base para avaliação o cumprimento de obrigações principais e acessórias de ICMS, bem como a aderência entre escrituração ou declaração e documento fiscal eletrônico emitido pelo contribuinte ou a ele destinado. Os elementos de cumprimento de obrigações, principais e acessórias, são analisados segundo a tempestividade do contribuinte, observando fatos geradores ocorridos após a vigência do decreto. O atraso na entrega de documentos ou no pagamento implica na redução da nota, cujo máximo é 5 e o mínimo 1, conforme arts. 5º e 6º do Decreto nº 82.702/2019.

Regido pelo art. 7º do decreto, o critério da aderência exige a verificação do grau de omissão de registro de documentos fiscais nos respectivos livros, em comparação com o total de documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e a ele destinados e verificação do grau de coincidência das informações indicadas nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e nos documentos a ele destinados, frente aos documentos fiscais regularmente lançados em sua escrituração fiscal ou por ele declarados. Quanto menor o número de documentos fiscais não registrados e maior o grau de aderência, maior será a nota, que também irá da menor, 1, até a maior, 5.

As contrapartidas no programa são denominadas de “recompensas”, no capítulo IV do Decreto nº 82.702, e regulamentam os incentivos contidos no art. 2º da Lei nº 8.085/2018. O art. 9º do Decreto prevê:

Art. 9º O contribuinte terá direito às seguintes recompensas, a depender da classificação que lhe for atribuída na forma do art. 2º deste Decreto, e o tempo de permanência em cada categoria de classificação:

I - categoria A, para o contribuinte que permanecer com essa classificação durante 4 (quatro) períodos classificatórios consecutivos:

- a) redução de 100% (cem por cento) nas multas por infração para pagamento em até 30 (trinta) dias após o termo de início de fiscalização;
- b) restituição do ICMS mediante creditamento sem prévia autorização, na hipótese de pagamento em duplicidade;
- c) autorização de prazo diferenciado para recolhimento do ICMS devido por substituição tributária não retido ou retido a menor pelo remetente na aquisição interestadual;
- d) liquidação do ICMS devido na importação mediante compensação com crédito acumulado;
- e) liquidação do ICMS devido na importação mediante o uso da sistemática prevista na Lei Estadual nº 6.410, de 24 de outubro de 2003;
- f) liquidação do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, uso ou consumo do estabelecimento, mediante compensação com créditos acumulados do imposto; e
- g) simplificação do processo de renovação de tratamentos tributários diferenciados.

As recompensas acima permeiam fortemente a dimensão patrimonial da relação tributária, com descontos e promessa de facilitar o uso de créditos tributários acumulados para adimplemento de liquidação do ICMS em diferentes modalidades. A alínea “g”, de simplificação de tratamentos tributários diferenciados, é a única, dentre os incentivos, segmentado que trabalha uma ação do fisco capaz de influir sobre a relação interpessoal.

Contudo, esta não é a única forma que o programa planeja trabalhar a modificação de paradigma no seu trato com o contribuinte de ICMS alagoano. Ainda que esteja em fase de implantação, o “Contribuinte Arretado” já desenvolve ações para modificação cultural e estrutural da maneira como os órgãos fiscais estaduais são percebidos no dia a dia. O programa tem realizado reuniões periódicas com contribuintes e terceiros interessados (*stakeholders*), tais como contadores, Sebrae, advogados tributaristas, Procuradoria Geral do Estado de Alagoas, dentre outros³¹.

³¹ A própria página de apresentação do “Contribuinte Arretado” (<https://www.sefaz.al.gov.br/contribuinte-arretado>), no portal da Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, traz em destaque as reuniões mensais para discutir melhorias para o contribuinte. A despeito da página não manter o cronograma de atividades atualizado, uma busca no portal revela vários encontros do tipo, desde a publicação da lei que instituiu o projeto, em 2018.

Esses encontros têm como objetivo apresentar sistemas, alterações nas sistemáticas de recolhimento de ICMS, constituindo espaço em que os particulares serão informados do funcionamento e do entendimento do fisco estadual acerca de determinada matéria.

Em atividades do gênero, há o compartilhamento de informações para minimizar a possibilidade de equívocos e infrações à legislação tributária sem aumento do ônus de conformidade dos administrados. Ao mesmo tempo, os agentes públicos têm contato com a realidade dos contribuintes, efetivando, em parte, a consciência comercial exigida para o desenvolvimento de um programa de *Cooperative Compliance*.

Em outro tipo de ação, os servidores da fazenda estadual vão a campo realizar inspeções preventivas e prestar orientações aos particulares quanto a condutas potencialmente irregulares, oportunizando a autorregularização antes de dar início a um procedimento de fiscalização.

Em uma ação, envolvendo auditores fiscais, cerca de 350 empresas foram visitadas, nos ramos de restaurantes e lanchonetes, mercadinho e supermercado; automotivos; pet shop; loja de colchão, de decoração, mas identificando irregularidades como ausência de emissão de notas físicas por inadequação de máquinas de vendas, problemas cadastrais, oportunizando a regularização pelos próprios comerciantes³².

Já como parte do planejamento e estruturação da iniciativa alagoana, contribuintes e seus representantes, contadores e juristas foram convidados para integrar grupos de planejamento³³ e estruturação do próprio programa, nos mesmos moldes do programa

³² Conforme visto em <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/2744-acao-do-contribuinte-arretado-recebe-reforco-dos-novos-audidores-da-sefaz-alagoas>. Acesso em: 5 de out. 2023. Em outra oportunidade, servidores fazendários visitaram empresas da capital do estado, Maceió, e do interior, orientando acerca da importância da emissão da Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e), ação com foco iminentemente educativo. Conforme visto em <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/3091-mais-de-450-empresas-receberam-orientacoes-educativas-da-equipe-do-contribuinte-arretado>. Acesso em: 5 de out. 2023

³³ Um dos momentos de integração dos vários interessados foi a retomada de atividades presenciais do programa após o início da pandemia de Covid-19, com a presença do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas em Alagoas (Sebrae-AL), Conselho Regional de Contabilidade de Alagoas (CRC/AL), Associação dos Tributaristas de Alagoas (Atrial), Associação dos Contabilistas do Estado de Alagoas (Ascontal), Sindicato dos Contabilistas no Estado de Alagoas (Sindcont/AL), Federação das Indústrias do Estado de Alagoas. (FIEA), Associação Comercial de Maceió e OAB Alagoas. Conforme visto em <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/3088-contribuinte-arretado-retoma-reunioes-presenciais-sobre-aco-es-de-regularidade-tributaria>. Acesso em: 5 de out. 2023. Já em outro encontro, foram convocados membros dos conselhos de contabilidade e ordem dos advogados para o fisco explicar como realiza os atendimentos presenciais da Secretaria da Fazenda, entre os profissionais e os servidores fazendários. Conforme visto em <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/3172-sefaz-alagoas-se-reune-com-representantes-da-oab-e-crc-nesta-quinta-feira-02>. Acesso em: 5 de out. 2023.

“Confia”, da União. O sistema de *rating* dos contribuintes é um dos exemplos de parte do programa que foi construída em conjunto com os administrados³⁴.

Esses encontros são o diferencial do programa alagoano. Até o momento, nenhum dos programas estaduais registrou ações no mesmo patamar. A inclusão do contribuinte no planejamento é um dos pontos de destaque do modelo de *Cooperative Compliance*, pois aumenta o contato entre administração e contribuinte e há a cooperação do administrado na formação da política pública que o atingirá.

Trata-se de ações que combatem o distanciamento entre os atores da relação fiscal, elemento estrutural da relação sob o paradigma do crime. Esses encontros ocorrendo em razão de planejamento, estruturação, ações educativas e de correção de pequenos desvios, sem a aplicação de sanções, opões à sistemática de contato apenas por ocasião de auditorias, fiscalizações, investigações ou pela própria litigância entre as partes.

4.2 Análise do cenário de *Cooperative Compliance* nacional

Feitas as análises individuais dos programas de estímulo à conformidade, percebe-se a heterogeneidade que o cenário nacional ainda possui, dado que os projetos não estão na mesma etapa.

Em âmbito estadual, apenas 3 programas de estímulo à conformidade de ICMS estão em ação, 2 deles implementados, 1 deles está em desenvolvimento, enquanto os outros 2 não apresentam indícios de que serão desenvolvidos. A União está desenvolvendo o seu, também sem data para o início do projeto.

Dois ainda estão em fase de implantação, outro em fase de testes e um terceiro aparenta já estar em pleno funcionamento, cada um com uma trajetória distinta, mas já é possível analisar o cenário nacional. De início, é necessário identificar os pontos de semelhanças e de diferenças, para então investigar a adequação do quadro nacional às características mínimas do *Cooperative Compliance*, segundo o desenhado pela OCDE.

Um dos pontos em comum dos programas é que se repete por todos eles a ideia da simplificação de procedimentos enquanto objetivo ou contrapartida aos contribuintes. Deve-se analisar se essa simplificação ocorre porque o sistema já é eficiente e quer dar maior eficiência ou se há a necessidade de diminuir a complexidade dos procedimentos e “encurtar o

³⁴ Foi realizada consulta pública, por meio do Edital Sure Nº. 087/2020, seguida de encontro com contadores e empresários para discussão da minuta do decreto da segmentação dos contribuintes do ICMS alagoano, conforme visto em <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/2900-sefaz-alagoas-se-reune-com-classe-contabil-e-empresarial-para-discutir-minuta-de-decreto-do-rating-do-contribuinte-arretado>. Acesso em: 5 de out. 2023.

caminho” para obtenção de resultados em tempo hábil.

Não parece ser o primeiro caso, dado que historicamente há críticas à morosidade da resposta administrativa e à miríade de normativos administrativos e tributário, já destacadas na primeira parte deste trabalho. Simplificar os procedimentos tributários, no cenário administrativo atual, não deveria ser ofertado como um prêmio ao contribuinte que adimple os resultados, quando há uma demanda generalizada por redução na excessiva burocracia. De outro giro, percebe-se a atratividade que essa oferta possui, caso executada com eficiência, despontando como potencial elemento de estímulo para ingresso no programa.

É necessário que um programa de cooperação, nos moldes da OCDE, observe o pilar da responsividade, reduzindo o tempo de respostas capazes de solucionar as questões envolvendo o procedimento tributário. A simplificação de procedimentos administrativos implica no atendimento desse pilar.

Dado que os programas estaduais abarcam ou a totalidade ou uma parcela significativa dos contribuintes dos seus Estados, a mudança no procedimento finda por se aplicar à maioria dos casos, impactando positivamente a relação tributária. Contudo, é recomendável que essa simplificação seja estendida aos contribuintes que não foram atingidos pelos programas, ainda que em menor grau.

Todos os programas têm previsão de implantar mecanismos para monitoramento constante e de controle de boas práticas da administração e dos contribuintes. As classificações de risco dos contribuintes não são definitivas, que passarão por reavaliações periódicas, sempre pelos mesmos critérios, para que possam manter-se na classificação, subir de nota ou, em caso de mudança negativa de comportamento, terem suas notas diminuídas.

Ainda que se entenda pela manutenção dos critérios em instrumento infralegal, é interessante garantir a estabilidade da situação vigente em face de modificações vindouras. Essa garantia poderia ser implantada com uma modificação na legislação dos programas, prevendo que eventual mudança nos elementos de classificação, além de dever ser informada aos contribuintes, teria aplicação imediata apenas aos que fossem incluídos após a vigência e, quanto aos demais, produziria efeitos apenas em ciclos de avaliação posteriores.

Essa previsão tem como escopo evitar um esvaziamento da proposta de segurança jurídica dos programas, tendo em que se trata de ponto em comum a todos. A intenção expressada pelas administrações estaduais e pela União é a da busca pela melhoria na relação pelo aumento da estabilidade jurídica.

A segmentação também é similar, seguindo os critérios de adimplemento das obrigações principais e acessórias, além de um nível de aderência entre as informações

prestadas e a documentação emitida. Com essas exigências de correspondência de dados, há a presença dos pilares do *Cooperative Compliance* referentes aos contribuintes.

Traduzidos na abertura de dados do contribuinte e sua conduta de transparência, os critérios avaliativos de prestação de informações cumprem em parte o delimitado para um projeto nos moldes de OCDE. É certo que não é apenas a transmissão exata ao fisco de dados acerca das operações que constitui a troca de informações ideal, visto que tal obrigação é essencial para conhecimento das obrigações.

Contudo, o nível de detalhamento exigido é elevado. Em São Paulo, para se enquadrar na categoria máxima e obter as melhores contrapartidas do programa, é necessário que o contribuinte apresente 98% de aderência entre as informações prestadas e os documentos fiscais. Já no Ceará, a exigência é de que não haja discrepância entre esses dados para enquadramento do contribuinte na categoria de “5 jangadas”.

Também em matéria de estabilidade jurídica, os esclarecimentos acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária são obrigatórios para o bom funcionamento de um programa de *Cooperative Compliance*. A sua inclusão entre diretrizes e objetivos dos modelos estudados é medida de coerência com a proposta, principalmente pela necessidade de atenção ao pilar da transparência com o contribuinte.

Contudo, as administrações tributárias ainda estão em etapas bastante primordiais nesse quesito. Por mais que sejam criados meios de divulgação do posicionamento ou abertos canais de comunicação facilitada, apenas foi localizada informação acerca de contatos periódicos entre as partes pelo programa alagoano. Essa ação é de grande importância para a formação de um vínculo mais estreito entre particular e administração, com a criação de momentos de contato para discussão acerca dos posicionamentos de ambos quanto aos posicionamentos sobre a matéria tributária.

A constância das ações é importante. Não basta a mudança de comunicação no início e posterior adoção de posturas autoritárias. Ainda que esses episódios sejam pontuais, o contribuinte ficará contrariado. A experiência da Noruega destaca a necessidade de construir o sentimento de lealdade ao longo do tempo para que eventuais deslizes não comprometam a integridade do programa.

Ao manter a constâncias dos eventos abertos ao público, as participações dos contribuintes no desenho do "Contribuinte Arretado", Alagoas demonstra uma postura coerente, por mais que ainda não tenha sido posto em prática a etapa de classificação e oferta de contrapartidas.

Assim, uma forma de melhorar esse ponto, em todos os programas, seria a

implementação de encontros periódicos com contribuintes específicos ou determinado segmento para discussão da estratégia fiscal e pontos de melhoria nas condutas de ambas as partes. A atenção a grupos a partir da classificação pode ser uma estratégia mais factível, dado o quantitativo de empresas existentes no Brasil e as limitações de pessoas e estruturais dos programas.

A iniciativa de Alagoas de manter a frequências nos encontros e a diversidade temática é um bom exemplo a ser apropriado pelos demais programas e adaptado para um diálogo aberto acerca da resolução dos entraves para melhoria da conformidade.

Apesar da dificuldade existente na implantação de uma estratégia desse tipo, essa ação aproxima a administração, facilitando o desenvolvimento do ambiente de cooperação e transparência desejados.

Outro ponto a ser observado pelos programas estaduais e pela União está relacionado ao desenvolvimento de uma consciência comercial, para atendimento dos pilares da OCDE. O aperfeiçoamento da administração fiscal é ponto comum aos projetos estaduais e da União. Porém, não é especificado quais áreas serão necessariamente desenvolvidas, a partir de qual perspectiva e qual o grau de esforço para conhecer da realidade do contribuinte.

Não se defende aqui que os membros da administração tributária estejam completamente desconectados da realidade do cenário comercial em que estão inseridos. Contudo, existem particularidades inerentes a cada segmento a ser fiscalizado, capazes de influenciar a tomada de decisão do contribuinte, sendo razoável que a administração fiscal tenha conhecimento dessa realidade.

Os programas em funcionamento, o “Nos Conformes” e o “Contribuinte Pai d’Égua”, passaram por fases de testes das políticas a serem implantadas em definitivo. O paulista entrou na fase permanente após o fim de um ciclo do projeto piloto, enquanto o projeto cearense passa pela segunda fase, sem data para finalizá-lo. A fase de testes foi observada na maioria dos modelos de países que aderiram ao *Cooperative Compliance*, como uma forma de investigar quais as ações mais eficientes para os programas, reforçá-las, eliminar as ineficientes e implantar novas ações.

Realizar ajustes ainda na fase de testes é importante para evitar que o produto final destoe da realidade. Os *feedbacks* da própria administração fiscal e de seus servidores, dos contribuintes, contadores, advogados, membros de conselhos de classes, e de outros representantes, impactam no planejamento do futuro do modelo em estudo.

Dentre os programas analisados, o “Confia” da União é o que destaca maior cautela na sua estruturação. A divisão objetiva de várias etapas preparatórias, previsão de projeto piloto

com longos períodos de discussões, testes e avaliações para aperfeiçoamento do modelo e provável expansão progressiva aparenta estar mais alinhado com o projeto da OCDE.

Os contribuintes já sabem o que esperar, além da participação em praticamente todas as etapas de desenho do projeto. A iniciativa alagoana possui semelhante grau de participação do contribuinte. Contudo, a União instituiu órgãos permanentes, com composição mista de membros da administração tributárias e representantes dos contribuintes, dotados de paridade de decisão sobre o futuro do “Confia”.

A participação nos programas estaduais é feita em caráter compulsório, com a inserção dos contribuintes independente do seu interesse em participar. Nesse ponto a agência do contribuinte é tolhida, submetendo-se à vontade da administração pública. Essa inserção obrigatória no programa não constitui uma contradição com a premissa base de melhoria no relacionamento, desde que não haja uma sistemática de punição do contribuinte ou sejam instituídas, dentro do projeto, sanções acima das ordinárias para os inadimplentes.

Os Estados aparentam não ter dado a devida atenção ao perfil dos contribuintes e seu interesse em integrar programas desse tipo. Ao inserir todos, sem distinção subjetiva, pode ter influenciado, positiva ou negativamente, os contribuintes que não possuem vontade de participar ou capacidade de estruturar-se em torno de exigências novas. Os contribuintes que se virem obrigados a participar, mas já apresentam altos níveis de conformidade, podem entender pela desnecessidade de seu ingresso, semelhante ao que é percebido na Finlândia (Larsen et al, 2018, p. 90), agindo como detratores do projeto.

Ademais, por não pela participação compulsória não há possibilidade de "saída" do programa, um dos critérios de análise importantes quanto aos impactos relacionais, como visto nos casos de Dinamarca, Finlândia, Noruega e Suécia. A aderência ao programa deverá ser estudada a partir de outros mecanismos, como o comprometimento com as ações iniciadas e as flutuações do nível de conformidade dos contribuintes.

Associa-se à ideia de voz, as vocalizações de descontentamento com o projeto. Essas manifestações ou silêncios serão os principais indicadores de sucesso das iniciativas relacionais. Como no caso da Suécia, em que houve vocalização de impressões negativas pelos representantes de contribuintes antes mesmo do funcionamento do modelo, no Brasil também ocorrer um manifesto contrário aos programas de estímulo à conformidade que apenas gerarem mais ônus aos contribuintes sem as devidas contrapartidas.

Outro ponto em comum aos projetos estaduais é o silêncio acerca de os contribuintes constituírem e manterem um órgão de controle interno similar ao TCF – *Tax Control Framework* – mencionado nos relatórios da OCDE. A controladoria interna de um

contribuinte, como dito anteriormente, exerce o papel de monitorar o adimplemento das obrigações tributárias, os procedimentos tributários internos, verificar a adesão às boas práticas tributárias e rever, constantemente, o comportamento da empresa, gerenciando o risco fiscal da atividade empresária. O TCF também figura como um dos responsáveis em dialogar com as autoridades fiscais e encaminhar a resolução de demandas de autorregulização identificadas pelo fisco.

Esse órgão exerce papel fundamental para manutenção de um modelo de cooperativa conformidade. Está comumente presente como mecanismo interno na estrutura dos contribuintes que possuem arrecadação e capacidade econômica expressiva, facilitando o papel da administração pública.

A sua ausência nos planos nacionais pode ser encarada como uma prevenção ao aumento do ônus de conformidade em um primeiro momento, pois sua criação requer que o contribuinte realize investimento em estrutura interna. Por outro lado, o programa da União requer que os contribuintes participantes das etapas de planejamento tenham experiência com gestão de risco tributário, sendo aconselhável contato prévio com sistemas de outros países. Com isso, há a possibilidade de que, no futuro, a constituição de um órgão interno nos moldes de um TCF seja requisito para enquadramento no “Confia”.

As contrapartidas são bastante similares. Além da já citada simplificação de procedimentos, é comum a oferta de facilitação na apropriação de créditos acumulados de ICMS, resultantes de operações anteriores. A não-cumulatividade é inerente ao ICMS, pela previsão constitucional do art. 155, §2º, I, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

O procedimento de acesso ao montante oriundo de operações anteriores não deve ser dificultado por qualquer empecilho injustificado, sob pena inconstitucionalidade. Ao mesmo tempo, a contrapartida ofertada pelos programas, caso seja mantida, deverá observar a simplificação de um trâmite que já seja eficiente, como a redução de etapas em procedimentos de verificação da idoneidade das operações cujo crédito se quer utilizar.

É digno de comentário que as contrapartidas ofertadas pela maioria dos projetos não englobam o necessário deságio de multas por infração. Aqui é preciso diferenciar oportunidade de autorregulização de dispensa de multa. No primeiro caso, a administração tributária identifica uma irregularidade e o contribuinte, de acordo com seu nível de conformidade, recebe a oportunidade de corrigi-la, dentro de um determinado prazo. Caso não o faça, haverá a incidência das penalidades legais, normalmente.

Já a dispensa de multa não exige que o contribuinte corrija a situação que levou à aplicação da sanção. Essa distinção importa para analisar o benefício concedido no programa de Alagoas, em que há a previsão de redução de até 100% (cem por cento) nas multas por infração para pagamento em até 30 (trinta) dias após o termo de início de fiscalização. Essa dispensa de parte da multa pelo não pagamento enquadra-se mais na segunda hipótese do que na primeira.

No caso do “Contribuinte Arretado”, já houve início do procedimento fiscalizatório, o fisco movimentou-se, dispendeu recursos para identificar as irregularidades e aplicou a sanção e realizou o lançamento do ICMS pela operação não tributada. Aqui, a oportunidade de autorregularização já foi superada. O contribuinte tornou-se inadimplente, mas, pelo seu histórico ou pela simples presença do programa, recebeu desconto na infração praticada.

Não se trata de medida de cooperação ou estímulo à conformidade, mas de perdão por ato de não conformidade praticado, dado um prazo adicional para que o contribuinte recolha o tributo, independente de quando deixou de recolher. Mais adequado seria introduzir hipótese de autorregularização, concedendo prazo ao contribuinte que deixou de recolher a exação ou faltou com obrigação acessória, evitando ações fiscais e o gasto de recursos públicos, mas mantendo a aplicação da multa sancionatória aos que não se regularizarem na oportunidade.

Dessa forma se mantém a ideia de proporcionalidade dos atos da administração pública e evita quebra de isonomia e a modificação, por meio de ato infralegal, dos prazos de recolhimento de tributos apenas para os que integrem o programa.

Há outras iniciativas de estímulo à conformidade menores, no âmbito nacional. Alguns Estados promovem ações pontuais de simplificação de procedimentos ou programas de descontos com a tentativa de estimular o recolhimento voluntário de tributos. Minas Gerais possui o programa “Bom Pagador do IPVA”, regulamentado pelo Decreto 43.709/2003, o Regulamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, RIPVA, em sua Seção I-A, do Capítulo IX e pela Resolução 5.055/2017, que prevê 3% de desconto no IPVA para os contribuintes que se mantiverem regulares por dois anos consecutivos³⁵.

Iniciativas como essa, associadas à redução de juros e multas, parcelamento ou descontos em pagamento à vista, apesar de eficientes em certo ponto, não apresentam impacto real sobre o interesse em cooperar. Para o contribuinte, o valor dessas ações está atrelado aos descontos que podem ser recebidos e desaparecerá caso não consiga implementar as

³⁵ Conforme visto em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/ipva/desconto_extra.html#:~:text=O%20programa%20desenvolvido%20para%20o,concedido%20para%20o%20IPVA%2020202](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/ipva/desconto_extra.html#:~:text=O%20programa%20desenvolvido%20para%20o,concedido%20para%20o%20IPVA%2020202.). Acesso em: 6 out. 2023.

condições legais. Nesse ponto, o impacto sobre a cultura fiscal é bastante insignificante.

Já o Espírito Santo introduziu um projeto denominado “Cooperação Fiscal” de autorregularização de créditos de substituição tributária de ICMS (ICMS-ST). Trata-se de uma ferramenta eletrônica, na qual o contribuinte receberá comunicação da Sefaz-ES acerca de inconsistências fiscais detectadas e interage diretamente com um auditor fiscal, a fim de sanar as irregularidades antes de passar por uma auditoria ou ter o crédito lançado por Auto de Infração ou Aviso de Cobrança. A ferramenta capixaba foi implementada em 2018, identificando e informando os contribuintes de 400 mil irregularidades³⁶.

Aqui há uma ação típica de programas de *Cooperative Compliance*, voltada à melhoria de relacionamento entre fisco e contribuinte e redução de custos para ambas as partes, apesar de não estar inserida em um programa de estímulo à conformidade mais amplo. A proposta da autorregularização por meio de uma plataforma com interação direta com auditores permite a aproximação das partes, a transmissão de informações e posicionamento do fisco, sem a litigância e sem a aplicação imediata de sanções.

A modificação pontual no processo arrecadatário de tributos de menor expressão econômica ou a realização de ações amplas, impactando a organização da administração fiscal como um todo, apesar das suas diferenças, precisam levar em consideração os objetivos. Os programas de estímulo à conformidade estaduais e o projeto da União são uníssonos ao prever a mudança cultural, com estímulo à conformidade por meio de simplificação de procedimentos, redução da litigância, educação e capacitação dos envolvidos.

Há um movimento ainda pequeno, mas iniciado por agentes de expressão e que estão comprometidos com a propagação da ideia do *Cooperative Compliance*, cada projeto com características próprias. A troca de experiências poderá ser positiva para o aperfeiçoamento e a criação de projetos em outros Estados da federação.

Assim, o cenário nacional ainda precisa de investimentos de mais Estados e de municípios para se considerar que o modelo está efetivamente difundido no Brasil. Porém, a fase prática do “Confia” e a divulgação dos programas estaduais poderá ser fator para consolidar o modelo em território nacional.

³⁶ Conforme visto em: <https://sefaz.es.gov.br/Not%C3%ADcia/cooperacao-fiscal-ja-ajudou-a-solucionar-quase-400-mil-irregularidades-de-empresas-capixabas>. Acesso em: 6 out. 2023.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O modelo de *Cooperative Compliance* ainda está dando os primeiros passos no Brasil de forma ponderada, conduzida por alguns agentes. A proposta é apresentada como contraponto à política fiscal motivada pelo paradigma do crime, vendo o contribuinte como potencial contraventor.

Contudo, os obstáculos para que essas iniciativas ganhem força estão bastante enraizados na cultura administrativa-tributária brasileira, fruto de séculos de uma relação conturbada entre as partes envolvidas no procedimento tributário. Desde quando o Estado português instalou as primeiras colônias no Brasil, os tributos foram utilizados como forma de controle ou de exploração dos contribuintes nacionais.

Após várias insurreições e disputas, algumas com derramamento de sangue, o Estado brasileiro foi se transformando e, com ele, a maneira de recolher tributos. As transformações dessa seara foram lentas, influenciadas por pensamentos estrangeiros de limitação e legitimidade dos atos administrativos. Porém, o modo de encarar o contribuinte não passou por mudanças significativas, ainda sendo visto como um potencial adversário, que fará de tudo para evitar o braço arrecadador do Estado.

Essa visão é perpetuada por um Estado brasileiro que concentra seus esforços na arrecada e na perseguição do contribuinte, ao mesmo tempo que transfere ao devedor fiscal parcela relevante do processo de lançamento e recolhimento do tributo. O Estado-fiscal exige o tributo do contribuinte junto com cumprimento do procedimento de lançamento, regulado por uma miríade legislativa e, caso o particular falhe por qualquer motivo, há a imposição de pesados encargos, capazes de superar o valor inicialmente cobrado.

No atual Estado Democrático de Direito não há mais espaço para esse tipo de ação. As limitações ao Estado por meio de princípios e dos direitos fundamentais impõem a existência de atos administrativos providos de carga valorativa. O primado democrático há de ser posto em prática, trazendo o administrado para a construção da política pública também na seara administrativa-tributária.

A tentativa de reformar o comportamento administração precisa incorporar conceitos práticos de justiça fiscal, equidade, participação popular por meio do diálogo, transparência e cooperação para atingimento de um objetivo comum. É superada a ideia de que Estado e particular possuem, necessariamente, interesses contrapostos. O constituinte elegeu para o Estado brasileiro que o desenvolvimento econômico e a proteção da propriedade privada serão objetivos a serem alcançados, do mesmo modo que o desenvolvimento de políticas públicas.

Ao mesmo tempo que ao particular interessam as prestações positivas de saúde, segurança, educação, fomento às empresas, proteção ao trabalho, políticas sociais de moradia e renda mínima. Todos estão inseridos em um ambiente interdependente, sendo lógico que haja uma colaboração entre todos. A atividade tributária não é diferente.

O modelo de administração dialógica engloba essas características, tornando o administrado como um agente relevante na construção dos projetos a serem executados pelo poder público. Porém, mesmo com a introdução de uma administração marcada fortemente pelo diálogo, há uma barreira a ser superada no âmbito fiscal, a da desconfiança recíproca entre as partes.

Para isso, não é suficiente apenas que o contribuinte seja convidado a participar do planejamento administrativo. A administração precisa mostrar-se como um parceiro valoroso, que auxilia no lugar de atrapalhar os negócios, cooperando com o contribuinte em um objetivo comum.

Essa cooperação em prol da conformidade é apresentada pela OCDE enquanto paradigma inovador das interações entre a administração fiscal e os seus administrados. Para atingir a efetividade, atendendo as particularidades inerentes a cada sistema tributário, não é traçado um sistema hermético e rígido que, sendo replicado, atenderá à totalidade dos casos. Ao contrário, o órgão internacional propõe o aprendizado com base nas experiências de países que tentaram dar um giro qualitativo na postura fiscal.

A partir dessas observações, a OCDE identificou os pontos em comum e traçou pilares, características básicas sobre as quais as estruturas de um programa de estímulo à conformidade serão montadas, observando a realidade do ambiente em que se insere. Estabelecidos os elementos mínimos, a ideia chamada de *Cooperative Compliance* foi difundida como um novo modelo de relacionamento entre fisco e contribuinte.

O *Cooperative Compliance* trata de uma forma de reorganização da administração baseada em entender os tipos de contribuintes, dividindo-os em grupos de acordo com o risco fiscal de cada um, direcionando os esforços do fisco de maneira mais econômica, estratégica e eficiente, ao passo em que o contribuinte obtém um grau de certeza acerca tanto da sua classificação perante o fisco e quais ações serão tomadas por este contra si. Nenhuma das partes estará totalmente desinformada em relação às atitudes e visões da outra, ao passo em que o risco será mais bem conhecido.

O binômio mais transparência em troca de segurança jurídica, que num primeiro momento é apresentado como dirigido ao contribuinte, também serve para a administração. Por muito tempo houve a preocupação de que a discricionariedade da administração levasse a

interpretações variáveis da norma tributária e a autuações desarrazoadas. Contudo, a abertura acerca desse posicionamento gera estabilidade e previsibilidade que favorecem a ações tributárias contínuas.

A experiência internacional mostra que a implantação e a condução dos programas devem ser analisadas constantemente, mensurando os resultados e aperfeiçoando as suas ações. Um programa planejado e operado em conjunto com o contribuinte possui chances maiores de sucesso.

Porém, a dificuldade de se mensurar os efeitos de um programa nesses moldes pode ser um empecilho. Enquanto é possível constatar a variação de arrecadação ou eventual diminuição no custo de conformidade, comparando o período antes e depois da instituição do programa, a melhora na relação não possui indicadores evidentes.

Do mesmo modo, a dificuldade em identificar aquilo que se deixou de perder para a evasão, pela própria lógica do campo a ser medido, não contribui para tornar o modelo mais desejável. Para os órgãos fiscais inda há o interesse majoritário no incremento da arrecadação e a prevenção dificilmente será um parâmetro de eficiência do sistema tão evidente quanto a recuperação de créditos por cobranças ou execuções fiscais.

A subjetividade do que é um bom relacionamento também prejudica a percepção concreta de melhora pela mudança de comportamento. Contribuintes e administração, a longo prazo, podem perceber um ambiente melhor, com menos litígios ou uma desconfiança recíproca menor. Para se traduzir isso em número, são necessárias pesquisas com pessoas, a partir de critérios criados exclusivamente para essa finalidade.

Avaliar a efetividade da política é necessário para justificar sua adoção no cenário nacional. Para isso, são necessários testes e pesquisas desde o período de planejamento, além da já citada avaliação constante.

A âmbito nacional, existem apenas 3 programas criados por lei que estão em algum nível de funcionamento. Alagoas, com o “Contribuinte Arretado”, Ceará, com o “Contribuinte Pai d’Égua” e o “Nos Conformes”, de São Paulo, inauguraram o cenário nacional de conformidade cooperativa e estímulo à conformidade pelo Estado. Todos possuem algum nível de participação dos contribuintes para o desenho do programa.

Contudo, a União deu um passo à frente no quesito de cooperação com a maneira como a Receita Federal e o Fórum de Diálogo do Confia vêm conduzindo a iniciativa nacional, incluindo os particulares interessados no desenho da política pública desde o seu início. Esse diferencial do programa da União é refletido em cada etapa do seu programa, baseando-se com bastante fidelidade nos modelos e experiências de outros países.

A política participativa do “Confia” forma contraponto à desconfiança que contribuintes externos eventualmente podem apresentar ao modelo. A descrença no ideal cooperativo se torna menos cabível quando os pares do contribuinte participam ativamente da formação da política pública.

Com representantes dos contribuintes integrando os órgãos de desenho do programa federal, a preservação dos interesses privados será, em tese, maior do que a participação desses mesmos representantes apenas em consultas públicas. A integração do contribuinte aos setores responsáveis pelos programas de estímulo à conformidade estaduais pode ser um critério de melhora para dar maior legitimidade e reduzir potencial ceticismo em relação à iniciativa.

A adesão voluntária do contribuinte ao programa da União estabelece outro contraponto aos programas estaduais em atividade. Dentro de um mesmo espaço geográfico regido pelo mesmo ordenamento jurídico, existe mais de um modelo de cooperação com a administração, em que um presa pela coleta de informações e a classificação de todos os contribuintes, sacrificando parte da liberdade do contribuinte. Já outro modelo privilegia a adesão voluntária, ao custo de que possíveis contribuintes de potencial estratégico para o Fisco não participem.

Nesse ponto, se o objetivo principal do programa é uma mudança de cultura no relacionamento entre as partes da obrigação tributária, as ações devem ser estruturadas a partir de posturas que provoquem modificações efetivas, de acordo com a realidade dos administrados.

Os entes devem desenhar um programa que seja adequado para si, de acordo com a estrutura e recursos disponíveis. Do mesmo modo, deve haver a proporcionalidade nas exigências dos contribuintes. Muitos podem não estar preparados para o ingresso forçado em um regime de tributação que lhe imporá maiores obrigações em troca de contrapartidas que não compensam o investimento.

As vantagens ofertadas devem ser tais que não produzam o efeito contrário ao esperado, reduzindo os níveis de conformidade entre os participantes, dado o aumento de exigências que não foi acompanhado pelos atrativos, desestimulando a conduta desejada.

Ainda que cada ente possua sua autonomia fiscal, é interessante que os programas de conformidade sejam mais uniformes entre si, principalmente porque o público a que tradicionalmente se destina é o dos contribuintes com arrecadação expressiva que frequentemente possuem filiais em mais de um Estado da federação.

A implementação de modelos de *Cooperative Compliance* por vários entes pode

simplificar o acesso à legislação tributária, dar maior celeridade aos procedimentos administrativos e aumentar o grau de certeza jurídica quanto ao posicionamento da administração pública. Contudo, para o contribuinte que possui estabelecimentos em mais de um ente, a variedade de modelos pode levar a outro cenário de incerteza quanto aos critérios e contrapartidas, apenas para destacar alguns dos problemas possíveis.

A troca de experiências entre os entes pode reduzir os riscos de insucesso das iniciativas. Somado a isso, a análise do histórico de *Cooperative Compliance* de outras nações, os insucessos, as dificuldades e os pontos de destaque pode ser poderosos aliados, beneficiando os programas nacionais. É importante que o diálogo seja estabelecido com os outros órgãos fiscais para o aprendizado.

É certo que uma modificação do cenário de relacionamento em âmbito nacional perpassa não só por questões de modificação no comportamento do fisco ou do contribuinte. Elementos externos a essa dinâmica influenciam o comportamento das partes em um cenário macro. Um novo competidor, mudanças na política administrativa e tributária, a introdução de um novo modelo de trabalho, modificações climáticas, guerras externas, assinatura de acordos multilaterais são alguns dentre vários exemplos dos possíveis fatores que podem prejudicar o cenário econômico, político e jurídico, prejudicando ou favorecendo o interesse do contribuinte de adimplir suas obrigações e a postura do fisco perante os devedores.

O potencial de gerar um comportamento indesejado, como o da evasão fiscal, não é evitado apenas com uma modificação de alíquota. Existe uma estrutura composta pela legislação, pela conduta da administração, o interesse do administrado, as normas jurídicas produzidas pelos tribunais, os fatores econômicos externos, como a concorrência, enfim, uma série complexa para que se especifique apenas um fator de resolução.

Mudanças nesse contexto perpassam por intervenções em cada um desses fatores. Uma reforma tributária não estará completa sem uma reforma administrativa, que precisará acompanhar uma mudança de pensamento e ações que correspondam à realidade, atendendo os propósitos tributários.

Uma cultura litigante, o estímulo à adoção de posturas mais agressivas, a judicialização de demandas e tantas outras práticas ainda estão arraigadas no sistema e cultura brasileiros. Esses fatores não impedem, mas dificultam que a cultura do *Cooperative Compliance* tenha uma disseminação rápida. A inclusão dos terceiros interessados, conhecidos como *stakeholders*, deve ser medida incluída em todos os programas, dada sua importância enquanto fatores externos à relação jurídico-tributária.

Constata-se que ainda não houve um giro no relacionamento entre as partes, mas um cenário quase que de resistência, frente à inércia da maioria dos entes federativos, com 21 Estados ainda sem previsões normativas de um projeto de conformidade cooperativa sequer. Essa realidade não é desanimadora, frente à continuidade no aperfeiçoamento dos programas existentes.

Os primeiros passos foram dados na direção de uma melhoria do cenário nacional. Os programas estaduais possuem, ainda, uma preocupação nítida com o aspecto monetário da relação fiscal. Isso é perceptível dado que muitas contrapartidas ainda se concentram sobre a facilidade da liquidação dos débitos tributários. Contudo, o aspecto relacional não é oriundo somente das dificuldades de pagamento.

As vantagens de um programa de estímulo à conformidade devem abarcar obrigações principais e acessórias, dificuldades de liquidação de crédito e no cumprimento das obrigações que auxiliam a sua quantificação. É mais do que fundamental a diminuição do abismo espinhoso que separa um e outro.

O momento ainda é de início na modificação cultural, com os Estados do Ceará e de São Paulo na vanguarda, enquanto a União se estrutura um projeto com potencial de disseminar uma nova perspectiva de administração tributária por todo o território nacional.

Assim, a cooperação desponta como forma de relacionamento efetiva dos pontos de vista arrecadatório e cultural. Porém, para a construção de um ambiente de cooperação, ainda é necessário investimentos de ambos os lados da relação, sob pena o modelo não vingar. A efetividade do *Cooperative Compliance* em território nacional é outro ponto a ser aprofundado em estudos específicos, sobretudo no tocante no seu impacto sobre a arrecadação, litigância e no incremento do relacionamento fisco-contribuinte, mas é certo que a sua introdução já tem gerado ações que visam a melhoria de todos esses aspectos.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. **Ação do Contribuinte Arretado recebe reforço dos novos auditores da Sefaz Alagoas**. Maceió, AL. 2020. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/2744-acao-do-contribuinte-arretado-recebe-reforco-dos-novos-auditores-da-sefaz-alagoas>. Acesso em: 5 out. 2023.

ALAGOAS. **Contribuinte Arretado**. Maceió, AL, 2020. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/contribuinte-arretado>. Acesso em: 3 out. 2023.

ALAGOAS. **Contribuinte Arretado retoma reuniões presenciais sobre ações de regularidade tributária**. Maceió, AL. 2022. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/3088-contribuinte-arretado-retoma-reunioes-presenciais-sobre-aco-es-de-regularidade-tributaria>. Acesso em: 5 out. 2023.

ALAGOAS. Decreto nº 82.702, de 20 de maio de 2022. Regulamenta nos termos do § 2º do art. 1º e art. 2º da Lei estadual nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018, a classificação de contribuintes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS, de acordo com sua regularidade tributária e a concessão de tratamento favorecido relacionado ao Programa Contribuinte Arretado, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Maceió, AL, 23 de maio de 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=431797>. Acesso em: 4 out. 2023.

ALAGOAS. Lei nº 8.085, de 28 de dezembro de 2018. Institui o programa contribuinte arretado, concede remissão, anistia e reinstituição de benefícios fiscais do ICMS e altera as Leis estaduais nº 5.900, de 27 de dezembro de 1996, 6.323, de 3 de julho de 2002, e 4.418, de 27 de dezembro de 1982, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Maceió, AL, 31 de dezembro de 2018. Disponível em: <https://sapl.al.al.br/norma/1545>. Acesso em: 4 out. 2023.

ALAGOAS. **Mais de 450 empresas receberam orientações educativas da equipe do Contribuinte Arretado**. Maceió, AL. 2022. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/3091-mais-de-450-empresas-receberam-orientacoes-educativas-da-equipe-do-contribuinte-arretado>. Acesso em: 5 out. 2023.

ALAGOAS. **Sefaz se reúne com classe contábil e empresarial para discutir minuta de Decreto do Rating do Contribuinte Arretado**. Maceió, AL. 2021. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/2900-sefaz-alagoas-se-reune-com-classe-contabil-e-empresarial-para-discutir-minuta-de-decreto-do-rating-do-contribuinte-arretado>. Acesso em: 5 out. 2023.

ALAGOAS. **Sefaz Alagoas se reúne com representantes da OAB e CRC nesta quinta-feira (02)**. Maceió, AL. 2022. Disponível em: <https://www.sefaz.al.gov.br/noticias/item/3172-sefaz-alagoas-se-reune-com-representantes-da-oab-e-crc-nesta-quinta-feira-02>. Acesso em: 5 out. 2023.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual do**

Instituto Brasileiro de Direito Tributário, n. 02, p. 58-82, 2017.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.

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.

BEZERRA, Stéfani Clara da Silva; DANTAS, Glauber Isaias Pinheiro. Novas Tecnologias Aliadas ao Desenvolvimento: PIX Como Potencial Instrumento Transacional e Arrecadatório. In: VEIGA, Fábio da Silva; LEITÃO, André Studart; LIMA, Renata Albuquerque; SALEH, Paula. **Estudos de Direito, Desenvolvimento e Acesso à Justiça. Porto-Fortaleza**: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos e Unichristus, 2023, 869 págs. ISBN: 978-989-53762-8-5.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo**. Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. 3a ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.) - **Princípios e Limites da Tributação 2 - Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. Princípios e limites da tributação, v. 2, p. 185-191.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BANCO CENTRAL. **Estatísticas do pix**. Banco Central [site], Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), [2022]. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/estatisticaspix>. Acesso em: 24 jul. 2022.

BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Relatório de Decisões do CAREF**. Janeiro a dezembro de 2016. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>, p. 08. Acesso em: 20 de out. de 2022.

BRASIL. **Código de Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. **Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Brasília, DF, 22 nov. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015**. Brasília, DF, 26 jun. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm. Acesso em: 25 set. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Brasília, DF, Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 25 set.

2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2020.** 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros.pdf. Acesso em: 3 de set. de 2021.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2021.** 2022. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf. Acesso em: 10 de out. de 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2022.** 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 10 de out. de 2023.

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.

BRONŻEWSKA, Katarzyna; MAJDAŃSKA, Alicja. Austria/Belgium/Poland. The New Wave of Cooperative Compliance Programmes and the Impact of New Technology. **European Taxation.** IBFD. V. 59, p. 99/105, fev/mar 2019.

CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes. **Conformidade fiscal cooperativa: novas perspectivas para o relacionamento entre o fisco e o contribuinte.** 2021. 115 f. Dissertação (Mestrado em Direito)-Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2021 Disponível em: <http://www.repositoriobib.ufc.br/000075/000075f0.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2021.

CEARÁ. Lei nº 17.162, 30 de dezembro de 2019. Institui o programa PGE Dialoga e altera a Lei nº 16.381, de 25 de outubro de 2017, que dispõe sobre a oferta e a aceitação de garantia para créditos inscritos em dívida Ativa. **Diário Oficial do Estado**, Poder Legislativo, CE, 30 dez. 2019. Disponível em: <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6946-lei-n-17-162-27-12-19-d-o-30-12-19>. Acesso em: 11 out. 2023.

CEARÁ, Lei nº 17.087, 29 de outubro de 2019. Institui o programa de conformidade tributária denominado Contribuinte Pai d'Égua no âmbito da administração tributária do estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado**, Poder Legislativo, Fortaleza, CE, 29 out. 2019. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Lei-no-17.087-de-2019-lei-que-institui-o-programa-de-conformidade-fiscal-no-Estado-do-Ceara-1.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2022.

CINTRA, Carlos César Sousa. O exercício, pelo poder executivo, de função administrativa tributária, à luz do art. 37, caput, da constituição federal de 1988. **Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 34, n.1, p. 39-50, jan/jun 2014. Disponível em: <http://www.repositoriobib.ufc.br/000044/0000446f.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2021.

CINTRA, Marcos. Paradigmas tributários: do extrativismo colonial à globalização na era

eletrônica. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Editora Saraiva**, 2009, p. 16-34.

CORRÊA, André; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; CYPRIANO, Gabriel; ALHO NETO, João. **Cinco aspectos do pró-conformidade**. 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/cinco-aspectos-do-pro-conformidade/>. Acesso em: 11 out. 2023.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Editora Saraiva**, 2009, p. 52-78.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: da República à Constituição de 1988. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Editora Saraiva**, 2009, p. 112-139

CUNHA, Carlos Renato. As Dimensões do Princípio da Eficiência em Matéria tributária. **Economic Analysis of Law Review**, v. 11, n. 2, p. 216-233, 2020.

CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da. Direito Fundamental à boa administração tributária e financeira. **Revista Jurídica Tributária**, p. 103-130, 2010.

DA NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal, 2014. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

DA SILVA, Fabio Pereira. Programa “Nos Conformes”: uma avaliação sob a perspectiva do “Paradigma do Serviço”. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 123-150, 2019. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/727>. Acesso em: 05 out. 2023.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Introdução ao Direito Tributário: elementos para a compreensão do modelo atual. *In*: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Editora Saraiva**, 2009, p. 1-10.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 Anos de Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=82>. Acesso em 10 out. 2023.

EBERHARTINGER, Eva; ZIESER, Maximilian. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. **WU International Taxation Research Paper Series**, n. 2020-07, 2020.

ESPÍRITO SANTO. **Cooperação Fiscal já ajudou a solucionar quase 400 mil irregularidades de empresas capixabas**. Vitória, ES. 2023 <https://sefaz.es.gov.br/Not%C3%ADcia/cooperacao-fiscal-ja-ajudou-a-solucionar-quase-400-mil-irregularidades-de-empresas-capixabas>. Acesso em: 6 out. 2023.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal: história da administração tributária no Brasil**.

Receita Federal do Brasil, 2014.

FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antonia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**, v. 24, n. 4, 2019.

FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. **Revista de Direito Administrativo**, v. 277, n. 3, p. 49-70, 2018.

FORTALEZA. Lei Complementar nº 311, de 16 de dezembro de 2021. Dispõe sobre a transação tributária no Município de Fortaleza, nos termos do art. 171 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (código tributário nacional) e do art. 81, inciso III, da Lei Complementar municipal nº 159, de 23 de dezembro de 2013 (Código Tributário de Fortaleza). **Diário Oficial do Município**, Poder Legislativo, Fortaleza, CE, 16 dez. 2021. Disponível em:

[https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/norma/13336#:~:text=DISP%C3%95E%20SOBRE%20A%20TRANSAC%C3%87%C3%83O%20TRIBUT%C3%81RIA,\(C%C3%93DIGO%20TRIBUT%C3%81RIO%20DE%20FORTALEZA\)](https://sapl.fortaleza.ce.leg.br/norma/13336#:~:text=DISP%C3%95E%20SOBRE%20A%20TRANSAC%C3%87%C3%83O%20TRIBUT%C3%81RIA,(C%C3%93DIGO%20TRIBUT%C3%81RIO%20DE%20FORTALEZA)). Acesso em: 11 out. 2023.

FRANZONI, Luigi Alberto. **Tax evasion and tax compliance**. 1999. Disponível em: <http://spazioinwind.libero.it/franzoni/papers/6020book.pdf>. Acesso em: 03 set. 2021.

FREITAS, Juarez. As políticas públicas e o direito fundamental à boa administração. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza**, v.35, n.1, 2015, p.195-217.

FREITAS, Juarez. **Discrecionabilidade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GIMENES, Erick. **Em consulta pública, entidades apontam ressalvas ao Programa Pró-Conformidade**. Brasília, DF. 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entidades-ressalvas-pro-conformidade-em-consulta-05122018>. Acesso em: 11 out. 2023.

KIRCHLER, Erich. **The economic psychology of tax behaviour**. Cambridge University Press, 2007.

KIRCHLER, Erich; KOGLER, Christoph; MUEHLBACHER, Stephan. **Cooperative tax Compliance: From deterrence to deference**. **Current Directions in Psychological Science**, v. 23, n. 2, p. 87-92, 2014.

LARSEN, Lotta Björklund et al. Nordic experiences of co-operative compliance programmes: comparisons and recommendations. **Fair Tax: Working Paper Series**, Umeå, n. 20. 2018. Disponível em: <http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1260550/FULLTEXT01.pdf>. Acesso em: 26 jul 2023.

LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. **Administração Pública Dialógica**. Curitiba: Juruá, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo, Atlas, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 8, n. 2, p. 639-659, 2018. Disponível em: <https://www.jus.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 15 ago. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Poder público e litigiosidade**. Indaiatuba: Editora Foco, 2020.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARQUES JÚNIOR, William Paiva. Notas em torno da construção da Administração Pública Consensual e Paritária ante a releitura do Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado. *In*: Denise Bittencourt Freidrich; Giovani da Silva Corralo; Rogério Gesta Leal. (Org.). **Direito administrativo e gestão pública II**. 01ed. Florianópolis: CONPEDI, 2015, v. 01, p. 265-295." Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/66fsl345/919u5o22/L62liX121vFtL9k4.pdf>. Acesso em: 09 abr. 2022.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao Compliance tributário. **Caderno de Finanças Públicas/Escola de Administração Fazendária**, v. 14, p. 327-342, 2014.

MARTINI, Mário H. A review of Brazil approaches to cooperative compliance in light of International Tax Practice and the OECD concept. **Intertax**, v. 50, n. 2, 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. **Scientia Iuridica**, v. 56, n. 312, p. 647-667, 2007.

MARTINS, Marcelo Guerra, **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de direito & economia, Rio de Janeiro, Elsevier, 2011.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA. **Programa Bom Pagador do IPVA**. Belo Horizonte, MG. 2023. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/impostos/ipva/desconto_extra.html. Acesso em: 5 out. 2023.

MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. Derecho administrativo global y derecho fundamental a la buena administración pública. in HACEHM, Daniel Eunder. **Globalização, direitos fundamentais e direito administrativo: novas perspectivas para o desenvolvimento econômico e socioambiental**: anais do I Congresso da rede docente eurolatinoamericana de direito administrativo. Editora Fórum, 2011.

NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto**. v. A1, 2014.

NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma Administrativa e Burocracia**. Impacto da Eficiência na Configuração do Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2012.

OECD, **General Administrative Principles – GAP001 Principles of Good Tax Administration**, OECD publishing, 2001, Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>. Acesso em: 05 set. de 2021.

OECD. **Co-operative Compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative Compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013.

OECD. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008.

OECD. **The changing tax Compliance environment and the role of audit**. OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 10 out. 2023.

PORTO, Éderson Garin. **Os deveres de colaboração, cooperação e proteção no direito tributário: por um novo perfil de relação jurídica tributária**. Tese (Doutorado). Doutorado em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Edital PGDAU nº 3, de 25 de maio de 2023**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/edital-pgdau-3-2023/edital-pgdau-3-2023.pdf>. Acesso em: 15 set. 2023.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 39, p. 487–506, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1466>. Acesso em: 4 set. 2023.

RODRIGUES, Cristina Barbosa; CARDOSO, Thamyres Rodrigues. Compliance tributário e as diretrizes da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica**, v. 7, n. 7, p. 69-90, 2020. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/DIGE/article/view/55142>. Acesso em: 04 de jul. 2023.

SÃO PAULO. **Decreto nº 64.453, de 06 de setembro de 2019**. Regulamenta a classificação de contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - prevista na Lei Complementar nº 1.320, de 06-04-2018, que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes". São Paulo, SP, 28 de setembro 2019. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2019/decreto-64453-06.09.2019.html>. Acesso em: 11 out. 2023.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018**. 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. São Paulo, SP. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 11 out. 2023.

SÃO PAULO. **Perguntas Frequentes**. São Paulo, SP, 2023. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/perguntas-frequentes.aspx>. Acesso em: 29 set. 2023.

SÃO PAULO. **Projeto de Eliminação da GIA Passo a Passo**. São Paulo, SP, 2023.

Disponível em:

<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/gia/Downloads/Manual%20GIA%20Fase%20de%20Transi%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 29 set. 2023.

SÃO PAULO. Resolução SF nº 105, de 27 de setembro de 2018. Dispõe sobre a implantação gradual do sistema de Classificação dos Contribuintes do ICMS, previsto no artigo 5º da Lei Complementar 1.320/2018, para execução do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes". **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, SP, 28 de setembro 2018. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/resf1052018.aspx>. Acesso em: 11 out. 2023.

SÃO PAULO. **Resultados do Programa "Nos Conformes"**. São Paulo, SP, 2023.

Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/perguntas-frequentes.aspx>. Acesso em: 29 set. 2023.

SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. **Contribuinte Pai d'Égua**. Fortaleza, CE, 2022. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua/>. Acesso em: 30 set. 2023.

SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. Instrução Normativa nº 22, de 22 de fevereiro de 2022. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 24 de fevereiro 2022. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2021/03/IN-22-de-2021-Pai-DEgua.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

SECRETARIA DA FAZENDA GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. Instrução Normativa nº 28, de 31 de março de 2022. **Diário Oficial do Estado**, Fortaleza, CE, 07 de abril. 2022. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Instruc%CC%A7a%CC%83o-Normativa-no-28-de-2022.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Consulta Pública RFB nº 04/2018**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/audiencias-e-consultas-publicas/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-04-2018.pdf>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Critério de seleção dos grupos econômicos convidados para participar do Fórum de Diálogo para construção do programa Confia**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/CRITRIOSSELEOGRUPOSECONMICOSCONVIDADOSFDCONFIA.pdf>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Fórum de Diálogo do Programa Confia Estatuto 2021-2022**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/Estatutorepublicado29102021.pdf>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Operador Econômico Autorizado**. Brasília, DF.

2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa nº 1.521, de 4 de dezembro de 2014. Institui o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado e altera a Instrução Normativa SRF nº 248, de 25 de novembro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 de dezembro de 2014. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=05/12/2014&jornal=1&pagina=22&totalArquivos=256>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa nº 28, de 20 de abril de 2021. Institui o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/confia>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa nº 71, de 4 de outubro de 2021. Institui o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-71-de-4-de-outubro-de-2021-351608755>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa nº 78, de 21 de outubro de 2021**. Brasília, DF, 8 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto/confia>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Programa Confia**. Brasília, DF, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 11 out. 2023.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Receita apresenta o Programa Confia na reunião dos países do Brics**. Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/receita-apresenta-o-programa-confia-na-reuniao-dos-paises-do-brics>. Acesso em: 11 out. 2023.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista 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: 12 out. 2020.

VITALIS, Aline; LAMY, Eduardo de Avelar. Fundamentação decisória, accountability e compliance tributário. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 59, n. 236, p. 147-165, out./dez. 2022. Disponível em:

https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/236/ril_v59_n236_p147. Acesso em: 5 set. 2023.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. 1. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2015.