

UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO
DEPARTAMENTO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU*
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

DIOGO CRISTIAN DENNY

**CONFORMIDADE COOPERATIVA E A
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO FUTURO**

SÃO PAULO – SP
2023

DIOGO CRISTIAN DENNY

**CONFORMIDADE COOPERATIVA E A
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO FUTURO**

Dissertação apresentada ao programa de pós-graduação *stricto sensu* em Direito da Universidade Nove de Julho, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientação: Professor Doutor Walter Godoy dos Santos Júnior.

SÃO PAULO – SP
2023

Denny, Diogo Cristian.

Conformidade cooperativa e a administração tributária do futuro. / Diogo Cristian Denny. 2023.
142 f.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Nove de Julho - UNINOVE, São Paulo, 2023.

Orientador (a): Prof. Dr. Walter Godoy dos Santos Júnior.

1. Relação fisco-contribuinte. 2. Autorregularização. 3. Conformidade fiscal. 4. Conformidade cooperativa.

I. Santos Júnior, Walter Godoy dos. II. Título.

CDU 34

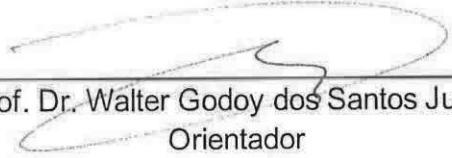
DIOGO CRISTIAN DENNYS

**CONFORMIDADE COOPERATIVA E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO
FUTURO**

Dissertação apresentada ao
Programa Pós-Graduação Stricto
Sensu em Direito da Universidade
Nove de Julho como parte das
exigências para a obtenção do título
de Mestre em Direito.

São Paulo, 27 de junho de 2023.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Walter Godoy dos Santos Junior
Orientador
UNINOVE

ERICKSON GAVAZZA
MARQUES:04392750833

Assinado de forma digital por
ERICKSON GAVAZZA
MARQUES:04392750833
Dados: 2023.06.27 17:23:15 -03'00'

Prof. Dr. Erickson Gavazza Marques
Examinador Interno
UNINOVE



Prof. Dr. Mauricio Zockun
Examinador Externo
PUC/SP

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela graça da vida e por ter me abençoado com a oportunidade de fazer este mestrado.

À Universidade Nove de Julho, por oferecer um Programa de Pós-Graduação em Direito muito bem construído e dirigido, com um excepcional corpo docente e magnífica biblioteca, sempre pensando nas necessidades e dificuldades dos pesquisadores.

Ao meu orientador, professor Dr. Walter Godoy dos Santos Júnior, por toda confiança que depositou em mim, pela disponibilidade, pela irretocável condução dos trabalhos desenvolvidos e por todos os ensinamentos repassados durante minha jornada no mestrado.

Aos membros de minha banca de qualificação, professor Dr. Erickson Gavazza Marques e professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, por todo o cuidado, gentileza e conhecimentos transmitidos naquela ocasião.

A todos os professores, à equipe da secretaria e colegas do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Nove de Julho, time ativo, do qual tenho muito orgulho em fazer parte.

Ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e à Receita Federal do Brasil, por apoiarem este projeto e a todos os colegas que auxiliaram na pesquisa ou com quem conversei, compartilhando percepções e opiniões sobre o tema pesquisado.

A minha esposa Lígia e aos meus filhos Benjamin e Pierre, pela paciência e compreensão pelas horas de convívio suprimidas em decorrência da vida acadêmica.

A meus pais, irmãos, demais familiares e amigos que de alguma forma torceram por mim durante esse período de estudos.

“Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades,
Muda-se o ser, muda-se a confiança;
Todo o mundo é composto de mudança,
Tomando sempre novas qualidades.”

Luís de Camões

RESUMO

O modelo tradicional de relacionamento entre o Fisco e os contribuintes, colocando-se em lados opostos, com olhar de desconfiança recíproco, tem se demonstrado desgastado e insuficiente para atingir os objetivos que desafiavam a Administração Tributária. Com efeito, é consenso na comunidade científica que a prioridade atribuída a uma atuação reativa não mais assegura a eficácia de arrecadação para o Fisco. Os desafios da atualidade, que envolvem, de um lado, o alto poder tecnológico, a atuação transnacional dos contribuintes e a economia digital, dentre outros fatores, e, de outro, a necessidade de aumento da arrecadação para a consecução dos objetivos constitucionais do Estado, demandam uma nova forma de agir, baseada na atividade proativa e de conformidade. Nesse momento de busca pela restauração da confiança pública nas relações entre os contribuintes e as Administrações Tributárias, foi discutido o conceito de “relação cooperativa” no Fórum de Administração Tributária (*Forum on Tax Administration* - FAT), que depois passou a ser objeto de estudo e recomendação pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Ao longo do presente trabalho, será analisada a evolução desse tema no Brasil e o estágio em que se encontra, na esfera federal. Também serão analisadas diversas iniciativas de outros países e de alguns estados da federação brasileira. Com base nas pesquisas realizadas, serão propostos institutos e medidas que possam somar à iniciativa de programa de conformidade que está sendo gestado no âmbito da Receita Federal do Brasil – RFB, buscando adequá-lo às recomendações da OCDE e estar plenamente alinhado às iniciativas das administrações tributárias estrangeiras de vanguarda. Para o incremento do trabalho foi utilizado o método hipotético-dedutivo, por meio da técnica qualitativa, com análise documental de textos legais, tratados e convenções internacionais, além de bibliografia nacional e internacional sobre o tema.

Palavras-chave: relação fisco-contribuinte; autorregularização; conformidade fiscal; conformidade cooperativa.

ABSTRACT

The traditional model of relationship between the Tax Administration and taxpayers, which place them on opposite sides with a mutual sense of distrust, is worn out and insufficient to achieve the goals that challenge the Tax Administration. It is a consensus in the scientific community that the priority given to a reactive approach no longer ensures the effectiveness of tax revenue collection. The challenges of the current era, which involve, on one hand, high technological power, transnational transactions, digital economy, among other factors, and on the other hand, the need to increase the tax revenue to achieve the constitutional objectives demand a new way of acting based on proactive and compliance-oriented activities. In pursuit of the restoration of public trust in the relationship between taxpayers and Tax Administrations, the concept of "co-operative relationship" was discussed at the Forum on Tax Administration (FAT) and later became the subject of study and recommendation by the Organization for Economic Cooperation and Development – OECD. Throughout this work, the evolution of this theme in Brazil will be studied, as well as its current stage at the federal level. Various initiatives from other countries and some federative units of Brazil will also be examined. Finally, institutes and measures will be proposed to contribute to the compliance program initiative being developed within the Brazilian Tax Administration – RFB, aiming to align it with the OECD recommendations and initiatives of cutting-edge foreign tax administrations. To enhance the work, the hypothetical-deductive method was used, through the qualitative technique, with documental analysis of legal texts, treaties and international conventions, as well as national and international bibliography on the subject.

Keywords: tax-taxpayer relationship; self-regulation; tax compliance; cooperative compliance.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abrasca	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ACA	<i>Annual Compliance Arrangement</i>
ADF	Ações Diferenciadas
AEAT	Agência Tributária da Espanha
AED	Análise Econômica do Direito
ANAO	<i>Australian National Audit Office</i>
ANBIMA Capitais	Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de
ASG	Ambiental, Social e Governança
ATO	<i>Australian Tax Office</i> (Australia)
BACEN	Banco Central do Brasil
BEPS	<i>Base erosion and profit shifting</i>
BRR+	<i>Business Risk Review</i> +
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBPT	Código de Boas Práticas Tributárias
CCM	<i>Customer Compliance Managers</i>
CF	Constituição Federal
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CGF	Cadastro Geral da Fazenda
CIAT	Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CODECON	Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte

CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRS	<i>Common Reporting Standard</i>
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DAC	Declaração de Atividades do Contribuinte
DE	Declaração de exportação
DI	Declarações de importação
DIRF	Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
DIRPF	Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física
DMED	Declaração de Serviços Médicos e de Saúde
DOI	Declaração de Operações Imobiliárias
DPP	Declaração País a País
DRJ	Delegacia da Receita Federal de Julgamento
e-CAC	Centro Virtual de Atendimento
ECD	Escrituração Fiscal Digital
ESG	<i>Environmental, Social and Governance</i>
ETR	<i>Enhanced Taxpayer Relationship</i>
FAPE	Fiscalização de Alta Performance
FAT	Fórum de Administração Tributária
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
Febraban	Federação Brasileira de Bancos
FTA	<i>Forum on Tax Administration</i>
G20	Grupo dos 20
Getap	Grupo de Estudos Tributários Aplicados
GIA	Guia de Informação e Apuração
GILRAT	Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa

HM	<i>Horizontal Monitoring</i>
HMRC	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços
Inspcr	Instituto de Ensino e Pesquisa
INR	Investidores Não Residentes no Brasil
IOTA	<i>Intra-European Organisation of Tax Administration</i>
IRAS	<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
KTE	<i>Key Taxpayer Engagement</i>
KYC	Know Your Client
MAP	<i>Mutual Agreement Procedures</i>
MCF	Marco de Controle Fiscal
NAV	<i>Nemzeti Adó- és Vámhivatal</i>
NTCA	<i>Netherlands Tax and Customs Administration</i>
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA	Operador Econômico Autorizado
OEA-C	Operador Econômico Autorizado - Conformidade
OEA-S	Operador Econômico Autorizado - Segurança
OMA	Organização Mundial das Aduanas
ONU	Organização das Nações Unidas
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PDTF	Países ou Dependências com Tributação Favorecida

PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
RPA	Regime Periódico de Apuração
RS	Rio Grande do Sul
RTP	<i>Reportable Tax Positions</i>
Sefaz/AL	Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de Alagoas
Sefaz/SP	Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo
SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STA	<i>State Taxation Administration</i>
TADAT	<i>Tax Administration Diagnostic Assessment Toll</i>
TCF	<i>Tax Control Framework</i>
TPRS	<i>Taxable Payments Reporting System</i>
WCO	<i>World Customs Organization</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1. ESTUDOS PRELIMINARES	18
1.1. O desafio de se reduzir o <i>tax gap</i>	18
1.2. O expressivo estoque de créditos no contencioso tributário	21
1.3. Teorias que tratam do comportamento dos contribuintes	26
1.3.1. Paradigma econômico clássico	27
1.3.2. Paradigma do crime	29
1.3.3. Paradigma do serviço	32
1.4. Influência da Análise Econômica do Direito	34
2. CONFORMIDADE COOPERATIVA	39
2.1. A relevância da sanção premial no programa de conformidade cooperativa	41
2.2. Programa de conformidade cooperativa da OCDE	43
2.3. Resultados da pesquisa realizada pela OCDE	47
2.4. Avaliação do Fisco Federal: Atos de conformidade	49
3. EXPERIÊNCIAS DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS ESTRANGEIRAS RELACIONADAS À MEDIDA DE CONFORMIDADE	52
3.1. Programas internacionais de conformidade cooperativa	52
3.1.1. A experiência da Austrália	52
3.1.1.1. Tratamento específico para os maiores contribuintes	53
3.1.1.2. Pequenas e médias entidades	56
3.1.2. A experiência da Holanda	57
3.1.3. A experiência do Reino Unido	59
3.1.4. A experiência da Itália	61
3.1.5. A experiência da Espanha	64
3.1.6. A experiência de Cingapura	66
3.2. Outras iniciativas de administração tributária estrangeiras	67
3.2.1. O caso da Áustria	68
3.2.2. O caso da China	69
3.2.3. O caso da Estônia	71
3.2.4. O caso da Hungria	72
3.3. Iniciativas no âmbito dos estados	73
3.3.1. Nos Conformes: Primeiro programa cooperativo de administração tributária brasileiro	74
3.3.2. Contribuinte Arretado: Iniciativa do estado de Alagoas	77
3.3.3. Contribuinte Exemplar: Programa do Rio Grande do Norte	79

3.3.4.	Contribuinte Pai D'Égua: Programa do Ceará.....	80
3.3.5.	Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes RS.....	82
4.	A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	84
4.1.	Procedimentos realizados pela Receita Federal do Brasil	84
4.1.1.	Malha pessoa jurídica	84
4.1.2.	Monitoramento de grandes contribuintes	86
4.1.3.	Programa Operador Econômico Autorizado.....	87
4.1.4.	Malha pessoa física	90
4.1.5.	Declaração pré-preenchida.....	94
4.1.6.	Projeto Cartas	94
4.1.7.	Reuniões de conformidade com empresas do setor financeiro	95
4.1.8.	Reuniões de conformidade: Operação cartórios	96
4.1.9.	Proposta de Programa de Estímulo à Conformidade Tributária	100
4.1.10.	Fóruns existentes no Fisco Federal brasileiro	102
4.2.	Projeto Confia.....	103
4.3.	Propostas para fortalecer o programa de conformidade tributária da União	106
4.3.1.	Definição das empresas que poderão aderir ao programa	106
4.3.2.	Mudança de cultura e treinamento dos servidores.....	107
4.3.3.	Classificação de risco dos contribuintes.....	108
4.3.4.	Divulgação de planejamento tributário e de estratégia fiscal	109
4.3.4.1.	Da norma antielisão disposta no parágrafo único do artigo 116 do CTN	112
4.3.5.	Redução de prazos em processos que beneficiem o contribuinte.....	114
4.3.6.	Estratégias relacionadas à divulgação de dados	115
4.3.6.1.	Disponibilização de informações ao contribuinte aderente do programa de conformidade cooperativa.....	116
4.3.6.2.	Comparações dos valores dos tributos apurados com os demais contribuintes	117
4.3.6.3.	Divulgação de informações no site	119
4.3.6.4.	Iniciativas existentes relacionadas à divulgação dos dados	121
	CONCLUSÃO	122
	REFERÊNCIAS.....	126

INTRODUÇÃO

A tributação consiste no mecanismo de financiamento do Estado por excelência, sendo certo que a configuração dos Estados nacionais modernos ocorreu de forma concomitante à estruturação da atividade de arrecadar tributos.

Mediante a arrecadação tributária, os Estados se tornam aptos a desempenhar todas suas funções, das mais clássicas, desde a defesa e a diplomacia, até as mais contemporâneas, como implementar programas e políticas sociais.

Com efeito, o Estado de bem-estar social, previsto na Constituição, demanda maior arrecadação tributária, porquanto tem presença mais significativa na vida dos cidadãos, sendo provedor de direitos no anseio de garantir a dignidade da pessoa humana.¹

Observe-se que a insuficiência da receita tributária, além de por em xeque a prestação de serviços essenciais, pode induzir os governantes a buscar meios alternativos para seu financiamento, como a emissão de moeda e o endividamento externo, institutos notadamente prejudiciais à economia, quando utilizados sistematicamente e de forma acrítica para esse fim.

A importância da tributação também se revela em seu caráter extrafiscal, pois permite interferir na vida econômica e social, podendo incentivar ou não determinada atividade empresarial, ou setor econômico, assim como fomentar ou desestimular o consumo e o investimento.

¹ Segundo Behring e Boschetti, em uma visão baseada em Norman Johnson, o Estado de Bem-estar Social, a partir de experiência inglesa, pode ser definido como a “introdução de ampliação de serviços sociais em que se incluem a seguridade social, o serviço nacional de saúde, os serviços de educação, habitação, emprego e assistência aos idosos, a pessoas com deficiência e a crianças; a manutenção do pleno emprego; e por fim um programa de nacionalização”. In: BEHRING, Elaine Rossetti; BOSCHETTI, Ivanete. **Política Social: fundamentos e história**. 9º ed. São Paulo: Cortez, 2011, p. 94. Por seu turno, Mishra traduz seus fundamentos como a “responsabilidade estatal na manutenção das condições de vida dos cidadãos, por meio de um conjunto de ações em três direções: regulação da economia de mercado a fim de manter elevado nível de emprego; prestação pública de serviços sociais universais, como educação, segurança social, assistência médica e habitação; e um conjunto de serviços sociais pessoais; universalidade dos serviços sociais; e implantação de uma rede de segurança de serviços de assistência social”. In: MISHRA, R. **O Estado providência na sociedade capitalista: políticas públicas na Europa, América do Norte e Austrália**. Trab. de Ana Barras. Oeiras/Portugal: Celta Editora, 1995, p. 101.

Além disso, a tributação tem impacto direto na vida dos cidadãos, influenciando diretamente na redução ou aumento da desigualdade social e da concentração de patrimônio.

Visto a enorme importância da tributação para o Estado e a sociedade, faz-se necessário refletir sobre mecanismos que busquem concretizá-la e fazer com que as normas tributárias previstas no ordenamento jurídico federal brasileiro sejam efetivamente observadas e aplicadas pelos contribuintes, evitando-se ao máximo procedimentos de fiscalização que culminem em lançamentos tributários de ofício, os quais, muitas vezes, acabam sendo questionados por meio do contencioso administrativo ou judicial, formando um enorme contingente de crédito tributário sem o efetivo ingresso aos cofres públicos.

Ao longo da presente dissertação, serão estudados o comportamento dos contribuintes – principalmente das empresas – inclusive à luz da análise econômica do direito; os problemas atualmente encontrados pelas administrações tributárias; as soluções apresentadas pela busca da conformidade; o modelo de conformidade cooperativa sugerido pela OCDE² e as principais iniciativas internacionais e nacionais relacionadas ao tema.

Para tal, a pesquisa a ser contemplada nessa dissertação foi dividida em quatro capítulos, nos quais buscou-se traçar diretrizes para analisar as questões apresentadas no parágrafo anterior.

² “A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização internacional que trabalha para construir melhores políticas para uma vida melhor. Nosso objetivo é moldar políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos. Baseamo-nos em 60 anos de experiência e insights para preparar melhor o mundo de amanhã. Juntamente com governos, formuladores de políticas e cidadãos, trabalhamos para estabelecer padrões internacionais baseados em evidências e encontrar soluções para uma série de desafios sociais, econômicos e ambientais. Desde melhorar o desempenho econômico e criar empregos até promover uma educação sólida e combater a evasão fiscal internacional, fornecemos um fórum único e um centro de conhecimento para dados e análises, troca de experiências, compartilhamento de melhores práticas e aconselhamento sobre políticas públicas e definição de padrões internacionais.” (Tradução livre). Disponível em: <https://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 01 jul. 2022.

Desta forma, no primeiro capítulo, utilizando-se de bibliografia, levantamento de dados e legislação sobre o tema, serão abordados pontos como redução do *tax gap*, teorias sobre questões comportamentais dos contribuintes, além de apresentar a influência da análise econômica do direito no que tange a administração pública, o Fisco e os contribuintes.

No segundo capítulo serão abordados temas que tratam do título dessa dissertação: a conformidade cooperativa. A pesquisa focou na sanção premial com marco teórico de Norberto Bobbio e Miguel Reale, trazendo para o capítulo sua relevância e aplicabilidade, demonstrando o programa de conformidade cooperativo da OCDE e os resultados da pesquisa fomentada pela organização.

Com relação ao terceiro capítulo, a pesquisa será voltada a analisar a experiência de administrações tributárias estrangeiras e de entes federativos do Brasil. Para o desenvolvimento deste capítulo foi empregado marcos teóricos internacionais trazidos pela OCDE e pesquisa por meio da internet de cada site governamental.

O quarto e último capítulo tratou especificamente da administração tributária federal brasileira, apresentando procedimentos já realizados pela Receita Federal do Brasil visando a conformidade fiscal, o novel projeto CONFIA e sugestões para melhoria e aprimoramento desse programa de conformidade cooperativa. Nesse caso, a pesquisa utilizou-se sobremaneira dos sites institucionais brasileiros e doutrinadores que pregam sobre a mudança de paradigma.

A justificativa da pesquisa pauta-se no fato de que o modelo tradicional de relacionamento entre o Fisco e os contribuintes encontra-se desgastado e insuficiente para atingir os objetivos que desafiam a Administração Tributária.

Nesse sentido, a pesquisa pretende demonstrar os benefícios da adoção de um programa de conformidade cooperativa pelo Fisco, alinhado às diretrizes preconizadas pela OCDE.

A relevância da pesquisa funda-se na necessidade de desvendar – e mudar – a forma de agir do Fisco, buscando uma atuação proativa e de conformidade, mormente para superar os desafios da atual era, que envolvem alto poder tecnológico, a atuação transnacional dos contribuintes e a economia digital.

A presente dissertação está vinculada à linha de pesquisa número um, do programa de pós-graduação da Universidade Nove de Julho “Estruturas do Direito Empresarial”, cuja área de concentração é “Direito Empresarial: estruturas e regulação”.

Para o incremento do trabalho, no que alude às técnicas de pesquisa, foram utilizadas análise bibliográfica, documental e legislativa, valendo-se do método hipotético-dedutivo, pesquisando, principalmente, com o auxílio da rede mundial de computadores por meio de livros e textos disponibilizados *on-line* em sites institucionais renomados.

1. ESTUDOS PRELIMINARES

1.1. O desafio de se reduzir o *tax gap*

Atualmente, o maior desafio das administrações tributárias consiste em dar maior concretude às regras tributárias, ou seja, em vê-las efetivamente aplicadas e produzindo efeitos concretos na sociedade. Em outras palavras, o maior desafio é diminuir o *tax gap*³.

Compreende-se por *tax gap* a diferença entre o montante dos tributos que deveriam ser arrecadados, levando-se em consideração as regras tributárias vigentes em determinado território, e aquilo que efetivamente ingressou nos cofres públicos.

A despeito da aparente simplicidade do conceito, há divergências relacionadas à mensuração e inclusão do impacto de reduções na arrecadação provocadas por planejamento tributário ou elisão fiscal (*tax avoidance*⁴).

³ Conforme James Alm e Jay A. Soled: “[...] *tax gap* is the difference between what taxpayers are legally obligated to pay in taxes and what they actually pay in taxes”. ALM, James; SOLED, Jay. **Wither the tax gap**. Colloquium on tax policy and public finance, New York University School of Law, New York, 2016, p. 3. De acordo com a ARC, o *tax gap* representa “[...] *differences between the planned tax take and what actually comes in*”. ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap**. [s.d.], p. 2. Disponível em: https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014_jul_Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf. Acesso em: 18 jul. 2020. Por sua vez, como anotam Norman Gemmell & John Hasseldine, a IRS conceitua *tax gap* como “[...] *the difference between the tax that taxpayers should pay and what they actually pay on a timely basis*”. GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The tax gap: a methodological review**. Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance, 2012, p. 2. Para Mazur e Plumley, *tax gap* é “[...] *the difference between the amount of tax that should be imposed by the tax code of a country and the amount that is actually reported and paid on timely filed returns*.” MAZUR, M; PLUMEY, A. **Understanding the Tax Gap**. Chicago: National Tax Journal. v. 60, p. 569. Para Warren, “*Tax gap is the difference between potential tax collections and actual tax collected*.” WARREN, Neil. **Estimating Tax Gap is everything to an informed response to the Digital Era**. Paper presented at the 13th International Revenue Administration Conference on Tax System Integrity in a Digital Age, Coogee Crowne Plaza, Sydney, Australia, 5-6 April 2018, p. 3. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3200838. Acesso em: 10 fev. 2023. Cf. também INTERNAL REVENUE SERVICE. **US Documents: Tax Gap Facts and Figures**. 2005. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf. Acesso em: 29 jan. 2019.” In: LAMADRID, P.B.G. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a receita federal e os contribuintes**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 02 mar. 2022, p. 39.

⁴ Que se distingue dos meios evasivos e ilícitos para não se pagar o tributo (*tax evasion*). A respeito desses conceitos, confira-se o entendimento de Heleno Torres: “É imperioso registrar, contudo, que o termo “*elisão*” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de

Alguns autores incluem nesse conceito as perdas com a economia informal⁵, destacando que não pode ser extinto por completo e que não pode ser considerado meio para avaliação do desempenho operacional do Fisco.⁶

Outros pontos controvertidos envolvem a inclusão ou não de tributos objeto de discussão judicial, de tributos recolhidos a destempo e dos custos da administração tributária relacionados a ações de conformidade (se devem ou não ser deduzidos dos montantes recuperados por conta dessas ações).⁷

Identificar o *tax gap* é importante para dimensionar as perdas fiscais do Estado e, também, para inferir em que grau a norma tributária está sendo distorcida em sua implementação e administração, e se está induzindo comportamentos econômicos desvirtuados. É, do mesmo modo, relevante para demonstrar as desigualdades atinentes ao fato de nem todos os contribuintes recolherem a sua parcela da carga tributária.⁸

A grande contribuição do estudo do *tax gap*, segundo Warren, consiste na capacidade de se estabelecer vínculos entre a estrutura de política fiscal, o

tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.” In: **Direito Tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 277

⁵ “Other definitions of the tax gap found in the literature include those employed by, for example, Giles (1997b; 1999b), who first define the ‘hidden economy’ or ‘hidden income’. This is designed to capture income that is earned but is hidden from the tax authorities and, usually, official statisticians. The tax gap is then defined as hidden income multiplied by a suitable tax rate. This raises numerous conceptual and measurement issues, such as: what is included in hidden income, and what is a ‘suitable’ tax rate?” GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The tax gap**: a methodological review. Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance, 2012. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 03 set. 2022, p. 3.

⁶ WARREN, Neil. **Estimating Tax Gap is everything to an informed response to the Digital Era**. Paper presented at the 13th International Revenue Administration Conference on Tax System Integrity in a Digital Age, Coogee Crowne Plaza, Sydney, Australia, 5-6 April 2018, p. 9-10. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3200838. Acesso em: 10 fev. 2023.

⁷ ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency**: tax gap. [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gapdiscussion-paper.pdf>. Acesso em: 07 set. 2020, p. 3-4.

⁸ WARREN, Neil. **Estimating Tax Gap is everything to an informed response to the Digital Era**. Paper presented at the 13th International Revenue Administration Conference on Tax System Integrity in a Digital Age, Coogee Crowne Plaza, Sydney, Australia, 5-6 April 2018, p. 4. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3200838. Acesso em: 10 fev. 2023.

desempenho da administração tributária e o comportamento do contribuinte com questões mais amplas de crescimento econômico e sustentabilidade fiscal.⁹

As causas do *tax gap* não podem ser imputadas exclusivamente ao contribuinte, tendo também por razão condutas do Estado. Deveras, a falta de clareza na legislação, a excessiva burocracia para estar em conformidade e a imprevisibilidade de tratamento pela administração tributária são posturas que influenciam diretamente na arrecadação.¹⁰

Conforme explica Lamadrid:

No Brasil, não faltam exemplos que demonstram as oscilações e alterações no entendimento da administração tributária (Soluções de Consulta, Instruções Normativas etc.) ou do Poder Judiciário (decisões dos tribunais). No que diz respeito à resolução de disputas, a demora no tempo de resposta pelas cortes superiores para definir questões tributárias relevantes, bem como a falta de previsibilidade e inconsistência das decisões, naturalmente maximizam a incerteza e impactam na arrecadação tributária – refletindo-se, assim, no *tax gap*.¹¹

Estima-se que o *tax gap* brasileiro, no exercício de 2018 (último ano objeto de estudos), foi de 23,1% da arrecadação ou 7,7% do PIB.^{12 13}

⁹ WARREN, Neil. **Estimating Tax Gap is everything to an informed response to the Digital Era.** Paper presented at the 13th International Revenue Administration Conference on Tax System Integrity in a Digital Age, Coogee Crowne Plaza, Sydney, Australia, 5-6 April 2018, p. 33. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3200838. Acesso em: 10 fev. 2023.

¹⁰ Segundo pesquisa do Banco Mundial, “as empresas despendem entre 1.483 e 1.501 horas por ano para reparar, declarar e pagar tributos, mais do que qualquer outro país. Uma legislação e obrigações complexas, cálculos complicados e a quantidade de informações exigidas para as declarações fiscais estão entre os principais desafios.” In: The World Bank. **Doing Business Subnacional Brasil 2021.** Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 09 set. 2022.

¹¹ LAMADRID, P.B.G. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a receita federal e os contribuintes.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. p. 39. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 02 mar. 2022.

¹² SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil: Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2018.** 2019. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>. Acesso em: 06 set. 2022.

¹³ Apenas por curiosidade, estima-se que o *tax gap* dos EUA corresponda a cerca de 15% do total da arrecadação. In: SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. **Shrinking the tax gap: approaches and revenue potential.** Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER). Working Paper n.º 26475, Nov. 2019. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w26475>. Acesso em: 10 set. 2022.

1.2. O expressivo estoque de créditos no contencioso tributário

Associado ao problema do *tax gap*, a política e gestão tributária do Estado brasileiro tem também provocado um colossal contencioso tributário, aqui entendido como o crédito tributário questionado pelo contribuinte, perante a própria Administração Tributária ou junto ao Poder Judiciário.

Estudo conduzido pelo Insper¹⁴ aponta que esse contencioso alcançou R\$ 5,44 trilhões de reais em 2019. Esse valor, avaliado em relação ao PIB, o qual é a principal medida de desempenho econômico de um país, representou 75% desse montante:

Nível federativo	Esfera Processual	Contencioso Tributário		
		R\$ bilhões	% PIB	Composição
Federal	Judicial	2.673,1	36,8%	49,1%
	Administrativo	1.152,6	15,9%	21,2%
Estadual	Judicial (27/27)	917,7	12,6%	16,9%
	Administrativo (23/27)	259,8	3,6%	4,8%
Capitais	Judicial (24/26)	251,8	3,5%	4,6%
	Administrativo (10/26)	17,4	0,2%	0,3%
Demais Municípios	Judicial (4.074/5.543)	170,4	2,3%	3,1%
Total		5.442,8	75,0%	100,0%

Além disso, observa-se, no âmbito federal, que os lançamentos tributários não guardam a efetividade desejada, em termos arrecadatórios, demorando-se longos anos para serem julgados no contencioso administrativo e judicial¹⁵:

¹⁴ **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de referência 2019**, dezembro de 2020 (atualização de janeiro de 2021). Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022.

¹⁵ RELATÓRIO ANUAL DE FISCALIZAÇÃO. Resultados – 2021. Planejamento – 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao-2021-2022.pdf/@download/file/Relat%C3%B3rio%20Anual%20Fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%202021-2022.pdf>. Acesso em 24 jan. 2023, p. 5-6.

2015	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
	Total	117.282.515.806,94	100,00%	27.463,75	100,00%
	Pago/Parcelado	4.445.798.226,55	3,79%	8.313,51	30,27%
	Em julgamento	41.335.404.325,40	35,24%	4.857,27	17,69%
	Em cobrança	5.079.380.307,45	4,33%	2.108,95	7,68%
	Enviado PGFN	27.272.275.789,98	23,25%	9.981	36,34%
	Outros	5.295.113.103,59	4,51%	520	1,89%
	Julgado improcedente	33.854.586.053,99	28,87%	1.683	6,13%

2016	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
	Total	108.626.724.327,12	100,00%	32.699,17	100,00%
	Pago/Parcelado	8.445.552.871,73	7,77%	12.028,65	36,79%
	Em julgamento	43.012.222.274,82	39,60%	5.070,21	15,51%
	Em cobrança	4.307.869.999,22	3,97%	2.571,84	7,87%
	Enviado PGFN	21.485.080.907,25	19,78%	11.211	34,28%
	Outros	4.286.445.490,56	3,95%	647	1,98%
	Julgado improcedente	27.089.552.783,54	24,94%	1.170	3,58%

2017	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
	Total	151.651.405.817,74	100,00%	33.127,57	100,00%
	Pago/Parcelado	5.051.832.986,86	3,33%	9.432,81	28,47%
	Em julgamento	83.736.561.544,26	55,22%	6.828,00	20,61%
	Em cobrança	5.797.181.245,33	3,82%	4.002,87	12,08%
	Enviado PGFN	20.339.770.993,45	13,41%	11.195	33,79%
	Outros	5.630.259.260,58	3,71%	710	2,14%
	Julgado improcedente	31.095.799.787,26	20,50%	959	2,90%

2018	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
	Total	137.415.358.591,01	100,00%	22.920,38	100,00%
	Pago/Parcelado	2.468.719.956,99	1,80%	5.520,44	24,09%
	Em julgamento	110.052.909.225,65	80,09%	6.476,89	28,26%
	Em cobrança	4.952.364.923,22	3,60%	2.673,80	11,67%
	Enviado PGFN	10.711.111.810,42	7,79%	7.338	32,02%
	Outros	2.881.910.163,63	2,10%	403	1,76%
	Julgado improcedente	6.348.342.511,10	4,62%	508	2,22%

2019	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
	Total	135.722.729.523,56	100,00%	61.836,86	100,00%
	Pago/Parcelado	2.827.057.192,22	2,08%	11.698,23	18,92%
	Em julgamento	112.611.806.453,62	82,97%	9.785,02	15,82%
	Em cobrança	3.792.957.933,41	2,79%	5.368,25	8,68%
	Enviado PGFN	13.654.301.000,34	10,06%	33.055	53,46%
	Outros	2.087.794.033,81	1,54%	521	0,84%
	Julgado improcedente	748.812.910,16	0,55%	1.409	2,28%

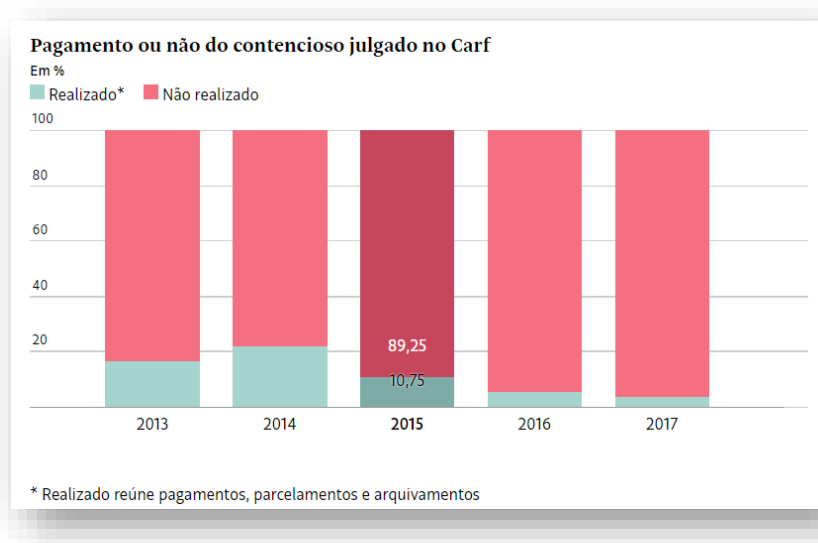
2020	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
	Total	140.478.182.594,13	100,00%	22.652,78	100,00%
	Pago/Parcelado	1.954.218.159,67	1,39%	4.356,54	19,23%
	Em julgamento	121.239.376.235,52	86,30%	6.978,10	30,80%
	Em cobrança	8.958.816.335,81	6,38%	4.915,06	21,70%
	Enviado PGFN	6.136.822.409,94	4,37%	5.685	25,10%
	Outros	1.479.923.686,38	1,05%	434	1,92%
	Julgado improcedente	709.025.766,81	0,50%	284	1,25%

2021	Situação	Valor Lançado (R\$)		Quantidade de Processos	
		Valor	%	Quantidade	%
	Total	137.509.641.232,84	100,00%	46.522,52	100,00%
	Pago/Parcelado	2.191.767.286,09	1,59%	5.829,03	12,53%
	Em julgamento	91.389.368.091,16	66,46%	14.137,55	30,39%
	Em cobrança	35.819.365.259,38	26,05%	22.367,26	48,08%
	Enviado PGFN	2.435.265.497,35	1,77%	2.453	5,27%
	Outros	1.394.460.929,06	1,01%	1.551	3,33%
	Julgado improcedente	4.279.414.169,80	3,11%	184	0,40%

Fonte: Sisf. Processos

Para agravar, verifica-se que os julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (última instância no contencioso administrativo federal) não tem como efeito o ingresso de receitas ao erário, notadamente pelo fato de os contribuintes arrastarem o litígio para o Poder Judiciário¹⁶:

¹⁶ Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/02/fim-da-regra-do-desempate-ampliou-perdas-da-uniao-em-decisoes-do-carf.shtml>. Acesso em 19 fev. 2023.



Some-se, a esse alarmante quadro, a constatação de que a única forma coercitiva¹⁷ de buscar a satisfação do crédito tributário inadimplido é por meio do processo de execução fiscal, tratado pela Lei n.º 6.830/80, o qual, além de oneroso, não tem se mostrado eficiente para tal fim.¹⁸

Como uma das causas para a morosidade dos executivos fiscais, aponta-se o significativo dispêndio de tempo em atividades burocráticas mais relacionadas ao impulsionamento processual do que à finalidade da atividade jurisdicional.¹⁹

¹⁷ Cabe lembrar a existência de importante mecanismo de cobrança do crédito inscrito, por meio do protesto das certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas (art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492/1997).

¹⁸ Em 2011, o valor unitário de um processo de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal era de aproximadamente R\$5,6 mil (aproximadamente R\$9,3 mil, atualizados monetariamente). In: CUNHA, Alexandre dos Santos; PESSOA, Olívia Alves Gomes; KLIN, Isabela do Valle. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011, pp 13-15. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf>.

Acesso em: 12 fev. 2021.

¹⁹ “O formato de organização judiciária verificado nas varas de execução fiscal é basicamente composto pela identificação de algumas rotinas meramente operacionais e repetitivas, tais como: juntada de documentos, expedição de mandados, preparação de carga ao exequente etc., que passam a ser de responsabilidade de determinados funcionários independentemente da temática envolvida, tomando-os especialistas em atividades mecânicas. Tal forma de gerenciar as atividades nas varas é plenamente compatível com o conceito de fordismo, conceituado como o ‘gerenciamento tecnoburocrático de uma mão de obra especializada sob técnicas repetitivas de produção de serviços ou de produtos padronizados’”. In: TENÓRIO, Fernando G.; PALMEIRA, Jorge N. A flexibilização da produção significa a democratização do processo de produção? In: TENÓRIO, Fernando G.; PALMEIRA, Jorge N. **Tem razão a administração?**: ensaios de teoria organizacional. 3. ed. rev. e ampl. Ijuí: Editora Unijuí, 2008, p. 87.

Com efeito, segundo o relatório “Justiça em Números 2022”²⁰, os processos de execução fiscal representam 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções em tramitação no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. Isso significa que, de cada cem processos judiciais dessa natureza, apenas 10 foram baixados²¹, demonstrando, objetivamente, sua ineficácia.

Outro dado alarmante, depreendido da análise desse relatório, é que os processos de execução fiscal figuram entre aqueles com a maior taxa de congestionamento, ficando atrás apenas de processos de execução de pena privativa de liberdade (taxa de congestionamento de 93%).²²

Conforme diagnosticado no seio de reuniões e estudos efetuados no âmbito do Conselho Nacional de Justiça – CNJ²³, os problemas relacionados às execuções fiscais são originários de dispositivos anacrônicos da Lei n.º 6.830/80, do descompasso da matéria com as inovações tecnológicas e da não utilização de métodos autocompositivos de solução de controvérsias.²⁴

²⁰ JUSTIÇA EM NÚMEROS 2022: ano-base 2021/Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

²¹ JUSTIÇA EM NÚMEROS 2022: ano-base 2021/Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022, p. 171.

²² JUSTIÇA EM NÚMEROS 2022: ano-base 2021/Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022, p. 170.

²³ “Execução Fiscal – Automação e Governança” – apresentação e relatório inicial da Secretaria Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do Conselho Nacional de Justiça.

²⁴ “O enfoque sobre o acesso – o modo pelo qual os direitos se tornam efetivos – também caracteriza crescentemente o estudo do moderno processo civil. (...) Os juristas precisam, agora, reconhecer que as técnicas processuais servem a funções sociais; que as cortes não são a única forma de solução de conflitos a ser considerada e que qualquer regulamentação processual, inclusive a criação ou o encorajamento de alternativas ao sistema judiciário formal tem um efeito importante sobre a forma como opera a lei substantiva – com que frequência ela é executada, em benefício de quem e com que impacto social. Uma tarefa básica dos processualistas modernos é expor o impacto substantivo dos vários mecanismos de processamento de litígios. Eles precisam, conseqüentemente, ampliar sua pesquisa para mais além dos tribunais e utilizar os métodos de análise da sociologia, da política, da psicologia e da economia, e ademais, aprender através de outras culturas. O “acesso” não é apenas um direito social fundamental, crescentemente reconhecido; ele é, também, necessariamente, o ponto central da moderna processualística. Seu estudo pressupõe um alargamento e aprofundamento dos objetivos e métodos da moderna ciência jurídica” In: CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso à Justiça**. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988, p. 12-13.

A despeito da compreensão majoritária de que a solução para esse problema depende de reforma na legislação²⁵, há que se ter em mente que, garantindo-se uma maior conformidade tributária do contribuinte e havendo uma boa política de gestão tributária, haverá diminuição significativa do estoque de créditos tributários motivado pelas discussões administrativas e judiciais.

1.3. Teorias que tratam do comportamento dos contribuintes

Como visto, a efetividade das normas tributárias é de grande importância para o funcionamento do Estado, sob pena de não poder funcionar adequadamente ou de não cumprir os direitos prestacionais insculpidos na Carta Magna.

Analisando o cenário nacional, demonstrou-se a necessidade de ser reduzido o *tax gap*, além de ser combatido o expressivo estoque de créditos tributários aguardando julgamento no contencioso administrativo e judicial, que necessita de ampla revisão de suas normas e instrumentos para serem dotados de maior efetividade.

É claro que, para a diminuição dos débitos em cobrança no contencioso, faz-se necessário proceder a uma ampla revisão das normas e dos instrumentos postos à disposição dos agentes estatais. Sendo mais específico, urge rever, no âmbito federal, o Decreto n.º 70.235/72, além da vetusta Lei de Execução Fiscal (Lei n.º 6.830/80).

Contudo, o foco do presente trabalho será outro: alterar o modo de agir da administração tributária, buscando alterar as ações das autoridades para uma atuação mais racional e contemporânea.

²⁵ Em 2022, comissão de juristas foi instalada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Senado Federal, tendo havido aprovação e encaminhamento de propostas voltadas a reformar a legislação. Vide: <https://www.cnj.jus.br/comissao-de-juristas-aprova-proposta-de-reforma-dos-processos-administrativo-e-tributario/>. Acesso em: 10 set. 2022.

Assim, para fins metodológicos, optamos por estudar o modo como os contribuintes agem, porquanto, para alterar o modo de ação daquele que representa o sujeito ativo da relação tributária, buscando maior eficiência, é muito importante analisar o comportamento do sujeito passivo, que poderá revelar o caminho a ser trilhado.

Para tanto, é importante analisar as mais importantes teorias que versam sobre o comportamento dos indivíduos em relação à tributação, sendo certo que, no presente estudo, por ter foco principal nas empresas, o comportamento a que tratamos refere-se às pessoas físicas enquanto ocupantes de posições gerenciais.

1.3.1. Paradigma econômico clássico

A primeira teoria, denominada de “paradigma econômico clássico” ou “paradigma utilitarista”, nasceu de estudos dos autores Allingham e Sandmo²⁶, e Srinivasan²⁷, baseados na obra de Becker²⁸ sobre crime e punição. Perfilha o entendimento de que os indivíduos realizam comportamentos racionais e tomam decisões utilitaristas.²⁹ Assim, quanto maior o risco de ser fiscalizado ou quanto

²⁶ ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. **Income tax evasion**: a theoretical analysis. Journal of Public Economics, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 set. 2022, p. 324.

²⁷ SRINIVASAN, T. **Tax Evasion**: a model. Journal of Public Economics II. vol. 2, issue 4, Amsterdam: Elsevier, p. 339-346

²⁸ BECKER, Gary S. **Crime and Punishment**: An Economic Approach. Journal of Political Economy, Chicago, v. 76, n. 2, p. 177, mar./abr. 1968. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>. Acesso em: 03 set. 2022.

²⁹ Destaque-se que a análise utilitarista do direito já foi objeto de reflexões por Michael Sandel, que demonstrou que princípios e valores morais são partes intrínsecas do Direito, por meio de um ótimo exemplo ocorrido nos Estados Unidos: “Para calcular os benefícios obtidos com um tanque de gasolina mais seguro, a Ford estimou que em um ano 180 mortes e 180 queimaduras poderiam acontecer se nenhuma mudança fosse feita. Estipulou, então, um valor monetário para cada vida perdida e cada queimadura sofrida – 200 mil dólares por vida e 67 mil por queimadura. Acrescentou a esses valores a quantidade e o valor dos (carros Ford) Pintos que seriam incendiados e calculou que o benefício final da melhoria de segurança seria de 49,5 milhões de dólares. Mas o custo de instalar um dispositivo de 11 dólares e 12,5 milhões de veículos seria de 137,5 milhões de dólares. Assim, a companhia chegou à conclusão de que o custo de consertar o tanque não compensaria o benefício de um carro mais seguro.” *In: Justiça – O que é fazer a coisa certa*. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 3ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011, p.58.

maiores as taxas de fiscalização, menor o *tax gap*, ou seja, maior será a observância da norma tributária.

Passado um período de ampla aceitação desta teoria, houve a percepção, pela comunidade científica, de que era incompleta, não explicando de forma plena o comportamento do contribuinte.

A primeira limitação constatada referiu-se à contradição entre haver uma pequena probabilidade de ser auditado e, mesmo assim, existir uma maioria de contribuintes cumpridores de suas obrigações tributárias. Deveras, caso prevalecesse o comportamento previsto pelo paradigma econômico clássico, seria muito maior o contingente de infratores, que fatalmente optariam pelo benefício financeiro individual³⁰.

Notou-se que a decisão de pagar, ou não, os tributos é complexa, e perpassa por diversos fatores, como senso de justiça, normas sociais, moralidade, patriotismo, vergonha e altruísmo. Também são relacionadas a forma de aplicação de recursos, a (in)existência de corrupção, a percepção de como a arrecadação é aplicada e revertida para a sociedade, tendo em vista que o desperdício de dinheiro público corrói a confiança dos cidadãos.

Além disso, o comportamento dos contribuintes é impactado pela forma que se relacionam com as autoridades e o governo, pois, havendo um clima de confiança, será estabelecido um ambiente de cooperação recíproca, estando os contribuintes mais dispostos a pagar os tributos.

³⁰ Alm e Torgler destacam que todos os modelos econômicos de comportamento do contribuinte concluem que deveria haver muito mais evasão tributária do que se observa na prática. Cf. ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, Tulane Economics Working Paper Series, v. 101, n. 4, p. 635-651. New Orleans: Tulane University, jul. 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/226473623_Do_Ethics_Matter_Tax_Compliance_and_Morality. Acesso em: 20 set. 2022.

A despeito de se tratar da primeira teoria e de todas as críticas apresentadas, é perceptível que, possivelmente por também fazer parte do senso comum, muitos Fiscos se baseiam em suas premissas, como a própria RFB, ao adotarem políticas de divulgar ostensivamente resultados de fiscalizações e de dar ênfase, em suas comunicações ao público, sobre ações em andamento e risco de serem fiscalizados.

1.3.2. Paradigma do crime

Dos estudos relacionados à interação entre os contribuintes, as autoridades fiscais e o governo, nasceram outros dois paradigmas: o do crime e o do serviço.

O paradigma do crime deriva do já estudado paradigma econômico clássico, sendo o nome originado da visão das autoridades tributárias de o contribuinte ser um criminoso em potencial, precisando sempre ser dissuadido de sua vontade de desobedecer à lei.³¹

Kirchler, explicando o conceito, relaciona-o a um ambiente de “polícia e ladrão”, em que as autoridades buscam encontrar os contribuintes e puni-los.³²

É importante lembrar que Bobbio já alertava sobre a importância dada, pelo ordenamento jurídico, ao modelo repressivo, revelando que isso não é uma exclusividade do ordenamento jurídico pátrio:

³¹ ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, Tulane Economics Working Paper Series, v. 101, n. 4, p. 635-651. New Orleans: Tulane University, jul. 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/226473623_Do_Ethics_Matter_Tax_Compliance_and_Morality. Acesso em: 20 set. 2022.

³² KIRCHLER, E. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge University Press, Cambridge, 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511628238>. Acesso em: 03 jul. 2022

Na teoria geral do direito contemporânea, ainda é dominante a concepção repressiva do direito. Quer a força seja considerada um meio para obter o máximo de respeito às normas (primárias) do sistema, quer seja considerada como conteúdo mesmo das normas (secundárias), a concepção dominante é certamente a que considera o direito como ordenamento coativo, estabelecendo, assim, um vínculo necessário e indissolúvel entre direito e coação. Este se traduz na importância exclusiva dada às sanções negativas: a coação é, ela própria, considerada uma sanção negativa ou, então, o meio extremo para tornar eficazes as sanções (negativas), predispostas pelo ordenamento mesmo para a conservação do próprio patrimônio normativo.³³

³⁴

Esse paradigma baseia-se na compreensão de que o contribuinte é dotado de uma suposta racionalidade econômica, estando sempre disposto a maximizar sua utilidade individual, sendo influenciado por pagar o tributo segundo o risco de ser auditado e punido.³⁵

Com propriedade, a doutrina demonstrou, estribando-se em resultados empíricos, que grande parte dos indivíduos superdimensionam os riscos de serem punidos³⁶, sendo, então, mais apropriado compreender que o comportamento do contribuinte se baseia em sua percepção do risco, e não no risco real de ser fiscalizado.

³³ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Novos estudos de teoria geral do direito. Tradução Daniela Beccaccia Vesiani. Rio de Janeiro: Manole, 2007, p. 7.

³⁴ Bobbio também constata que a utilização excessiva do Direito Penal é reflexo de um Estado liberal: “Nas concepções em que o Estado assume a função de guardião da ordem pública, o direito se resume, pouco a pouco, ao direito penal; e uma das características do direito penal é, precisamente, ser composto, sobretudo de normas negativas. Uma vez considerado todo o fenômeno jurídico sob o ponto de vista exclusivo do direito penal, a teoria do direito como conjunto de normas negativas parece mais plausível, ou, pelo menos, menos excêntrica (mesmo que continue a ser falsa).” *In*: **Da Estrutura à Função**. Novos estudos de teoria geral do direito. Tradução Daniela Beccaccia Vesiani. Rio de Janeiro: Manole, 2007, p. 4.

³⁵ “Estudos têm revelado que o aumento na probabilidade de detecção desestimula a propensão à desonestidade. No entanto, como a probabilidade de detecção se dá em função da fiscalização que pode implicar punição, o indivíduo assume um maximizador de utilidade esperada racional com aversão ao risco. Em contrapartida, na hipótese da aversão ao risco, a evasão fiscal pode aumentar à medida que aumenta a renda, quando o indivíduo passa a assumir mais riscos à proporção que aumenta sua riqueza, porque a aversão ao risco é decrescente. Diante desse contexto, um limiar para inibir a prática da evasão fiscal seria determinar as punições em relação ao custo-benefício, aumentando-se as punições à medida que os benefícios superem os custos externos gerados.” PEREIRA, Ivone Vieira; SILVA, César Augusto Tibúrcio. *In*: A Influência das recompensas internas e externas no comportamento das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, 31(83), p. 228-243, 2020. Disponível em: < <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/169632>>. Acesso em: 10 set. 2022.

³⁶ ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. **The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance**. Public Finance = Finances publiques. 49. 1994, p. 70-89. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227471404_The_Role_of_Moral_Sentiments_and_Audit_Perceptions_in_Tax_Compliance. Acesso em: 03 jul. 2022.

Esse paradigma nos leva à conclusão de que, para reduzir a sonegação e conduzir o contribuinte à conformidade, deve-se ampliar o risco de ele ser fiscalizado ou a severidade das punições. Esse clima de coerção, por consequência, cria um ambiente onde prevalece o conflito entre autoridades e contribuintes.³⁷

Problemas com essa teoria começaram a ser apontados, a exemplo da influência de questões éticas nas decisões tomadas pelos contribuintes. Além disso, foi demonstrado, por meio de evidências empíricas, que esse paradigma é limitado, porquanto, em regra, a probabilidade de ser fiscalizado é mínima, fato que se contrapõe à abundância de pessoas que cumprem suas obrigações fiscais.³⁸

Não obstante, é importante lembrar que essa teoria é de grande relevância e ecoa em entendimentos emanados da OCDE, como o princípio de que os Estados devem, para dissuadir os contribuintes que insistem em não cumprir as regras tributárias, mesmo após orientados e monitorados, “garantir que as infrações fiscais sejam criminalizadas”³⁹.

Acresça-se que essa teoria também vai ao encontro de uma tendência brasileira, espalhada em diversas searas do direito, baseada na crença de que criminalizar uma conduta ou aumentar a pena do crime terão um efeito dissuasório sobre os indivíduos. Esse modelo punitivo é bastante criticado, contrapondo-se questões sobre os fatores sociais, econômicos e psicológicos envolvidos na prática de crimes. Ademais, argumenta-se ser necessário investir em políticas públicas mais abrangentes, como educação, inclusão social e prevenção, para enfrentar de forma mais eficaz os problemas sociais.

³⁷ KIRCHLER, E. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge University Press, Cambridge, 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511628238>. Acesso em: 03 jul. 2022.

³⁸ POSNER, E.A. Law and social norms: the case of tax compliance. **Virginia Law Review**, 86, 2000, p. 1781-1819.

³⁹ OCDE. **Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles**. Paris: OCDE Publishing, p. 14. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/63530cd2-en.pdf?expires=1684006149&id=id&accname=guest&checksum=C35F6CF656B371E4F9DD6C74AB180EC0> Acesso em 25 abr. 2023.

1.3.3. Paradigma do serviço

Diante das limitações apresentadas e da insuficiência do paradigma do crime⁴⁰, surge o paradigma do serviço, segundo o qual o comportamento do indivíduo é influenciado por diversos outros fatores, não se resumindo à vontade de apenas exponenciar os ganhos individuais mediante sonegação⁴¹.

Segundo Kirchler, a interação de contribuintes, autoridades fiscais e governo, e o ambiente e clima em que ocorrem, são fatores que afetam os níveis de conformidade tributária.⁴²

Tal paradigma avança para o entendimento de que o contribuinte pode ser comparado a um cliente, devendo receber, em contrapartida, tratamento adequado e serviços públicos de qualidade.

Deixa-se, portanto, de visualizar o contribuinte como um criminoso em potencial, passando a percebê-lo como um cliente da administração pública, merecedor de tratamento adequado pelas autoridades fiscais.

⁴⁰ SIQUEIRA, M.L.; RAMOS, F.S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, 9(3), 2005, set./dez/, p. 555-581; SIQUEIRA, M.L.; RAMOS, F.S. Evasão Fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Economia Aplicada**, 10(3), 2006, p. 399-424, e POSNER, E.A. Law and social norms: the case of tax compliance. **Virginia Law Review**, 86, 2000, p. 1781-1819.

⁴¹ “O aumento do uso de estratégias alternativas às de comando e controle apoiadas em punição marca o que a literatura sobre o tema chama de passagem de um controle social baseado em dissuasão (deterrence) para um controle baseado na obediência legal (compliance). As estratégias estatais deixam de visar apenas dissuadir as pessoas a não cumprirem as regras e passam a estimulá-las a cumprirem.” In: PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. **Punição, Recompensa, Persuasão e Ajuda: Estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista**. Dissertação. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/10380>. Acesso em: 04 set. 2022.

⁴² KIRCHLER, E. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511628238>. Acesso em: 03 jul. 2022.

Comparando os dois últimos paradigmas, Silva assim destaca:

Em suma, o 'paradigma do serviço' contrapõe-se ao 'paradigma do crime'. O papel das autoridades e dos contribuintes é totalmente antagônico: no primeiro, as autoridades agem no sentido de orientar, fortalecer a cooperação e a confiança, obtendo a observância voluntária dos contribuintes, que são tratados como uma espécie de cliente, que colaboram através do recolhimento de tributos e recebem, em contrapartida, tratamento adequado e serviços de qualidade; no segundo, ao seu turno, as autoridades agem como policiais, sempre alertas para detectar transgressores da lei tributária e aplicar as severas sanções daí decorrentes, na medida em que se pressupõe que contribuinte age racionalmente tentando aumentar seu benefício econômico individual, safando-se do rigor da lei. O 'paradigma do serviço', portanto, fortalece a observância voluntária, ao contrário do 'paradigma do crime', que visa à observância forçada.⁴³

Esse clima cooperativo não depende apenas dos serviços recebidos, alertando Kirchler ser imperativa a necessidade de existirem leis simples e claras e de haver orientação adequada sobre as regras fiscais, além de uma distribuição equânime da carga tributária, com a de garantia de procedimentos adequados.⁴⁴

Alm também enfatiza a importância de normas sociais e da transparência, apresentando evidências de que indivíduos que acreditam ser a sonegação um ato comum na comunidade são os mais propensos a agir dessa forma.⁴⁵

Ao longo do presente trabalho, restará demonstrada a influência dessa teoria nos programas de conformidade cooperativa, que têm como um de seus pilares os serviços prestados aos contribuintes, com maior aproximação do Fisco, buscando gerar um ambiente de confiança mútua e de cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

⁴³ SILVA, Fabio Pereira da. **Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal**. USP. São Paulo, 2015, p. 53.

⁴⁴ KIRCHLER, E. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge University Press, Cambridge, 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511628238>. Acesso em: 03 jul. 2022.

⁴⁵ ALM, J. **A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting**. The Accounting Review, 66(3), 1991, p. 577-593.

1.4. Influência da Análise Econômica do Direito

Além do estudo do comportamento do contribuinte em face da Administração – de suma importância para fins de investigar a aplicabilidade e eficiência de propostas relacionadas à mudança da forma de autuação do Fisco – também é necessário analisar o tema sob uma abordagem multidisciplinar, envolvendo a ciência econômica.

A evolução da pesquisa científica relacionada ao comportamento dos contribuintes para diversas searas do conhecimento foi observada por Silva:

De início, a maioria dos estudos referentes à prática de sonegação fiscal floresceram no campo econômico e repousavam unicamente em uma suposta racionalidade econômica dos indivíduos (...) nas últimas décadas novos paradigmas foram assumidos e o tema se tornou relevante objeto de pesquisa, envolvendo uma abordagem multidisciplinar (Kastlunger, Muehlbacher, Kirchler & Mittone, 2011), abarcando não só a economia, mas também a contabilidade, o direito, a política, a sociologia e, em particular, a psicologia (Kirchler, Kogler & Muehlbacher, 2014).⁴⁶

Estudar a forma de atuação da Administração Tributária e dos contribuintes, além daquilo que se projeta, envolve escolhas, consistentes em condutas passíveis de análise pelo método econômico, pois a ciência econômica moderna abrange comportamentos humanos que requerem tomada de decisão.

Foi justamente da ampliação dessa análise econômica para outras formas de comportamento social, além daquelas comumente analisadas pela ciência econômica, que surgiu a Análise Econômica do Direito. Conforme leciona Ivo Teixeira Gico Junior:

Nesse sentido, a ciência econômica, antes associada apenas àquela parte da atividade humana que chamamos normalmente de econômica, hoje investiga um amplo espectro de atividades humanas, muitas das quais também são estudadas por outras ciências sociais como a ciência política, a sociologia, a antropologia, a psicologia e, como não poderia deixar de ser, o direito. É essa interação entre direito e economia que se convencionou chamar de Análise Econômica do Direito.⁴⁷

⁴⁶ SILVA, Fabio Pereira da. **Observância tributária**: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. USP. São Paulo, 2015, p. 21-22.

⁴⁷ GICO JUNIOR, Ivo. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, V. 1, nº 1, p. 7-32, Jan-Jun, 2010, p. 17. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2794/2034>. Acesso em: 28 dez. 2022.

A Análise Econômica do Direito, originada predominantemente na cidade de Chicago, tendo estudos iniciados nas décadas de 1940 e 1950, porém com maior avanço a partir das décadas de 1960 e 1970, em que os estudos de Ronald Coase⁴⁸, Gary Becker⁴⁹, Guido Calabresi⁵⁰ e Richard Posner⁵¹ vieram refletir o núcleo central da famosa escola daquela cidade.

Pode-se definir a Análise Econômica do Direito como:

[...] a aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico. Em outras palavras, a AED é a utilização da abordagem econômica para tentar compreender o direito no mundo e o mundo no direito. Note-se que a utilização do método econômico para analisar o direito não quer dizer que são os economistas que praticam a AED. Pelo contrário, na maioria dos casos, os pesquisadores que a praticam são juristas ou possuem dupla formação. De qualquer forma, são jus economistas.⁵²

Sobre o crescimento da abordagem advinda dessa escola de pensamento para outros campos do Direito, Luiz Reimer Rodrigues Rieffel assim pondera:

A *law and economics* inicialmente ocupava-se apenas em estabelecer uma análise econômica do direito relacionado ao antitruste dos contratos e do direito de empresa, mas acabou se estendendo, ao longo dos anos, para as mais diversas áreas do direito, como o direito tributário, constitucional e de família. Além do crescimento dentro do campo do direito, a disciplina evoluiu para além da esfera dos mercados, e trata hoje de assuntos como teoria política e teoria do direito, tentando redefinir o papel do direito nas sociedades.⁵³

⁴⁸ COASE, Ronald H. The problem of Social Cost. In: **Journal of Law and Economics**, Vol. 3, 1960.

⁴⁹ BECKER, Gary. Crime and law enforcement, In: **Journal of Political Economy on Crime and Punishment: An Economic Approach**, Chicago, 1968.

⁵⁰ CALABRESI, Guido. Some thoughts on risk distribution and the law of torts. In: *Yale Law Journal*, nº 70, 1961.

⁵¹ POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**, 6ª ed. Imprensa: New York, Aspen, 2003.

⁵² GICO JUNIOR, Ivo. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, V. 1, nº 1, p. 7-32, Jan-Jun, 2010, p. 17. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2794/2034>. Acesso em: 28 dez. 2022.

⁵³ RIEFFEL, Luiz Reimer Rodrigues. **Um mundo feito: O consequencialismo na análise econômica do direito de Richard Posner**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/8053>. Acesso em: 21 dez. 2022, p. 9.

Segundo a perspectiva do maior representante da escola, Richard Posner, a análise econômica do direito assume que as pessoas são racionais na busca de suas preferências. Essa visão tem por base a teoria da escolha racional, segundo a qual os indivíduos farão escolhas que irão maximizar suas habilidades de alcançar seus fins.

De acordo com a visão desse autor, a eficiência pode ajudar o direito a se tornar mais objetivo, sendo o principal meio de avaliação das relações jurídicas. Isso se deve à capacidade da eficiência de fornecer uma medida para tudo, tornando-se um verdadeiro critério de mensuração.

Observe-se que essa teoria também tem aplicação para a pessoa jurídica, ente capaz de, por intermédio de decisões de seu corpo diretivo, promovidas direta ou indiretamente⁵⁴ por pessoas físicas, direcionar sua conduta a fim de atingir seus objetivos e potencializar os resultados almejados.

Essa teoria também tem aplicabilidade para a pessoa jurídica de direito público, pois, como sabemos, a gestão desses entes é realizada pelas pessoas físicas que tomam as decisões com vistas ao atingimento dos objetivos, relacionados à satisfação do interesse jurídico primário.

Isto posto, tendo em vista que a premissa desse pensamento alcança as pessoas jurídicas, incluindo-se a pessoa jurídica de direito público, permite-se concluir que a preconizada maximização de habilidades para atingimento da finalidade pode ser utilizada pelo Poder Público, ao potencializar suas funções e aumentar a obtenção de recursos financeiros para realizar sua função primordial, que é promover o bem-estar social⁵⁵.

⁵⁴ Referimo-nos aos casos em que outra pessoa jurídica compõe o quadro societário.

⁵⁵ Amartya Sen denomina como “welfarismo” essa pretensão do Estado de maximizar o bem-estar social. *In: Choice, Welfare and Measurement*. Oxford: Basil Blackwell, 1982, p.328.

Portanto, há que se alterar o relacionamento entre a Administração Tributária e os contribuintes, deixando-se de lado a postura ortodoxa e adversarial, provocadora de litígios e de grandes disputas no contencioso administrativo e judicial, para dar guarida a uma atuação integrada e cooperativa, norteadas pela busca da conformidade, que produzirá uma arrecadação mais assertiva e em maior volume. E, como visto, mais recursos significa potencializar o Estado para o alcance de seus objetivos.

Dentro deste contexto, a Análise Econômica do Direito pode desempenhar um papel importante na escolha do melhor modelo de atuação do Fisco:

[...] a Análise Econômica do Direito (AED) pode contribuir para (i) a identificação do que é injusto - toda regra que gera desperdício (é ineficiente) é injusta, e (ii) é impossível qualquer exercício de ponderação se quem o estiver realizando não souber o que está efetivamente em cada lado da balança, isto é, sem a compreensão das consequências reais dessa ou daquela regra. A *jus economia* nos auxilia a descobrir o que realmente obteremos com uma dada política pública (prognose) e o que estamos abrindo mão para alcançar aquele resultado (custo de oportunidade). Apenas detentores desse conhecimento seremos capazes de realizar uma análise de custo-benefício e tomarmos a decisão socialmente desejável.⁵⁶

A gestão administrativo-tributária é uma das principais preocupações para alcançar uma arrecadação fiscal eficiente, como destacado por Phelippe Toledo Pires de Oliveira.

[...] uma das maiores preocupações da Administração Tributária na atualidade recai sobre a gestão administrativo-tributária. Um de seus objetivos é arrecadar a maior quantidade de recursos possíveis com o mínimo de gastos. Vislumbra-se a busca por resultados, medidos por diversos indicadores (e. g. valores da arrecadação versus custo de arrecadação) e por uma melhor performance dos administradores públicos. Essa preocupação está embasada constitucionalmente no princípio da eficiência que permeia toda Administração Pública, inclusive a Administração Tributária.⁵⁷

⁵⁶ GICO JÚNIOR, Ivo. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, V. 1, nº 1, p. 7-32, 2010, p. 27. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2794/2034>. Acesso em: 20 jan. 2023

⁵⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin. 2015, p. 40.

Percebe-se, no contexto atual, que muitos associam, de forma praticamente imediata, o aumento de recursos arrecadados à criação de novos tributos ou majoração dos existentes. É claro que há uma relação entre causa e efeito entre essas ações, mas essa não é a única solução e nem a que se revela mais consentânea com uma abordagem à luz da análise econômica do direito⁵⁸.

Deveras, o aumento dos recursos efetivamente arrecadados pode ser obtido de maneira mais eficiente e sem penalizar toda a sociedade, por meio da melhoria da gestão do Fisco, mediante a implementação de novas técnicas de arrecadação e de fiscalização.

É com esse olhar que o tema desta pesquisa será desenvolvido, apresentando-se o alvissareiro estudo da conformidade cooperativa, que, se bem aplicada, poderá representar um verdadeiro divisor de águas na relação entre a administração tributária e os contribuintes.

⁵⁸ Não se pode perder de vista, também, a análise do tema frente à conhecida “Curva de Laffer”, que analisa a relação entre o nível de arrecadação e de tributação de um Estado. Segundo esta teoria, tal relação é proporcional até o ápice da curva (ponto de equilíbrio). Sendo ultrapassado, o aumento da tributação produz um efeito inverso, qual seja, a diminuição da arrecadação, haja vista o esgotamento da capacidade contributiva. LAFFER, A. B.: Statement Prepared for the Joint Economic Committee, May 20, In **The Economics of the Tax Revolt: A Reader**, ed. by A. B. Laffer, and J. P. Seymour, pp. 75–59. Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1979.

2. CONFORMIDADE COOPERATIVA

Os temas até aqui analisados, relacionados ao comportamento do contribuinte e à influência da Análise Econômica do Direito na gestão tributária, demonstram ser muito promissor o estudo da conformidade cooperativa.

Antes de tratar desse tema na seara fiscal, é importante, em primeiro lugar, compreender o conceito de governança corporativa, bastante amplo e que tem em um de seus pilares a conformidade.

A governança corporativa surgiu na década de 1980 e tem como um de seus principais marcos a lei americana Sarbanes-Oxley, de 2002, quando, a partir dela, “a integridade da governança corporativa e as práticas éticas deixaram de ser um requinte do negócio e passaram a ser uma imposição legal”⁵⁹. Logo após, no ano de 2003, a França trilhou o mesmo caminho, ao promulgar a *Financial Security Act*.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, a governança corporativa pode ser conceituada:

Como o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.⁶⁰

Além disso, tem como princípios básicos a transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa, consistindo em pilares que, uma vez convertidos em recomendações objetivas, resultam “em um clima de confiança tanto internamente quanto nas relações com terceiros”⁶¹.

⁵⁹ ZENKNER, Marcelo. **Integridade governamental e empresarial: um espectro da repressão à corrupção no Brasil e em Portugal**. 2. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 348.

⁶⁰ IBCG. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138#:~:text=Principal%20documento%20do%20IBGC%2C%20o,demais%20organiza%C3%A7%C3%B5es%20atuantes%20no%20Brasil>. Acesso em: 01 out. 2020, p. 15.

⁶¹ IBCG. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138#:~:text=Principal%20documento%20do%20IBGC%2C%20o,demais%20organiza%C3%A7%C3%B5es%20atuantes%20no%20Brasil>. Acesso em: 01 out. 2020, p. 20.

Partindo da definição dada pelo IBGC e dando enfoque no âmbito tributário, temos o seguinte conceito:

O sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (I) as relações internas (intrassociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e de controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (II) as relações externas entre a entidade empresarial e as autoridades competentes e outros *stakeholders*, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa.⁶²

Observa-se que a governança corporativa tributária apresenta também vantagens para a administração tributária, uma vez que pode aumentar a eficiência na atividade da arrecadação.⁶³

Diante desses conceitos, pode-se definir a conformidade tributária como o ato do contribuinte seguir e cumprir as normas tributárias, incluindo o correto preenchimento de obrigações acessórias, o pagamento dos tributos e a manutenção de registros contábeis e dos documentos relacionados.

O estudo da conformidade tributária⁶⁴ começa a ganhar expressão a partir da constatação de que nada adianta haver normas conceitualmente adequadas se não forem cumpridas, como lecionam Alm, McClelland e Shulze, Murray e Kirchler, o que alçou o tema a ser objeto de estudos e normatização pela OCDE.

Com o avançar das pesquisas, observou-se que a alteração da postura das autoridades, deixando de apenas auditar, a *posteriori*, as informações produzidas pelas empresas, poderia trazer benefícios para todas as partes envolvidas na relação tributária.

⁶² AGUIAR, L. I. L. **Governança Corporativa Tributária. Aspectos Essenciais**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.88.

⁶³ “Parece ser uma via de mão dupla que pode, além de favorecer as empresas, também ter utilidade para a administração tributária, bem como para o Estado, aumentando a eficiência na atividade da arrecadação. Para que isso se concretize, entretanto, a governança precisa ser fomentada pelo Estado por meio de diversos tipos de sinais que são direcionados aos contribuintes e à sociedade em geral”. In: AGUIAR, L. I. L. **Governança Corporativa Tributária. Aspectos Essenciais**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 246.

⁶⁴ Aqui usado como tradução livre de *tax compliance*. Observa-se que é encontrado, na doutrina, traduções como observância tributária e observância fiscal.

Surge, portanto, a conformidade cooperativa, que é um conceito utilizado para descrever uma abordagem garantidora do cumprimento de normas e regulamentos, em que as empresas e organizações trabalham em conjunto com as autoridades reguladoras para alcançar esse objetivo.⁶⁵

Em vez de se concentrar apenas na punição de violações, a conformidade cooperativa tem por fim a prevenção de litígios, a transparência e a responsabilidade compartilhada. Isso inclui ações como a criação de programas de *compliance*, a formação e a educação dos funcionários, a comunicação aberta e transparente com as autoridades reguladoras, e a implementação de mecanismos de autorregulação.

O objetivo é promover a conformidade voluntária e a construção de relações de confiança entre as empresas e o Fisco.

Muitos foram os desafios enfrentados pelas administrações tributárias de países que implementaram programas de conformidade cooperativa: a necessidade de se promover mudanças na cultura organizacional; o nível de investimento demandado em alocação e capacitação de recursos humanos; a falta de métricas adequadas; a dificuldade de se realizar verificações em tempo real e garantir que seja tirado máximo proveito das informações coletadas para que se obtenha máximo retorno com o programa.

2.1. A relevância da sanção premial no programa de conformidade cooperativa

Um dos pilares do programa de conformidade cooperativa consiste em premiar aqueles que cumprem as regras vigentes. Essa previsão de bonificação é chamada de “sanção premial”, nomenclatura que se contrapõe à “sanção penal”, mais difundida na academia, que versa sobre a pena prescrita no conseqüente da norma jurídica.

⁶⁵ Além da área tributária, a conformidade cooperativa é um instituto amplamente utilizado em setores regulamentados, como a saúde, a financeira e a meio ambiente.

Com efeito, a utilização de sanção negativa não pode ser compreendida como meio único de serem moduladas as condutas, sendo necessário haver normas que estimulem comportamentos desejados, valendo-se da concessão de prêmio⁶⁶.

A possibilidade de o ordenamento jurídico prever sanções premiais foi objeto de estudo realizado por Miguel Reale:

Atualmente, excogitam-se técnicas mais aperfeiçoadas para obter-se o cumprimento das normas jurídicas, através não de sanções intimidatórias, mas sim através de processos que possam influir no sentido da adesão espontânea dos obrigados, como os que propiciam incentivos e vantagens.⁶⁷

Bobbio já dizia que “a alavanca que move a sociedade econômica é a recompensa”⁶⁸ e apontava que as normas dotadas de sanção premial gozam de melhor eficácia, porquanto a parte beneficiada exigirá a sua aplicação, para fins de usufruir do prêmio:

A introdução da técnica do encorajamento reflete uma verdadeira transformação na função do sistema normativo em seu todo e no modo de realizar o controle social. Além disso, assinala a passagem de um controle passivo – mais preocupado em desfavorecer as ações nocivas do que em favorecer as vantajosas – para um controle ativo – preocupado em favorecer as ações vantajosas mais do que em desfavorecer as nocivas.

[...]

Para atingir o próprio fim, um ordenamento repressivo efetua operações de três tipos e graus, uma vez que existem três modos típicos de impedir uma ação não desejada: torná-la impossível, torná-la difícil e torná-la desvantajosa. De modo simétrico, pode-se afirmar que um ordenamento promocional busca atingir o próprio fim pelas três operações contrárias, isto é, buscando tornar a ação desejada necessária, fácil e vantajosa.⁶⁹

⁶⁶ Pode ser citado como exemplo, o programa conhecido como “Nota Fiscal Paulista”, criado pela Lei nº 12.685, de 28 de agosto de 2007, do Estado de São Paulo, que prevê a premiação em dinheiro para os contribuintes que solicitarem documento fiscal emitido em seu nome. Tais prêmios consistem na devolução de até 30% do valor do ICMS pago pelo estabelecimento comercial emitente, além da realização de sorteios mensais de prêmios em dinheiro. Afastando-se da seara tributária, têm-se as marcas de certificação concedidas por organizações governamentais e não governamentais, que atribuem selos para produtos e serviços disponibilizados por fornecedores que cumprem determinados requisitos (ambientais, produtivos, trabalhistas, etc.). A despeito de não serem obrigatórias, são cada vez mais buscadas, por propiciarem prestígio perante os consumidores, trazendo vantagens econômicas (ex.: certificações International Organization for Standardization - ISO e Social Accountability International – SA8000).

⁶⁷ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 75.

⁶⁸ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Novos estudos de teoria geral do direito. Trad. Daniela Beccaccia Vesiani. Rio de Janeiro: Manole, 2007, *passim*.

⁶⁹ BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Novos estudos de teoria geral do direito. Trad. Daniela Beccaccia Vesiani. Rio de Janeiro: Manole, 2007, p. 15.

⁶⁹ E também publicou seu *Study into the Role of Tax Intermediaries*. In: OCDE. Paris: Org. for Economic Cooperation & Development, 2008. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

Assim, infere-se que, além de ser juridicamente possível, a previsão de sanções premiais é medida de vanguarda e está alinhada à evolução do Direito, afastando-se da aplicação de sanções negativas para a utilização do direito promocional, fomentador da prática de condutas adequadas e desejadas.

2.2. Programa de conformidade cooperativa da OCDE

No contexto de busca da conformidade tributária e de restauração da confiança pública nas relações entre os contribuintes e as Administrações Tributárias, o Fórum de Administração Tributária (*Forum on Tax Administration - FAT*), nos idos de 2008, discutiu⁷⁰, pela primeira vez, o conceito de “relação cooperativa”, partindo da experiência exitosa de 24 países.⁷¹

Foi por esse fórum que a OCDE publicou estudo⁷² em que constatou “uma oportunidade de estabelecer mais cooperação entre as administrações tributárias e os contribuintes”, de onde adveio o conceito do relacionamento aprimorado (*enhanced relationship*), que se baseia em sete pilares citados por essa organização:

⁷⁰ E também publicou seu *Study into the Role of Tax Intermediaries*. In: OCDE. Paris: Org. for Economic Cooperation & Development, 2008. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

⁷¹ Conforme leciona Carlos Otavio Ferreira de Almeida, “O Forum on Tax Administration, já sensível às mudanças no ambiente global de conformidade fiscal, tem recomendado atitude distinta por parte da administração tributária, cambiando atividades reativas posteriores à obtenção de dados dos contribuintes e realizadas individualmente, por atividades proativas que atinjam vários contribuintes a um só tempo, bem como atividades *upstream* e *by design*, capazes de conferir maior garantia de tributar próximo ao fato gerador e de forma especificamente planejada. Segundo o FTA, mudança de tal ordem geraria benefícios ao fisco e ao contribuinte, pois reduziria a declaração a menor da renda tributável; aumentaria a chance de detecção de potenciais atividades fraudulentas; elevaria a confiança do contribuinte, capaz de compreender suas obrigações de modo mais simples; conferiria maior previsibilidade e certeza ao contribuinte para tomada de decisões, bem como lhe reduziria os custos; e, ainda, diminuiria o número de auditorias aleatórias, concentrando as atividades de fiscalização nos setores de elevado risco ao erário (OCDE, 2017, p. 21). In: **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes**. Revista Direito Tributário Internacional Atual, n. 2, 2017. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>>. Acesso em: 29 set. 2022.

⁷² OCDE. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: Org. for Economic Cooperation & Development, 2008. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 18 set. 2022.

I) Ao lidar com o contribuinte, a administração tributária deve demonstrar:

a) entendimento decorrente de consciência comercial, pois ações oficiais executadas com reduzida percepção da realidade comercial/negocial do contribuinte, evidentemente, acabam por expô-lo a maiores incertezas e a custos desnecessários e evitáveis. Alguns países já adotam meios para desenvolver a percepção comercial dos agentes do Fisco, permitindo-lhes ampla compreensão do contexto em que são decididas transações e atividades de grandes empresas. Exemplos bem sucedidos são a Divisão de Grandes Rendas do Fisco Irlandês, organizado em bases setoriais para compreensão das características específicas de negócios e mercados; o Programa de Relacionamento Aperfeiçoado com Contribuintes do Fisco de Cingapura, que prevê atuação conjunta para a compreensão profunda das operações negociais e dos riscos fiscais; e das autoridades fiscais do Reino Unido, que exigem amplo rol de habilidades dos agentes para que sejam capazes de compreender questões comerciais complexas num ambiente de rápidas mudanças;

b) imparcialidade, que exige do Fisco a edição de medidas e resoluções consistentes e objetivas em respeito à isonomia;

c) proporcionalidade na alocação eficiente de recursos fiscais com objetivo de assegurar resultados gerais mais consistentes. Em respeito à proporcionalidade, o Fisco deve decidir sobre quais segmentos atuar, sobre quais declarações se concentrar, enfim, definir sua estratégia de modo a conquistar os objetivos a que se destina. Nesse sentido, as ferramentas de gestão de risco constituem poderoso aliado para o melhor emprego de forças;

d) abertura, por meio da divulgação de normas e decisões, bem como por atuação transparente; e responsividade, que promove previsibilidade. De fato, a disposição do Fisco em atuar para esclarecer, antecipadamente, o adequado tratamento fiscal a ser dado a determinada transação, ou a algum dado a ser reportado em declaração, pode reduzir custos relacionados a provisões lançadas contabilmente, pelo contribuinte, para enfrentar gastos tributários inesperados. Neste ponto, quanto maiores incertezas ao longo do tempo, maiores serão as provisões.

II) Ao lidar com o Fisco, o contribuinte deve promover a divulgação de dados e transparência para cumprir não apenas formalidades, mas o espírito da lei. Definir, contudo, objetivos limites a este pilar não é tarefa simples, afinal até aonde deve ir a abertura do contribuinte, considerando suas diversas estratégias comerciais? Divulgação compulsória por si só não auxilia a cooperação, pois a imposição do Fisco pode não ser interessante ao contribuinte, que poderá contorná-la. Apenas a divulgação voluntária, capaz de expressar a real intenção de atuação colaborativa pode ir além das imposições normativas quanto à transparência. Os primeiros esforços neste sentido, empreendidos desde 2008, sugerem a necessidade de uma estrutura de controle fiscal capaz de assegurar ao Fisco a confiabilidade dos dados divulgados e, ao contribuinte, o conhecimento dos pontos controversos assumidos, mas sempre resultantes de sua voluntária intenção de divulgá-los. Exemplo seria o australiano ACA (*Annual Compliance Arrangements*), através do qual grandes empresas podem ter operações indicadas pelo gerenciamento de riscos fiscais e, em tempo real, voluntariamente, abram essas operações que acusam os principais riscos.⁷³

⁷³ OCDE. **Co-operative compliance: a framework**: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 18-20. Tradução de ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. *In: Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes*. Direito Tributário Internacional Atual nº 02. p.58-82 – 2017.

A partir desse estudo, muitos outros países passaram a adotar novos enfoques na gestão fiscal, baseados no princípio de que contribuintes dispostos a serem totalmente transparentes devem obter, como contrapartida, segurança jurídica em suas decisões tomadas.

Nos idos de 2013, após análise e debate sobre as implementações feitas pelos países, a OCDE publicou outro estudo, no qual foi alterado o conceito de “relacionamento aprimorado” para o de “conformidade cooperativa” e incluídos novos conceitos, como o Marco de Controle Fiscal, que trata de um instrumento a ser desenvolvido pelas empresas para demonstrar uma boa estrutura de controle fiscal.

Além disso, o estudo também sugeriu a criação do Código de Boas Práticas Tributárias e do Termo de Adesão, direcionados a reforçar o comprometimento entre as partes (contribuintes e Fisco).

Observa-se que a conformidade cooperativa é um instituto planejado para o segmento dos grandes contribuintes. Não obstante, suas diretrizes podem ser referência para ações de caráter cooperativo que sejam criadas para os demais contribuintes.

Segundo a OCDE, o objetivo da administração tributária é arrecadar as receitas necessárias para financiar serviços e bens públicos segundo a lei. Para tanto, enumera três elementos fundamentais: (I) otimizar a conformidade de maneira econômica, (II) minimizar os encargos dos contribuintes e (III) construir e manter a confiança deles.⁷⁴

Para estabelecer a conformidade cooperativa, a OCDE estabelece três pilares: igualdade, espírito da lei e gerenciamento de litígios.⁷⁵

⁷⁴ OCDE. The changing tax compliance environment and the role of audit. OECD Publishing, 2017. p. 18. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>>. Acesso em 20 de out. 2020.

⁷⁵ OCDE. Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 41. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

Por igualdade, entende-se que a atuação do Estado e do contribuinte deve guardar transparência recíproca, entendimento e confiança⁷⁶. Esse conceito abarca todo o Estado – e não apenas o Fisco – ou seja, todos os Poderes e seus representantes que lidam com tributos devem agir seguindo os padrões de conformidade.

No que se refere ao espírito da lei, compreende-se que as empresas devem demonstrar transparência e abertura, limitando suas práticas não apenas à letra da lei, mas também ao seu espírito. Portanto, as controvertidas estratégias de planejamento tributário agressivo podem não estar consoante os valores éticos desejados de uma gestão corporativa.

A OCDE apresentou interessante divisão da atuação técnica da administração tributária, que, de modo secundário, também demonstra a evolução entre as posturas passíveis de serem adotadas: (a) atividades reativas, divididas em duas classes principais: I) atividades de resposta às perguntas dos contribuintes referentes a suas obrigações fiscais, e II) investigações e auditorias realizadas após a apresentação de declarações (que podem estar relacionadas a impostos devidos ou restituições de impostos); (b) atividades proativas, prestadas previamente ao fato gerador ou declaração de impostos que informam e influenciam ações futuras. Abrangem, por exemplo, explicar as implicações de novas leis ou processos tributários, fornecendo informações sobre obrigações e prazos fiscais, visando influenciar no comportamento do contribuinte. Isso pode ser, por exemplo, por meio de programas de conformidade cooperativa e *nudges*⁷⁷ comportamentais; (c) atividades de conformidade proposital (*upstream and compliance by design*)⁷⁸, que ocorrem mais próximas aos fatos

⁷⁶ A nosso ver, a ideia de igualdade é, ainda, compreendida como a tributação de uma atividade econômica com a mesma intensidade, evitando-se assimetrias concorrenciais. Vide, por exemplo, o famoso caso do “Sonho de Valsa”, que, após mudança da embalagem, passou a ser tratado como *waffle*, que é isento. Com esse planejamento tributário, o produto deixou de ser taxado como bombom, para fins de IPI, à alíquota de 5%.

⁷⁷ Os *nudges* foram propostos em 2008 por Richard Thaler e Cass Sunstein. São abordagens destinadas a conduzir as pessoas a uma determinada direção, mantendo, contudo, sua liberdade decisória. Os *nudges* podem ser baseados em diferentes conceitos da economia comportamental, como aversão à perda, enquadramento da decisão, normas sociais, dentre outros. Os *nudges* podem se valer da criação de sanções premiais, já tratadas ao longo dessa dissertação. THALER, Richard e SUNSTEIN, Cass. **Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness**. Yale University Press. New Haven. 2008.

⁷⁸ Carlos Otávio Ferreira de Almeida assim apresenta essas vantagens: “Diferentemente, a concentração das atividades do fisco de modo proativo e realizadas a montante (*upstream*), mais próximas ao fato gerador, em busca de conformidade propositalmente planejada (*by design*), deve ser bem mais eficaz doravante. A presença do fisco, em diálogo aberto, instrutivo, esclarecedor para

geradores, a fim de facilitar e mesmo gerenciar a conformidade fiscal dos contribuintes, incluindo prevenção de erros e de aplicação equivocada da lei.⁷⁹

Nessa divisão, estão incluídas a assistência no cumprimento de obrigações acessórias, orientação específica sobre o montante a recolher e intervenções muito próximas ou em tempo real à ocorrência do fato gerador e recolhimento do tributo.

Para evitar a desconfiança por parte do Fisco e do contribuinte, em torno da adoção da conformidade cooperativa, muitos países optam por adotar um projeto piloto, a fim de gradualmente implementar mudança de cultura e de comportamento.

O ingresso do contribuinte, por norma, depende do grau de risco que ele representa para a conformidade fiscal, de modo que, aqueles qualificados como de risco elevado somente terão oportunidade de participar caso melhorem sua avaliação e satisfaçam os requisitos para ingresso.

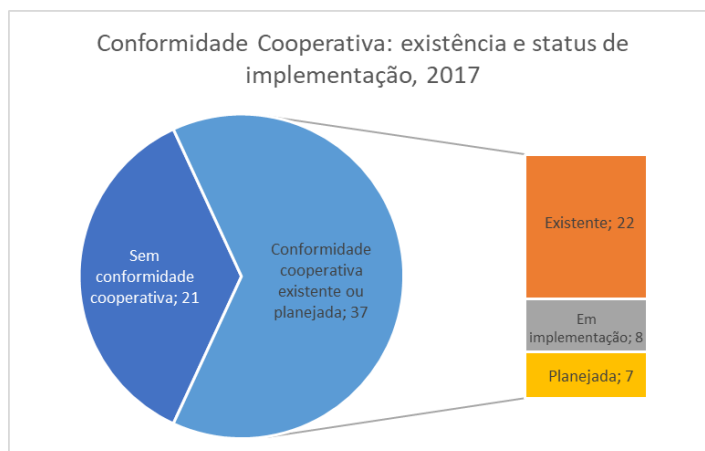
A experiência com os mais variados países também revelou que, na maior parte das vezes, a adoção de programas de conformidade cooperativa não demanda alterações legislativas, bastando os acordos formalizados diretamente entre a administração tributária e os contribuintes.

2.3. Resultados da pesquisa realizada pela OCDE

No ano de 2017, mais de 60% das 58 administrações tributárias que participaram de uma pesquisa da OCDE informaram que já possuíam ou que estavam implementando abordagens de conformidade cooperativa.

estimular a conformidade fiscal na atualidade, no momento presente, em que, segundo seus objetivos estatutários, a empresa planeja, delibera e decide, reduz inseguranças e traz ganhos de credibilidade e, como num ciclo virtuoso, de mais conformidade tempestiva e voluntária. Para o êxito desta mudança de atuação do fisco, a quebra do paradigma conflitivo é essencial.” *In*: Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual** nº 02. p.58-82 – 2017.

⁷⁹ OCDE. **The changing tax compliance environment and the role of audit**. OECD Publishing, 2017. p. 18. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>>. Acesso em 20 de out. 2020.

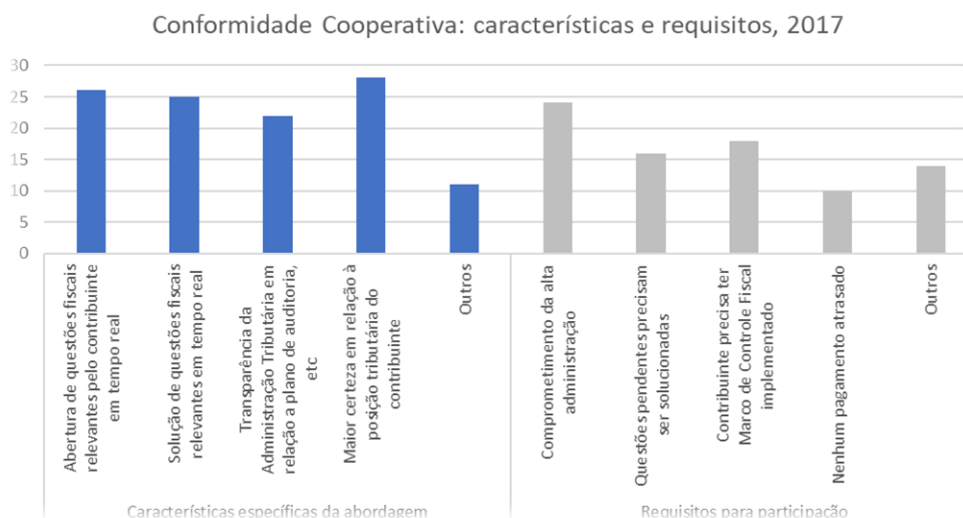


A tabela abaixo apresenta os principais programas de conformidade cooperativa analisados, destacando suas características essenciais.

País	Ano de criação		Número de contribuintes		Participação	Instrumentos formais	Abordagem	Foco	Escopo	Requisitos mínimos	Benefícios aos contribuintes	Encontros periódicos
	Piloto	Permanente	Piloto	Atual*								
Austrália		2016		100		Sim	Preventiva				Sim	
Holanda	2005	2012			Voluntária	Sim	Preventiva	Processo		Sim	Sim	
Reino Unido		2006		2000			Preventiva				Sim	Sim
Espanha	2009	2010		155 e 27	Voluntária	Sim					Sim	Não
Itália	2013	2015		44	Voluntária	Sim				Sim	Sim	
Estados Unidos	2005	2011	17	181	Voluntária	Sim	Preventiva	Processo	Limitado	Sim	Sim	
Singapura		2008		200	Voluntária				Limitado			Sim
Dinamarca	2008	2012	6	30**					Limitado		Sim	
Irlanda		2014									Sim	Sim
Áustria	2011	2019			Voluntária	Sim	Preventiva			Sim	Sim	Sim
Bélgica	2018											
Polônia	2019		20		Voluntária	Sim				Sim		
Croácia		2016										
França	2013	2019	11			Sim						
Rússia		2015										

Legenda: *Informação mais atual encontrada; **Grupos de contribuintes, com 800 CNPJs.

A já mencionada pesquisa de 2017 da OCDE, revelou, também, as características e requisitos mais frequentemente encontrados nos programas de conformidade cooperativa.



2.4. Avaliação do Fisco Federal: Atos de conformidade

Outro ponto que merece atenção na presente pesquisa, vez que agrega informações sensíveis para a construção de um programa de conformidade, refere-se aos resultados de avaliações da administração tributária por uma entidade internacional.

Trata-se da *Tax Administration Diagnostic Assessment Toll*⁸⁰ – TADAT, criada por meio de uma parceria entre o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional e diversos países, a exemplo da França, Alemanha, Japão, Suíça e Reino Unido, tendo por finalidade identificar pontos fortes e fracos, além de fornecer uma visão compartilhada sobre a administração tributária entre todas as partes interessadas e definir uma agenda de reforma, apoiando e monitorando a respectiva implementação.

O diagnóstico é feito analisando nove áreas de resultado, sendo elas: integridade da base de contribuintes cadastrados; gestão eficaz de riscos; apoio à conformidade voluntária; apresentação de declarações fiscais dentro do prazo; pagamento de impostos dentro do prazo; exatidão das informações prestadas nas

⁸⁰ Ferramenta de Avaliação de Diagnóstico da Administração Fiscal.

declarações; resolução eficaz de litígios tributários; gestão eficiente de receitas e prestação de contas e transparência.

A análise é feita pelo crivo de um conjunto de 32 indicadores, cada um contendo de uma a quatro dimensões, totalizando 55. Relativamente ao apoio à conformidade tributária, objeto dessa pesquisa, a premissa adotada é de que “normalmente, a maioria dos contribuintes cumprirá as suas obrigações fiscais se lhes for dada a informação e o apoio necessários para poderem cumprir voluntariamente”⁸¹.

É interessante constatar que, na área de resultado relacionada à exatidão das informações prestadas nas declarações, o relatório sugere, como uma boa prática das administrações tributárias, abordagem cooperativa em relação à conformidade tributária, nos seguintes termos:

Adotar métodos de cumprimento cooperativo para administrar riscos de declarações inexatas. Isso envolve a construção de relacionamentos colaborativos e baseados na confiança com os contribuintes (especialmente os grandes contribuintes) e intermediários tributários para solucionar problemas fiscais e trazer certeza para as situações fiscais das empresas antes de apresentar uma declaração fiscal, ou antes de realizar uma transação. Tipicamente, os ajustes e cumprimento cooperativo são baseados nos seguintes fatores:

- O contribuinte demonstrar: (a) boa administração de seus assuntos tributários, incluindo um nível apropriado de validação e revisão de seus sistemas contábeis; e (b) uma disposição de operar de forma aberta e transparente e fazer total divulgação de seus riscos tributários à medida que ocorrem (isto é, em tempo real).
- A administração tributária fornecer serviço aprimorado para o contribuinte através de, por exemplo: (a) pontos de contato exclusivo – incluindo o uso de métodos de gestão de relacionamento com o contribuinte; (b) resolução mais rápida de problemas técnicos e administrativos; (c) designação de uma classificação de risco reduzida ao contribuinte para fins de auditoria; e (d) penalidades reduzidas.⁸²

No Brasil, o diagnóstico TADAT foi realizado no Fisco Federal e nas administrações tributárias estaduais de Alagoas, Goiás, Rio de Janeiro, São Paulo, Maranhão e Brasília.

⁸¹ TADAT. **Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária. Guia prático preparado pelo Secretariado do TADAT.** Edição de abril de 2019, p. 09. Disponível em: <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 11 set. 2022.

⁸² TADAT. **Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária. Guia prático preparado pelo Secretariado do TADAT.** Edição de abril de 2019, p. 86 e 87. Disponível em: <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 11 set. 2022.

Após a avaliação feita na RFB, que ocorreu em janeiro de 2020, foram apresentadas considerações relacionadas à conformidade cooperativa, com atribuição de notas usando uma escala “ABCD”, com “A” representando o nível mais alto de desempenho e “D” o nível mais baixo.

No indicador relacionado à avaliação da mitigação dos riscos por meio de um plano de melhoria do cumprimento tributário⁸³, ao qual foi atribuída nota C⁸⁴, citou-se que o Plano Anual de Fiscalização da RFB não atende aos requisitos de um plano abrangente de melhoria do desempenho. Isso porque sua redação não é baseada em estratégia de cumprimento e nem estruturada em torno de riscos identificados dos diferentes segmentos de contribuintes e tipos de impostos com vistas a oferecer uma resposta de amplo alcance, combinando efetivamente todo o vasto ferramental à disposição da administração tributária.

Já no indicador relacionado ao monitoramento e avaliação das atividades de mitigação dos riscos de conformidade⁸⁵, ao qual também foi atribuída nota C, apontou-se que os relatos de desempenho se concentram em produtos e na sua implementação (a exemplo do número de atividades), em vez de impactos nos riscos (como mudanças de comportamento e atitudes). Além disso, não há uma prática sistemática de se aprender das atividades a fim de melhorá-las ou de informar estratégias futuras.

Finalmente, no indicador que analisa as iniciativas para estimular a prestação de informações corretas⁸⁶, foi atribuída nota B⁸⁷, destacando-se, contudo, que a legislação brasileira ainda não prevê um regime de conformidade cooperativa.

⁸³ Indicador A2-4, constante do relatório ARD2, que versa sobre “gestão eficaz de riscos”.

⁸⁴ Representa um desempenho fraco em relação às boas práticas internacionais.

⁸⁵ Indicador A2-5, também constante do supracitado relatório ARD2.

⁸⁶ Ao indicador A6-21, integrante do relatório ARD6, que trata da “exatidão das informações prestadas nas declarações”.

⁸⁷ Atribui bom desempenho, próximo às boas práticas aceitas internacionalmente.

3. EXPERIÊNCIAS DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS ESTRANGEIRAS RELACIONADAS À MEDIDA DE CONFORMIDADE

3.1. Programas internacionais de conformidade cooperativa

Conforme o relatório *Study into the Role of Tax Intermediaries*, divulgado pela OCDE em 2008, os Estados que foram pioneiros na adoção de medidas cooperativas no gerenciamento dos riscos de conformidade foram Irlanda, Holanda e Estados Unidos.⁸⁸

A partir dessas experiências, diversos países passaram a fazer a gestão tributária adotando a conformidade cooperativa, no anseio de desenvolver a confiança na relação com os grandes contribuintes e os intermediários fiscais.⁸⁹

Assim, serão abordados, na sequência, os principais programas de conformidade desenvolvidos na comunidade internacional.

3.1.1. A experiência da Austrália

A *Australian Taxation Office* – ATO introduziu uma abordagem de conformidade cooperativa apoiada no conceito da confiança justificada da OCDE. Para tanto, baseou-se no gerenciamento de riscos de conformidade e procedeu a uma

⁸⁸ OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: Org. for Economic Cooperation & Development, 2008. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

⁸⁹ OCDE. **Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 21-22. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

abordagem cooperativa, balizando-se em confiança criada pela reputação do contribuinte.⁹⁰

A ATO tem por estratégia apresentar orientações práticas e critérios objetivos que, adequadamente seguidos pelos contribuintes, redundarão em confiança justificada, situação que brindará o contribuinte com a contraprestação de um serviço personalizado.⁹¹

Como será demonstrado, o modelo de conformidade cooperativa australiano tem por pilar a boa governança fiscal demonstrada pelos contribuintes. Busca-se alcançar a confiança justificada, consistindo em evidências objetivas que levariam qualquer cidadão a concluir, com segurança, que um determinado contribuinte pagou a quantia correta de tributos.

3.1.1.1. Tratamento específico para os maiores contribuintes

Dentro do programa de confiança justificada, a ATO⁹² tem foco estratégico e se vale de interações personalizadas com as 100 maiores empresas públicas e

⁹⁰ Eurico Marcos Diniz de Santi discorre sobre medida australiana que precedeu a criação do programa: “Na Austrália a atuação do *Board of taxation* mostra como novas ferramentas da sociedade de informação podem ser estratégicas para efetivação deste novo paradigma. O órgão foi criado pelo governo australiano na década de 2000 para auxiliar o *Australian Taxation Office* (ATO) – órgão análogo à Receita Federal do Brasil – e o Tesouro a pôr em prática o modelo dialógico formulado por *Braithwaite*. O *Board of taxation* é composto de pessoas que atuam em setores governamentais e não governamentais e tem a função de garantir que os processos de tomada de decisão e de implementação de políticas tributárias sejam mais participativos e sensíveis às peculiaridades dos contribuintes afetados. O Tesouro e/ou Ministério solicita que o *Board of taxation* elabore diagnósticos, sugestões para alteração de regras, avaliação da efetividade de normas ou de acordos internacionais. Este trabalho deve ser feito de modo participativo, por isso, grande parte das tarefas do órgão consiste em assegurar que representantes da sociedade, sobretudo dos setores sociais mais afetados pelas normas tributárias avaliadas, participem ativamente do processo”. In: **Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014, p. 525.

⁹¹ Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT. **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia**. 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_crema_des_vargas.pdf. Acesso em: 09 set. 2022.

⁹² Disponível em: <https://www.ato.gov.au/business/large-business/> Acesso em: 20 jul. 2022.

multinacionais privadas, para as quais utiliza abordagem multitarefa de engajamento dos contribuintes-chave (*Key Taxpayer Engagement – KTE*)⁹³, visando auditar as transações significativas em tempo real, com a pretensão de que sejam tributadas segundo a legislação vigente.

Outra estratégia adotada com esses contribuintes, consiste na designação de uma autoridade da ATO responsável pelo contato com o contribuinte, dando assistência para todas as dúvidas, centralizando solicitações, agrupando as necessidades e reduzindo as demandas internas no órgão, além da expedição de relatório integrado tratando da confiança tributária.

A adesão ao programa é feita por meio de um Acordo Anual de Conformidade (*Annual Compliance Arrangement – ACA*), no qual os aderentes se propõem a estabelecer uma relação transparente e cooperativa com a ATO.

No bojo desse acordo, a ATO pactua um plano de ação com o contribuinte, discriminando os processos e tributos que o integram, oferecendo vantagens como prazos diferenciados para cumprimento de obrigações formais; sanções e juros diferenciados para correção de inconsistências verificadas e a não sujeição, para situações e tributos alcançados pelo acordo, de revisão de riscos ou inspeção após a entrega da declaração.⁹⁴

O critério adotado para a ATO estabelecer a confiança justificada consiste em buscar evidências objetivas demonstrativas, para qualquer cidadão, de que o contribuinte aderente pagou a quantidade correta de tributos.

Até 2019, a categorização do risco do contribuinte (distribuída entre “contribuinte chave”, “contribuinte chave com preocupações significativas” e “contribuinte de maior risco”) era anualmente comunicada, ocasião em que era detalhada a base de avaliação para cada um dos tributos, as implicações da avaliação e como a administração tributária pretende se relacionar nos próximos 12 meses.

⁹³ Esse modelo utiliza metodologia de confiança justificada, mediante avaliação da governança tributária.

⁹⁴ OCDE. **Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 29. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

Os contribuintes passaram, a partir de 2020, a ter o conhecimento de como são vistos pela ATO e a ser categorizados por um modelo denominado Estrutura de Ações Diferenciadas – ADF, no qual se demonstra o nível de garantia de conformidade e os pontos claros de avaliação do contribuinte, o que só foi possível graças ao alto e individualizado nível de conhecimento de cada contribuinte pela administração tributária.

Os contribuintes desse grupo também são obrigados a informar suas decisões tributárias mais significativas e relevantes (*Reportable Tax Positions* – RTP). Essa divulgação, alinhada à orientação da OCDE, possibilita aprimorar o atendimento e visão do contribuinte e de suas estratégias tributárias; ter amplo conhecimento das áreas sensíveis e de elevado risco fiscal; fazer com que a administração tributária conheça melhor os riscos, melhore o diálogo e entenda o perfil de risco; e permitir que os contribuintes tomem decisões conscientes sobre planejamentos tributários de elevado risco.

Além desse tratamento diferenciado para os 100 maiores contribuintes, faz-se revisão de governança tributária, verificando-se a conformidade das declarações apresentadas e dos cálculos de tributos, que, se demonstrarem confiabilidade, poderão reduzir a intensidade das demandas.

Um guia prático também foi desenvolvido pela ATO, para ajudar as grandes empresas públicas e multinacionais a entender como são classificadas dentro dessa metodologia desenvolvida de governança justificada.

Para fins de avaliação, buscam-se evidências de que existe uma estrutura de controle tributário, focando nos controles internos criados, utilizando um sistema de classificação dessa estrutura que verifica: (I) a existência; (II) se foi estruturada de maneira eficaz; (III) se está funcionando na prática; e (IV) se não há evidência de preocupações ou se não são significativas.

3.1.1.2. Pequenas e médias entidades

A ATO tem uma gama de diferentes atuações de conformidade que abordam riscos específicos para pequenas e médias entidades.⁹⁵ O principal objetivo é fornecer engajamento, educação e suporte de linha de frente no cumprimento das obrigações tributárias, protegendo os contribuintes que agem dentro da lei e estimulando os demais a adotarem uma postura de conformidade e cumprimento das regras.

São diversas atividades adotadas pela ATO destinadas a esses contribuintes. A primeira delas é a criação do Relatório Anual de Pagamentos Tributáveis (*Taxable Payments Reporting System – TPRS*), que é enviado a ATO informando sobre os pagamentos realizados aos contratados pela prestação de serviços⁹⁶.

Outra ação consiste na análise de desempenho tributário do setor (*benchmarking*), comparando a arrecadação de um determinado contribuinte com seus pares. Os *benchmarks* são um dos indicadores usados para identificar negócios que possam estar operando à margem da legislação, demandando revisão ou auditoria.

A ATO também executa combinação de dados (*data matching*), coletando informações de várias fontes, incluindo bancos, outras agências governamentais e fornecedores do setor, além de informações sobre compras de itens relevantes, como carros e imóveis.

Ao identificar um risco de conformidade, ponderando as circunstâncias e condições do contribuinte, as autoridades oportunizam a resolução do assunto de forma rápida e transparente, oferecendo a oportunidade de confessarem e corrigirem as informações, reestabelecendo sua situação fiscal.

⁹⁵ Disponível: <https://www.ato.gov.au/business/bus/small-and-medium-audit-program/>
<https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/>
<https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups> Acessos em: 20 jul. 2022.

⁹⁶ Algumas entidades governamentais também precisam relatar os pagamentos.

3.1.2. A experiência da Holanda

O modelo de conformidade cooperativa holandês, denominado de Monitoramento Horizontal, destacou-se no cenário internacional por ser o único modelo com características personalizadas e que também é aplicado para pequenas e médias empresas.

Teve início por meio de intermediários fiscais, que faziam as vezes de único interlocutor, dando segurança jurídica e permitindo a correção de erros, atuando como garante e sendo o primeiro controle interno de seus clientes junto à administração tributária holandesa (*Netherlands Tax and Customs Administration – NTCA*). Esses profissionais eram recrutados por meio de seleções promovidas por meio de associações profissionais.⁹⁷

Para manter o foco na garantia da governança fiscal, aplicava-se o conceito de erro material, qualificando como aceitável inconsistências apuradas de pequena monta, passíveis de correção sem aplicação de penalidades.

Diante de um quadro de incerteza sobre os resultados, o governo da Holanda instituiu um comitê independente, que realizou, no ano de 2012, uma avaliação do programa.

A apuração desse comitê concluiu que a inclusão de pequenas e médias empresas foi feita de forma muito rápida e os seus funcionários não conseguiram acompanhar o ritmo do processo.⁹⁸

⁹⁷ ROZAS VALDÉS, J. A. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español**. 2016. Editora: Instituto de Estudios Fiscales. p. 77. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf. Acesso em: 01 set. 2022.

⁹⁸ OCDE. **Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance**. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 94. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en. Acesso em: 15 mar. 2022.

Apontou-se falta de capacitação dos integrantes da administração tributária, para fins de mudança cultural, pois muitos questionavam o programa e ofereciam resistência. O principal argumento relacionava-se à migração de funcionários para esse programa, retirando-se força de trabalho para a realização das formas tradicionais de auditoria, o que significaria maiores riscos na queda da arrecadação tributária.

Também foram apontados problemas como a falta de prévio planejamento e a dificuldade em se comunicar adequadamente com a sociedade. Ressaltou-se a existência, no estágio inicial, de má compreensão pelos cidadãos, que entenderam se tratar da única forma da NTCA relacionar-se com os contribuintes.

A recomendação final do comitê foi no sentido de que o programa tivesse início com um projeto-piloto, iniciando-se com contribuintes com perfil de menor risco, para, a partir daí, estruturar o modelo, planejar, e avançar para os demais.

Após uma reformulação em 2020, a Holanda passou a adotar uma estratégia segmentada por categoria de contribuinte.

Assim, para as 100 maiores empresas, adotou o modelo de ter planos individuais e personalizados de fiscalização, destinando a esse trabalho os profissionais mais qualificados da administração tributária.

Para o grupo seguinte, denominado “grandes contribuintes”, continuou adotando o modelo de conformidade existente, intitulado de monitoramento horizontal. Finalmente, para as pequenas e médias empresas, passou a realizar o tradicional modelo de inspeção vertical.

3.1.3. A experiência do Reino Unido

O programa de conformidade cooperativa adotado pela *Her Majesty's Revenue and Customs* – HMRC, administração tributária do Reino Unido, alcança cerca das 200 maiores empresas. Infere-se, pois, a opção pelo critério de porte dos contribuinte, incluindo-se diferentes entidades com variados perfis de risco.

O programa tem por pilar a confiança justificada em contribuintes abertos e transparentes, que compartilhem com a administração tributária, de forma síncrona, seu modelo e estratégia fiscal.

A principal característica desse programa consiste na adoção do modelo de Gerenciamento de Risco de Cumprimento – GRC, que se baseia na aplicação de diferentes estratégias consoante o perfil de risco do contribuinte.

Além disso, também adota uma forma de trabalho intitulada *Customer Compliance Managers* – CCM, no qual existe a figura de um interlocutor efetuando revisões preventivas e anteriores à entrega das declarações, promovendo segurança jurídica.

Este interlocutor é um auditor da HMRC, especializado e capacitado, incumbido de acompanhar de forma integral o contribuinte, inclusive por meio de reuniões periódicas, participando ativamente de sua avaliação e dos riscos de cumprimento. O seu foco compreende resolver riscos, de forma ágil e contemporânea, e educar para o cumprimento voluntário.

Os contribuintes são avaliados pelo CCM em um modelo denominado *Business Risk Review* + (BRR+), dentro de quatro perfis de risco (baixo, moderado, moderado-alto, alto), levando-se em consideração o perfil e a estrutura de negócios. Este perfil não é divulgado para a sociedade.

A avaliação do perfil de risco passa por três etapas, a saber: (I) análise da capacidade de o contribuinte cumprir suas obrigações dentro do prazo, considerando-se seu porte, complexidade dos negócios, histórico de cumprimento e estrutura de seus departamentos contábil e fiscal; (II) avaliação do modelo de governança fiscal, analisando-se responsabilidades, processos internos e abertura e cooperação com a administração tributária; (III) verificação da estratégia tributária e transparência fiscal do contribuinte, oportunidade em que são apurados indícios de planejamento tributário ilícito ou outras práticas proibidas.

A classificação do contribuinte influencia na forma com que será abordado pela HMRC. Os de baixo risco dificilmente serão auditados, recebendo suporte e orientação, sendo reavaliados a cada três anos. Já os contribuintes classificados como “moderado” e “moderado-alto” passarão por monitoramento e auditorias mais intensas, sendo reavaliados a cada ano. Finalmente, aqueles de alto risco serão tratados por meio de programa específico, inclusive com possibilidade de aplicação de medidas sancionatórias, tudo isso objetivando conduzi-los para uma melhor classificação.

Para as empresas que integram o programa, a HMRC assume o compromisso de responder consultas escritas com efeito vinculante, no prazo máximo de 28 dias.

Além desse programa de conformidade bem estruturado, que visa a “maximização dos ingressos, a satisfação dos contribuintes e a redução dos custos”⁹⁹, o Reino Unido também adota outras estratégias, buscando aumentar a eficácia do órgão tributário e diminuir a litigiosidade.

A primeira delas consiste na obrigatoriedade imposta aos contribuintes de divulgação de planejamentos tributários e de todos os intermediários fiscais que neles atuaram, com previsão de serem sancionados pela ausência ou insuficiência de informação.

⁹⁹ OCDE. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 82. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

Também há uma relevante atuação preventiva na busca de orientação clara e segurança jurídica para os contribuintes, dispondo, inclusive, de unidade especial¹⁰⁰ atuante em questões interpretativas relevantes e controvertidas.

A administração tributária igualmente adota estratégia para mitigação de litígios, avaliando o risco e evitando-o em caso de baixa possibilidade de êxito. Faz parte desse eixo de ações a antecipação de acordos e realização de mediação antes do lançamento, sendo somente iniciada a auditoria em caso de ausência de regularização.

Outra característica muito interessante da HMRC consiste na ampliação do diálogo com a sociedade, por meio de vários fóruns, com os grandes contribuintes e com os intermediários fiscais. Também há um fórum para melhoria do sistema tributário, além de consultas abertas promovidas no lançamento de novas leis e pesquisas anuais de satisfação dos grandes contribuintes.

3.1.4. A experiência da Itália

As mudanças no Fisco italiano (*Agenzia delle Entrate*) tiveram início em 2009, com a estruturação de uma Divisão de grandes empresas, à qual passaram a ser submetidos os procedimentos de maior complexidade.¹⁰¹

Posteriormente, foi instituído o modelo de Gerenciamento de Riscos de Cumprimento – GRC, com atuação também sobre os maiores contribuintes, além da realização de análises setoriais. Isso permitiu atuação diferenciada da administração tributária em razão do risco apresentado.

¹⁰⁰ *Advance Agreements Unit*.

¹⁰¹ OCDE. **Co-operative compliance: a framework**: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 26 e 74. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

Em 2013, iniciou-se projeto-piloto, de caráter voluntário e de participação reservada para grandes empresas, norteado no alcance da conformidade cooperativa.

O citado projeto foi transformado na Lei n.º 23, de 11 de março de 2014, estabelecadora do programa de cumprimento cooperativo italiano (*adempimento collaborativo*), cuja adesão proporciona ao contribuinte algumas vantagens, dentre as quais a redução de obrigações formais. Essa lei trouxe como objetivo alcançar um sistema tributário mais equitativo, transparente e orientado para o crescimento econômico.

Para tanto, busca-se o diálogo constante e preventivo com o contribuinte, incluindo a antecipação do controle, visando uma avaliação comum das situações susceptíveis de gerar riscos fiscais. Tem por foco a redução de conflitos, mediante cooperação mútua e confiança legítima, atuando em todas as fases, desde a normativa, relacionada à criação de um tributo, até eventual fase contenciosa, de resolução de uma disputa.

Há previsão de simplificação do sistema tributário, de haver maior assistência aos contribuintes, com a transparência de informações pela disponibilização de esboços de declarações fiscais a serem apresentadas¹⁰², além da maior participação de intermediários fiscais.¹⁰³

A regulamentação dessa lei se deu pelo Decreto Legislativo n.º 128/2015, que prevê a participação de contribuintes que tenham auferido receitas superiores a 1 milhão de euros¹⁰⁴, dotados de sistema de detecção, mensuração, gestão e controle do risco tributário, entendido como o risco de operar em desacordo com a regulamentação tributária ou em desacordo com os princípios, ou finalidades do sistema tributário.

Além do benefício do diálogo constante com a administração tributária, permitindo alcançar uma avaliação comum de situações passíveis de gerar risco fiscal antes da entrega de obrigações acessórias, o artigo 6º do Decreto Legislativo n.º

¹⁰² Similares às declarações pré-preenchidas no Brasil.

¹⁰³ ROZAS VALDÉS, J. A. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español**. 2016. Editora: Instituto de Estudios Fiscales. p. 86. Disponível em: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf. Acesso em: 01 set. 2022.

¹⁰⁴ Há exceções, como integrar grupo que já faça parte do programa.

128/2015 prevê vários efeitos de recompensa para as empresas que pretendam aderir ao regime, tais como: (a) processo abreviado de consulta, em que a Agência Fiscal se compromete a responder no prazo de quarenta e cinco dias a contar da recepção do pedido ou de qualquer documentação adicional exigida; (b) aplicação de penalidades reduzidas à metade, observando-se o mínimo legal, com suspensão da cobrança até o julgamento final da autuação, para os riscos comunicados tempestivamente e de forma exaustiva, quando a administração tributária não anuir com a posição do contribuinte; (c) isenção de apresentação de garantias de ressarcimento de impostos diretos e indiretos por todo o período de permanência no regime.

A adesão ao programa requer a implementação de um Marco de Controle Fiscal – MCF, consoante o art. 4º do Decreto n.º 128/2015, que exige a utilização de modelo empresarial prevendo a responsabilidade dos administradores por todas as decisões relacionadas à área tributária.

O programa exige a divulgação de informações relacionadas a planejamento tributário ao Fisco, que fará análise e apresentará parecer, considerando as razões apresentadas pelo contribuinte. Além disso, há o compromisso da administração tributária de divulgar, em seu sítio na internet, os principais modelos de planejamento tributário considerados agressivos.¹⁰⁵

As empresas que aderem ao programa são divulgadas no site do Fisco Italiano.¹⁰⁶ Atualmente, menos de 90 empresas o integram.

¹⁰⁵ NASTRI, M. P., VALDÉS, J. A., & Sonetti, E.. **La Dimensión Fiscal en la Gobernanza Corporativa: Entre Italia y España**. *Cronica Tributaria*, 166/2018, 189-212. Disponível em: <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/166.pdf#page=189>, Acesso em: 15 out. 2022, p. 200.

¹⁰⁶ Disponível em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/elenco-societa-ammesse-al-regime> Acesso em: 20 jul. 2022.

3.1.5. A experiência da Espanha

O relacionamento cooperativo entre Fisco e o contribuinte iniciou-se no ano de 2009, com a estratégia de primeiro ser alterada a cultura entre as partes envolvidas, afastando-se da relação tradicional e partindo-se para uma relação baseada na cooperação. Discutindo e criando regras de *soft law*, evitou-se a busca por alterações legislativas em primeiro lugar.

Para tanto, criou-se quatro fóruns de diálogo, o Fórum de Grandes Empresas¹⁰⁷, o Fórum de Associações e Colégios de Profissionais Tributários¹⁰⁸, o Fórum de Pequenas e Medias Empresas¹⁰⁹ e o Fórum de Federações e Associações de Trabalhadores Autônomos¹¹⁰. Trata-se de espaços para troca de experiências e de desenvolvimento, de forma conjunta, de uma relação cooperativa entre a Agência Tributária da Espanha – AEAT e os contribuintes.

No âmbito do primeiro fórum, foi construído o Código de Boas Práticas Tributárias – CBPT, contendo dispositivos com foco na segurança jurídica, redução de litígios e cooperação recíproca, tendo por pilares os princípios da transparência, confiança mútua e boa-fé. Assim, com esse instrumento de *soft law*, conseguiu-se aperfeiçoar o sistema jurídico-tributário.

O Fórum de Associações e Colégios de Profissionais Tributários buscou um novo marco no relacionamento entre a AEAT e os chamados intermediários fiscais (contadores, assessores, consultores *etc.*), tendo sido aprovado dois códigos de boas práticas, também de caráter voluntário, sendo um para as entidades e outro para as pessoas físicas.

¹⁰⁷ Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html> Acesso em: 02 set. 2022

¹⁰⁸ Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html> Acesso em: 02 set. 2022.

¹⁰⁹ Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-pequenas-medianas-empresas.html> Acesso em: 02 set. 2022.

¹¹⁰ Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-federaciones-asociaciones-trabajadores-autonomos.html> Acesso em: 02 set. 2022.

Esses códigos trouxeram um conjunto de valores e princípios com presença desejada na relação dos intermediários fiscais, seus clientes e a AEAT. Outros aspectos interessantes referem-se ao reconhecimento do papel desses profissionais no combate a fraudes e compromisso das associações desses profissionais fomentarem o relacionamento cooperativo.

O Fórum de Pequenas e Medias Empresas tem por objetivo criar uma relação cooperativa e busca aprofundar o conhecimento sobre estes contribuintes, aumentando a segurança jurídica e a informatização. Atualmente, está em fase de elaboração do CBPT.

Finalmente, o Fórum de Federações e Associações de Trabalhadores Autônomos busca criar e implantar diferentes instrumentos de cooperação que se amoldem às peculiaridades desses contribuintes.

Para que as grandes empresas façam a adesão ao modelo de conformidade tributária proposto pela AEAT, devem solicitar sua adesão ao CBPT.

Em consonância com os princípios estabelecidos no CBPT, os compromissos assumidos pelas grandes empresas são apresentados no “Informe Anual de Transparência Fiscal”. Trata-se de um instrumento de suma importância, pelo qual as empresas, de forma voluntária, esclarecem sua forma de organização, estratégia fiscal e planejamento tributário. Permite-se, assim, que a AEAT possa compreender de forma antecipada tais contribuintes, facilitando o gerenciamento de riscos de conformidade, induz segurança jurídica e diminui a litigiosidade.

Consoante o CBPT, o conselho de administração da empresa deve aprovar e se responsabilizar por sua política fiscal.

Também é previsto, no âmbito da fiscalização, no anseio de reduzir conflitos e o contencioso, que se façam acordos, formalizados em atas, nas hipóteses em que a aplicação da legislação tributária dependa da interpretação de conceito jurídico indeterminado, permitindo a redução das sanções em 50%.

No site da AEAT é divulgada uma lista de empresas que aderiram ao programa de conformidade cooperativa. Atualmente, são 27 empresas participantes.¹¹¹

3.1.6. A experiência de Cingapura

O *Inland Revenue Authority of Singapore – IRAS*, órgão da administração tributária de Cingapura, fia-se na excelência de seus serviços em motivar os contribuintes a buscar a conformidade de forma voluntária.¹¹²

Além disso, o órgão também busca conquistar a confiança de toda a sociedade, ao definir sua estrutura de conformidade nos seguintes termos:

- (i) Nossa visão: a principal administração tributária do mundo; um parceiro dos contribuintes para a construção da nação e o desenvolvimento econômico; uma equipe excelente de pessoas compromissadas e competentes;
- (ii) Nosso objetivo: assegurar conformidade fiscal por todos os contribuintes;
- (iii) Nossa crença: contribuintes geralmente são cumpridores.¹¹³

O programa de conformidade fiscal (*Enhanced Taxpayer Relationship – ETR*)¹¹⁴ é destinado para grandes empresas. Por meio desta iniciativa, o IRAS e o contribuinte produzirão um plano mutuamente acordado para obter a resolução oportuna de questões tributárias específicas. Também estão previstas reuniões regulares para tratar das questões tributárias atuais e emergentes da empresa.

¹¹¹ Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/empresas-participantes.html>. Acesso em: 10 out. 2022.

¹¹² OCDE. **Co-operative compliance: a framework**: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 27. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

¹¹³ OCDE. **Co-operative compliance: a framework**: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 26. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

¹¹⁴ Disponível em: [https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-compliance/enhanced-taxpayer-relationship-\(etr\)-programme](https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/corporate-income-tax-compliance/enhanced-taxpayer-relationship-(etr)-programme) Acesso em: 02 set. 2022.

Esse processo colaborativo de revisão e consulta com o IRAS oferece às grandes empresas o benefício de apurar os tributos em tempo hábil, além de fornecer segurança fiscal. Ao mesmo tempo, o IRAS obtém uma melhor compreensão dos negócios, aperfeiçoando a identificação de riscos fiscais e a apuração de ilícitos.

Outro ponto de destaque consiste na possibilidade de o IRAS ou a empresa poderem solicitar a discussão antecipada e a resolução de um fato significativo antes da apresentação da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, buscando reduzir dificuldades e os riscos fiscais.

Por fim, há previsão de trabalho conjunto entre a administração tributária e o contribuinte, para avaliar a adequação dos controles de contabilidade e relatórios fiscais, identificar lacunas existentes ou potenciais e discutir as ações corretivas.

3.2. Outras iniciativas de administração tributária estrangeiras

Trataremos, neste capítulo, de iniciativas diversas de outros países que, a despeito de não fazerem parte de programas de conformidade implementados, adotam mecanismos que são preconizados pela OCDE.

3.2.1. O caso da Áustria

Por iniciativa do ministro das finanças austríaco, desenvolveu-se um método para acompanhar e monitorar grandes contribuintes corporativos de maneira voluntária, denominado de Monitoramento Horizontal.¹¹⁵

Segundo órgão oficial austríaco, o Monitoramento Horizontal é definido como:

The "Horizontal Monitoring" is a "fair play" initiative by the Austrian Federal Ministry of Finance and part of the strategic focus on improving tax compliance. Its goal is to develop new methods of cooperation between large tax-paying businesses and the Tax Administration besides the conventional on-site audit.

Horizontal monitoring is an alternative to traditional field auditing. Companies who agree to participate in this project and meet the necessary requirements are continuously monitored on the basis of an internal tax monitoring system developed by the company and agreed with the Tax Administration and an extended disclosure obligation. The authority does not carry out subsequent monitoring, but rather accompanying supervision. In return, the process-based monitoring and the continuous dialogue with the Tax Administration gives the companies greater planning reliability. The prompt monitoring ensures the taxes and duties are levied on time and in a legally correct manner.¹¹⁶

Trata-se, portanto, da seleção de grandes contribuintes que passam a receber um monitoramento cooperativo que lhes proporcionam segurança jurídica e previsibilidade. A participação no projeto exige confiança, transparência entre a administração tributária e as empresas, além da presença de mecanismos de controle interno e externo. De outro lado, garante-se ao Fisco o desejado cumprimento das obrigações tributárias.

¹¹⁵ Disponível em: <https://www.bmf.gv.at/en/the-ministry/internal-organisation/Tax-Authority-for-Large-Traders-.html>. Acesso em: 15 out. 2022.

¹¹⁶ **The Austrian Tax and Customs Administration Annual report 2017**. Vienna: Federal Ministry of Finance, Division I, Directorate I/A – Corporate Management, 2018. Disponível em: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:1028eada-c10d-42fa-835c-0a2ce5f18c05/BMF-Annual_Report_2017_PDF-UA.pdf. Acesso em: 12 maio 2023. Tradução livre: O "Monitoramento Horizontal" é uma iniciativa de "fair play" (atuação ética) do Ministério Federal de Finanças da Áustria e faz parte do foco estratégico em melhorar a conformidade tributária. Seu objetivo é desenvolver novos métodos de cooperação entre maiores contribuintes e a Administração Tributária, além da auditoria de campo convencional. O monitoramento horizontal é uma alternativa à auditoria de campo tradicional. Empresas que concordam em participar desse projeto e atendem aos requisitos necessários são continuamente monitoradas com base em um sistema interno de monitoramento fiscal desenvolvido pela empresa e acordado com a Administração Tributária, juntamente com uma obrigação estendida de divulgação. A autoridade não realiza monitoramento posterior, mas, sim, supervisão acompanhada. Em troca, o monitoramento baseado em processos e o diálogo contínuo com a Administração Tributária proporcionam às empresas uma maior segurança de planejamento. O monitoramento ágil garante que os impostos e taxas sejam cobrados de forma pontual e legalmente correta.

O objetivo é de que, com o passar do tempo e sob constante atuação cooperativa, os participantes deixem de ser auditados por estarem satisfatoriamente alinhados às exigências legais.

3.2.2. O caso da China

A Administração Tributária Chinesa (*State Taxation Administration – STA*) vale-se de uma multiplicidade de tipos de informações obtidas de várias fontes e por meio de diferentes canais para manter os contribuintes em seu radar. A gestão de riscos inclui análise e identificação dos riscos propriamente ditos, distribuição de trabalho, tratamento de riscos, monitoramento de processos, avaliação e feedback, como ilustra a imagem a seguir.¹¹⁷



¹¹⁷ Disponível em: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101274/c5157944/content.html>. Acesso em: 14 maio 2023.

As declarações tributárias apresentadas pelos contribuintes são usadas regularmente pelo Fisco chinês para identificar e analisar os riscos de conformidade, com a integração de outras informações de bases de dados internas e externas, analisadas por meio de ferramentas específicas, que incluem indicadores de análise de risco, agrupamentos de características de risco e modelos de análise industrial.

Feita esta análise, os contribuintes que apresentam indícios de prática de ilícitos são classificados de três formas.

Assim, para contribuintes de baixo risco, a autoridade tributária enviará alerta de risco, solicitando que eles previnam riscos ou revisem suas declarações. Para contribuintes de alto e médio risco, as administrações tributárias adotarão medidas para controlar os riscos, incluindo avaliação de conformidade, auditoria fiscal, auditoria de combate à evasão fiscal e auditoria tributária. Ao mesmo tempo, as administrações tributárias aprimorarão constantemente os indicadores e modelos de risco após avaliar os processos de gerenciamento de risco.

Em 2018, com base na Plataforma de Gerenciamento de Riscos, a STA realizou análises de risco especializadas em setores mais importantes da economia e aprimorou esse procedimento. A STA também aprofundou e ampliou a coordenação e cooperação de gerenciamento de riscos entre regiões administrativas, inclusive compartilhando listas de domicílios irregulares, de empresas classificadas no menor nível e de contribuintes com débitos fiscais. As colaborações são feitas em alerta de risco, troca de informações e investigação de riscos.

Com isso, surgiu um quadro de colaboração vertical e horizontal em todo o país no gerenciamento de riscos, o que melhorou efetivamente a conformidade fiscal dos contribuintes.

Posteriormente, a STA estabeleceu a Administração de Big Data e Gerenciamento de Riscos Fiscais para organizar e orientar as atividades de *big data*¹¹⁸ e gerenciamento de riscos fiscais em todo o país, estabelecendo uma estrutura organizacional profissional na área.¹¹⁹

Outro ponto de destaque é o aprimoramento do mecanismo de gerenciamento de riscos, mediante cooperação entre as regiões chinesas e trocas nacionais de informações de risco tributário. Com o suporte da tecnologia da informação, como o sistema de gerenciamento de riscos entre regiões, o monitoramento autônomo e o alerta de contribuintes anormais foram realizados, o que melhorou o gerenciamento de riscos fiscais em todo o país.

3.2.3. O caso da Estônia

Na Estônia está sendo desenvolvido um novo sistema eletrônico, baseado em informações sobre o comportamento tributário¹²⁰. Dados sobre volume de negócios, número de empregados, salário médio, dívidas tributárias, falhas no cumprimento da legislação tributária, histórico da diretoria e outras informações irão compor banco de dados e serão usadas para calcular critérios de risco.

Na sequência, será efetuada a classificação de risco fiscal, incluindo o risco de auditoria para cada pessoa jurídica. Com isso, os contribuintes terão conhecimento

¹¹⁸ *Big data* (macrodados ou grandes dados, em português) é a área do conhecimento que estuda como tratar, analisar e obter informações a partir de conjuntos de dados grandes demais para serem analisados por sistemas tradicionais.

¹¹⁹ *Strengthening the Planning of Risk-Response Tasks: According to the requirement for overall planning in activities, methods and working levels, the STA has utilized the function of identifying similar tasks in the risk management system to strengthen the overall planning of risk tasks and centralize the risk management, which has effectively boosted the efficiency of risk management work.* Disponível em: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101274/c5157944/content.html>. Acesso em: 21 de maio 2023.

¹²⁰ Disponível em: <https://www.emta.ee/en/business-client/e-services-training-courses/advice>. Acesso em: 11 maio 2023.

de como são vistos pela administração tributária, além de poderem se comparar com seus pares.¹²¹

Inicialmente, o contribuinte terá acesso apenas a suas próprias classificações, com explicações de possíveis falhas no cumprimento da legislação tributária, viabilizando-se o saneamento de eventuais irregularidades.

As classificações poderão ser compartilhadas pelo contribuinte com outros usuários do serviço, para que estes possam avaliar se suas questões fiscais estão em ordem, ajudando a incentivar o comportamento de conformidade.

3.2.4. O caso da Hungria

A Administração Tributária da Hungria – NAV¹²² introduziu um sistema público de classificação dos contribuintes¹²³, visando promover uma relação de parceria com os bons contribuintes e induzindo aqueles de alto risco a cumprir a legislação.

Para fins de classificação, a NAV examina se foram identificadas diferenças fiscais no passado, execuções fiscais, se houve aplicação de multas por omissões ou se cancelaram o número de identificação fiscal do contribuinte. Também são examinados os dados eletrônicos recebidos do registro comercial, como a data de início de atividade da empresa, possíveis processos de falência, liquidação, encerramento ou extinção compulsória.

¹²¹ *The ratings are automatically displayed to legal representatives of companies – if a member of the management board of a company wishes, he or she may grant the access permission for viewing the ratings, for example, to the accountant of the company.* Disponível em: <https://www.emta.ee/en/business-client/e-services-training-courses/advice/what-tax-behaviour-ratings-tell-you>. Acesso em: 19 maio 2023.

¹²² *Nemzeti Adó-és Vámhivatal* - NAV

¹²³ Disponível em: <https://nav.gov.hu/adozas-mindenkinek/vallalkozas/Az-adozoi-minosites>. Acesso em: 08 maio 2023.

A despeito de as condições serem examinadas no último dia do trimestre, a atribuição de classificação como contribuinte confiável requer a exame da maioria das condições de forma retroativa, por vários anos.¹²⁴

Os contribuintes confiáveis fazem jus a benefícios instituídos por lei, que servem como reconhecimento de seu comportamento de conformidade. Além disso, algumas empresas divulgam tal classificação com o fito de propagar responsabilidade social.

3.3. Iniciativas no âmbito dos estados

Neste capítulo, serão abordadas iniciativas de cinco estados brasileiros com a implementação de programas de conformidade.

¹²⁴ Mik a megbízhatóság feltételei? A NAV megbízhatónak minősíti a cégjegyzékbe bejegyzett adózót, valamint áfaregisztrált adóalanyt, ha a következő, együttes feltételek mindegyikének megfelel: legalább három éve folyamatosan működik, vagy legalább három éve áfaregisztrált adóalanynak minősül, tárgyévben és az azt megelőző öt évben a neki megállapított összes adókülönbözet nem haladta az adótelijsítményének három százalékát, a tárgyévben és az azt megelőző négy évben a NAV nem indított ellene végrehajtási eljárást, ide nem értve az átvezetést és a visszatartási jog gyakorlását, a tárgyévben és az azt megelőző öt évben nem állt és nem áll csőd-, felszámolási, illetve kényszertörölési eljárás alatt, nem rendelkezik 500 ezer forintot meghaladó nettó adótartozással, tárgyévben és az azt megelőző öt évben nem állt és nem törölték az adószámát, a tárgyévet megelőző két évben esedékessé vált mulasztási bírságának összege nem haladta meg a tárgyévre megállapított adótelijsítményének egy százalékát, nem kockázatos adózó és a tárgyévre vonatkozó adótelijsítménye pozitív. A csoportos adóalanynál a csoport minősítését a tagok minősítési értékei határozzák meg. Disponível em: <https://nav.gov.hu/adozas-mindenkinek/vallalkozas/Az-adozoi-minosites>. Acesso em: 08 maio 2023. Tradução livre: “Quais são as condições para a classificação como confiável? A NAV classifica como confiável um contribuinte registrado no registro comercial, bem como um sujeito passivo registrado para efeitos de IVA, se cumprir todas as seguintes condições em conjunto: - Está operando continuamente há pelo menos três anos, ou é considerado sujeito passivo registrado para efeitos de IVA há pelo menos três anos; - No ano fiscal em questão e nos cinco anos anteriores, a diferença total de imposto determinada para ele não excedeu 3% do seu desempenho fiscal; - No ano fiscal em questão e nos quatro anos anteriores, a NAV não iniciou nenhum processo de execução contra ele, excluindo a transferência e o exercício do direito de retenção; - No ano fiscal em questão e nos cinco anos anteriores, não esteve e não está sob processo de falência, liquidação ou processo de liquidação compulsória; - Não tem dívida líquida de imposto superior a 500.000 florins; - No ano fiscal em questão e nos cinco anos anteriores, não foi e não teve seu registro cancelado; - A soma das multas por omissões vencidas nos dois anos anteriores ao ano fiscal em questão não excede 1% do desempenho fiscal determinado para o ano fiscal em questão; - Não é um contribuinte classificado como arriscado; - O desempenho fiscal para o ano fiscal em questão é positivo. No caso de um grupo de sujeitos passivos, a classificação do grupo é determinada pelos valores de classificação dos membros.”

3.3.1. Nos Conformes: Primeiro programa cooperativo de administração tributária brasileiro

A Lei Complementar n.º 1.320, de 06 de abril de 2018, do Estado de São Paulo, instituiu o “Nos Conformes”, primeiro programa estruturado, de uma administração tributária brasileira, com caráter cooperativo.

O programa cria condições para a construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a administração tributária, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos seguintes princípios: a simplificação do sistema tributário estadual, a boa-fé e a previsibilidade das condutas; a segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária, a publicidade e transparência na divulgação de dados e informações e a concorrência leal entre os agentes econômicos (artigo 1º).

As seguintes diretrizes e ações estão expressamente previstas: facilitar e incentivar a autorregularização e conformidade fiscal, reduzir custos de conformidade para os contribuintes, aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a administração tributária, simplificar a legislação tributária, melhorar a qualidade da tributação e aperfeiçoar continuamente a administração tributária.

São objetivos desse programa, a simplificação de obrigações acessórias e das formas de apuração e pagamento de tributos, a implementação de medidas de estímulo à conformidade tributária, com o uso de inovações tecnológicas, e a capacitação de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores público e privado.¹²⁵

¹²⁵ Art. 4º da Lei Complementar n.º 1.320/2018, do Estado de São Paulo.

Denota-se, assim, que o programa busca estabelecer a confiança entre a administração tributária e os contribuintes e promover a concorrência leal, incrementando a qualidade de atendimento e propiciando ferramentas para regularização espontânea das obrigações tributárias.

A despeito de ter sido aberta consulta pública logo após o advento da lei, em que se previu a participação dos contribuintes, universidades e centros de pesquisa na modernização no Fisco e as contrapartidas vinculadas ao programa, o Decreto que o regulamentou, de n.º 64.453, tratou apenas da classificação dos contribuintes.

Essa classificação, vigente desde setembro de 2019, engloba todos os integrantes do Regime Periódico de Apuração – RPA, não estando incluídos os optantes do Simples Nacional, a despeito da previsão na supracitada lei complementar que, porém, faculta a implementação gradual segundo o regime de apuração, porte empresarial ou atividade econômica.

Em um primeiro momento, os responsáveis pelo programa buscaram o treinamento de servidores, contemplados com um auxílio pecuniário pela adesão expressa à participação em atividades de fomento, orientação, autorregularização e análise fiscal prévia de contribuintes.

Ao lado disso, deu-se ênfase a atividades de orientação de contribuintes, com diversas linhas de atuação, englobando envio de avisos personalizados ao domicílio eletrônico, ligações telefônicas, atendimento presencial mediante agendamento prévio e visitas espontâneas aos estabelecimentos.

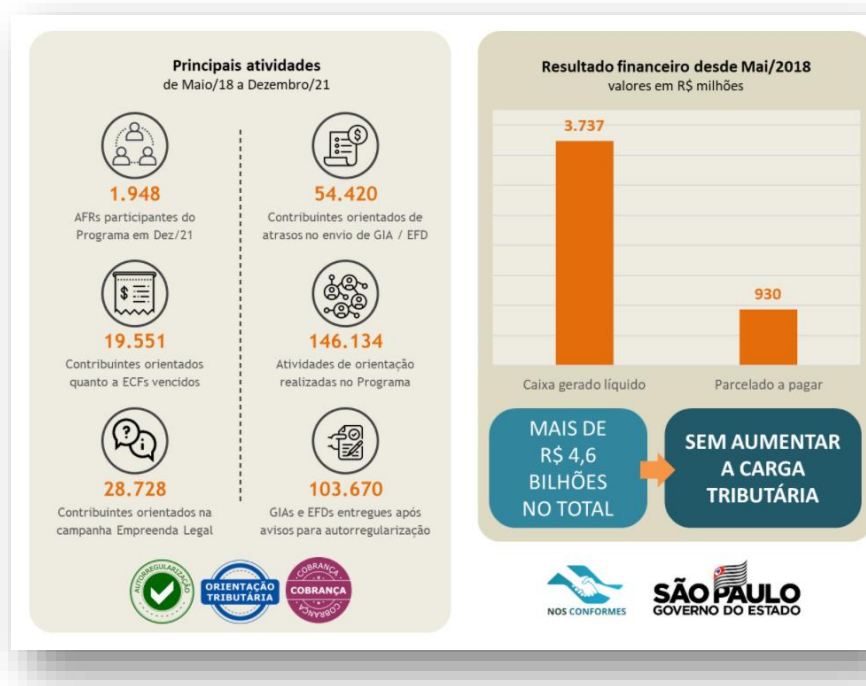
No âmbito do programa, os contribuintes são classificados em sete categorias (A+, A, B, C, D, E e NC), conforme os critérios de adimplência e de aderência, que consideram a correspondência entre documentos fiscais emitidos e recebidos em relação àqueles contabilizados. Consulta pública no site da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo - Sefaz/SP permite verificar a classificação de cada contribuinte.

A lei prevê benefícios, ainda não regulamentados, que consistem em procedimentos simplificados de transferência de crédito acumulado para empresa não interdependente (A+), renovação de regimes especiais (A+ e A), inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes (C, B, A e A+).

Os resultados do programa são apresentados semestralmente ao Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON¹²⁶, criado pela Lei Complementar n.º 939, de 03 de abril de 2003, que também instituiu o Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte do Estado de São Paulo.

Perseguindo um dos valores almejados pelo programa, qual seja, a simplificação, há um projeto em andamento, no âmbito do programa, de eliminação gradual da Guia de Informação e Apuração – GIA do ICMS, porquanto há obrigação acessória similar, a Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Os resultados, de forma sintética, também são divulgados no site¹²⁷ da Sefaz/SP:



¹²⁶ É composto por vinte membros, representantes de entidades representativas, categorias de classe e órgãos públicos.

¹²⁷ Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>. Acesso em: 20 ago. 2022.

Da análise dos números apresentados, verifica-se que ainda não há avaliação da efetividade do programa por critérios que indiquem mudança de comportamento dos contribuintes, tais como a redução da inadimplência, do *tax gap* ou a melhora de aderência nas declarações.

Observa-se que o escopo do programa “Nos Conformes” é geral, atingindo todos os contribuintes, não se restringindo aos maiores, o que diverge daquilo preconizado pela OCDE.

Outro aspecto divergente consiste na inexistência de projeto-piloto, já tendo o programa sido iniciado em fase de operação.

3.3.2. Contribuinte Arretado: Iniciativa do estado de Alagoas

O Programa Contribuinte Arretado é uma iniciativa do governo do Estado de Alagoas, criado por meio da Lei Estadual nº 8.085/18. Objetiva estimular o contribuinte do ICMS à regularidade tributária de modo a usufruir de uma administração tributária capaz de oferecer-lhe ambiente de negócios favorável, diminuindo o tempo gasto no cumprimento das obrigações acessórias e simplificando a relação fisco-contribuinte.¹²⁸

O citado programa tem como premissas a diminuição do tempo gasto pelos contribuintes no cumprimento das obrigações tributárias, a simplificação da relação fisco-contribuinte e a participação de contribuintes e organizações privadas na construção de soluções.

Baseando-se na regularidade do contribuinte, o programa criou um sistema classificatório, com previsão de tratamento favorecido.

128

Disponível em:
https://sapl.al.al.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/1545/lei_no_8.085_de_28.12.2018.pdf
Acesso em: 19 mar. 2023.

Para dar consecução ao programa, os agentes do Fisco reúnem-se mensalmente¹²⁹ com os representantes dos diversos segmentos econômicos dos contribuintes e demais atores que permeiam ou têm alguma relação com a administração tributária, como é o caso da classe dos contadores, advogados, integrantes do Sebrae, da Procuradoria Geral do Estado de Alagoas, dentre outros, oportunizando que todos participem da criação e implementação das soluções.

Dentre as medidas educativas criadas está a Operação Cartão de Visita, em que foram realizadas diligências em estabelecimentos sem a aplicação de penalidades, com caráter educativo.

No âmbito desse programa, foi lançada a ferramenta Cálculo Automático, em parceria com a Universidade Federal de Alagoas, gestada por meio do uso de inteligência artificial, eliminando os cálculos manuais do ICMS em operações interestaduais, causadores de grandes embates entre os contribuintes e os fiscais de barreiras.

Com o advento da ferramenta, os contribuintes ganharam mais segurança e transparência, além de ter sido reduzido o tempo de permanência nos postos. Do lado da Sefaz/AL, houve incremento na arrecadação e diminuição do contencioso.¹³⁰

Também como fruto do diálogo entre as partes interessadas, adveio a Instrução Normativa n.º 08, de 25 de fevereiro de 2021, que dispensou obrigações acessórias como a Declaração de Atividades do Contribuinte – DAC e a autenticação de livros físicos para contribuintes do Simples Nacional, desde que tenham aderido à Escrituração Fiscal Digital – ECF até o final de maio de 2021. Nesse mesmo ato normativo, foi vedada a impressão de alguns documentos fiscais físicos.

Até o momento, não foram divulgados pela Administração Tributária de Alagoas os resultados deste programa.

¹²⁹ A primeira reunião ocorreu em abril de 2019.

¹³⁰ SCHNORRENBURGER, Tanara Novo. **Análise Comparativa das Iniciativas Estaduais de Programas com Caráter Cooperativo entre Fisco e Contribuinte**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2021, p. 28.

3.3.3. Contribuinte Exemplar: Programa do Rio Grande do Norte

O programa foi criado pela Lei Estadual n.º 10.497, de 15 de março de 2019, buscando estimular a conformidade tributária e trazendo diretrizes para a Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte.

Ações já consolidadas por aquele Fisco, como as de monitoramento, autorregulação e integração com os contribuintes, foram sistematizadas no programa, que criou fórum de diálogo ou câmara de contribuintes, a serem disciplinados em regulamento.

São características desse programa a desburocratização no cumprimento das obrigações tributárias e a busca por soluções tecnológicas.

A lei também trabalha com a ideia, deixada a cargo de regulamento, de classificar os contribuintes, os quais farão jus, como contrapartida, a redução de multas, procedimentos simplificados para restituição, prazo diferenciado para recolhimento do ICMS e dispensa de obrigações acessórias.

É prevista a classificação dos contribuintes tendo como base o sistema de credenciamento, termo que possui bastante identificação com os contribuintes daquele Estado, tanto que a classificação fiscal se dará em três perfis: credenciado, criticado e devedor. Buscou-se apenas três categorias para simplificar e implementar de forma prática a gestão do programa.

3.3.4. Contribuinte Pai D'Égua: Programa do Ceará

Criado pela Lei Estadual n.º 17.087, de 29 de outubro de 2019¹³¹, e regulamentado pelo Decreto Estadual n.º 33.820, de 20 de novembro de 2020¹³², trata-se de um programa de caráter permanente e continuado, visando 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.

Prevê a lei, em seu art. 2º, que as políticas, as ações e as medidas do programa serão norteadas pelos princípios da confiança recíproca, isonomia, boa-fé, transparência, concorrência leal e eficiência.

O programa tem como diretrizes fomentar a autorregularização 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, fomentar a integração com o programa de educação fiscal do Estado do Ceará, buscar gradualmente a eliminação de práticas e informações redundantes, 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.

¹³¹ 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: 19 mar. 2023.

¹³² Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Decreto-33820-2020-1.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2023.

Observa-se que o Estado possui o Conselho de Relacionamento com o Contribuinte¹³³, criado pela Lei Complementar n.º 130/2014, que também instituiu o Código de Defesa do Contribuinte. Referido órgão, de composição paritária, reúne-se, com transmissões ao vivo em plataforma digital¹³⁴, sendo um importante meio para o diálogo entre o Fisco e os contribuintes.

O projeto-piloto de classificação desse programa iniciou-se com duzentas pessoas jurídicas que representaram as maiores arrecadações no primeiro semestre de 2019.

Uma peculiaridade do programa é a classificação representada por um quantitativo de jangadas, um símbolo da região, sendo 5 jangadas a nota máxima e 1 jangada a nota mínima. Os critérios de classificação são dois, relacionados ao cumprimento da obrigação acessória relativa à transmissão da Escrituração Fiscal Digital – EFD e à regularidade do pagamento de créditos tributários relativos a tributos estaduais.¹³⁵

Como contrapartida aos contribuintes que aderirem ao programa, estão previstas a renovação automática e simplificada de Regime Especial de Tributação, inclusive com a prerrogativa de concessão de prazo de vigência diferenciado; a simplificação nos processos de restituição de tributos, com adoção de procedimentos simplificados; a concessão de credenciamento diferenciado; o tratamento diferenciado nos procedimentos de controle de mercadorias em trânsito; a simplificação no cumprimento de obrigações tributárias acessórias, a simplificação no julgamento de processos administrativos tributários; a participação em grupos de trabalho com a Administração Tributária para aperfeiçoamento do Programa; prazo diferenciado para recolhimento de imposto, inclusive, quando exigido o pagamento espontâneo por meio de monitoramento; a simplificação do processo de inscrição no Cadastro Geral da Fazenda – CGF de novos estabelecimentos do mesmo contribuinte a adoção de procedimentos que possibilitem a espontaneidade para autorregularização de períodos pretéritos; e canal de atendimento especial e diferenciado.

¹³³ Anteriormente denominado Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CONDECON.

¹³⁴ Exibidas no site *YouTube*.

¹³⁵ Os critérios estão detalhados na Instrução Normativa 28, de 31 de março de 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: 20 mar. 2023.

3.3.5. Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes RS

Criado por meio da Lei Estadual do Rio Grande do Sul n.º 15.576, de 29 de dezembro de 2020¹³⁶, o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes RS tem como diretrizes e ações incentivar a conformidade fiscal, facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, reduzir os custos de conformidade, aperfeiçoar a comunicação e o relacionamento entre os contribuintes e a Receita Estadual, órgão da Secretaria da Fazenda, e simplificar a legislação tributária (artigo 20).

A lei prevê que os contribuintes serão classificados pelas letras “A”, “B”, “C”, “D” e “NC” (Não Classificado), com base em critérios relacionados ao cumprimento de obrigações tributárias principais e cumprimento de obrigações tributárias acessórias, podendo também influir nesta categorização, conforme disposto em regulamento, o impacto, as consequências e eventuais penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias, a contumácia de atraso no recolhimento de tributos, o montante e a sujeição a regime especial de fiscalização, o cumprimento ou descumprimento das obrigações tributárias em relação ao porte empresarial e o segmento da atividade econômica do contribuinte e a execução de atividades sustentáveis que preservem o meio ambiente.

Consta do ato normativo que o perfil dos fornecedores também poderá ser considerado pelo Fisco, para fins de composição da pontuação do contribuinte.

Além disso, o programa prevê a criação de créditos presumidos como contrapartida para os contribuintes aderentes, o que já foi autorizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

136

Disponível em:
http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.asp?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=71419&Hid_xto=&Hid_IDNorma=71419 Acesso em: 20 mar. 2023.

Esse programa de estímulo à conformidade tributária foi criado no bojo da “Agenda Receita 2030”, que se trata um conjunto de 30 iniciativas da Receita Estadual para modernização da administração tributária gaúcha, com diversas entregas voltadas à simplificação das obrigações tributárias, à transformação digital do Fisco, à melhoria do ambiente de negócios e ao desenvolvimento econômico do Rio Grande do Sul.¹³⁷

Dentre esse conjunto de iniciativas, também está previsto um sistema de conformidade com validação em tempo real no momento da emissão das notas fiscais do estabelecimento, a realização de encontros entre representantes do Fisco e dos contribuintes, com dinâmicas participativas no formato *design thinking*¹³⁸, em que os participantes são divididos em mesas temáticas, com o foco na quebra de paradigmas.

Bastante interessante e inovadora foi a criação do contencioso *just in time*¹³⁹, inspirado no conceito de linha de produção “lançou, impugnou, julgou”, com prazo máximo de 30 dias para julgamento.

Por fim, destaca-se a instituição do Grupo de Resolução de Controvérsias Jurídico-Normativas Tributárias, que busca unificar entendimentos no âmbito dos diversos setores da administração tributária, evitando litígio.

¹³⁷ Disponível em: <https://portalspedbrasil.com.br/forum/sefaz-rs-sefaz-gaucha-e-governo-que-faz-alinhado-ao-tax-transformation/> Acesso em: 19 mar. 2023.

¹³⁸ *Design thinking* (pensar como um projetista, em tradução livre) é um método para estimular ideação e perspicácia ao abordar problemas, relacionados a futuras aquisições de informações, análise de conhecimento e propostas de soluções. Conforme PATNAIK, Dev. In: **Forget Design Thinking and Try Hybrid Thinking**, EUA: Fast Company, 2009. “[...] *design thinking is any process that applies the methods of industrial designers to problems beyond how a product should look. My mentor at Stanford, Rolf Faste, did more than anyone to define the term and express the unique role that designers could play in making pretty much everything.*” Tradução livre: “[...] *design thinking é qualquer processo que aplica os métodos dos designers industriais a problemas além da aparência de um produto. Meu mentor em Stanford, Rolf Faste, fez mais do que ninguém para definir o termo e expressar o papel único que os designers podem desempenhar ao fazer praticamente tudo.*”

¹³⁹ Tradução livre: “na hora certa”. Em sua origem, o termo refere-se a um sistema de administração da produção que determina que tudo deve ser produzido, transportado ou comprado na hora exata.

4. A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

4.1. Procedimentos realizados pela Receita Federal do Brasil

A Receita Federal do Brasil, antes do início de tratativas relacionadas à criação de um programa de conformidade, já realizava procedimentos que, pontualmente, visavam que as pessoas físicas e jurídicas buscassem a conformidade fiscal, evitando-se ações fiscais e mitigando os litígios.

Neste capítulo, serão analisadas essas diversas iniciativas, evidenciando os pontos de toque com programas de conformidade.

4.1.1. Malha pessoa jurídica

Trata-se de uma rotina de trabalho feita de forma artesanal, mediante extração customizada dos sistemas informatizados da RFB e cruzamento de dados por meio de programas e *scripts*¹⁴⁰ de uso específico, buscando divergências e dados fora de um padrão contábil-fiscal, representativos de indícios de ilícitos.

Denota-se, assim, que, diferentemente da malha pessoa física, inexistia um sistema e portal centralizado, com todas as informações disponíveis ao uso interno da RFB e ao público externo.

A partir de 2015, com o propósito de buscar a autorregularização dos contribuintes, o Fisco passou a lhes enviar cartas, comunicando as inconsistências identificadas nos cruzamentos de dados efetuados no âmbito da malha.

¹⁴⁰ Reunião das instruções necessárias para a execução de uma função ou de todo um programa para computador, um aplicativo *etc.*

No ano de 2019, essa metodologia de trabalho foi agrupada com o projeto Fiscalização de Alta Performance – FAPE, em que, ao serem apurados indícios, são encaminhadas cartas aos contribuintes, dando pleno conhecimento da não conformidade e oportunizando a regularização espontânea.

Nessa linha, foram realizadas as operações GILRAT (Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho); Falso Simples (contribuintes que alegavam ser optantes do Simples Nacional, cuja condição de optante regular não foi confirmada nos sistemas da RFB); Autônomos (falta de recolhimento da contribuição previdenciária como contribuinte individual, baseada nas informações prestadas em carnê-leão¹⁴¹); Fonte Não Pagadora (com foco em empresas que informaram retenções em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, sem que tenham recolhido o imposto retido à RFB); Aplicações Financeiras – Lucro Presumido (divergências detectadas entre ECF – Escrituração Contábil Fiscal e a DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, em que empresas constam como beneficiárias de rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e/ou Juros sobre Capital Próprio); e Benzeno (ausência de informação, em GFIP, do adicional da contribuição previdenciária, nos casos em que o estabelecimento expõe funcionários ao benzeno).

Para as três primeiras iniciativas, cujos prazos para resposta dos contribuintes foram encerrados ao longo de 2019, verificou-se que apresentaram graus de autorregularização que variaram de 16% a 71%¹⁴², a ver:

Operações com resultado de Autorregularização	Gilrat 2018	IRPJ/CSLL 2019	Fonte Não Pagadora*
NI contatados	22.299	12.171	25.305
Autorregularização (%)	71,29%	37,05%	16,39%

¹⁴¹ O carnê-leão é o imposto sobre a renda que deve ser pago mensalmente, de forma obrigatória, pelas pessoas físicas, residentes no Brasil, que receberem rendimentos de outra pessoa física ou do exterior.

¹⁴² RFB. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil**. 2020. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualfiscalizacao-2020-e-resultados-2019.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2022.

4.1.2. Monitoramento de grandes contribuintes

O acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes no âmbito federal iniciou-se com a Portaria SRF n.º 557/2004, tendo por foco monitorar tais contribuintes pelos índices de arrecadação de tributos e programar fiscalizações em caso de indícios de prática de ilícitos.

A partir de 2013, houve uma mudança de direção, passando os trabalhos a também serem norteados pelo estímulo à autorregularização, mudança cristalizada com o advento da Portaria RFB n.º 641/2015.

Grande parte desse trabalho consiste no monitoramento do comportamento econômico-tributário do contribuinte, confrontação com dados internos e externos, comparações com informações de terceiros que integram o setor e grupo econômico em que atua, apurando-se eventuais distorções.

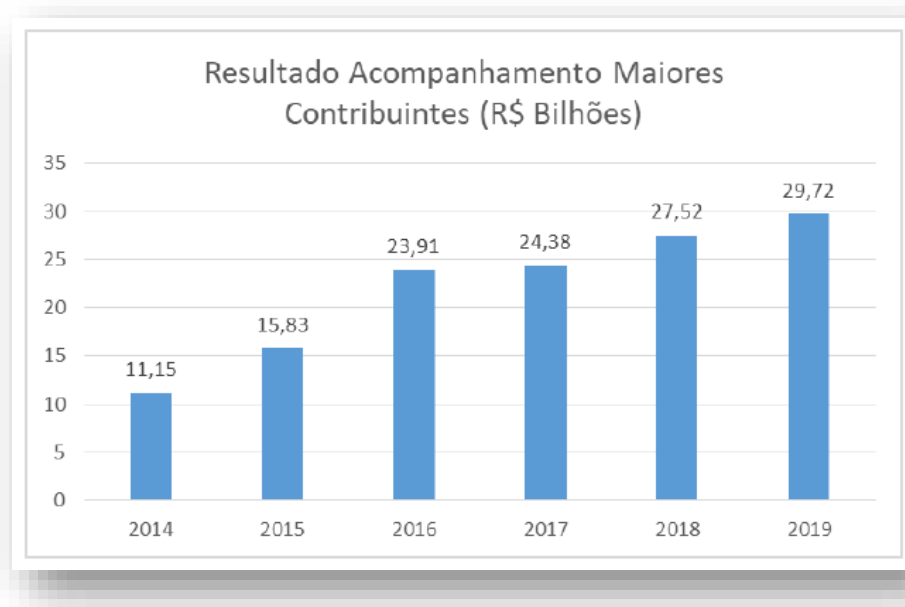
Mediante o contato com o contribuinte, sempre mais próximo do fato gerador, por contato telefônico e até mesmo mediante realização de reuniões virtuais ou presenciais, formulam-se questionamentos e solicitam-se documentos, oportunizando a autorregularização.

Os contribuintes que integram esse grupo, em 2019, representaram 0,01% das empresas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) e 60% da arrecadação total¹⁴³.

O resultado desse trabalho tem sido bastante expressivo, como se infere do gráfico a seguir¹⁴⁴:

¹⁴³ RFB. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil.** 2020. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualfiscalizacao-2020-e-resultados-2019.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2022.

¹⁴⁴ RFB. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil.** 2020. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualfiscalizacao-2020-e-resultados-2019.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2022.



4.1.3. Programa Operador Econômico Autorizado

Na área aduaneira, a RFB dispõe, desde 2014, do Programa Operador Econômico Autorizado – OEA, abrangendo diversos elementos de um programa de conformidade cooperativa, que tem obtido bons resultados e avaliação positiva dos operadores de comércio exterior participantes.

Trata-se de um programa que sucedeu o despacho aduaneiro expresso (Linha Azul), em que foram certificadas poucas pessoas jurídicas¹⁴⁵. Apesar de algumas

¹⁴⁵ Instituído pela Instrução Normativa SRF nº 476, de 13 de dezembro de 2004, o Linha Azul destinava-se a pessoas jurídicas industriais que operassem com regularidade no comércio exterior e consistia em tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia e voluntária das interessadas a um conjunto de requisitos e procedimentos que demonstrem a qualidade de seus controles internos, garantindo o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras e permitindo o seu monitoramento permanente pela fiscalização aduaneira. Segundo Lamadrid, “O Linha Azul desde sua normatização já seguia a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados (OEA) ou “SAFE Frameworks of Standards” da Organização Mundial das Aduanas. A filosofia por trás do Linha Azul era buscar maximizar o aproveitamento dos recursos limitados da Administração Pública em oposição ao crescente volume de comércio exterior. Com esse intuito, a administração aduaneira necessitava criar um sistema que premiasse o cumprimento voluntário da legislação aduaneira e a busca da excelência no trato com a Administração Pública, de forma que a Aduana pudesse liberar recursos a serem alocados em áreas e

semelhanças, como a adesão antecipada a um programa de conformidade aduaneira incentivado por benefícios, há grandes diferenças entre os dois programas, sendo a principal delas o fato de o programa Linha Azul ter sido engendrado sob a visão tradicional da auditoria, ao passo que o OEA foi baseado no conceito de parceria entre a iniciativa privada e o Fisco, para gestão de risco e melhoria contínua.

A certificação OEA, na visão da RFB, é o reconhecimento a operadores da cadeia logística internacional que demonstram capacidade de gerir riscos relacionados à segurança física das cargas e à conformidade tributária e aduaneira.

O programa é de adesão voluntária, incentivada pelo oferecimento de benefícios, sendo focado em uma forma diferente de controle, mais eficiente, com gestão de risco e parceria, que traz vantagens para a RFB e para as empresas.

Em 2013, começou o planejamento do OEA, tendo sido lançado, no ano seguinte, um programa piloto. Em 2015, o Brasil recebeu a visita do consultor sueco Lars Karlsson¹⁴⁶, considerado uma das maiores personalidades do mundo no que tange à modernização aduaneira, tendo atuado na Organização Mundial das Aduanas (*World Customs Organization – WCO*).¹⁴⁷

A Instrução Normativa RFB n.º 1.598/2015 foi editada para disciplinar o programa, sendo seu primeiro objetivo proporcionar maior agilidade e previsibilidade no fluxo do comércio internacional. Também foi incluído elevar o nível de confiança no relacionamento entre os operadores econômicos, a sociedade e a RFB. Consoante o art. 2º daquele diploma, é um programa de conformidade voltado à área aduaneira, tendo como princípios a facilitação, a agilidade, a simplificação, a transparência, a confiança e a voluntariedade.

operações de maior risco. Ademais, a agilização nos procedimentos aduaneiros possibilitava que os exportadores e importadores reduzissem seus custos com logística e estoques e, conseqüentemente, se tornassem mais competitivos no mercado global.

¹⁴⁶ criador do conceito, tendo atuado na aduana sueca e na Organização Mundial das Aduanas – OMA." *In: A mudança do paradigma das relações tributárias entre a receita federal e os contribuintes*. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020, p. 133. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 02 mar. 2022.

¹⁴⁷ KARLSSON, Lars. **Back to the future of Customs: A new AEO paradigm wil transform the global supply chain for the better**. Alemanha: *World Customs Journal*. V. 11. p 23-33. Disponível em: [https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%201%20\(Mar%202017\)/1827%2001%20WCJ%20v11n1%20Karlsson.pdf](https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%201%20(Mar%202017)/1827%2001%20WCJ%20v11n1%20Karlsson.pdf). Acesso em: 02 maio 2023.

O processo de certificação desse programa consiste na avaliação do processo de gestão adotado pelo requerente voltado a minimizar os riscos existentes em suas operações de comércio exterior.¹⁴⁸ Por meio dele, possibilita-se a certificação do operador nas modalidades segurança (OEA-S) e conformidade (OEA-C), sendo que esta última apresenta níveis diferenciados quanto aos critérios exigidos e aos benefícios concedidos (níveis 1 e 2).¹⁴⁹

Para ser certificada, a empresa precisa cumprir requisitos específicos atribuídos a cada uma das modalidades existentes.

Em contrapartida, as empresas certificadas OEA podem usufruir de benefícios relacionados à facilitação dos procedimentos aduaneiros no país ou no exterior, de caráter geral ou concedidos consoante a modalidade de certificação, com a função do operador na cadeia logística ou com o grau de conformidade.

Destacam-se, dentre os benefícios concedidos, reduzido percentual de canais de conferência na exportação ou na importação, prioridade de conferência das declarações de importação (DI) ou de exportação (DE) selecionadas para inspeção, parametrização imediata das DI ou das DE, resposta à consulta de classificação fiscal em até 40 dias e o registro antecipado da importação por meio aquaviário.

O programa OEA conta com três etapas: certificação, monitoramento e revalidação.

Há, também, um fórum consultivo, formado por três servidores da RFB e por três representantes das empresas certificadas, todos vinculados ao programa. O objetivo desse fórum é constituir um canal permanente de comunicação entre a administração tributária e a empresa certificada, no qual podem ser analisadas as demandas apresentadas pelos operadores certificados ou pela sociedade, relativas ao programa, propondo seu aprimoramento técnico e normativo.

¹⁴⁸ Art.12-A da IN RFB n.º 1.598/2015.

¹⁴⁹ Art.5º da IN RFB n.º 1.598/2015.

Para ter uma ideia da magnitude desse programa, no final de 2020, os participantes desse programa representaram 24,28% em quantidade de declarações aduaneiras registradas no mês (importação + exportação) e 21,66% em moeda nacional.

4.1.4. Malha pessoa física

A malha fiscal relacionada ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (Malha Pessoa Física) consiste em um sistema informatizado que, de forma temporal e contínua, revisa os dados da Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF, cotejando-os com outras informações constantes das bases informatizadas de dados da Receita Federal.

Para exemplificar, pode ser citado o cruzamento de dados informados nas DIRPFs com os dados de rendimentos constantes de Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - DIRF, ou dados de despesas médicas constantes de Declaração de Serviços Médicos e de Saúde - DMED, havendo a retenção¹⁵⁰ da declaração em caso de divergências.

Trata-se de um sistema dinâmico, cujo fluxo de análises e cruzamentos é refeito a cada entrega de declaração retificadora ou nova declaração que possa alimentar as bases de dados. É também um sistema parametrizável, no qual as autoridades fiscais podem reduzir ou elevar as margens de tolerância das distorções apuradas.¹⁵¹

¹⁵⁰ A retenção da DIRPF impede seu fluxo de tratamento no sistema, obstando, na maioria das vezes, a devolução ao contribuinte do saldo a restituir de IRPF.

¹⁵¹ O que pode ser necessário, por exemplo, a depender da força de trabalho disponível para o trabalho manual das declarações que fiquem retidas.

Além disso, o sistema foi inovado, possibilitando o uso da gestão de risco, de modo a aperfeiçoar a retenção de declarações em malha fiscal, direcionando as ações para casos em que há maior probabilidade de encerramento com lançamento de crédito tributário ou de autorregularização.

É interessante observar que esse sistema foi gestado e começou com caráter nitidamente fiscalizatório, pois a declaração, nesse primeiro estágio do sistema, ficava retida aguardando o início de um procedimento fiscal, sem qualquer comunicação ao contribuinte dos motivos que ensejaram tal situação.

Percebe-se que, posteriormente, o sistema foi ressignificado, passando a buscar a autorregulação por parte dos contribuintes. Para tanto, passou-se a revelar a incidência em malha e o campo da DIRPF que guarda divergências, estimulando os contribuintes a retificarem a declaração.

Nesse sentido, desde 2005, a RFB disponibiliza, por meio do e-CAC (Centro de Atendimento ao Contribuinte Eletrônico), localizado no site da RFB, o extrato de processamento da DIRPF, no qual são demonstrados todos os fatos que ensejaram a retenção em malha, muitas vezes até revelando os valores discrepantes.

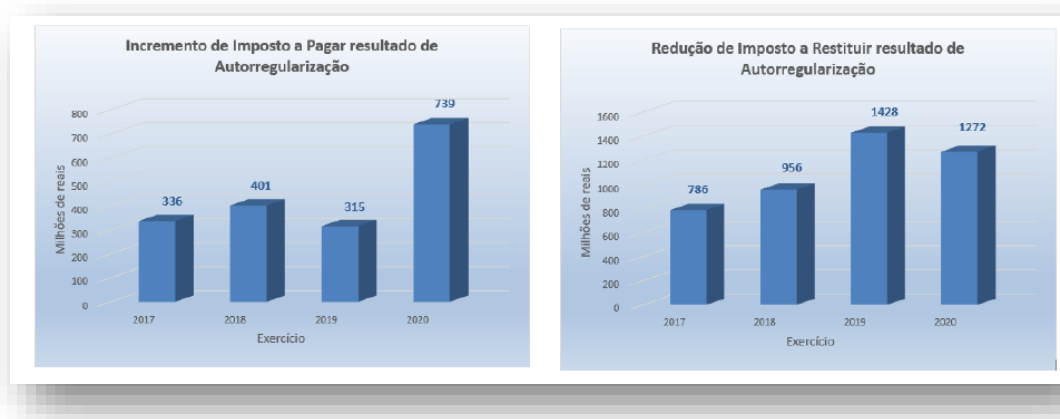
Ao ter ciência destas informações, o contribuinte pode se afastar do parâmetro de malha fiscal por meio da retificação de sua DIRPF ou, até mesmo, contactando o terceiro responsável pela obrigação acessória, solicitando retificação em caso de haver informação prestada de forma equivocada.

Além disso, o contribuinte também tem o direito de, ao constatar que a inexistência de equívoco, provocar uma atuação antecipada pela autoridade fiscal, também por meio do e-CAC, agendando atendimento presencial, ocasião em que poderá apresentar todos os documentos pertinentes.

Dados disponibilizados pela RFB demonstram que, em 2020, a autorregularização provocada pela malha fiscal resultou em recuperação de crédito de IRPF de cerca de R\$ 2 bilhões, referentes à redução de R\$ 1,3 bilhão no montante

das restituições pleiteadas pelos contribuintes e ao aumento de R\$ 739 milhões no valor de imposto a pagar apurado pelos próprios contribuintes.¹⁵²

Os gráficos abaixo, constantes do mesmo informativo, demonstram histórico recente das autorregularizações:



Além disso, é importante ressaltar que, em média, 45% das declarações retidas na malha são retificadas pelos próprios contribuintes, com base nos apontamentos revelados, deixando de apresentar inconsistências.¹⁵³

Os gráficos seguintes¹⁵⁴ demonstram como os mecanismos em questão vem cumprindo o seu papel¹⁵⁵, reduzindo significativamente a quantidade de procedimentos a serem realizados pelas autoridades fiscais, permitindo que haja um quantitativo menor de fiscalizações, porém com resultados mais expressivos:

¹⁵² BRASIL. RFB. **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2020 – 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2021

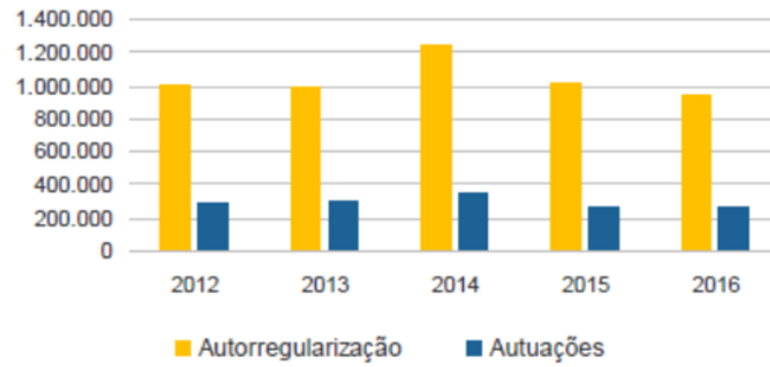
¹⁵³ MENG, Marcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil**. São Paulo: FGV, 2017, p. 29.

¹⁵⁴ RFB, SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO. Plano Anual de Fiscalização 2017 e Resultados de 2016. Disponível em:

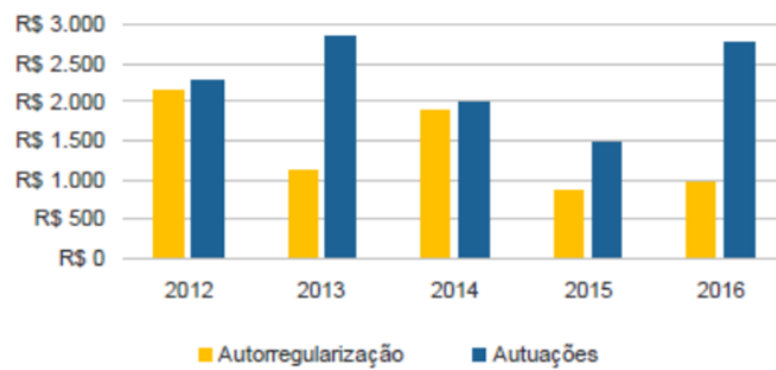
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/plano-anual-fiscalizacao-2017_resultados-2016.pdf/view>. Acesso em: 18 jul. 2022.

¹⁵⁵ Observa-se que os bons resultados da autorregularização na pessoa física também podem advir de assimetria informacional, considerando a disponibilização de informações que o contribuinte pode não ter tido acesso à época do preenchimento da DIRPF.

Autorregularização e Autuações em PF Quantidade



Autorregularização e Autuações em PF Em Milhões de R\$



4.1.5. Declaração pré-preenchida

Como uma evolução do sistema de malha fiscal, a Receita Federal passou a disponibilizar aos contribuintes os dados constantes de suas bases, já adequadamente inseridos em uma espécie de minuta da DIRPF (Declaração pré-preenchida), para promoverem apenas eventuais ajustes e complementarem as informações.¹⁵⁶

Cuida-se de mecanismo recomendado pela OCDE que, além de facilitar o cumprimento da obrigação acessória, ainda possibilita que haja menos retenções por simples erros ou esquecimento, propiciando maior efetividade do sistema de malha.

4.1.6. Projeto Cartas

Diante da constatação de que há uma quantidade significativa de contribuintes que não acessam o site da Receita Federal e o sistema relacionado à malha fiscal, foi criado o “Projeto Cartas”, almejando fomentar a autorregularização.

O citado projeto consiste no envio de carta para os contribuintes sem registro de acesso ao e-CAC, especialmente a consulta de extrato da DIRPF. Nesse documento, como visto, são informadas quais as pendências que motivaram a retenção em malha e os meios para se promover a autorregularização.

¹⁵⁶ As informações que preenchem a sua declaração são obtidas pela Receita Federal a partir de dados prestados por outras pessoas através da apresentação de diversas declarações. Dentre elas: - as fontes pagadoras tenham enviado à RFB a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) do respectivo exercício e ano-calendário, inclusive dados financeiros; ou - as pessoas jurídicas do ramo de imóveis e equiparadas tenham enviado à RFB a Declaração de Informações sobre atividades Imobiliárias (Dimob); ou - as pessoas jurídicas e equiparadas, prestadoras de serviços de saúde tenham enviado à RFB a Declaração de Serviços Médicos (DMED). Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/declaracao-pre-preenchida>>. Acesso em 26 set. 2021.

Bastante alvissareiro foi o resultado desse projeto. No ano de 2020, por exemplo, foram enviadas cerca de 334 mil cartas, que provocaram uma autorregularização na ordem de R\$ 320 milhões (redução de IRPF a restituir de R\$ 136 milhões e aumento do IRPF a pagar de R\$ 184 milhões).¹⁵⁷

4.1.7. Reuniões de conformidade com empresas do setor financeiro

Por meio de diligências fiscais realizadas pela RFB, apurou-se que benefícios tributários concedidos exclusivamente a investidores não residentes no Brasil (INR) e não domiciliados em países ou dependências com tributação favorecida (PDTF) estavam sendo utilizados de maneira fraudulenta, sem observar os cuidados impostos pela Circular BACEN n.º 3.461/2009¹⁵⁸, que impõe a necessidade de se conhecer o cliente (*Know Your Client* – KYC).

Após essa descoberta, foram feitas reuniões de conformidade com a presença de instituições financeiras, da Federação Brasileira de Bancos (Febraban) e da Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais (ANBIMA), para fins de demonstrar o ilícito e oportunizar a autorregularização.

Verificou-se expressivo aumento no recolhimento espontâneo após essas reuniões, conforme observou Amaral.¹⁵⁹

¹⁵⁷ RFB. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil** - 2020. p. 14. Disponível em:

<<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualfiscalizacao-2020-e-resultados-2019.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2022.

¹⁵⁸ Circular emitida pelo Banco Central do Brasil que consolida as regras sobre os procedimentos a serem adotados na prevenção e combate às atividades relacionadas com os crimes previstos na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, lei que dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

¹⁵⁹ AMARAL, Mônica T. **Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a administração tributária brasileira?** São Paulo: Escola de Direito - Fundação Getúlio Vargas, 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/1BTCCESpecializacaoMnicaAmaral.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2022.

O seguinte gráfico demonstra essa evolução dos valores de arrecadação espontânea no período de 2010 a 2019.



4.1.8. Reuniões de conformidade: Operação cartórios

A Portaria RFB n.º 4.888/2020 dispõe sobre a realização de reuniões de conformidade, buscando a autorregularização, deixando expresso que as formas de contato realizadas nesse âmbito não caracterizam início de procedimento fiscal e nem implicam em perda da espontaneidade do contribuinte (art. 4º, §5º).

Em casos nos quais foram observados indícios de irregularidades na apuração do IRPF, principalmente por questões relacionadas à escrituração do Livro Caixa, que também abrangeram a apuração do imposto mensal devido (carnê-leão), houve iniciativa de realizar reuniões de conformidade coletivas, convidando titulares e representantes de cartórios que apresentavam maiores valores de receita, nas quais apresentou-se a legislação tributária e sancionatória e foi explicada a forma de trabalho da administração tributária.

Os principais objetivos consistiram em demonstrar, de forma transparente, a atuação da RFB, elevar a moral tributária, promover a educação fiscal, incentivar a conformidade tributária, incentivar a autorregularização (arrecadação imediata) e reduzir litígios.¹⁶⁰

Lamadrid descreveu como tais reuniões coletivas foram conduzidas:

Foram passadas também orientações tributárias específicas rápidas, baseadas em Soluções de Consulta da RFB, tratando, entre outros assuntos, do percentual da receita do cartório considerado como rendimento, do tratamento tributários dos repasses e das deduções do Livro Caixa. Os encaminhamentos foram para que os participantes revisassem suas DIRPF dos anos-calendário de 2014 a 2018 no tocante aos rendimentos cartórios e corrigissem eventuais erros, apresentando declarações retificadoras no prazo de 60 dias, junto com o pagamento ou parcelamento de eventual IR a maior resultante da retificação, com juros e sem multa. Após esse período, foi informado que a RFB faria novo cruzamento de dados das declarações e que, caso identificadas divergências, o titular poderia ser fiscalizado.¹⁶¹

Por ocasião da reunião, foi distribuído um folheto bastante didático (frente e verso abaixo reproduzidos), compilando as ideias centrais e as principais normas e fontes citadas.¹⁶²

¹⁶⁰ RFB. **Ação de Conformidade com cartórios na 7ª Região Fiscal já recuperou R\$ 119 milhões** – artigo publicado na Intranet da RFB em 07/01/2020. 2020b. Acesso em 17/01/2020.

¹⁶¹ LAMADRID, P.B.G. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a receita federal e os contribuintes**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. p. 50. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 02 mar. 2022.

¹⁶² BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Panfleto distribuído na Reunião de Conformidade para Titulares de Cartórios**. Agosto de 2019. Documento interno.




Reunião de Conformidade Titulares de Cartórios

Agosto de 2019
SÃO PAULO

Receita Federal do Brasil na Internet:
Navegue e confira!
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>

Modelo e Pirâmide de Conformidade

Pirâmide de Conformidade Tributária

Um dos principais pontos ao se trabalhar a conformidade tributária é a utilização de estratégias distintas de atuação conforme o perfil dos contribuintes. A base teórica dessa estratégia veio da Pirâmide de Conformidade da Organização para Cooperação e desenvolvimento Econômico (OCDE).



Perfis dos contribuintes

Atitude em relação ao cumprimento

Estratégia de cumprimento

Compliance Tributário

Objetivos da Reunião de Conformidade:

- Compliance Tributário;
- Orientações a respeito da tributação federal relativa a titulares de serviços notariais e de registro;
- Atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- Detecção de inconsistências nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) e autorealização.

Compliance

Agir de acordo com. Significa agir com base na lei vigente, no código de conduta e nas políticas especialmente desenvolvidas pelas organizações para disseminação de princípios éticos e morais e de responsabilidade, tanto no setor privado quanto no público.

Ótica do Fisco:

- Ênfase na transparência, estabilidade e razoabilidade;
- Ofensas previsibilidade em troca de conformidade;
- Abordagem baseada na avaliação do risco;
- Bom gerenciamento de processos internos;
- Foco em parâmetros objetivos de resultado;
- Compreensão da dinâmica de mercado;
- Governança clara e forte.

Ótica do contribuinte:

- Riscos fiscais devem ser evitados;
- Promove relacionamento amistoso e direito com a administração fazendária;
- Tributos são custos, mas também fazem parte da responsabilidade social do contribuinte;
- Os mecanismos de controle fiscal são claros e prioritários;
- Ênfase na resolução rápida e eficaz de controvérsias.

Legislação

Federal:

- Constituição Federal (arts. 236 e 145, §1º)
- Lei nº 6.015/1973
- Lei nº 8.134/1990 (art. 6º, incisos I e III)
- Lei nº 7.713/1988 (arts. 6º e 11)
- Lei nº 8.935/1994
- Lei nº 9.532/1997 (art. 64)
- Lei nº 10.169/2000 (art. 8º)
- Lei nº 11.977/2009 (art. 27)
- Lei nº 12.024/2009 (art. 3º)
- Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda - arts. 38, 66, 70 e 118)
- Portarias SRF nº 326/2005 e RFB nº 2.439/2010
- Instrução Normativa RFB nº 1.828/2018 (art. 4º, inciso I, alínea "c")

Perguntas e respostas do IRRF: itens 42, 249, 402 e 405 (<http://receita.fazenda.gov.br/atividade/atividade/irpf/301/perguntas/respostas-e-respostas-irpf-2019.pdf>)

Receita Federal do Brasil na Internet:
Navegue e confira!
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>

Estado de São Paulo:

- Lei nº 4.476/1964 (art. 31 e 33)
- Lei nº 11.331/2002
- Decreto nº 56.686/2011

Legislação

Parecer e Soluções de Consulta da COSIT da Receita Federal:

- Parecer Normativo nº 60/1978 (Despesa de custeio e aplicação de capital)
- Solução de Consulta Interna nº 6/2015 (IRPF - Rendimentos de serviços notariais, Livro Caixa e Dispêndios com empregados)
- Solução de Consulta nº 493/2009 (Compensação de atos gratuitos)
- Solução de Consulta nº 140/2016 (IRPF - Livro Caixa e Alimentação do empregado)
- Solução de Consulta nº 3/2017 (IRPF - Emolumentos, Rendimentos Tributáveis e Livro Caixa)
- Solução de Divergência nº 17/2017 (IRPF - Despesas dedutíveis de alimentação e plano de saúde)
- Solução de Consulta nº 55/2017 (Interinidade)
- Solução de Consulta nº 210/2018 (IRPF - Livro Caixa e Pagamento a Escritórios de Advocacia)

Receita Federal do Brasil na Internet:
Navegue e confira!
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>

Provimentos:

- Provimento CNJ nº 24, de 23/012 (Alimentação dos Dados no sistema "Justiça Aberta")
- Provimento CNJ nº 45/2015 (Livro Diário Auxiliar da Receita e da Despesa)

Origem de Informações

Recomendações e Ponto de Atenção

Origem de informações:

- Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP);
- Conselho Nacional de Justiça (CNJ) (http://www.cnj.jus.br/corregedoria/justica_aberta/)

Recomendações:

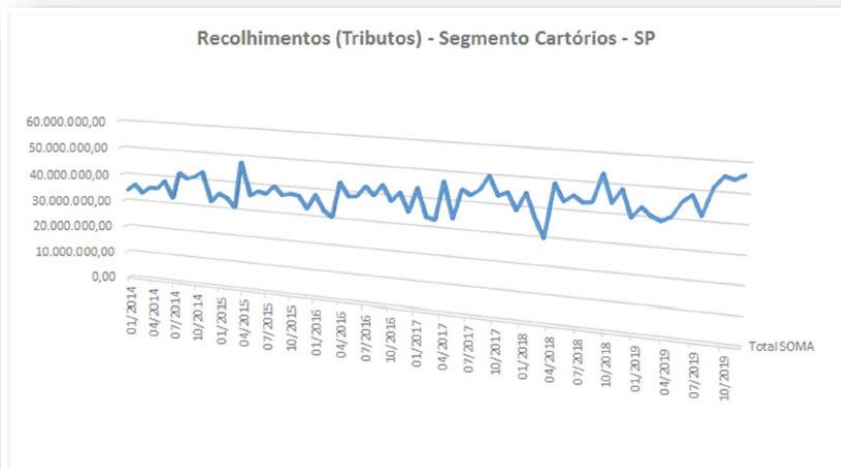
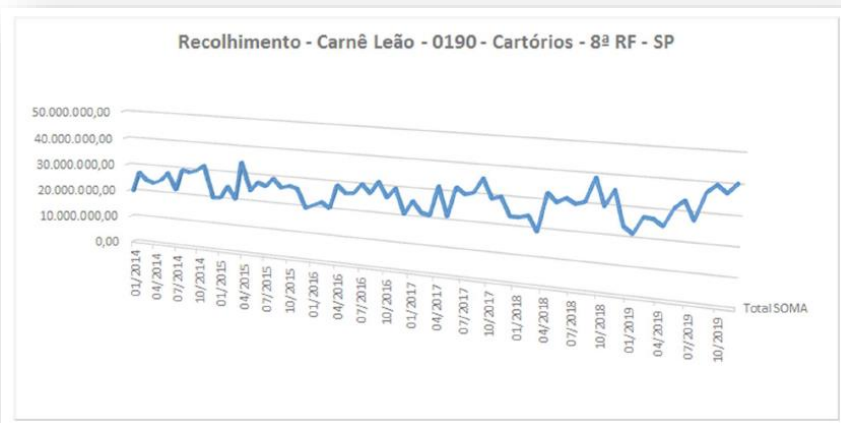
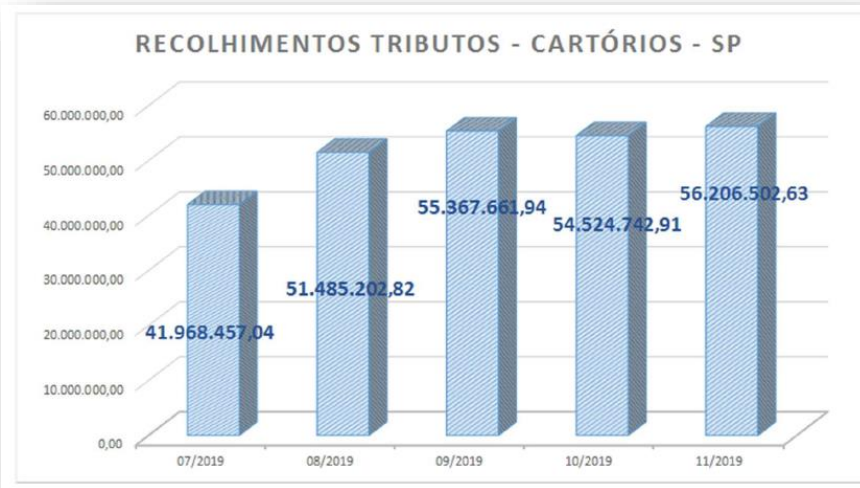
- Verificar e retificar / retificar o valor dos rendimentos declarados à tributação nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF);
- Revisar as despesas escrituradas no Livro Caixa, adequando as deduções informadas à legislação tributária;
- Promover a autorealização no caso de inconsistências ou divergências nas informações declaradas;
- Inscrever-se no Cadastro de Atividade Econômica da Pessoa Física (CAEPF);
- Promover o ajuste dos endereços perante a Receita Federal, se houver ocorrido mudança no mesmo;

Ponto de atenção:

- As Declarações de imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) em que foram detectadas divergências e inconsistências serão objeto de nova verificação e cruzamento de informações, no prazo de 60 (sessenta) dias, com adoção das medidas legais cabíveis, se for o caso;
- Não cabe apresentação de declaração retificadora com mudança da forma de tributação (simplificada x completa). Na impossibilidade de transmissão de declaração retificadora, procurar uma unidade da Receita Federal do Brasil.

Os resultados dessa iniciativa foram bastante expressivos¹⁶³:

¹⁶³ LAMADRID, P.B.G. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a receita federal e os contribuintes**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020, p. 133-134. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 02 mar. 2022.



4.1.9. Proposta de Programa de Estímulo à Conformidade Tributária

No ano de 2018, houve tentativa de se criar o primeiro programa institucional de conformidade da RFB. Nomeado de Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade). A portaria que o instituiria foi submetida ao crivo da população, por meio da Consulta Pública RFB n.º 04/2018.¹⁶⁴

Os objetivos e os anseios deste Programa constaram da Exposição de Motivos do citado ato:

O Pró-Conformidade adota medidas que visam a realização do crédito tributário, facilitando o seu pagamento, orientando e apoiando o contribuinte, evitando os litígios e a constituição de débitos. Para o contribuinte que age de forma dolosa e fraudulenta, deve-se aplicar o rigor da lei. O programa pauta-se ainda na transparência das ações perante os contribuintes. [...]

4. Alinhando a metodologia sugerida pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE), o programa pretende estabelecer uma classificação dos contribuintes, levando em conta seu histórico recente de relacionamento com a administração tributária federal. Essa classificação servirá de referência para a relação entre o Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB) e o contribuinte, direcionando as ações de cumprimento cooperativo, fiscalização, atendimento, análise de requerimentos (inclusive restituição e compensação), julgamento de recursos, dentre outras.

Esse programa partia do princípio da boa-fé na relação entre a Administração tributária e o contribuinte, buscando convergência em uma atuação cooperativa no cumprimento das obrigações, prevendo medidas de assistência para facilitar o cumprimento voluntário, atendimento ágil e eficiente, assim como medidas para evitar o conflito.

Da análise da minuta do ato normativo, infere-se que o programa buscava classificar os contribuintes em três categorias, com base no histórico de cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, com critérios de classificação abertos, englobando até os últimos quatro anos.

¹⁶⁴ BRASIL. Consulta Pública RFB n.º 04/2018 de 15/10/2018. **Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.** 2018. Disponível em < <http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/2018-1/portaria-que-institui-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade-no-ambito-da-secretaria-da-receita-federal-do-brasil>>. Acesso em 07 out. 2019.

A Receita Federal classificaria o contribuinte considerando seu comportamento, mediante quatro critérios objetivos: situação cadastral compatível com as atividades da empresa; aderência nas informações prestadas à Receita Federal por meio de declarações e escriturações; tempestividade na apresentação das declarações e das escriturações; e adimplência no pagamento dos tributos devidos.

Caso enquadrado no conceito máximo, o contribuinte faria jus a direitos como a comunicação prévia de indícios antes do procedimento fiscal (oportunizando a autorregularização), o atendimento presencial prioritário, além de precedência na análise de demandas e processos.

De outro lado, para aquele que oferecesse maior risco, haveria incidência prioritária da aplicação de medidas coercitivas previstas na legislação, como a inclusão em regime diferenciado de fiscalização ou a aplicação de medidas legais que o incentive ao pagamento dos tributos, dentre as quais a cassação de benefícios fiscais.

Essa tentativa de criação do programa foi bastante criticada, especialmente no que tange ao “tom punitivo” adotado no texto, a falta de transparência nas regras de ponderação de critérios para classificação de contribuintes, a análise de quatro anos para a classificação e a imposição de classificação de toda a base de pessoas jurídicas, abarcando desde as menores (microempresas) até os maiores, já sujeitos a acompanhamento, não permitindo a criação de critérios adequados e incentivos específicos para cada perfil de contribuinte.

O programa também recebeu críticas no âmbito do Fisco Federal, sendo parte delas expostas por Mônica Amaral:

A proposta também sofreu críticas internamente, de auditores-fiscais da RFB que atuam nos órgãos centrais, na administração da RFB. Uma das críticas diz respeito ao fato de o programa criar um direito subjetivo. Uma vez que o projeto propõe a realização de uma classificação pública e a adoção de tratamentos diferentes dependendo do resultado dessa classificação, é necessário que essa seja extremamente objetiva, praticamente automática, e baseada em critérios formais. Por outro lado, para que seja um indutor de mudança de comportamento, ela precisa ser extremamente transparente, os critérios precisam ser amplamente divulgados.

[...]

Outros fatores que levaram à desistência do programa, além das críticas já mencionadas, foram a falta de um sistema robusto de gerenciamento de riscos de conformidade que pudesse oferecer segurança quanto à classificação dos contribuintes e aos respectivos reflexos, a falta de capacidade para operacionalizar, colocar em prática, os ônus e bônus previstos na norma e o risco de criação de mais um contencioso para discussão da classificação recebida. Assim, embora ainda esteja nos planos da RFB criar um programa de conformidade tributária, seria necessária a prévia implementação de um sistema robusto e consolidado de gerenciamento de riscos de conformidade e, idealmente, tal programa seria no modelo de adesão e voltado aos grandes contribuintes.¹⁶⁵

Diante de todas essas falhas na concepção do programa, amplamente criticadas, houve a desistência em se seguir com sua implementação.

4.1.10. Fóruns existentes no Fisco Federal brasileiro

No Fisco federal, não existe a prática de criar fóruns continuados para o diálogo com contribuintes sobre temas diversos. O que existe, em período mais recente, é a cultura de serem criados fóruns para tratar de assuntos específicos.

Por exemplo, no âmbito do Sistema Público de Contabilidade Digital - SPED¹⁶⁶, há a previsão, no artigo 5º do Decreto n.º 6.022/2007. Com esse objetivo, foi criado

¹⁶⁵ AMARAL, Mônica T. **Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a administração tributária brasileira?** São Paulo: Escola de Direito - Fundação Getulio Vargas, 2020, p. 47. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/1BTCCESpecializacaoMnicaAmaral.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2022

¹⁶⁶ Principal instrumento da Receita Federal do Brasil para receber informações fiscais dos contribuintes, contemplando documentos fiscais, a contabilidade e os registros fiscais.

um fórum específico, tendo sido convidados para integrá-lo representantes dos contribuintes e as entidades representativas dos profissionais de contabilidade.

Outro fórum foi instalado no âmbito do programa Operador Econômico Autorizado – OEA, em que há participação paritária dos representantes da RFB e dos operadores certificados, tendo por finalidade analisar as demandas, além de propor aprimoramento técnico e regulatório do programa.

Por fim, pode ser citado outros exemplos de fóruns, como o criado para a renovação dos livros fiscais dos produtores rurais, o instituído com representantes de empresas de *software*, relacionados a obrigações acessórias, e aquele constituído com as federações contábeis e demais profissionais envolvidos, para tratar da avaliação e relatório *Doing Business*¹⁶⁷ feita pelo Banco Mundial.

4.2. Projeto Confia

O projeto Confia é o programa de conformidade cooperativa fiscal que está sendo desenvolvido pelo Fisco Federal. Nasceu alinhado ao objetivo estratégico dessa administração tributária de “ampliar a conformidade tributária e aduaneira em obediência à legalidade”, tendo como visão a “promoção da conformidade tributária e aduaneira” e como um dos princípios de gestão a cooperação¹⁶⁸.

Esse projeto tem por objetivo construir um programa de conformidade cooperativa apenas para tributos internos, baseado nas diretrizes da OCDE e nas melhores práticas internacionais.

¹⁶⁷ Em 2021, essa avaliação foi descontinuada pelo Banco Mundial. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/news/statement/2021/09/16/statement-on-release-of-investigation-into-data-irregularities-in-doing-business-2018-and-2020> Acesso em: 23 mar. 2023.

¹⁶⁸ BRASIL. **Mapa Estratégico da Receita Federal do Brasil 2021/2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico>. Acesso em: 03 set. 2022.

Atualmente, está em fase de elaboração (“desenhar”), como demonstra interessante gráfico de fases disponível no site da Receita Federal do Brasil¹⁶⁹:



A proposta básica de valor do projeto Confia consiste em oferecer maior segurança jurídica aos contribuintes que têm compromisso com a conformidade tributária e que estão dispostos a serem transparentes com a administração tributária. Pretende-se, com isso, estabelecer um novo paradigma de relacionamento baseado na confiança justificada.

A princípio, o programa promoverá abordagens diferentes segundo a estrutura e porte dos contribuintes, não havendo limitação para o ingresso. Difere-se, portanto, de outros programas de conformidade já analisados ao longo deste trabalho, em que o ingresso, ainda que inicial, é limitado aos maiores contribuintes.

As etapas preparatórias do projeto consistiram¹⁷⁰ no estudo dos modelos de países e das diretrizes da OCDE, em realizações de videoconferências individuais com os grupos econômicos, em webinar construído em parceria com Associação Brasileira das Companhias Abertas - Abrasca, Federação Brasileira dos Bancos - Febraban e Grupo de Estudos Tributários Aplicados – Getap.

¹⁶⁹ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia> Acesso em: 16 fev. 2023.

¹⁷⁰ Apresentação do Projeto Confia, realizada em 20/04/2021. Disponível em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F83935%2F1619198491WebinarCONFIA-17abr2021-versopreliminar.pdf> Acesso em: 03 set. 2022.

A segunda etapa, em andamento, consiste na construção coletiva de um modelo para o programa piloto, a ser coordenado e aprovado pelo comitê-gestor da RFB¹⁷¹, que tem como principais funções:

- (I) Estabelecer as políticas e diretrizes gerais do Programa CONFIA, alinhadas aos objetivos estratégicos institucionais da RFB;
- (II) Aprovar a constituição do Fórum de Diálogo CONFIA;
- (III) Avaliar as propostas encaminhadas pelo Fórum de Diálogo CONFIA e propor a edição de ato normativo da RFB referentes: ao modelo do Confia; ao Código de Boas Práticas Tributárias (CBPT); e às diretrizes para o Marco de Controle Fiscal (MCF);
- (IV) Aprovar o termo de cooperação com as entidades representativas e as empresas para formação do Fórum de Diálogo CONFIA;
- (V) Deliberar sobre a cooperação com as entidades representativas e as empresas para participação no Fórum de Diálogo e no CONFIA, inclusive no projeto-piloto;
- (VI) Definir as prioridades na execução operacional do CONFIA junto às áreas da RFB;
- (VII) Garantir que todas as áreas da RFB tenham processos de trabalho definidos e estrutura adequada para atendimento às obrigações e aos prazos definidos no CONFIA;
- (VIII) Instituir equipes especializadas de acompanhamento dos contribuintes no CONFIA, inclusive no projeto-piloto, bem como aprovar as regras e o número de vagas do processo seletivo para composição das equipes;
- (IX) Estabelecer as demais atribuições necessárias para garantir a operacionalização do Programa CONFIA.¹⁷²

Concluída a segunda etapa, terá início a fase de testes, oferecida a um pequeno grupo de empresas e com participação voluntária, para validar e aprovar o modelo. Essa fase foi recentemente disciplinada pela Portaria RFB n.º 210, de 18 de agosto de 2022.¹⁷³

Uma vez validada, terá início a fase de implantação, disponível também a um pequeno grupo de empresas, com a inclusão paulatina de novos grupos, sempre de adesão voluntária.

Finalmente, terá início a fase de expansão, aumentando-se os grupos, e também de participação voluntária, com aperfeiçoamento constante.

¹⁷¹ Instituído pela Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021. Integram o Comitê-gestor: Secretário Especial da RFB (Presidente), Subsecretário-Geral da RFB (Presidente Substituto), Subsecretário de Fiscalização (Sufis), Subsecretário de Tributação e Contencioso (Sutri), Subsecretário de Arrecadação, Cadastros e Atendimento (Sucor), Subsecretário de Administração Aduaneira (Suana), Superintendente Regional da 7ª Região Fiscal e Superintendente Regional da 8ª Região Fiscal.

¹⁷² Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/confia/conheca-o-comite-gestor-confia>. Acesso em: 11 mai. 2023.

¹⁷³ Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-210-de-18-de-agosto-de-2022-423529570>. Acesso em: 06 set. 2022.

É importante destacar que, em todas as etapas, está prevista a manutenção de um fórum de diálogo, demonstrando a atenção no contraditório e buscando a participação ativa de todos os contribuintes.

4.3. Propostas para fortalecer o programa de conformidade tributária da União

Com base nas pesquisas realizadas ao longo do presente trabalho, especialmente as orientações da OCDE e estudos de outros programas de conformidade, serão apresentadas propostas que podem ser agregadas ao programa de conformidade tributária que está sendo gestado pela administração pública federal.

4.3.1. Definição das empresas que poderão aderir ao programa

Como preconizado pela OCDE e demonstrado pelas experiências internacionais, o sucesso de um programa de conformidade depende de ser factível, atingindo um grupo de contribuintes a quem o Fisco possa se relacionar de forma mais próxima. À guisa de exemplo, relembrem-se as experiências internacionais da Austrália (100 maiores contribuintes), Holanda (100 maiores contribuintes), Reino Unido (200 maiores contribuintes), além da experiência de um próprio Estado da Federação brasileira, o Ceará, em que o programa é disponível para os 100 maiores contribuintes.

O programa de conformidade federal deve trilhar o mesmo caminho, sendo acessível a um restrito número de contribuintes, em torno das 100 maiores empresas que preencham os requisitos normativos, para que possa ser sedimentado tanto na cultura externa quanto interna da própria Receita Federal, antes de ser expandido.

Além desse critério de corte, uma solução interessante seria não apenas se basear no volume da receita bruta, mas, sim, em seleções relacionadas aos maiores contribuintes dos diversos setores empresariais do país, com vistas a permitir uma maior diversificação na adesão, além de propiciar que o Fisco Federal tenha acesso a diversas gamas de culturas empresariais, aumentando a expertise de seus servidores.

4.3.2. Mudança de cultura e treinamento dos servidores

É fundamental haver o treinamento dos servidores públicos que integram a Administração Tributária, para compreenderem a dimensão de um programa de conformidade, seu objetivo e finalidades, bem como anuírem com a mudança cultural que se objetiva alcançar.

Relembre-se o problema já apresentado em relação à experiência holandesa, em que houve prejuízos à implementação do programa de conformidade, decorrentes de uma falta de mudança cultural do Fisco daquele país.

O treinamento a ser realizado deve alcançar todos os servidores, e não apenas aqueles que atuem com o programa de conformidade, pois o objetivo maior é conseguir implementar uma mudança cultural, que possa, inclusive, ser disseminada para chegar ao conhecimento dos cidadãos.

Em outras palavras, é necessário que a sociedade passe a conhecer o Fisco e tenha uma melhor visão, no sentido de ser um órgão que apoia e dá condições para aqueles contribuintes que buscam seguir as leis, apurando corretamente os tributos e cumprindo todas as obrigações acessórias.

4.3.3. Classificação de risco dos contribuintes

Realizar a classificação de risco dos contribuintes é fundamental para a existência de um programa de conformidade cooperativa, porquanto o acesso não pode ser viabilizado àqueles que apresentem elevado risco para a Administração Tributária.

A classificação pode ter como ponto de partida os critérios que constaram da iniciativa do “Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade)”, conforme a Consulta Pública RFB n.º 04/2018, quais sejam: situação cadastral compatível com as atividades da empresa; aderência nas informações prestadas à Receita Federal por meio de declarações e escriturações; tempestividade na apresentação das declarações e das escriturações; e adimplência no pagamento dos tributos devidos.

Observa-se que dois desses critérios, relacionados à adimplência e aderência, constaram dos programas de conformidade do Estado de São Paulo (Programa Nos Conformes) e do Estado do Ceará (Programa Contribuinte Pai D’Égua).

Após o contribuinte estar integrado ao programa de conformidade, é importante existir um critério referente à aderência e cumprimento das regras específicas do programa (por exemplo, no que se refere à exigência de divulgação de informações e decisões relevantes na área tributária).

A classificação do contribuinte não deve ser divulgada, sendo disponível apenas em ambiente virtual de acesso seguro, conjuntamente com a informação relacionada a critérios e explicações sobre a nota atribuída. Essa prudência se faz necessária, evitando-se que haja um enorme quantitativo de requerimentos de contribuintes exigindo esclarecimentos e postulando melhor classificação, inclusive perante o Poder Judiciário.

Também deve ser prevista a possibilidade de a empresa, por vontade própria, permitir que a classificação seja divulgada para a sociedade em local aberto do sítio da RFB na internet, como uma forma de demonstrar ao mercado suas boas práticas

de transparência fiscal e de governança, que se enquadram nas práticas ESG (*Environmental, Social and Governance*)¹⁷⁴.

4.3.4. Divulgação de planejamento tributário e de estratégia fiscal

Como detalhado em capítulo anterior, há vários países que exigem a divulgação de planejamento tributário e/ou de estratégia fiscal no âmbito do programa de conformidade, como no caso da Austrália, Reino Unido e Itália.

É importante ressaltar que a obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos, antes de ser medida recomendada pela OCDE no âmbito de programas de conformidade cooperativa, já era prevista no Projetos BEPS da OCDE, que teve início em 2012.¹⁷⁵

Relembre-se que, com esteio nessa recomendação, houve a tentativa de se introduzir essa obrigação para todos os contribuintes, por meio da Medida Provisória n.º 685/2015, que não foi aprovada pelo Congresso Nacional.

Vejamos os artigos que tratavam dessa determinação:

Art. 7 º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

¹⁷⁴ Em português ASG (Ambiental, Social e Governança), menos utilizado. O termo tem origem do Pacto Global da Organização das Nações Unidas (ONU), em julho de 2000, pelo então Secretário-Geral das Nações Unidas, Kofi Annan. Na ocasião, referiu-se a uma chamada para as empresas alinharem suas operações e estratégias a 10 princípios universais nas áreas de Direitos Humanos, Meio Ambiente, Trabalho e Anticorrupção, além de desenvolverem ações que contribuíssem para o enfrentamento dos desafios da sociedade. Destaca-se que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) também incorporou a proposta ESG, sendo de fundamental importância para a área as Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais, documento originalmente formulado em 1976, cuja última atualização se deu em 2011.

¹⁷⁵ O escopo desse projeto foi delimitado por um relatório versando sobre o problema da erosão da base tributável e transferência de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*) e por outro contendo um conjunto de medidas para combater essas práticas (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*).

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será ineficaz quando:

I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - contiver hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A despeito de não ter sido regulamentada, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, pelo ADE COFIS n.º 60/2015, que aprovou o manual de orientação sobre preenchimento da escrituração contábil fiscal, especificou os registros referentes a “declaração de operações de informações relevantes”, demonstrando algumas das informações que seriam exigidas dos contribuintes, caso a Medida Provisória fosse aprovada, a exemplo da exposição sumária dos fatos, geração de ativo diferido e de operações envolvendo paraísos fiscais.

Sobre as operações a serem declaradas, é importante registrar que:

A legislação brasileira procurou fugir da discussão acerca de eventual agressividade ou abusividade de transações, arranjos e estruturas praticadas pelos contribuintes, preferindo definir as situações passíveis de divulgação com base em conceitos de atos e negócios jurídicos que acarretassem a supressão, redução ou diferimento do tributo e que possuísem uma das seguintes características: (a) não possuísem razões extratributárias relevantes; (b) a forma adotada não fosse usual, utilizasse de negócio jurídico indireto ou contivesse cláusula que desnaturasse os efeitos de um contrato típico; e (c) estivessem contemplados em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.¹⁷⁶

Registre-se que a Medida Provisória previu apenas a obrigação de divulgação por parte do sujeito passivo, ao passo que a orientação da OCDE, por ocasião da elaboração do relatório final da Ação 12, focava na divulgação pelos intervenientes promotores, impondo, apenas em caráter secundário, tal exigência ao próprio contribuinte.

Entre as críticas a essa Medida Provisória, constantes do Parecer n.º 90/2015 emitido pela Comissão Mista do Congresso Nacional, destacavam-se: (1) a utilização de expressões genéricas para qualificar os atos ou negócios objeto de divulgação; (2) a imposição de multa de 150% do valor do tributo em razão do descumprimento da obrigação; e (3) a ineficácia da declaração por omissão de dados essenciais sem que fosse prevista a intimação prévia do sujeito passivo para a sua regularização.¹⁷⁷

A instituição dessa obrigação de divulgação, no âmbito do programa de conformidade cooperativa federal, poderia se valer de toda essa experiência trilhada pela mencionada Medida Provisória n.º 685/2015, procedendo-se a pequenos ajustes, até mesmo por conta das críticas tecidas à época.

¹⁷⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro**: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. Tese de Doutorado. USP. 2017. p. 253. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28082020-010621/publico/6670378_Tese_Original.pdf. Acesso em: 10 fev. 2023.

¹⁷⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro**: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. Tese de Doutorado. USP. 2017. p. 257. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28082020-010621/publico/6670378_Tese_Original.pdf. Acesso em: 10 fev. 2023.

A primeira alteração consistiria em afastar todas as imposições de multas por conta do descumprimento da regra, porquanto, no âmbito do programa de conformidade, a consequência consiste em ser desligado do programa, deixando o contribuinte de fazer jus a todas as sanções premiais.

Também poderia ser prevista a possibilidade de o contribuinte se regularizar em caso de ausência dessa declaração, por meio do recebimento de uma intimação prévia para esclarecimentos ou regularização, antes de ser considerado infrator da regra.

Finalmente, em vez de ser criada, como regra geral, a obrigação de divulgação após a ocorrência dos fatos, tal exigência, no âmbito do programa de conformidade, poderia ser feita de forma antecipada, considerando que a análise seria viável, por estarmos tratando de um contingente menor de contribuintes e de uma situação em que haverá estrutura específica de servidores do Fisco.

Com a informação antecipada, em prazo razoável, possivelmente semelhante ao prazo de resposta de consulta tributária no âmbito do programa de conformidade, será viável que o Fisco proceda à análise, solicite esclarecimentos e já apresente uma visão, ainda que inicial, sobre a operação fiscal e/ou societária desejada, havendo máxima transparência e atuação de forma cooperada com o contribuinte.

4.3.4.1. Da norma antielisão disposta no parágrafo único do artigo 116 do CTN

É importante observar que essa transparência na divulgação de planejamentos tributários possibilita que as autoridades tributárias exerçam maior controle e possam, quando necessário, aplicar a chamada “norma antielisão”, acrescida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n.º 104/2001:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O então Ministro da Fazenda esclareceu sobre a necessidade de inclusão desse dispositivo normativo:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.¹⁷⁸

Como consta do texto normativo, sua plena eficácia depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem observados, o que já se tentou em duas oportunidades, a primeira delas por meio da Medida Provisória n.º 66/2002, cujos artigos regulamentadores foram excluídos por ocasião de sua conversão na Lei n.º 10.637/2002, e a segunda por meio da Medida Provisória n.º 685/2015, cujos dispositivos relacionados ao tema foram suprimidos quando da conversão na Lei n.º 13.202/2015.

Como se denota, carece o dispositivo, ainda hoje, de regulamentação.¹⁷⁹

Registre-se que o dispositivo em questão foi recentemente declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no seio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.446/DF¹⁸⁰, em que foram afastadas as alegações de ofensa aos princípios da legalidade, da legalidade estrita em direito tributário e da separação dos poderes.

¹⁷⁸ No bojo da exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar n.º 77/1999. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42> Acesso em 29 abr. 2023.

¹⁷⁹ O que não têm impedido as autoridades fiscais, do ponto de vista empírico, de analisar os planejamentos tributários e realizar lançamentos tributários com base no dever de serem realizados lançamentos de ofício (art. 149, VII, CTN) e sob a análise de ocorrência de simulação, dissimulação, abuso de direito, ausência de propósito negocial, consoante se extrai de diversos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

¹⁸⁰ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2023.

4.3.5. Redução de prazos em processos que beneficiem o contribuinte

A adesão ao programa de conformidade cooperativa também pode ser incentivada por meio de reduções de prazo ou prioridade de análise dos procedimentos e processos administrativos que possam beneficiar os contribuintes aderentes.

A primeira redução pode envolver o procedimento relacionado à emissão da certidão de prova da regularidade fiscal, que atualmente é de 10 dias contados da apresentação de requerimento e da documentação necessária à análise do pedido (artigo 12, § 2º, da Portaria Conjunta RFB/PGFN n.º 1.751/2014). A concessão em um prazo menor, além de ser um atrativo, também se revela factível, ante a proximidade da administração tributária com o contribuinte em um programa de conformidade, facilitando o acesso à documentação.

O processo de consulta tributária (artigos 46 a 58 do Decreto n.º 70.235/72), que se encontra disciplinado pela Instrução Normativa RFB n.º 2.058/2021, cujo objetivo é esclarecer dúvida sobre fato determinado, também poderia ser contemplado com a redução de prazos. A maior agilidade na resposta pode, além de fomentar o uso desse expediente, ainda trazer maior segurança jurídica aos contribuintes, que obterão uma resposta formal do Fisco acerca de determinada operação, em prazo razoável, não se sujeitando a penalidades. Além disso, nota-se que o diálogo provocado pela consulta vai ao encontro dos princípios e dos objetivos do programa de conformidade.

Outros processos que podem ser beneficiados com essa medida referem-se à restituição, compensação ou ressarcimento de tributos, atualmente disciplinados pela Instrução Normativa RFB n.º 2.055/2021. Nesses, além de aumentar a segurança jurídica, ainda poderão trazer benefícios que melhorem o fluxo de caixa das empresas.

4.3.6. Estratégias relacionadas à divulgação de dados

A Administração Tributária é reconhecidamente um dos órgãos de Estado com as maiores bases de dados dos cidadãos, sendo a maioria oriunda de obrigações acessórias¹⁸¹, criadas com fundamento no artigo 113, § 2º, do CTN¹⁸².

Exemplifica-se, como base em algumas obrigações acessórias de destaque, as informações contábeis e fiscais prestadas no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED¹⁸³, as bancárias prestadas por meio da e-Financeira¹⁸⁴ e aquelas sobre negócios imobiliários fornecidas por meio da Declaração de Operações Imobiliárias – DOI¹⁸⁵.

Além disso, o Fisco também tem acesso a informações dos cidadãos por meio de convênios com outras Fazendas Públicas (artigo 199, CTN¹⁸⁶) ou obtendo informações de Estados estrangeiros por meio de tratados, acordos e convênios, (artigo 199, parágrafo único, CTN¹⁸⁷).

¹⁸¹ “A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente da previsão, pela legislação tributária, de que lhe seja atribuído determinado dever formal de fazer (e.g. elaborar folha de salários indicando as contribuições previdenciárias devidas), não fazer (e.g. não transportar mercadoria sem nota fiscal) ou tolerar (e.g. facultar o acesso dos auditores fiscais à documentação fiscal da empresa) em benefício da atividade tributária.” *In*: PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

¹⁸² § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

¹⁸³ Instituído pelo Decreto nº 6.022/2007.

¹⁸⁴ Criada pela Instrução Normativa RFB nº 1.571/2015.

¹⁸⁵ Instrução Normativa RFB nº 1.112/2010.

¹⁸⁶ Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

¹⁸⁷ Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001).

4.3.6.1. Disponibilização de informações ao contribuinte aderente do programa de conformidade cooperativa

A adesão da empresa a programa de conformidade cooperativa também poderia lhe propiciar completa abertura das demais informações que lhe dizem respeito constantes da base de dados do Fisco.

Além disso, a divulgação de informações poderia alcançar as obrigações acessórias, disponibilizando-se declarações pré-preenchidas, nos moldes do que hoje já existe para as pessoas físicas (DIRPF).

Tais iniciativas, certamente, auxiliariam a empresa a seguir em conformidade fiscal, pois, além de desestimularem a sonegação diante da ciência de que o Fisco tem conhecimento sobre determinada atividade empresarial e volume, ainda evitariam equívocos decorrentes de dificuldades ou problemas no fluxo de informações dentro da empresa e de ausência de documentos ou de registros contábeis de operações.

Cabe destacar que o Poder Judiciário já enfrentou o debate relacionado ao direito de o contribuinte obter informações que lhe digam respeito e que estejam em posse da Administração Tributária.

Trata-se de uma controvérsia que envolveu valores e princípios caros ao Estado, como o princípio da publicidade (artigo 37, *caput*, CF), o direito à informação (artigo 5º, inciso XXXIII, CF), o direito fundamental da intimidade e da vida privada (artigo 5º, inciso X, CF) e o dever de sigilo fiscal (artigo 198, CTN).

O Supremo Tribunal Federal, no bojo do Recurso Extraordinário n.º 673.707, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado com repercussão geral, decidiu que:

7. Aos contribuintes foi assegurado constitucionalmente o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão da necessidade de preservar o status de seu nome, planejamento empresarial, estratégia de investimento e, em especial, a recuperação de tributos pagos indevidamente [...].

8. As informações fiscais conexas ao próprio contribuinte, se forem sigilosas, não importa em que grau, devem ser protegidas da sociedade em geral, segundo os termos da lei ou da constituição, mas não de quem a elas se referem, por força da consagração do direito à informação do art. 5º, inciso XXXIII, da Carta Magna, que traz como única ressalva o sigilo imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, o que não se aplica no caso sub examine [...].¹⁸⁸

Foi reconhecido, portanto, o direito de os contribuintes terem acesso às informações que lhes digam respeito constantes das diversas bases de dados mantidas pela Administração Tributária.

Logo, permite-se inferir que as ações do Fisco voltadas a disponibilizar ou facilitar o acesso a tais informações pessoais, além de terem o propósito de estimular a regularização fiscal e a conformidade tributária, asseguram direito reconhecido pela Suprema Corte.

4.3.6.2. Comparações dos valores dos tributos apurados com os demais contribuintes

Uma primeira possibilidade envolveria divulgar, para a própria empresa, dentro de um ambiente seguro e com exclusividade de acesso¹⁸⁹, relações percentuais entre os tributos pagos e a receita bruta, receita líquida e lucro/prejuízo declarados, comparando-os com as médias do setor em que atua.

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 673.707/MG**. Reclamante: Rigliminas Distribuidora Ltda. Reclamado: União Federal. Relator: Ministro Luiz Fuz. Brasília, 17 de junho de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9487405>. Acesso em: 13 mai. 2013.

¹⁸⁹ O que poderia ocorrer dentro do portal e-CAC.

Além disso, poderia haver a informação de, com base nos dados daquele setor, qual seria o valor médio do tributo esperado diante das demais informações prestadas.

Exemplificando, poderia ser divulgado que, para aquela empresa, o valor do IRPJ apurado representa determinado percentual de seu faturamento, apresentando ao lado a divergência do percentual médio do setor.

A disponibilização desse tipo de informação, que hoje é utilizada, em algumas situações, pelo setor de programação da RFB, poderia, além de propiciar para a empresa uma visão geral de sua gestão tributária, também desencorajá-la de cometer ilícitos, incluindo planejamentos tributários questionáveis, pois teria ciência de que os tributos confessados estão muito aquém do poderia se chamar de padrão para o setor.

Além disso, a divulgação dessas informações também ajudaria as empresas a identificarem tributos que estão recolhendo em valores muito superiores à média, o que revelaria indícios de equívoco na apuração e pagamento indevido de tributo, ensejando maior investigação.

Essa divulgação de informações, simples de ser implementada para os empresas que atuam apenas em um determinado setor, pode encontrar bastante dificuldade quando envolver contribuintes que atuam em diversas áreas econômicas.

Uma solução que pode ser estudada é deixar de usar como referência o CNAE declarado e partir-se para uma análise de todas as atividades realizadas, mediante comparativos de valores com demais informações prestadas em notas fiscais eletrônicas, ECF e demais obrigações acessórias. Essa análise, à qual poderia ser agregada ferramentas de inteligência artificial, permitiria melhor equacionar os números e apresentar comparativos customizados e fiéis ao propósito aqui mencionado.

4.3.6.3. Divulgação de informações no site

No âmbito tributário, todas as iniciativas que envolvem divulgação de informações de forma pública devem ser analisadas sob o prisma das regras atinentes ao sigilo fiscal.

O direito ao sigilo fiscal não foi consagrado expressamente na Constituição Federal, sendo espécie do gênero sigilo, amparado na inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas, direitos fundamentais dos cidadãos (artigo 5º, inciso X, da CF).

Segundo leciona Alexandre de Moraes:

Os direitos à intimidade e à própria imagem formam a proteção constitucional à vida privada, salvaguardando um espaço íntimo intransponível por intromissões ilícitas externas.

A proteção constitucional consagrada no inciso X do art. 5º refere-se tanto a pessoas físicas quanto a pessoas jurídicas, abrangendo, inclusive, a necessária proteção à própria imagem frente aos meios de comunicação de massa.¹⁹⁰

O mesmo autor assevera:

Com relação a essa necessidade de proteção à privacidade humana, não podemos deixar de considerar que as informações fiscais e bancárias, sejam as constantes nas próprias instituições financeiras, sejam as constantes na Receita Federal ou organismos congêneres do Poder Público, constituem parte da vida privada da pessoa física ou jurídica.¹⁹¹

O dever de observância ao sigilo fiscal consta expressamente do artigo 198 do CTN, cujo caput veda a divulgação de informações protegidas por sigilo por parte da Fazenda Pública e de seus servidores, ao passo que os parágrafos apresentam as exceções à regra:

¹⁹⁰ MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 48

¹⁹¹ MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 163.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

III - parcelamento ou moratória; e (Redação dada pela Lei Complementar nº 187, de 2021);

IV - Incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica. (Incluído pela Lei Complementar nº 187, de 2021).

Denota-se, da leitura do artigo, ser bastante claro que informações relacionadas aos valores dos tributos apurados pelo contribuinte e informados em obrigações acessórias estão cobertos pelo sigilo fiscal, de modo que não podem ser divulgadas pela Receita Federal.

Contudo, acreditamos que não haveria restrição na divulgação de informações referentes à relação proporcional entre o tributo apurado e outras informações contábeis, em comparação, por exemplo, com a relação média do setor econômico em que atua, dos contribuintes que estão naquela determinada faixa de faturamento (sem divulgá-la) e dos demais contribuintes.

Com efeito, divulgação nesse sentido não teria o condão de expor a situação econômica ou financeira dos contribuintes, eis que o simples comparativo, sem a divulgação dos valores envolvidos, não teria o condão de permitir que terceiros, mesmo que realizando contas aritméticas, obtivessem os valores em moeda corrente dos tributos apurados – o que, inevitavelmente, representaria a quebra do sigilo.

4.3.6.4. Iniciativas existentes relacionadas à divulgação dos dados

A Receita Federal, em iniciativas que visam buscar a conformidade fiscal e são alinhadas a orientações da OCDE, como já demonstrado, vem adotando, como ação de política tributária, a comunicação de indícios de irregularidade fiscal a algumas empresas¹⁹² sem iniciar um procedimento fiscal, oportunizando que sejam corrigidas as informações.

Referimo-nos às ações no âmbito do acompanhamento dos maiores contribuintes (estabelecimento de canal de comunicação, alerta de inconformidade, e reuniões de conformidade) e ao estabelecimento de comunicação alertando sobre apuração de indícios de infração tributária, oportunizando regularização antes do início do procedimento fiscal.

É importante esclarecer que essas iniciativas, apesar de guardarem algumas semelhanças com as acima apresentadas, possuem diferenças substanciais.

A primeira delas consiste na periodicidade da divulgação, porquanto essas divulgações são realizadas de forma pontual e dependem de iniciativa das autoridades do Fisco, ao passo que as sugestões acima relatadas envolvem a disponibilização de informações de forma sistematizada.

Outra diferença relaciona-se à amplitude das informações, tendo em vista que as iniciativas atuais envolvem informações parciais, apenas referentes ao tributo e período objeto da ação, ao passo que as iniciativas sugeridas envolvem todos os tributos federais e amplo período.

¹⁹² “Promover a conformidade tributária (ou elevar o grau de *compliance*) é um dos processos de trabalho da cadeia de valor da Receita Federal, que tem como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória”. In: **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2020 – 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf>. Acesso em: 20 set. 2021.

CONCLUSÃO

É principalmente por meio da arrecadação tributária que os Estados desempenham suas funções e promovem políticas públicas. Esse mecanismo de participação de todos em financiar o Estado é importante também para garantir o Estado de bem-estar social delineado na Constituição Federal de 1988 e os Direitos Humanos mais basilares das pessoas.

Além disso, a tributação também possui caráter extrafiscal, desempenhando um papel fundamental como ferramenta de intervenção na economia e na sociedade.

Diante da enorme importância da tributação para o Estado e para a sociedade, a presente dissertação utilizou-se da pesquisa para refletir sobre medidas que busquem concretizar e fazer com que as normas tributárias previstas no ordenamento jurídico federal brasileiro sejam efetivamente observadas e aplicadas.

Além disso, buscou-se abordar maneiras de se evitar procedimentos de fiscalização que ultimem em lançamentos tributários de ofício, os quais, infelizmente, carecem de efetividade em diversos cenários, aumentando a já abarrotada esfera judicial e administrativa.

Assim, como se viu, nos estudos preliminares do primeiro capítulo, foi apresentado o conceito de *tax gap*, demonstrando a importância de seu estudo e revelando suas causas.

Na sequência, descortinou-se que, associado ao problema do *tax gap*, a política e gestão tributária do Estado brasileiro tem também provocado um colossal contencioso tributário, iniciado no âmbito administrativo e que se arrasta, ao final, para o Poder Judiciário, como revelam estudos divulgados pelo Insper, pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Agravando esse quadro, foi constatado que, perante o Poder Judiciário, a única forma de buscar a satisfação do crédito tributário inadimplido é por meio do processo de execução fiscal, tratado pela Lei n.º 6.830/80, o qual, além de oneroso, não tem se mostrado eficiente para tal fim, representando 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções em tramitação no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%.

Ademais, conforme diagnosticado por intermédio de reuniões e estudos efetuados pelo Conselho Nacional de Justiça, os problemas relacionados às execuções fiscais são originários de dispositivos anacrônicos da Lei n.º 6.830/80, do descompasso da matéria com as inovações tecnológicas e da não utilização de métodos autocompositivos de solução das controvérsias tributárias, o que poderia garantir maior efetividade nesse quesito.

Demonstrou-se, ao longo do trabalho, que uma das soluções para esse quadro alarmante consiste em garantir uma maior conformidade tributária do contribuinte, mediante uma alinhada política de gestão tributária, agindo-se, portanto, na origem do problema.

Objetiva-se, com isso, alterar a forma de atuação das autoridades fiscais no âmbito federal, visando diminuir a quantidade de lançamentos de ofício e, por consequência, reduzir significativamente o estoque de créditos tributários motivado pelas discussões administrativas e judiciais.

Nessa perspectiva, os estudos desenvolvidos nessa dissertação analisaram questões comportamentais dos contribuintes, abordando-se as mais importantes teorias que versam sobre o comportamento dos indivíduos em relação à tributação, quais sejam, a do paradigma econômico clássico, do paradigma do crime e do paradigma do serviço.

Verificou-se que a decisão de pagar ou não tributos é complexa, e perpassa por diversos fatores, tais como: senso de justiça, normas sociais, moralidade, patriotismo, vergonha e altruísmo, além da percepção do risco de ser fiscalizado e punido.

Demonstrou-se que a decisão dos contribuintes pelo cumprimento das regras tributárias também é influenciada pela interação que possuem com autoridades fiscais e governo, o ambiente e clima em que ocorrem os serviços recebidos, a existência de leis simples e claras, e de haver orientação adequada sobre as regras fiscais.

Por meio da Análise Econômica do Direito, foi demonstrada a necessidade de mudança no relacionamento entre a Administração Tributária e os contribuintes, deixando-se de lado a postura ortodoxa e adversarial, provocadora de litígios e de grandes disputas no contencioso administrativo e judicial, para dar guarida a uma atuação integrada e cooperativa, norteadas pela busca da conformidade, que produzirá uma arrecadação mais assertiva e em maior volume.

Nesse compasso, apresentou-se o alvissareiro estudo da conformidade cooperativa, que, se bem aplicada pelo Fisco Federal, em conjunto com medidas de sanção premial, poderá representar um verdadeiro divisor de águas na relação entre a administração tributária e os contribuintes.

Mediante análise de todo o desenvolvimento do tema no âmbito da OCDE, desde o conceito de “relacionamento aprimorado” para o de “conformidade cooperativa”, foram demonstrados todos os passos a serem observados para sua instalação. Além disso, o estudo de programas de conformidade estrangeiros revelou que, em muitos casos, sua implementação não demanda alterações legislativas, bastando os acordos formalizados diretamente entre a administração tributária e os contribuintes.

Buscando enriquecer a pesquisa, foi analisada a experiência de administrações tributárias estrangeiras e de entes federativos do Brasil, fazendo destaque para pontos passíveis de implementação pelo Fisco Federal.

Evoluindo no tema, foram analisados procedimentos realizados pela Receita Federal do Brasil que, sem estarem sistematizados no âmbito de um programa, já visavam que as pessoas físicas e jurídicas buscassem a conformidade fiscal, evitando-se ações fiscais e mitigando os litígios.

Na sequência, foi analisado o projeto Confia, um programa de conformidade cooperativa fiscal que está sendo desenvolvido pelo Fisco Federal, tendo por objetivo alcançar apenas os tributos internos, baseado nas diretrizes da OCDE e nas melhores práticas internacionais.

Ao final, com base nas pesquisas realizadas, especialmente as orientações da OCDE e estudos de outros programas de conformidade, foram apresentadas propostas que poderão ser agregadas ao projeto Confia.

Assim, por meio da análise dos desafios e vitórias apresentados pelas administrações tributárias estaduais e estrangeiras, a pesquisa demonstrou que a criação de um programa de conformidade cooperativa federal bem delineado tenderá a produzir uma arrecadação mais assertiva, de maior volume e em tempo hábil, fazendo com que o Estado alcance seus objetivos fiscais.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, L. I. L. **Governança Corporativa Tributária**. Aspectos Essenciais. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ALAGOAS. Gabinete do Governador. **Lei nº 8.084, de 28 de dezembro de 2018**. Institui o incentivo à modernização da relação fisco-contribuinte – IMFC, como forma de garantir efetividade ao programa contribuinte arretado, e dá outras providências. D.O.E., 31.12.2018. Disponível em: <https://sapl.al.al.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/1544/lei_no_8.084_de_28.12.2018.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2022.

ALAGOAS. **Instrução Normativa SEF nº 8 de 25 de fevereiro de 2021**. Dispõe sobre a vedação de emissão dos documentos fiscais que relaciona, altera a Instrução Normativa SEF nº 46, de 5 de dezembro de 2008, que dispõe sobre o início da obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital - EFD, e traz outras providências. D.O.E., AL. 25.02.2021. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=410101>>. Acesso em: 15 jun. 2022.

ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 set. 2022.

ALM, James. A perspective no the experimental analysis of taxpayer reporting. **The Accounting Review**, 66(3), 1991.

ALM, James; SOLED, Jay. **Wither the tax gap. Colloquium on tax policy and public finance**, New York University School of Law, New York, 2016.

ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, Tulane Economics Working Paper Series, v. 101, n. 4, p. 635-651. New Orleans: Tulane University, jul. 2011. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/226473623_Do_Ethics_Matter_Tax_Compliance_and_Morality>. Acesso em: 20 set. 2022.

ALMEIDA, Carlos Otavio Ferreira de. Compliance Cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 2, 2017. Disponível em: <<https://www.ibdt.org.br/RDTIA/2/compliance-cooperativo-uma-nova-realidade-entre-administracao-tributaria-e-contribuintes/>>. Acesso em: 29 set. 2022.

AMARAL, Mônica T. **Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE**: uma alternativa viável para a administração tributária brasileira? São Paulo: Escola de Direito - Fundação Getulio Vargas, 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/1BTCCEspecializaoMnicaAmaral.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2022.

APRESENTAÇÃO DO PROJETO CONFIA. Realizada em 20/04/2021. Disponível em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F83935%2F1619198491WebinarCONFIA-17abr2021-versopreliminar.pdf> Acesso em: 03 set. 2022.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ISO 31000: Gestão de riscos: Diretrizes. Risk management — Guidelines.** 2 edição. 28.03.2018. Rio de Janeiro: ABNT. 2018. 17p.

ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap.** [s.d.], p. 2. Disponível em: https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014_jul_Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf. Acesso em: 18 jul. 2020.

AUSTRALIA. Australian National Audit Office (ANAO). **Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers.** 2014. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers>. Acesso em: 12 mai. 2022.

AUSTRALIA. Australian Taxation Office (ATO). **Annual Compliance Arrangements what you need to know. 2019.** Disponível em: <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements---what-you-need-to-know/>. Acesso em: 11 mai. 2022.

AUSTRALIA. Australian Taxation Office (ATO). **Cooperative Compliance.** Working with large business in the new tax system. 2000. Disponível em: <http://www.ctsi.org.au/publications/ATOpubs/cooperative%20compliance.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2022.

AUSTRALIA. Australian Taxation Office (ATO). **The OECD four Pillars of compliance.** 2019. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-Corporate-Australia/In-detail/The-OECD-four-pillars-of-compliance/>. Acesso em: 12 mai. 2022.

AUSTRALIA. Australian Taxation Office (ATO). **We assist and assure the tax compliance of large corporate groups.** 2019. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/General/Tax-and-Corporate-Australia/In-detail/Weassist-and-assure-the-tax-compliance-of-large-corporate-groups/>. Acesso em: 20 mai. 2022.

LAMARDRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a receita federal e os contribuintes.** Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020, p. 133. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 02 mar. 2022.

BANCO MUNDIAL. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/news/statement/2021/09/16/statement-on-release-of-investigation-into-data-irregularities-in-doing-business-2018-and-2020> Acesso em: 23 mar. 2023.

BARFORD, V; HOLT, G. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'. **BBC News Magazine**. Published 21 May 2013. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>. Acesso em: 08 mai. 2022.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 177, mar./abr. 1968. Disponível em: <<https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>>. Acesso em: 03 set. 2022.

BECKER, Gary. **Crime and law enforcement**. Journal of Political Economy on Crime and Punishment: An Economic Approach, Chicago, 1968.

BEHRING, Elaine Rossetti; BOSCHETTI, Ivanete. **Política Social: fundamentos e história**. 9º ed. São Paulo: Cortez, 2011.

BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**. Novos estudos de teoria geral do direito. Trad. Daniela Beccaccia Vesiani. Rio de Janeiro: Manole, 2007.

BRAITHWAITE V., V. **Taxing Democracy**. Researchgate, janeiro 2003. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Valerie-Braithwaite/publication/242297499_Taxing_Democracy/links/0046352e10664c3fae000000/Taxing-Democracy.pdf#page=25>. Acesso em: 12 fev. 2022.

BRAITHWAITE V., V.; JOB, J. **The Theoretical Base for the ATO Compliance Model. Centre for Tax System Integrity – Research Note 5**, 2003. Disponível em: <<https://openresearchrepository.anu.edu.au/bitstream/1885/42101/2/researchnote5.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2022.

BRASIL. Consulta Pública RFB n.º 04/2018 de 15/10/2018. **Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. 2018. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/2018-1/portaria-que-institui-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade-no-ambito-da-secretaria-da-receita-federal-do-brasil>>. Acesso em 07 out. 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1598 de 09/12/2015**. Dispõe sobre o programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70204>>. Acesso em: 02 jul. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 979, de 16/12/2009**. Dispõe sobre o Regime Especial de Fiscalização (REF) de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15945>>. Acesso em: 02 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966** - Código Tributário Nacional (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 02 jul. 2022.

BRASIL. **Mapa Estratégico da Receita Federal do Brasil 2021/2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico>. Acesso em: 03 set. 2022.

BRASIL. **Medida provisória nº 685, de 21/07/2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. 2015. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm>. Acesso em: 02 jul. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Panfleto distribuído na Reunião de Conformidade para Titulares de Cartórios**. Agosto de 2019. Documento interno.

BRASIL. **Portaria COANA Nº 85, de 14/11/2017**. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87934>>. Acesso em: 21 jul. 2022.

BRASIL. **Portaria RFB nº 2.614 de 25/08/2017**. Altera a Portaria RFB nº 641, de 11 de maio de 2015, que dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85685>>. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. **Portaria RFB nº 641 de 11/05/2015**. Dispõe sobre o acompanhamento diferenciado dos maiores contribuintes. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>>. Acesso em: 21 mai. 2022.

BRASIL. **Portaria RFB nº 1.265, de 03/09/2015**. Aprova procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67560>>. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. RFB. Ação de Conformidade com cartórios na 7ª Região Fiscal já recuperou R\$ 119 milhões – artigo publicado na **Intranet da RFB** em 07/01/2020. 2020. Acesso em: 17 jun. 2022.

BRASIL. RFB. **Consulta Pública RFB nº 04/2018 de 15/10/2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/2018-1/portaria-que-institui-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria>>.

pro-conformidade-no-ambito-da-secretaria-da-receita-federal-do-brasil>. Acesso em: 07 out. 2022.

BRASIL. RFB. Grandes Contribuintes: Receita intensifica acompanhamento. **Notícias RFB**, 05 dez. 2015. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/maio/grandes-contribuintes-receitaintensifica-acompanhamento>>. Acesso em: 10 mai. 2012.

BRASIL. RFB. **Mapa Estratégico da Receita Federal do Brasil 2021/2023**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico>>. Acesso em: 03 de set. 2022.

BRASIL. RFB. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil - 2020**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualfiscalizacao-2020-e-resultados-2019.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2022.

BRASIL. RFB. **Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado**. 2020. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/oea>>. Acesso em: 27 mar. 2022.

BRASIL. RFB. **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2020 – 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2021.

BRASIL. RFB. **Revista Fato Gerador** – 16ª edição - maio 2019. 2019. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg-16ed-web.pdf/view>>. Acesso em: 19 mar. 2022.

BRASIL. RFB. **Revista Fato Gerador** – 17ª edição - dezembro 2019. 2019f. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-fato-gerador/fg_17ed_web.pdf/view>. Acesso em: 19 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 673.707/MG**. Reclamante: Rigliminas Distribuidora Ltda. Reclamado: União Federal. Relator: Ministro Luiz Fuz. Brasília, 17 de junho de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9487405>. Acesso em: 13 mai. 2013.

CALABRESI, Guido. **Some thoughts on risk distribution and the law of torts**. In Yale Law Journal, nº 70, 1961.

CAMPOS, F.V. **A conformidade tributária no Brasil: uma análise comparada**. Dissertação (MÁSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA) Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2020.

CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso à Justiça**. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

CEARA. Assembleia Legislativa do Ceará. **Decreto nº 33.820, de 20 de novembro de 2020**. Regulamenta a lei nº 17.087, de 29 de outubro de 2019, que institui o programa de conformidade tributária denominado "Contribuinte Pai d'Égua" no âmbito da administração tributária do Estado do Ceará. D.O.E, CE. n.258, 20.11.2020. Disponível em: <<https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2020/08/Decreto-33820-2020-1.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2022.

CEARA. Assembleia Legislativa do Ceará. **Lei n.º 17.087 de 29 outubro de 2019**. Institui o programa de conformidade tributária denominado contribuinte Pai d'Égua no âmbito da administração tributária do Estado do Ceará. D.O.E. 29.10.2019. 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: 11 jul. 2022.

CEARA. Governador do Estado. **Lei Complementar nº 130, de 06 de janeiro de 2014**. Institui o código de defesa do contribuinte do Estado do Ceará. D.O.E, CE, 29.01.2014. Disponível em: <<https://bela.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/defesa-do-consumidor/item/5223-lei-complementar-n-130-de-06-01-14-d-o-29-01-14>>. Acesso em: 11 jul. 2022.

CEARA. Governo do Estado. **Instrução normativa n.º 22, de 22 de fevereiro de 2021**. Institui projeto piloto de classificação de contribuintes no âmbito do programa de conformidade tributária denominado "Contribuinte Pai d'Égua". D.O.E, CE. 24.02.2021. Disponível em: <<https://www.sefaz.ce.gov.br/wp-content/uploads/sites/61/2021/03/IN-22-de-2021-Pai-DEgua.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2022.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTÁRIAS (CIAT). Cooperative Compliance – **A smart approach providing multiple benefits** – ESTEBAN, Isaac Gonzalo Arias. 2015. Disponível em: <<https://www.ciat.org/cooperative-compliance/?lang=en>>. Acesso em: 10 ago. 2022.

CIAT. Centro Interamericano de Administrações Tributárias. **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia**. 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 09 set. 2022.

COASE, Ronald H. **The problem of Social Cost**. Journal of Law and Economics, Vol. 3, 1960.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA - CNJ. **Justiça em Números 2022**: ano-base 2021. Brasília, 2022. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2022.

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NO BRASIL. **Relatório 2020 – Ano de referência 2019**, dezembro de 2020 (atualização de janeiro de 2021). Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022.

CUNHA, Alexandre dos Santos; PESSOA, Olívia Alves Gomes; KLIN, Isabela do Valle. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011, pp 13-15. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunica_doipea127.pdf. Acesso em: 12 fev. 2021.

CUNHA, Alexandre dos Santos; PESSOA, Olívia Alves Gomes; KLIN, Isabela do Valle. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011, pp 13-15. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunica_doipea127.pdf. Acesso em: 12 fev. 2021.

ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan. **The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance**. Public Finance = Finances publiques. 1994. 49. 70-89. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227471404_The_Role_of_Moral_Sentiments_and_Audit_Perceptions_in_Tax_Compliance. Acesso em: 03 jul. 2022.

ESTADOS UNIDOS. The United States Government Accountability Office (GAO). **Corporate Tax Compliance: IRS Should Determine Whether Its Streamlined Corporate Audit Process Is Meeting Its Goals**. 2013. Disponível em: https://www.gao.gov/products/gao-13-662?order=field_status_code&sort=asc. Acesso em: 13 jun. 2022.

ESTEBAN, Isaác Gonzalo Arias; UGARTE, Luis Cremades; VARGAS, David. **Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia**. 2015. Working Papers Series. CIAT. Cidade do Panamá. República do Panamá. Março 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf. Acesso em: 28 jun. 2022.

FREITAS, Sérgio Murilo de. **Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado: A comunicação com as empresas diferenciadas**. TCC do Curso Direito Tributário – FGV - Escola de Direito de SP. 2015.

GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The tax gap: a methodological review**. Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance, 2012. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 03 set. 2022.

GICO JUNIOR, Ivo. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, V. 1, nº 1, p. 7-32, Jan-Jun, 2010, p. 17. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/2794/2034>. Acesso em: 28 dez. 2022.

GRECO, Marco Aurélio. **A MP – 685/2015 e a declaração de planejamentos tributários**. 2015. Disponível em: <https://www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=201366>. Acesso em: 18 jul. 2022.

IBCG. INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138#:~:text=Principal%20documento%20do%20IBGC%2C%20o,demais%20organiza%C3%A7%C3%B5es%20atuantes%20no%20Brasil>. Acesso em: 01 out. 2020.

INSPER. **Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de referência 2019, dezembro de 2020 (atualização de janeiro de 2021)**. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022.

INTERNAL REVENUE SERVICE. **US Documents: Tax Gap Facts and Figures**. 2005. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf. Acesso em: 29 jan. 2019.

IOTA. INTRA-EUROPEAN ORGANIZATION OF TAX ADMINISTRATIONS. **Transforming Tax Administration**. 2017. Disponível em <https://www.iota-tax.org/system/files/transforming-tax-administration.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2022.

JUSTIÇA EM NÚMEROS. **Ano-base 2021/Conselho Nacional de Justiça**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

KARLSSON, Lars. **Back to the future of Customs: A new AEO paradigm will transform the global supply chain for the better**. Alemanha. World Customs Journal. V. 11. p. 23-33. Disponível em: [https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%201%20\(Mar%202017\)/1827%2001%20WCJ%20v11n1%20Karlsson.pdf](https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%201%20(Mar%202017)/1827%2001%20WCJ%20v11n1%20Karlsson.pdf). Acesso em: 02 maio 2023.

KIRCHLER, E. **The Economic Psychology of Tax Behaviour**. Cambridge University Press, Cambridge, 2007. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511628238>. Acesso em: 03 jul. 2022.

LAFFER, A. B. Statement Prepared for the Joint Economic Committee, May 20, In: **The Economics of the Tax Revolt: A Reader**, ed. by A. B. Laffer, and J. P. Seymour, pp. 75–59. Harcourt Brace Jovanovich, New York. 1979.

LAMADRID, P.B.G. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a receita federal e os contribuintes**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 02 mar. 2022.

LARSEN, Lotta Björklund. OATS, Lynne. **Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action**. 2019. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/333515470_Taxing_Large_Businesses_Cooperative_Compliance_in_Action. Acesso em: 10 mai. 2022.

Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MAZUR, M & PLUMLEY. Tax policy – unfinished business. **National Tax Journal**, Vol. 60, n. 3, 2007.

MAZUR, M; PLUMEY, A. **Understanding the Tax Gap**. Chicago: National Tax Journal. v. 60.

MENG, Marcia Cecília. **A autorregularização e a Receita Federal do Brasil**. São Paulo: FGV, 2017.

MIGUEZ, Santiago Díaz de Sarralde. **Making it easier: taxpayer services, cooperative compliance and tax simplification**. Working Papers Series. CIAT. Cidade do Panamá. República do Panamá. Outubro 2018. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP_04_2018_sarralde.pdf. Acesso em: 12 jun. 2022.

MISHRA, R. **O Estado providência na sociedade capitalista: políticas públicas na Europa, América do Norte e Austrália**. Trab. de Ana Barras. Oeiras/Portugal: Celta Editora, 1995.

MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte. Vol. 21, mar.-abr. 2003.

MURPHY, Richard. **Why bother with the Tax Gap: An Introduction to Modern Taxation Theory**. City Political Economy Research Centre City, University of London. Working Paper 2017/04, 2017, p. 2. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/251248/1/CITYPERC-WPS-2017-04.pdf> Acesso em: 29 jul. 2022.

NASTRI, M. P.; VALDÉS, J. A.; SONETTI, E. **La Dimensión Fiscal en la Gobernanza Corporativa: Entre Italia y España**. *Cronica Tributaria*, 166/2018, 189-212. Disponível em: <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/166.pdf#page=189> Acesso em: 15 out. 2022.

OCDE. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 41. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

OCDE. **Fighting Tax Crime**: The Ten Global Principles. Paris: OCDE Publishing, p. 14. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/63530cd2-en.pdf?expires=1684006149&id=id&accname=guest&checksum=C35F6CF656B371E4F9DD6C74AB180EC0>. Acesso em 25 abr. 2023.

OCDE. Paris. **Org. for Economic Cooperation & Development**, 2008. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

OCDE. **Study into the Role of Tax Intermediaries**. Paris: Org. for Economic Cooperation & Development, 2008. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em: 18 set. 2022.

OCDE. **The changing tax compliance environment and the role of audit**. OECD Publishing, 2017. p. 18. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>>. Acesso em 20 de out. 2020.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro**: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. Tese de Doutorado. USP. 2017. p. 253. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28082020-010621/publico/6670378_Tese_Original.pdf. Acesso em: 10 fev. 2023.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária, v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin. 2015, p. 40

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Co-operative Tax Compliance**: Building Better Tax Control Frameworks. 2016. Disponível em: <<https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Co-operative compliance**: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Compliance Risk Management**: Managing and Improving Tax Compliance. 2004. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Latin American Economic Outlook 2019**: Development in Transition. 2019. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/development/latin-american-economic-outlook-2019_g2_g9ff18-en>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide. 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/publications/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>>. Acesso em: 15 mar. 2022

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Preços de Transferência no Brasil Convergência para o Padrão OCDE. 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Study into the Role of Tax Intermediaries. Paris: Org. for Economic Cooperation & Development, 2008. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Tackling Aggressive Tax Planning through improved transparency and disclosure. Report on Disclosure Initiatives. 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. 2019. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page1>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax? 2019. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - 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: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Trabalhando com o Brasil. 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/latin-america/Active-with-Brazil-Port.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD.
Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour. 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. **Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance.** 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2022.

PARADA, Márcio Henrique Sales. O outro lado da moeda na nova relação entre Fisco e Contribuintes – A obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos. **Revista de Finanças Públicas**, Tributação e Desenvolvimento, v.7, nº 8, janeiro/junho, 2019, p. 79-113. Disponível em: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/Parada_The

[Other_Side_of_the_Coin_in_the_New_Relationship_between_tax_authorities_and_tax_payers.pdf](https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/Parada_The_Other_Side_of_the_Coin_in_the_New_Relationship_between_tax_authorities_and_tax_payers.pdf)>. Acesso em: 13 mai. 2022.

PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. **Punição, Recompensa, Persuasão e Ajuda: Estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista.** Dissertação. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2012. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/10380>>. Acesso em: 04 set. 2022.

PASCHOAL, Bruno Vinícius Luchi. **Punição, Recompensa, Persuasão e Ajuda: Estratégias regulatórias a partir do caso Nota Fiscal Paulista.** Dissertação. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2012. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/10380>. Acesso em: 04 set. 2022.

PATNAIK, Dev. **Forget Design Thinking and Try Hybrid Thinking**, EUA: Fast Company, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Ivone Vieira; SILVA, César Augusto Tibúrcio. A Influência das recompensas internas e externas no comportamento das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, 31(83), p. 228-243, 2020. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/169632>> Acesso em: 10 set. 2022.

PEREIRA, Ivone Vieira; SILVA, César Augusto Tibúrcio. A Influência das recompensas internas e externas no comportamento das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, 31(83), p. 228-243, 2020. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/169632>> Acesso em: 10 set. 2022.

POSNER, E.A. Law and social norms: the case of tax compliance. **Virginia Law Review**, 86, 2000.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**, 6ª ed. Imprensa: New York, Aspen, 2003.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

RELATÓRIO ANUAL DE FISCALIZAÇÃO. **Resultados – 2021. Planejamento - 2022.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-fiscalizacao-2021-2022.pdf/@download/file/Relat%C3%B3rio%20Anual%20Fiscaliza%C3%A7%C3%A3o%202021-2022.pdf>. Acesso em 24 jan. 2023.

RFB. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO. **Plano Anual de Fiscalização 2017 e Resultados de 2016.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/plano-anual-fiscalizacao-2017_resultados-2016.pdf/view>. Acesso em: 18 jul. 2022.

RFB. **Ação de Conformidade com cartórios na 7ª Região Fiscal já recuperou R\$ 119 milhões** – artigo publicado na Intranet da RFB em 07/01/2020. 2020b. Acesso em 17 jan. 2020.

RFB. SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO. **Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil. 2020.** Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualfiscalizacao-2020-e-resultados-2019.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2022.

RIEFFEL, Luiz Reimer Rodrigues. **Um mundo feito:** O consequencialismo na análise econômica do direito de Richard Posner. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/8053>. Acesso em: 21 dez. 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. Governo do Estado. **Lei nº 10.497, de 15 de marco de 2019.** Institui o Programa de Estímulo à Regularidade Tributária, denominado Contribuinte Exemplar, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. D.O.E, RN. 16.03.2019. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recntes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=4205>. Acesso em: 11 jun. 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Estado da Tributação. **Portaria GS/SET nº 122 de 20 de outubro de 2017.** Dispõe sobre o credenciamento de contribuintes para recolhimento do ICMS e revoga a Portaria GS/SET nº 133/2011, de 19 de outubro de 2011. D.O.E, RN. nº14.038, 26.10.2017. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_especial_portarias_icms.asp?assunto=4&assuntoEsp=547>. Acesso em: 11 jun. 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Estado da Tributação. **Portaria nº 133/2011-GS/SET, de 19 de outubro de 2011.** Dispõe sobre o credenciamento de contribuintes para recolhimento do ICMS e revoga a Portaria nº 066/06-GS SET, de 06 de junho de 2006. D.O.E. nº12.567, 20.10.2011. Disponível em: <http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_especial_portarias_icms.asp?assunto=4&assuntoEsp=373>. Acesso em: 11 jun. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 15.576, de 29 de dezembro de 2020.** Institui o Código de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul, cria o Conselho de Boas Práticas Tributárias, autoriza a criação das Câmaras Técnicas Setoriais, estabelece hipóteses de acordos setoriais de boas práticas, institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Nos Conformes RS, estabelece regras de conformidade tributária, conforme específica, introduz modificações na Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. D.O.E, RS 29.12.2020. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100018.asp?Hid_IdNorma=71419>. Acesso em: 11 jun. 2022.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-Contribuinte. **Revista Direito Tributário** Atual nº 39.p. 507-527. 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Sergio-Andr%C3%A9-Rocha.pdf>> Acesso em: 21 jun. 2022.

ROZAS VALDÉS, J. A. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas:** Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español. 2016. Editora: Instituto de Estudios Fiscales. Disponível em: <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf> Acesso em: 01 set. 2022.

ROZAS VALDÉS, J. A. **Los Sistemas de Relaciones Cooperativas:** Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español. 2016. Editora: Instituto de Estudios Fiscales. p. 77. Disponível em: <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_0>

SANDEL, Michael. **Justiça:** O que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 3ª ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade:** exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014

SÃO PAULO. **Autorregularização.** 2020. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Autorregulariza%C3%A7%C3%A3o.aspx>>. Acesso em: 11 mai. 2022.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 1.320 de 06/04/2018.** Institui o Nos Conformes – Programa de Autorregularização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. 2018. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 10 mai. 2022.

SÃO PAULO. **Portal da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo.** Sobre o Programa. 2020. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Sobre.aspx>> Acesso em: 11 mai. 2022.

SÃO PAULO. **Resultados do Programa "Nos Conformes"**. 2020. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx> Acesso em: 11 mai. 2022.

SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. **Shrinking the tax gap: approaches and revenue potential**. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER). Working Paper No. 26475, Nov. 2019. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w26475> Acesso em: 10 set. 2022.

SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. **Shrinking the tax gap: approaches and revenue potential**. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER). Working Paper n.º 26475, Nov. 2019. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w26475>. Acesso em: 10 set. 2022.

SCHNORRENBARGER, Tanara Novo. **Análise Comparativa das Iniciativas Estaduais de Programas com Caráter Cooperativo entre Fisco e Contribuinte**. 2021. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas.

SCHNORRENBARGER, Tanara Novo. **Análise Comparativa das Iniciativas Estaduais de Programas com Caráter Cooperativo entre Fisco e Contribuinte**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2021.

SEN, Amartya. **Choice, Welfare and Measurement**. Oxford: Basil Blackwell, 1982.

SILVA, Fabio Pereira da. **Observância tributária: integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal**. USP. São Paulo, 2015.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil: Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2018. 2019**. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2018>>. Acesso em: 06 set. 2022.

SIQUEIRA, M.L.; RAMOS, F.S. **A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas**. Revista de Economia Contemporânea, 9(3), set./dez, 2005.

SIQUEIRA, M.L.; RAMOS, F.S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, 9(3), 2005, set./dez/, p. 555-581; SIQUEIRA, M.L.; RAMOS, F.S. Evasão Fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Economia Aplicada**, 10(3), 2006, p. 399-424,

POSNER, E.A. **Law and social norms: the case of tax compliance**. Virginia Law Review, 86, 2000.

SIQUEIRA, M.L.; RAMOS, F.S. **Evasão Fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro**. Economia Aplicada, 10(3), 2006.

SRINIVASAN, T. Tax Evasion: a model. **Journal of Public Economics II**, vol. 2, issue 4, Amsterdam: Elsevier. p. 339-346, 2019.

SRINIVASAN, T. **Tax Evasion**: a model. *Journal of Public Economics* II. vol. 2, issue 4, Amsterdam: Elsevier, 2020.

TADAT. Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária. **Guia prático preparado pelo Secretariado do TADAT**. Edição de abril de 2019. Disponível em: <<https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Portuguese.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2022.

TADAT. Ferramenta de Avaliação e Diagnóstico da Administração Tributária. **Guia prático preparado pelo Secretariado do TADAT**. Edição de abril de 2019, p. 09. Disponível em: <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 11 set. 2022.

TENÓRIO, Fernando G.; PALMEIRA, Jorge N. A flexibilização da produção significa a democratização do processo de produção? *In*: TENÓRIO, Fernando G.; PALMEIRA, Jorge N. **Tem razão a administração?**: ensaios de teoria organizacional. 3. ed. rev. e ampl. Ijuí: Editora Unijuí, 2008.

THALER, Richard e SUNSTEIN, Cass. **Nudge**: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness. Yale University Press. New Haven. 2008.

THE WORLD BANK. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 09 set. 2022.

TORRES, Heleno. Limites ao Planejamento Tributário Normas Antielusivas – 2002. *In*: MARINS, James (coordenador). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **Journal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 538. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018.

WARREN, Neil. **Estimating Tax Gap is everything to an informed response to the Digital Era**. Paper presented at the 13th International Revenue Administration Conference on Tax System Integrity in a Digital Age, Coogee Crowne Plaza, Sydney, Australia, 5-6 April 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3200838. Acesso em: 10 fev. 2023.

WIDT, Dennis de. Dutch Horizontal Monitoring. The handicap of a Head Start. **Fair Tax Working Paper Series**. N° 13. September 2017. Disponível em: <<http://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1142129&dswid=2485>>. Acesso em: 03 jul. 2022.

WIDT, Dennis de. OATS, Lynne. Co-operative Compliance: Views of large business in the Netherlands and UK. **Fair Tax Working Paper Series**. N.º 23, novembro 2018. Disponível em <<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1285489/FULLTEXT01.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2022.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2019**. Training for Reform. 2019. Disponível em: <<https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2019>>. Acesso em: 02 ago. 2022.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Disponível em: <https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf>. Acesso em: 09 set. 2022.

ZENKNER, Marcelo. **Integridade governamental e empresarial: um espectro da repressão à corrupção no Brasil e em Portugal**. 2. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2019.