

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Programa de Pós-Graduação em Direito

Jorge Eduardo de Souza Martinho

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO. ESPECIFICIDADES BRASILEIRAS E PROPOSTAS  
DE MUDANÇA BASEADAS NA TEORIA DO CONTRATO FISCAL, NA CULTURA  
TRIBUTÁRIA E NA MORAL TRIBUTÁRIA**

Manaus  
2022

Jorge Eduardo de Souza Martinho

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO. ESPECIFICIDADES BRASILEIRAS E PROPOSTAS DE MUDANÇA BASEADAS NA TEORIA DO CONTRATO FISCAL, NA CULTURA TRIBUTÁRIA E NA MORAL TRIBUTÁRIA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Doutorado Interinstitucional – da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e Fаметro, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi

Área de concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania.

Manaus  
2022

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

M385c Martinho, Jorge Eduardo de Souza  
Compliance tributário: especificidades brasileiras e propostas de mudança baseadas na teoria do contrato fiscal, na cultura tributária e na moral tributária / Jorge Eduardo de Souza Martinho. Manaus, 2022.  
259 f.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi  
Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Impostos - Arrecadação. 2. Compliance. 3. Governança corporativa. 4. Administração fiscal. 5. Transparência da gestão fiscal. 6. Fiscalização tributária. 7. Obrigação tributária. 8. Segurança jurídica. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2.022

Jorge Eduardo de Souza Martinho

**COMPLIANCE TRIBUTÁRIO. ESPECIFICIDADES BRASILEIRAS E PROPOSTAS DE MUDANÇA BASEADAS NA TEORIA DO CONTRATO FISCAL, NA CULTURA TRIBUTÁRIA E NA MORAL TRIBUTÁRIA**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Doutorado Interinstitucional – da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e Fametro, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi

Área de concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania

---

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (Orientador)

---

Prof. Dr. Guilherme Coelho Colen (Examinador)

---

Prof. Dr. Vitor Salino de Moura Eça (Examinador)

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Examinador)

---

Prof. Dr. Lucas de Alvarenga Gontijo (Examinadora)

Manaus, 03 de novembro de 2022.

*À Deus, que nos brinda com fantásticas realizações ao longo da vida.*

*À minha família, estrutura fundamental para a concretização de  
sonhos.*

*Ao meu pai, que tanto primou pela educação de seus filhos e  
permanece presente, porém, em outro plano.*

*Ao meu filho, por incentivar-me a ser melhor a cada dia.*

*À minha companheira, que, mesmo na solidão dos estudos  
acadêmicos, é voz presente e acolhedora.*

*Aos meus alunos, que estimulam a busca incansável pelo  
conhecimento.*

## AGRADECIMENTOS

Muitas pessoas e instituições merecem minha gratidão pessoal ao longo do caminho até a conclusão desta tese de doutoramento. Sou grato a todos! Mas algumas foram especiais para a sua concretização. Agradeço, assim, à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas, por ter promovido, juntamente com o Instituto Metropolitano de Ensino – IME/Fametro, o curso de Doutorado Interinstitucional unindo Manaus e Belo Horizonte com o objetivo comum de desenvolver estudos acadêmicos no âmbito do Direito, e, especialmente no meu caso, na área do Direito Tributário. Ao Escritório Martinho & Nunes Advogados Associados e sua confiável equipe defiro distinta gratidão, em especial, à minha sócia, Alice Montenegro, pelo apoio incondicional aos estudos em Direito, onde, através da honrosa advocacia, realizo a interação entre o ideal acadêmico e os anseios da população.

Entre as pessoas que propiciaram significativa contribuição para esta realização acadêmica, sem dúvida, em primeiro lugar, agradeço ao Professor Doutor Marciano Seabra de Godoi, quem, antes deste doutoramento, eu conhecia apenas pelo estudo de sua doutrina, e que, durante os quatro anos de pesquisa, passou de orientador a mentor, provocando e inspirando pensamentos, e, principalmente, transformando ideias em ideais. A ele devo o surgimento de um novo “Prof. Martinho”, que busca, acima de tudo, inspirar igualmente seus alunos a desenvolverem raciocínios sem barreiras, prevendo, ao mesmo tempo, sua efetiva aplicação ao mundo real. Sua orientação exigente e prestimosa conferiu a necessária objetividade a este trabalho, sem a qual não passaria de um aglomerado de páginas e pretensões sem um ser de fato. Obrigado, Professor!

Aos demais professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC Minas, o meu sincero agradecimento, pelos profícuos encontros e pelas novas ideias. Nossos almoços foram igualmente inspiradores! Aos professores que comporão a banca de defesa, um agradecimento íntimo e singelo, pelo tempo dedicado à compreensão destas páginas e, precipuamente, à contribuição a ser dada ao seu melhor esclarecimento.

Aos meus pais, pela formação moral e cultural, pelo incentivo aos estudos e por serem parte presente em tudo que compõe minha trajetória e o meu ser. Sou-lhes eternamente grato! À minha irmã, por inaugurar a vida acadêmica na família, inspirando – mesmo sem pretender – a curiosidade, a busca pelo conhecimento, e, sobretudo, o desejo de não parar! Aos meus irmãos, pelo eterno incentivo. Ao João, meu filho humano, pelo amor presente em todos os “Bom dia, pai!”; ao Max, meu filho canino, pelo companheirismo – mesmo que dormindo – em todas as manhãs e noites de estudo durante seus quatro anos de vida! À Thais, meu amor, pela admiração mencionada sempre nos momentos mais propícios, mas que é, na verdade, atração de todo meu respeito e reconhecimento!

Esta tese de doutoramento representa, sim – como para muitos – a concretização de um sonho, mas, mais que isto, uma promessa de continuidade, que satisfaz um intenso desejo de prosseguir! Que venham os próximos desafios!

## RESUMO

A presente tese aborda o compliance tributário partindo da noção de contrato fiscal, da cultura tributária e da moral tributária, buscando elucidar se o modelo atual de compliance tributário adotado pelo Brasil e as propostas recentes do governo de São Paulo e da Receita Federal promovem efetivamente o compliance colaborativo, voluntário e responsivo, compatível com os preceitos constitucionais e com as recomendações de órgãos internacionais (OCDE, Banco Mundial, CIAT, ONU e FMI). Foram analisados programas e projetos brasileiros de compliance tributário, os quais, não obstante representem em geral um avanço na relação fisco-contribuintes brasileira, limitam-se a abordagem do compliance tributário de nível micro, afastando-se da ênfase à reciprocidade do contrato fiscal e à necessária consciência fiscal, que conjuntamente alcançariam o compliance tributário de nível macro. Destaca-se o “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, que, em franca operação, busca alinhar-se às orientações da OCDE quanto ao emprego de estratégias de fiscalização em correspondência ao risco de cumprimento de obrigações tributárias assumido pelo contribuinte, baseando-se em um sistema de classificação de contribuintes por categorias, para as quais é reservado um sistema de contrapartidas, mais benéficas ou mais rígidas, conforme ordem de risco para a Administração. Verificou-se que a RFB ainda não implantou um programa de compliance tributário geral, baseado em princípios de governança corporativa tributária, transparência e cooperação mútuas, mas já atua com o Operador Econômico Autorizado (OEA), que, apesar de se limitar às relações aduaneiras, traz nítidos parâmetros de compliance tributário, especialmente no que tange à voluntariedade, mas se mantém afastado da reciprocidade do contrato fiscal e, conseqüentemente, do estímulo à consciência fiscal, e, portanto, do compliance tributário de nível macro, como outros programas e projetos brasileiros analisados.

Palavras-chave: Compliance tributário. Consciência fiscal. Contrato fiscal. Reciprocidade administrativa. Tributação e governança.

## ABSTRACT

This thesis deals with tax compliance based on the notion of fiscal contract, tax culture and tax morale, seeking to elucidate whether the current model of tax compliance adopted by Brazil and the recent proposals by the government of São Paulo and the Federal Revenue effectively promote collaborative, voluntary and responsive compliance, compatible with constitutional precepts and with the recommendations of international bodies (OECD, World Bank, CIAT, UN and IMF). Brazilian tax compliance programs and projects were analyzed, which, despite generally representing an advance in the Brazilian tax-taxpayer relationship, are limited to the micro-level tax compliance approach, moving away from the emphasis on the reciprocity of the tax contract and the necessary fiscal awareness, which together would achieve macro-level tax compliance. The “Nos Conformes” of the State of São Paulo stands out, which, in frank operation, seeks to align itself with the OECD guidelines regarding the use of inspection strategies in correspondence with the risk of compliance with tax obligations assumed by the taxpayer, based on if in a system of classification of contributors by categories, for which a system of compensation is reserved, more beneficial or more rigid, according to the order of risk for the Administration. It was found that the RFB has not yet implemented a general tax compliance program, based on principles of corporate tax governance, transparency and mutual cooperation, but it already works with the Authorized Economic Operator (OEA), which, despite being limited to customs relations, brings clear parameters of tax compliance, especially with regard to voluntariness, but keeps away from the reciprocity of the tax contract and, consequently, from the stimulus fiscal awareness, and, therefore, from macro-level tax compliance, like other Brazilian programs and projects analyzed.

Keywords: Tax compliance. Tax awareness. Fiscal contract. Administrative reciprocity. Taxation and governance.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>21</b>
<b>CAPÍTULO I. Análise da Noção de Contrato Fiscal.....</b>	<b>26</b>
1.1 A Noção de Contrato Fiscal Proposta por Ane Karoline Bak.....	26
1.1.1 O Contrato Fiscal e a Relação Tributação-Governança.....	28
1.1.2 A Relativização da Relação Tributação-Governança no Contrato Fiscal.....	34
1.1.3 Presença ou Ausência do Contrato Fiscal nas Sociedades: um Breve Debate sobre a Existência do Contrato Fiscal.....	36
1.1.4 A Reciprocidade no Contrato Fiscal.....	39
1.2 As Prestações Bilaterais no Contrato Fiscal.....	41
1.2.1 A Estrutura da Relação Contratual Fiscal.....	42
1.2.2 A Efetiva Relação de Bilateralidade no Contrato Fiscal.....	44
1.2.3 A Bilateralidade Contratual e a Possibilidade de Exigência Mútua das Prestações do Contrato Fiscal.....	49
1.2.4 O Necessário Equilíbrio entre os Interesses da Administração Tributária e dos Contribuintes e a Relação Poder-Confiança na Teoria de Gangl, Hofmann e Kirchler. Conclusões Parciais.....	53
<b>CAPÍTULO II. A Cultura Tributária e a Moral Tributária como Aspectos do Contrato Fiscal....</b>	<b>57</b>
2.1 A Noção de Cultura Tributária em Birger Nerré e sua Relação com o Contrato Fiscal.....	57
2.1.1 A Perspectiva Adotada sobre o Termo “Cultura Tributária”.....	58
2.1.1.1 Apreciação Terminológica da Expressão “Cultura Tributária”.....	59
2.1.1.2 Possíveis Consequências Derivadas da Transposição de Cultura Tributária.....	62
2.1.2 A Compreensão de Órgãos Internacionais sobre Cultura Tributária.....	66
2.1.2.1 OCDE.....	66
2.1.2.2 ONU.....	69
2.1.2.3 FMI.....	70
2.1.2.4 CIAT.....	72
2.1.2.5 Banco Mundial.....	74
2.2 A Moral Tributária sob a Perspectiva da OCDE.....	75
2.2.1 A Compreensão do Tema Moral Tributária.....	76
2.2.2 Fatores que Influenciam a Moral Tributária dos Contribuintes.....	80
2.2.2.1 Moral Tributária e Fatores Socioeconômicos.....	81
2.2.2.2 Moral Tributária e Responsividade das Administrações Tributárias.....	86

2.2.3	Conclusões da OCDE sobre o Tema Moral Tributária.....	91
2.3	A Relação entre Cultura Tributária, Moral Tributária e Contrato Fiscal como alicerces para a construção do compliance tributário.....	92
2.3.1	Cultura Tributária e Moral Tributária como Aspectos de Cidadania no Âmbito do Contrato Fiscal.....	92
2.3.2	Cultura Tributária e Moral Tributária como Base do Compliance Tributário. Conclusões parciais.....	94
<b>CAPÍTULO III. Definição de compliance tributário. Modelos, tendências e recomendações de órgãos internacionais.....</b>		
		97
3.1	Uma abordagem conceitual.....	97
3.1.1	A relação Poder-Confiança Aplicada ao Compliance Tributário.....	100
3.1.2	Colaboração, Cooperação, Transparência e Responsividade na Relação Jurídica Tributária e o Compliance Tributário.....	103
3.1.2.1	A Relação entre os Deveres de Colaboração e Cooperação.....	106
3.1.2.2	A relação dos Termos “Colaboração” e “Cooperação” com “Transparência” e “Responsividade”.....	110
3.2	Compliance Tributário no Mundo.....	112
3.2.1	Compliance Tributário: Modelos e Tendências Internacionais.....	112
3.2.2	Características dos Modelos de Compliance Tributário Recomendados por Organizações Internacionais.....	118
3.2.2.1	Compliance tributário e as Recomendações da OCDE.....	119
3.2.2.2	Sugestões do CIAT para o Compliance Cooperativo.....	123
3.2.2.3	O FMI e o Compliance Tributário.....	126
3.2.2.4	O Compliance Tributário sob o Enfoque da ONU e do Banco Mundial.....	129
3.3	O Acordo entre Sociedade e Estado: Núcleo Comum do Contrato Fiscal e do Compliance Tributário. Conclusões Parciais.....	132
<b>CAPÍTULO IV. Compliance Tributário no Brasil.....</b>		
		135
4.1	O Estado Atual da Conformidade Tributária no Brasil.....	136
4.1.1	A Dinâmica Poder-Confiança e a Moral Tributária no Brasil: Aspectos da (in) Conformidade Tributária Brasileira.....	137
4.1.2	A Interação entre Consciência Fiscal e Contrato Fiscal no Brasil.....	141
4.2	A Atual Conformidade Tributária no Brasil: Um Olhar sobre o Contribuinte.....	145
4.2.1	Apontamentos sobre a Litigiosidade Tributária Brasileira.....	146
4.2.2	Sonegação e Tax Gap. Conclusões Parciais.....	151

<b>CAPÍTULO V. Análise Descritiva dos Programas Brasileiros de Conformidade Tributária.....</b>	<b>157</b>
5.1 O programa “Nos conformes” do Estado de São Paulo.....	158
5.1.1 Base Normativa.....	159
5.1.2 Consistência e Objetivos.....	160
5.1.3 Classificação dos Contribuintes e suas Consequências.....	165
5.1.3.1 Critérios Adotados.....	165
5.1.3.2 Regras de Transitoriedade.....	169
5.1.3.3 Exercício do Contraditório.....	170
5.1.3.4 Contrapartidas aos Contribuintes.....	171
5.1.4 Resultados Obtidos pelo Fisco Paulista.....	176
5.1.5 Casos Práticos no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT.....	178
5.1.5.1 Relação entre Ação Fiscal e Autorregularização e sua Iniciativa.....	178
5.1.5.2 Limites Principiológicos do Programa.....	180
5.2 Outros Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	184
5.2.1 O Programa “Pro-Conformidade” da Receita Federal do Brasil.....	185
5.2.1.1 Base Normativa e Estrutura do Programa.....	186
5.2.1.2 Pontos de Destaque.....	187
5.2.1.3 Possíveis Causas para Não Implementação do “Pro-conformidade”.....	189
5.2.2 O Acompanhamento de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil.....	190
5.2.3 O Bônus de Adimplência Fiscal da Contribuição sobre o Lucro Líquido.....	193
5.2.4 O Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal CONFIA da Receita Federal do Brasil.....	195
5.2.4.1 Origem e Delineamento do Projeto.....	196
5.2.4.2 O Projeto e sua Estrutura.....	198
5.2.5 O Operador Econômico Autorizado (OEA).....	200
 <b>CAPÍTULO VI. Análise Crítica dos Programas Brasileiros de Compliance Tributário à Luz da Constituição Federal de 1988 e das Recomendações Internacionais sobre o Tema.....</b>	 <b>206</b>
6.1 Os Programas Brasileiros de Compliance Tributário e as Noções de Contrato Fiscal e Moral Tributária.....	207
6.1.1 A (ausência de) Reciprocidade do Contrato Fiscal nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	208
6.1.2 Moral tributária e Consciência Fiscal nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	218
6.2 Recomendações dos Órgãos Internacionais para o Compliance Tributário e sua Relação com os Programas Brasileiros.....	223

6.3 As Sanções Políticas e a Isonomia na Constituição Federal de 1988 e nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	228
6.3.1 Sanções Políticas Tributárias. Comparativo entre Programas Brasileiros de Compliance Tributário e Posicionamentos do STF.....	228
6.3.2 A Isonomia Tributária nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.....	232
6.4 Propostas Concretas para a Efetivação do Compliance Tributário no Brasil.....	236
6.4.1 Aplicação Efetiva do Contrato Fiscal: Reciprocidade e Consciência Fiscal.....	236
6.4.2 A Simplificação do Sistema Tributário através da Educação Fiscal e da Criação de um <i>Ombudsman</i> Tributário.....	239
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>243</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>248</b>

## INTRODUÇÃO.

A relação conturbada vivenciada ainda em nossos dias entre os contribuintes e as Administrações Tributárias, não apenas brasileiras, mas também de outros lugares ao redor do mundo, marcada pela animosidade entre ambos, revela um problema grave e de natureza estrutural entre Estado e sociedade, marcado pela desconfiança mútua, em que o primeiro busca garantir sua arrecadação através do receio de punições severas, investindo montantes consideráveis em fiscalização, e a última, que é representada por uns que almejam a maximização desmedida de lucros através de uma liberdade patrimonial irrestrita; e outros que se deparam com uma gama complexa de obrigações tributárias estampadas em um sem número de leis, desconhecendo, até mesmo, os motivos pelos quais tributos são exigidos. Esta relação desarmônica demanda medidas que viabilizem a adequação dos contribuintes às suas obrigações tributárias – legais por natureza – de forma mais econômica e eficaz, pressupondo a colaboração entre Estado e sociedade, por meio da confiança recíproca, da responsividade<sup>1</sup>, da comunicação, e da transparência de negociações.

A mudança no comportamento de Administrações e contribuintes carece de transformações profundas, com foco na adequação voluntária a obrigações tributárias. Aqui reside o compliance tributário, por nós conceituado<sup>2</sup> não como simples cumprimento de normas tributárias, já que esta definição não evidenciaria o real alcance da expressão, nem tampouco justificaria as providências que devem ser tomadas por Estado e sociedade para uma efetiva mudança de paradigma na relação fiscal. A definição deve, então, ir além, qualificando esta adequação pela voluntariedade, fazendo sentido, assim, os estudos acerca do contrato fiscal, consciência fiscal, moral tributária e cultura tributária<sup>3</sup>. Nesta esteira, o objetivo desta pesquisa é lançar luz sobre a relação atual havida entre fisco e contribuintes, sua consistência e reflexos, a partir da estrutura da relação jurídica tributária, cujos polos possuem interesses contrários, mas não antagônicos, especialmente quando analisado seu fim maior, o bem comum da sociedade.

Assim, verificou-se que a mudança de paradigma proposta pelo compliance tributário já possui características recomendadas por órgãos internacionais como OCDE, CIAT, ONU, FMI e Banco Mundial, que já foram empregadas em países como Malásia, Reino Unido e México<sup>4</sup>. No Brasil, as primeiras transformações empreendidas pelo compliance cooperativo também já podem ser atestadas através de programas e projetos como o “Nos Conformes” do Estado de São Paulo; o Acompanhamento de Maiores Contribuintes – AMC, o Bônus de Adimplência Fiscal da Contribuição sobre o Lucro

---

<sup>1</sup> Para os objetivos e finalidades desta tese, adotaremos a definição de responsividade como reação, retorno das Administrações Fazendárias quanto à prestação dos esclarecimentos necessários para o cumprimento de obrigações tributárias.

<sup>2</sup> O debate conceitual do termo “compliance tributário” foi inscrito no item 3.1 do Capítulo III desta tese.

<sup>3</sup> O contrato fiscal, a moral tributária e a cultura tributária foram trabalhados nos Capítulos I e II desta tese, sendo que a consciência fiscal é tema encontrado ao longo de todo o estudo, dada sua importância para as conclusões desta pesquisa.

<sup>4</sup> A experiência destes países foi estudada no item 3.2.1 do Capítulo III desta tese.

Líquido, o “CONFIA”, o “Pro-Conformidade” e o Operador Econômico Autorizado – OEA, todos da Receita Federal do Brasil, uns já implantados, outros em fase de implantação e outros até mesmo já abandonados<sup>5</sup>. Algumas características destes programas e projetos estão em plena consonância com os ditames constitucionais de 1988, outros, porém, não se alinham à interpretação constitucional, motivo pelo qual alterações concretadas foram propostas nesta pesquisa.

Diante deste cenário, esta pesquisa procurou em elucidar se os programas e projetos brasileiros promovem efetivamente o compliance tributário voluntário e colaborativo recomendado por órgãos internacionais, tais como OCDE, CIAT, ONU, FMI e Banco Mundial, respeitando os parâmetros constitucionais, especialmente em relação à isonomia e às sanções políticas. Para este problema de pesquisa, foram estabelecidas as seguintes hipóteses. Uma, a de que os programas e projetos brasileiros estudados respeitam os parâmetros constitucionais e seguem as recomendações internacionais, configurando uma inovação no ordenamento jurídico brasileiro. Outra, a de que estas iniciativas atentam contra os ditames constitucionais por constituírem sanções políticas e violarem a isonomia tributária, e não se adequam aos modelos e tendências do compliance tributário desenvolvido por aqueles órgãos internacionais. Uma terceira hipótese pôde ser deduzida dos estudos levantados, a de que os programas brasileiros, apesar de não atentarem completamente contra os preceitos constitucionais de 1988, e contra as recomendações internacionais, trazem apenas modificações superficiais e paliativas no trato entre fisco e contribuintes, carecendo de medidas mais profundas, estruturais, que analisem e transformem o comportamento social destinado ao pagamento do tributo e a postura do Estado no que tange à gestão destes recursos.

Metodologicamente, esta pesquisa buscou responder ao problema proposto fundando-se na revisão da literatura já existente sobre o tema do compliance tributário, compilando-se a esta a análise de pesquisas sobre o dever de cooperação estatal e consciência fiscal do contribuinte (revisão bibliográfica). Foram analisados, ainda, dados extraídos de pesquisas quantitativas, que expressam em métodos estatísticos os elementos necessários às conclusões deste trabalho. A fase de tratamento dos dados foi executada mediante a leitura e fichamento das referências bibliográficas. Paralelamente promovemos a publicação de estudos desenvolvidos sobre o objeto da tese<sup>6</sup>. Os capítulos foram organizados em um percurso lógico, que partiu da delimitação de um aspecto subjetivo na relação fiscal, informado pelas noções de contrato fiscal, moral tributária e cultura tributária; passando pela relação destes temas com o compliance tributário, analisando suas características e fundamentos através da compreensão de organismos internacionais, suas recomendações, modelos e tendências no mundo; observando, posteriormente, o comportamento de Administrações e contribuintes no Brasil, e os programas e projetos de compliance tributário brasileiros; chegando, enfim, à análise crítica destes

---

<sup>5</sup> Os programas e projetos brasileiros de compliance tributário foram minuciosamente descritos no Capítulo V desta tese.

<sup>6</sup> Estes estudos foram devidamente citados ao longo da tese no momento em que se fizeram oportunos (MARTINHO, 2020; GERHARD e MARTINHO, 2020; RAMOS FILHO e MARTINHO, 2021).

programas e projetos face à delimitação daquele aspecto subjetivo na relação fiscal e das recomendações internacionais.

No Capítulo I, trabalhamos a noção do contrato fiscal, com base na proposta de Ane Karoline Bak (2019), assim entendido como a relação bilateral que une Estado e sociedade, ambos com responsabilidades recíprocas, perquirindo como e sob quais condições a tributação pode influenciar as relações de governança e responsabilidade social entre Estado e sociedade, no que tange ao fornecimento de bens e serviços pelo primeiro (*accountability*), e à possibilidade de influência da sociedade nesta responsabilidade social através da negociação de receitas públicas (*bargaining revenues*) em troca do pagamento de tributos. Neste contexto, a proposição do contrato fiscal não se refere a um contrato formal entre Estado e sociedade, mas um acordo social tácito, cuja premissa básica seria a de que uma das partes possui a prerrogativa de exigir o cumprimento da prestação devida pela outra parte. Trata-se, então, de uma relação de interdependência entre Estado e sociedade, em que o primeiro fornece bens e serviços públicos à última, custeados pela tributação devida pela sociedade ao Estado. Foram dissecados aspectos fundamentais desta relação, como a bilateralidade e a reciprocidade, característica que, no capítulo correspondente, foram perquiridas no âmbito dos projetos e programas brasileiros de compliance tributário.

A noção de cultura tributária, proposta por Birger Nerré (2008), como influência dos costumes das sociedades na relação tributária, foi abordada no Capítulo II. Ali estudamos a interferência do conjunto de conhecimentos, crenças, costumes, moral e comportamentos sociais comuns de determinada localidade na relação tributária, não no tocante à apenas uma das partes desta relação (Estado ou sociedade), mas lançando luz sobre a própria relação em sua bilateralidade, firmando, assim, seu vínculo com a teoria do contrato fiscal. Avaliamos também as possíveis consequências trazidas pela simples transposição de sistemas tributários de uma cultura para outra, enfatizando as discrepâncias causadas pelos choques culturais (*culture shock*) e pelos atrasos ou defasagens culturais tributários (*tax culture lags*), que atingem diretamente a consolidação do contrato fiscal. Ainda no Capítulo II, estudamos a moral tributária, enquanto a disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações tributárias, como analisado pela OCDE (2019a), com vistas a compreender sua inserção na cultura tributária de sua localidade e capacidade de consciência fiscal, entendida esta como a compreensão do papel do tributo na relação contratual fiscal entre Estado e sociedade. Foram apreciados também os fatores que influenciam nesta moral tributária, tais como o socioeconômico e a responsividade das Administrações Tributárias.

A correspondência entre a moral tributária e a cultura tributária no contexto do contrato fiscal nos levou a concluir pela existência do compliance tributário como adequação voluntária dos contribuintes a obrigações tributárias. No Capítulo III, definimos o compliance tributário através da abordagem da relação poder-confiança (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015), e da interação dos termos colaboração, cooperação, transparência e responsividade na relação jurídica tributária. Observamos a interpretação dada pelos órgãos internacionais OCDE, CIAT, ONU, FMI e Banco

Mundial a este plexo de interesses, e os consequentes modelos e recomendações sugeridos pelos mesmos. Estas organizações foram escolhidas para compor este estudo por apresentarem, em comum, medidas ou políticas destinadas a observação e aprimoramento do relacionamento fisco-contribuintes, apesar de apresentarem-se como organizações de interesses distintos, e de objetivos muitas vezes até antagônicos, demonstrando como a relação fisco-contribuinte é objeto de inquietude comum a diversos setores mundiais.

Explorados os aspectos mundiais mais relevantes acerca do compliance tributário e seus fundamentos, no Capítulo IV passamos a estudar o estado atual da conformidade tributária no Brasil, através do comportamento da dinâmica poder-confiança e da moral tributária, seus reflexos na não conformidade genérica. A consciência fiscal da sociedade brasileira, aspecto central das críticas aos programas de compliance tributário nacionais, a litigiosidade tributária brasileira, a sonegação e o *tax gap*, foram debatidos e relacionados ao tema da conformidade tributária. No Capítulo V, analisamos descritivamente os programas e projetos de compliance tributário brasileiros “Nos Conformes” do Estado de São Paulo; o Acompanhamento de Maiores Contribuintes – AMC, o Bônus de Adimplência Fiscal da Contribuição sobre o Lucro Líquido, o “CONFIA”, o “Pro-Conformidade” e o Operador Econômico Autorizado – OEA, todos da Receita Federal do Brasil, suas bases normativas, consistência e objetivos, seus pontos de destaque, resultados e, em alguns casos, os motivos pelos quais possivelmente não foram implementados.

No derradeiro Capítulo – VI – elaboramos críticas aos projetos e programas brasileiros de compliance tributário, à luz dos preceitos constitucionais de 1988 e das recomendações internacionais sobre o tema. Estabelecemos níveis de compliance tributário (micro e macro), no contexto do contrato fiscal e da moral tributária, conforme o estímulo dado à consciência fiscal e à reciprocidade. As recomendações internacionais sobre compliance tributário foram comparadas com as iniciativas brasileiras, com o intuito de reconhecer similaridades. Já no ambiente interno, o objetivo foi de verificar se as propostas nacionais se coadunam com os preceitos constitucionais ou se constituem inconstitucionalidades, especialmente no que tange às sanções políticas e a isonomia tributária. Por fim, foram estruturadas propostas concretas para a real efetivação do compliance tributário no Brasil, por meio do incentivo à consciência fiscal através da aplicação efetiva da reciprocidade do contrato fiscal e da simplificação do sistema tributário brasileiro por meio da educação fiscal e pela criação de um mediador na relação fisco-contribuintes: o *ombudsman* tributário.

Pela exposição deste trabalho, conforme os temas tratados em cada um dos capítulos apresentados, é possível compreender a aderência de sua abordagem à área de concentração “Democracia, Liberdade e Cidadania”, e à linha de pesquisa “Desenvolvimento e Políticas Públicas” do Programa de Pós-graduação em Direito da PUC Minas. Esta linha abrange temas relacionados ao federalismo e ao constitucionalismo brasileiro, à formulação, execução e controle de políticas públicas,

ao desenvolvimento econômico, às finanças públicas e ao sistema tributário<sup>7</sup>. Assim, a conexão entre a linha de pesquisa e esta tese é patente, já que a mesma veicula abordagens direcionadas a formulação de políticas públicas que contemplem medidas de compliance tributário destinadas a transformações no sistema tributário brasileiro.

Por fim, compreendemos que a pesquisa aprofundou um interessante e necessário debate para todos os setores da sociedade, envolvendo aqueles indivíduos relacionados às áreas de produção, como às de consumo, além das próprias Administrações Fazendárias, engajando-os na busca por um ambiente colaborativo e cooperativo na relação jurídica tributária. À academia, nossa contribuição se perfaz na pretensão deste trabalho contribuir para a construção de um novo ponto de partida para o estudo do compliance tributário, com o objetivo e o diferencial temático de elaborar propostas concretas para a melhoria do compliance tributário no Brasil, partindo das noções estruturais do tema – o contrato fiscal, a moral tributária e a cultura tributária –, amalgamadas pelas experiências e recomendações internacionais de organismos selecionados, com vistas a promover efetivamente uma relação mais transparente e confiável entre a Administração fiscal e os contribuintes, firmada num ambiente colaborativo, de responsividade e boa-fé.

---

<sup>7</sup> Conforme ementa da linha de pesquisa, disponível em: <https://www.pucminas.br/pos/direito/Paginas/Area-de-Concentracao-e-Linhas-Pesquisa.aspx>. Acesso: 28/08/2022.

## **CAPÍTULO I. ANÁLISE DA NOÇÃO DE CONTRATO FISCAL.**

Como visto na Introdução, o objetivo principal deste trabalho é elucidar se os modelos atuais de compliance tributário, adotados na legislação brasileira, promovem efetivamente a conformidade cooperativa responsiva recomendada por órgãos internacionais, de acordo com as noções de pacto tributário, cultura tributária e moral tributária, que permeiam a relação fisco-contribuinte. Para tanto, o estudo do compliance tributário deve ter como premissa a sua compreensão partindo da voluntariedade de adequação às normas tributárias, o que não se confunde com uma conformação forçada, obtida pelo receio de pesadas punições e pela rigidez de aplicação de regras pelas administrações tributárias, justamente por configurar um ambiente hostil e de custos elevados.

O compliance tributário voluntário, cujo aspecto conceitual será abordado em detalhes no Capítulo III desta Tese, deve ser alcançado pela mútua compreensão sobre a causa de existir do vínculo tributário, seja por parte das Administrações Fazendárias – que atualmente buscam reduzir os altos custos de fiscalização –, seja pelo lado dos contribuintes – que muitas vezes se furtam aos tributos e ignoram a existência de um dever constitucional de adimpli-los como modelo social. Diante dos motivos ensejadores de uma mudança no paradigma da relação fisco-contribuintes, que historicamente é adjetivada pela hostilidade, repressão, rigidez, complexidade e ausência de cidadania fiscal, torna-se imperativo o esclarecimento sobre as raízes das razões da tributação que vinculam o Estado e a sociedade em torno do tributo.

Neste Capítulo, estudaremos a percepção de contrato fiscal formulada por Ane Karoline Bak (2019), e suas principais nuances, para, conjuntamente com a definição de cultura tributária proposta por Birger Nerré (2008) e os estudos sobre moral tributária desenvolvidos pela OCDE (2019a) – que serão apreciados no Capítulo II –, lançarmos luz sobre a compreensão das concepções básicas que regem a relação fisco-contribuinte. Assim, para fins deste estudo, a conformidade voluntária será compreendida através das convicções delineadas nos próximos itens, que servirão para a construção de uma noção internacional de pacto tributário, como paradigma para a comparação com os modelos brasileiros de compliance cooperativo.

### **1.1 A NOÇÃO DE CONTRATO FISCAL PROPOSTA POR ANE KAROLINE BAK.**

Esta seção é dedicada ao estudo do contrato fiscal a partir da análise das proposições trazidas por Ane Karoline Bak em sua tese de doutoramento apresentada ao Departamento de Ciência Política da *Aarhus University*, na Dinamarca, em 2019. Bak é atualmente professora assistente de ciência política, com base no Centro Dinamarquês de Estudos de Bem-Estar da *University of Southern Denmark*, trabalhando com questões relacionadas a tributação, instituições de bem-estar, governança e

responsabilidade no Sul Global, mas com foco especial na África Subsaariana<sup>8</sup>. Especificamente, nos Capítulos 3, 4 e 5<sup>9</sup> de sua pesquisa, a autora trabalha os aspectos conceituais da teoria do contrato fiscal e sua bilateralidade retratada pela presença do Estado e da sociedade. Mais adiante, a autora direcionou seu estudo à apreciação da proposição de contrato fiscal aplicada à realidade do Senegal, ao que reservaremos o item 2.3, do Capítulo II desta pesquisa para as abordagens que se fizerem necessárias.

Em linhas gerais, as proposições trazidas por Ane Karoline Bak acerca do contrato fiscal recaem sobre a inquirição de como e sob quais condições a tributação pode influenciar as relações de governança e responsabilidade do Estado para com a sociedade. A autora toma a responsabilidade social como pressuposto para a existência de um dever de prestar contas pelo Estado (*accountability*), e da possibilidade de influência da sociedade neste dever através da negociação de receitas públicas (*bargaining revenues*), como forma de exigência da responsabilidade estatal em troca do pagamento de tributos. Ensejam, portanto, a existência de uma espécie de relação sinalagmática, do ponto de vista da viabilidade de exigência das prestações bilaterais como em uma relação contratual, traduzida na proposição do contrato fiscal (*the fiscal contract proposition*) (BAK, 2019, p. 40). Neste contexto, a proposição do contrato fiscal não se refere a um contrato formal entre Estado e sociedade, mas um acordo social tácito, cuja premissa básica seria a de que uma das partes possui a prerrogativa de exigir o cumprimento da prestação devida pela outra parte. Trata-se, então, de uma relação de interdependência entre governantes e cidadãos.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE já demonstrou seu interesse pelo estudo dos contratos fiscais como aspecto chave de moral tributária<sup>10</sup>, sendo compreendido como a influência da tributação em aspectos de governança, em uma relação de responsabilidade mútua entre a sociedade e o Estado (OCDE, 2019a, p. 17). Isso porque, para a OCDE a moral tributária (*tax morale*) está ligada ao dever de pagamento do tributo não pela ameaça de sanção, mas pela compreensão do que o tributo representa para a sociedade, isto é, realidade instrumental para que o poder público possa desempenhar funções essenciais, ligadas à educação, saúde, segurança etc. Uma observação inicial e necessária a ser feita entre a relação de moral tributária e contrato fiscal é a de que a moral tributária é influenciada pela cultura de cada país – tanto naqueles em que é culturalmente bastante arraigado o dever de cumprimento das obrigações tributárias, quanto naqueles em que é

---

<sup>8</sup> Disponível em: < <https://en.unesco.org/inclusivepolicylab/users/ane-karoline-bak> >. Acesso 14/06/2021.

<sup>9</sup> A autora dividiu sua Tese em três partes, com o total de 12 capítulos, sendo que os dois primeiros capítulos retratam apenas noções introdutórias. A primeira parte, denominada *The theoretical backdrop and conceptualisation of the fiscal contract*, é composta pelos Capítulos 3 (*The fiscal contract theory*), 4 (*Sampling understandings of fiscal contract*) e 5 (*Conceptualising fiscal contracts*). A segunda, é destinada à explanação da metodologia utilizada na pesquisa de campo, e, portanto, é denominada *Methodology*, composta unicamente pelo Capítulo 6 (*The methodological framework*). Por fim, a terceira parte, em que foi desenvolvida a análise do contrato fiscal aplicado ao Senegal, com seus Capítulos 7 (*A snapshot of social accountability in Senegal*), 8 (*How taxation could feature in social accountability: An abduction*), 9 (*How and under what conditions does taxation feature in social accountability in Senegal*), 10 (*Under what conditions does taxation not feature in social accountability in Senegal*) e 11 (*Fiscal contracts in Senegal*).

<sup>10</sup> O conceito de moral tributária será melhor explanado no item 2.2.1 do Capítulo II desta tese.

culturalmente aceitável a evasão –, e não se trata de uma análise individual e subjetiva de cada cidadão (2019a, p. 17), mas sim de uma relação difusa entre o Estado e a sociedade.

A Organização das Nações Unidas, através da Comissão Econômica para a América Latina e Caribe – CEPAL também se dedica ao estudo do tema, tendo concluído pela existência de um “acordo sociopolítico básico”, denominado pela instituição como “pacto fiscal”, em que são reconhecidos os direitos e obrigações do Estado e dos cidadãos, sobre o montante, origem e destino dos recursos exigidos pelo primeiro e pagos pelos últimos, e sobre a transparência e prestação de contas estatal (CEPAL, 2013, p. 42).

### **1.1.1 O Contrato Fiscal e a Relação Tributação-Governança.**

Bak não criou a proposição de contrato fiscal, nem buscou – como afirma ela própria – conceituá-la<sup>11</sup>, mas aglutinou décadas de estudo sobre o tema<sup>12</sup>, desde Margaret Levi<sup>13</sup>, que compreendeu, em 1988, que governantes entram em negociação com a sociedade porque é politicamente e administrativamente custoso confiar apenas na coerção para assegurar o cumprimento de normas tributárias<sup>14</sup>. A partir desta negociação – que assume o papel do contrato fiscal, enquanto composição de interesses entre Estado e sociedade –, seria obtido um compliance “quase-voluntário”, dada a satisfação de anseios sociais. Charles Tilly<sup>15</sup> demonstrou como a necessidade de recursos para financiar militares em países em guerra estimulou conflitos entre contribuintes e seus governantes, que se viam compelidos a aceitar os apelos da sociedade em troca do pagamento de tributos – e, conseqüente majoração de receita –, deixando marcas nos Estados emergentes, pois, cada resposta do Estado a uma barganha da sociedade exigia a criação ou recriação de instituições, estimulando a burocracia e passando, as estruturas estatais, a refletir barganhas e acordos políticos a partir da exigência de receitas governamentais (*bargaining revenues*) e busca de equilíbrio de poder.

---

<sup>11</sup> A autora justifica, em várias passagens, que seu trabalho não tem o objetivo de conceitualização da proposição do contrato fiscal, mas compreende que a teorização de uma definição, ainda que de forma abstrata, possui relevância para dar sentido ao papel da tributação na relação de responsabilidades entre Estado e sociedade, e, por isso, finca as bases de seu estudo em conceitualizações já teorizadas anteriormente (BAK, 2019, p. 54).

<sup>12</sup> Faremos referência à literatura utilizada por Ane Karoline Bak e outros marcos teóricos por nós escolhidos, cuja menção seja relevante a este estudo, mas que não foram necessariamente compulsadas por nós, em notas de rodapé de página. Já a literatura efetivamente por nós levantada, pesquisada e compulsada será referenciada ao longo desta tese pelo sistema autor-data, como já demonstrado, com a devida indicação nas Referências Bibliográficas ao fim do trabalho.

<sup>13</sup> LEVI, Margaret. *Of rule and revenue*. Berkeley: University of California Press, 1988.

<sup>14</sup> No item 2.2 do Capítulo II deste trabalho será demonstrado que o pensamento de Margaret Levi quanto à necessidade de existência de determinado grau de coerção para assegurar o cumprimento de normas tributárias se assemelha ao entendimento de GANGL, HOFMANN e KIRCHLER (2015, p.15), quando afirmam que controle rigoroso e punição influenciam nos comportamentos da sociedade.

<sup>15</sup> TILLY, Charles. *Coercion, capital, and European States, AD 1990-1992*. Cambridge, Mass., USA: Blackwell.

Ane Karoline Bak também se baseia nos estudos mais recentes de Deborah Bräutigam<sup>16</sup> a respeito da construção do contrato fiscal, para quem a intensa participação da tributação na estruturação do Estado pode ser resumida em duas linhas: o estabelecimento de um contrato fiscal baseado em receitas negociadas com cidadãos – que seriam receitas derivadas da tributação, estando próximo ao afirmado por Levi, que identificou o contrato fiscal<sup>17</sup> como uma “troca” de receita por proteção e outros serviços –, e a necessidade de instituições que colem estas receitas, como contrapartida aos anseios da sociedade.

A partir destes estudos – que nos parecem constituir o arcabouço conceitual e teórico organizado como referencial teórico por Ane Karoline Bak –, a pesquisadora compreendeu a importância da tributação para o exercício do poder estatal como um todo, e o arranjo desta conexão como uma relação contratual, origem de responsabilidades para as partes que a constituem, aderindo a concepção de *fiscal contract proposition* sugerida por Mick Moore<sup>18</sup>. Bak menciona interessante comparação trazida por Moore, quanto à comprovação da existência do contrato fiscal pelo exemplo de onde o mesmo não é percebido. É o caso do Oriente Médio, em que o financiamento dos serviços públicos tem origem no comércio do petróleo e não nos tributos pagos pela sociedade. Nesta região, a independência de receitas derivadas da sociedade (através da tributação) teria levado o Estado à prescindibilidade de negociação com aquela, trazendo como consequência a ausência de uma governança responsável, e, em contrapartida, a falta de confiança da sociedade no governo e de democratização<sup>19</sup> (BAK, 2019, p. 42). Estados assim desenhados estariam abarcados pela expressão *rentier states* – Estados rentistas, ou que se mantém por outras receitas que não as tributárias.

Isaac William Martin e Monica Prasad<sup>20</sup>, analisados por Bak, compreenderam a existência do contrato fiscal sempre que o Estado utiliza receitas tributárias para beneficiar cidadãos, com a participação da sociedade na tomada de decisões. Trata-se de uma definição focada no Estado e na análise de seu comportamento. Entendem esses autores que o Estado é financiado através de receitas tributárias; as receitas tributárias devem, então, ser utilizadas para beneficiar os cidadãos, e o Estado deve ainda oferecer aos cidadãos representação no governo. Bak identifica que a definição trazida pelos autores pode ser comparada com o tipo ideal de Moore, na medida em que foram pouco especificadas,

---

<sup>16</sup> BRÄUTIGAM, Deborah. Introduction: Taxation and State-building in Developing Countries. In Deborah Bräutigam, O.-H. Fjeldstad, & M. Moore (Eds.), *Taxation and State-Building in Developing Countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

<sup>17</sup> Margaret Levi utilizou em seus estudos as expressões *tax contract* e *fiscal constitution* para definir as relações estabelecidas pelo vínculo existente entre a sociedade e o Estado sob o enfoque de contrato fiscal, segunda a terminologia utilizada por Ane Karoline Bak.

<sup>18</sup> MOORE, Mick. Death without taxes: democracy, state capacity, and aid dependence in the fourth world. In M. Robinson & G. White (Eds.), *The Democratic Developmental State: Politics and Institutional Design*. New York: Oxford University Press, 1998.

<sup>19</sup> A OCDE elege a confiança dos indivíduos no governo, assim como o nível de democratização, como fatores institucionais e socioeconômicos que podem influenciar na moral tributária, e, conseqüentemente, no compliance tributário (OCDE, 2019).

<sup>20</sup> MARTIN, Isaac William; PRASAD, Monica. Taxes and Fiscal Sociology. *Annual Review of Sociology*, 40, 2014, p. 331–345. Disponível em: <https://doi.org/10.1146/annurev-soc-071913-043229>. Acesso: 14/06/2021.

tanto a representação quanto a “governança responsável e responsiva”. Bak salienta, por fim, que Martin e Prasad entendem que o contrato fiscal não é baseado na troca direta, em proporcionalidade de grandezas, entre os provedores de receita (sociedade) e o Estado, mas na noção de redistribuição de receitas a tantos cidadãos quantos for possível abranger (BAK, 2019, p. 62). Aqui reside o contraste com a abordagem de Levi sobre a “troca”.

A autora também trabalha com a pesquisa de Richard Miller Bird e Eric Zolt<sup>21</sup>, para quem o contrato fiscal refletiria os acordos políticos sobre políticas fiscais como um resultado de um longo processo de inclusão e exclusão de grupos socioeconômicos, conforme fosse a influência das políticas fiscais (BAK, 2019, p. 62). Esta seria a relação denominada pelos autores como *fiscal contracting*, comparável com o que Margaret Levi chamou *fiscal constitution*, já que envolveria, de igual forma, as regras e procedimentos políticos para a arrecadação de receitas. Assim, a conceitualização do contrato fiscal estaria mais voltada a critérios de administração tributária, que envolvem, entre outras, as atribuições procedimentais de fiscalização e arrecadação de tributos, bem como as políticas públicas necessárias para que estas atividades se concretizem. Neste sentido, nos parece que esta conceitualização se aproxima daquela trabalhada por Martin e Prasad, no ponto em que sua definição de contrato fiscal é mais focada no Estado. Para os autores, o contrato fiscal seria uma ferramenta para estudar e compreender o desenvolvimento fiscal estatal. O contraponto fixado por Bak quanto aos conceitos acima relacionados foi o de que o contrato fiscal, trabalhado por Bird e Zolt, é meramente descritivo, sem especificação do que de fato é “trocado”<sup>22</sup>, ou de que essa relação fiscal poderia ser, por exemplo, menos coercitiva (BAK, 2019, p. 63).

Em alusão a todos estes entendimentos estabelecidos na literatura compulsada por Bak, que relacionam governança e tributação ao contrato fiscal, a OCDE (2019b) já afirmou que o compliance cooperativo é uma iniciativa desenvolvida pelo *Forum on Tax Administration – FTA* para promover a melhor forma de conformidade fiscal. A conformidade fiscal somente poderá ser alcançada através de transparência e boa governança tributária, atributos que unem o Estado e a sociedade, com a finalidade de que os contribuintes, conhecedores da prática administrativa, possam gerenciar riscos tributários e abster-se de sonegações e evasões fiscais, garantindo a implementação das prestações recíprocas do contrato fiscal.

A tese de Ane Karoline Bak não teve o objetivo de conceitualizar o contrato fiscal – como já mencionado –, mas aproveitou-se dos conceitos abordados pela literatura, inclusive através de expressões similares, para elaborar uma moldura conceitual com a qual pesquisadores poderiam posicionar suas definições de contrato fiscal em relação às pesquisas já existentes (2019, p. 57).

---

<sup>21</sup> BIRD, Richard Miller; ZOLT, Eric. Fiscal Contracting in Latin America. *World Development*, 67, 2015, p. 323–335. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2014.10.011>. Acesso: 14/06/2021.

<sup>22</sup> A expressão “trocado”, utilizada por Bak na página 63 (*exchanged*), refere-se à ausência de uma definição por Bird e Zolt se haveria de fato prestação recíproca do Estado correspondente à tributação, no âmbito do contrato fiscal, seja quanto ao dever de responsabilidade social, de concessão de representatividade popular, ou qualquer outro fator a ser definido pelos autores.

Metodologicamente, esta moldura foi constituída a partir de todos os textos que mencionam as expressões “contrato fiscal”, “contrato social fiscal” e “contrato social”, relacionadas a um contexto tributário, isso porque alguns pesquisadores não utilizam o termo “contrato fiscal”, mesmo quando estudam um fenômeno relacionado. Porquanto suas contribuições podem ser relevantes para o desenvolvimento da compreensão conceitual do contrato fiscal, a autora apenas abordou pesquisas que mencionam o “contrato fiscal” (ou termos similares como dito acima) para configurar uma representação própria de como o termo é compreendido e descrito na literatura.

Embora a autora tenha afirmado não haver um conceito de contrato fiscal bem definido na literatura (BAK, 2019, p. 53), a mesma identificou que existe um dever de responsabilidade estatal, cuja gênese está no engajamento político dos atores da sociedade, demandando a prestação de contas do Estado. Este engajamento teria suas bases na tributação, que, na tese da autora, não é encarada como o simples pagamento de tributo, mas como um dever social, “uma construção, no campo das ideias, que pode vir a caracterizar responsabilidade social”, através das demandas promovidas pelos atores sociais envolvidos (*bargaining revenues*)<sup>23</sup>. A negociação de receitas públicas (*bargaining revenues*) seria, então, um mecanismo que vincula a tributação à responsabilidade social (*accountability*) e, portanto, à governança responsável e responsiva. Neste tocante, afirma Bak:

Presumi que os atores sociais no Senegal, com base no senso de propriedade sobre a receita pública ou em troca de tributos, tivessem expectativas sobre a administração e o uso da receita pública pelo estado. Quando não atendidas, estas expectativas motivariam os atores sociais a exigirem uma responsabilização. [...] Demandas por responsabilidade não ocorriam quando esta responsabilidade não era esperada, e os argumentos sobre a responsabilidade estatal refletiam o que era esperado ou não do Estado<sup>24</sup> (BAK, 2019, p. 54).

Dentre todos os conceitos trabalhados, a Autora foca no termo “contrato fiscal”, que seria o mais representativo da proposta dos efeitos da tributação na governança (BAK, 2019, p. 53). Afirma que não há literatura específica para dizer o que é o contrato fiscal, o que ele pode ser, e o que não é, mas que tributação e sua prestação de contas (o termo *accountability* também é usado para representar o dever de prestar contas do Estado para com a sociedade) são os conceitos-chave de sua tese. Bak arremata, afirmando que, quando muitos pesquisadores elaboram conceitos diferenciados, sob diversas perspectivas, torna-se difícil integrar as conclusões e isso mina a habilidade humana de reter conhecimento. E que muitos pesquisadores não explicam como compreendem o contrato fiscal e como

---

<sup>23</sup> Tributação pode ser concebida, em outro sentido, enquanto ato do poder público de arrecadar recursos para financiar suas atividades, cuja incidência recai sobre um dos signos de riqueza (patrimônio, renda, consumo, transações financeiras e as combinações entre cada um deles), conforme conceituação compilada por SANTOS (2011, p. 52).

<sup>24</sup> O trecho colacionado trata-se de uma tradução livre do texto original de Ane Karoline Bak, cuja transcrição original é interessante citar: “*I assumed that societal actors in Senegal, based on a sense of ownership over public revenue or in exchange for taxes, would have expectations about the state’s management and use of public revenue. When not met, these then unmet expectations would motivate societal actors to demand accountability. [...] Accountability demands did not occur when accountability was not expected, and the arguments related to account-ability demands resembled what was expected or not expected of the state*”.

seus conceitos se relacionam com aqueles obtidos através de outras pesquisas (2019, p. 52). Assim, se a proposição é difícil de abordar, é inerente também a dificuldade de ser a mesma provada como errada ou não existente, e isso permite ser utilizada a presunção de sua existência (2019, p. 51).

No Capítulo 5 de sua tese, a autora explica que o contrato fiscal pode ser visto de duas formas, aquele baseado em troca e o baseado em normas. O contrato fiscal baseado em troca é uma relação fiscal baseada em troca recíproca entre o Estado e um determinado grupo, ou grupos concretos de contribuintes. O contrato social fiscal baseado em normas é a relação fiscal complexa baseada em normas entre o Estado e a sociedade (BAK, 2019, p. 76). A autora informa que esta definição genérica seria um “conceito radial”, o que compreendemos como o “eixo” essencial para a construção de outros conceitos ou até mesmo de um conceito básico que concentre todo o significado do contrato fiscal. Mas a autora também afirma que, com esta expressão, impõe-se não existir qualquer grau de hierarquia entre os conceitos de contrato fiscal.

A autora complementa que os dois “tipos” de contratos fiscais (*exchange-based* e *norm-based*) diferem em dois caminhos concretos: no primeiro, o contrato baseado na troca tem o escopo limitado concretamente a alguns contribuintes específicos, enquanto o baseado nas normas está aproximado da noção de contrato social (como em Rousseau) e, portanto, inclui toda a sociedade, ou seja, contribuintes ou não contribuintes; no segundo caminho, o contrato baseado na troca está presente enquanto a troca recíproca ocorre, enquanto o baseado nas normas está sempre presente, mesmo não havendo reciprocidade (BAK, 2019, p. 77). Salienta, oportunamente que acordos individuais entre contribuintes e o Estado não configuram um contrato fiscal, cuja coletividade é imprescindível (BAK, 2019, p. 80).

O corte metodológico por nós realizado neste trabalho parte da premissa de existência de um contrato fiscal, como BAK sustentou a partir de seus marcos teóricos, presumindo-se – diante dos casos apresentados – que os efeitos da tributação na governança são verdadeiros e que esta relação motiva uma responsabilidade do Estado para com a sociedade. Admitimos, porém, que esta relação terá tantas especificidades, quantas forem as características intrínsecas de cada Estado e de cada sociedade e sua cultura historicamente construída, daí a necessidade de conjugar as premissas trazidas por Ane Karoline Bak com os estudos sobre cultura tributária elaborados por Birger Nerré (2008)<sup>25</sup> e moral tributária, pela OCDE (2019)<sup>26</sup>, o que será feito nos próximos itens deste Capítulo.

A análise da teoria do contrato fiscal permite concluir que a tributação é, ao mesmo tempo, causa e efeito na relação Estado-sociedade. Enquanto o Estado busca financiar seus gastos públicos exigindo maior contribuição por parte da sociedade, esta passa a questionar maior responsabilidade social por parte do Estado, como contrapartida ao pagamento dos tributos (aqui reside a base da expressão *bargaining revenues*). Neste mesmo sentido, Bak cita Lise Rackner<sup>27</sup>, para quem governos

---

<sup>25</sup> Vide item 1.2 deste Capítulo.

<sup>26</sup> Vide item 1.4 deste Capítulo.

<sup>27</sup> RAKNER, Lise. Tax bargains in unlikely places: The politics of Zambian mining taxes. *The Extractive Industries and Society*, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.exis.2017.04.005>. Acesso: 10/06/2021.

que buscam expandir suas receitas provavelmente encontrarão as demandas dos cidadãos por maior capacidade de resposta em troca de pagamentos de tributos (BAK, 2019, p. 59). Em outro trabalho (MARTINHO, 2020, p. 236), evidenciamos a presença desta mesma cadeia de atos relacionados à tributação – como causa e consequência das demandas da sociedade – na sua ligação com os direitos fundamentais, ao nosso sentir, nada mais do que a materialização jurídico-legislativa dos mais importantes anseios sociais. Dissemos, naquela oportunidade, que a relação entre os direitos fundamentais e a tributação é cíclica, pois, os direitos fundamentais constituem causa e finalidade da tributação, cuja existência se dá para os direitos fundamentais e por estes. A tributação, então, tem sua origem na necessidade de o Estado arrecadar recursos para prover direitos e garantias individuais, e, ao mesmo tempo, a arrecadação proveniente da tributação é (deve ser) investida exclusivamente em ações que visam à concretização de políticas públicas capazes de conferir aos administrados as garantias necessárias para o desenvolvimento dos atos da vida comum, representados e protegidos pelos direitos fundamentais.

Juan Carlos Lerda (2008, p. 41) constatou que uma importante causa da fragilidade estrutural das finanças públicas na América Latina seria a disputa não resolvida entre interesses contrapostos acerca do papel do Estado na vida econômica e social, e seu financiamento. Neste sentido, o pacto fiscal<sup>28</sup> legitimaria o papel do Estado e a abrangência de suas responsabilidades nas esferas econômica e social. Analisando o vínculo existente entre o pagamento de tributos e o fornecimento de bens e serviços públicos, a Organização das Nações Unidas, através da Comissão Econômica para América Latina e Caribe – CEPAL (2013, p. 41), compreendeu a proporcionalidade entre a disposição da sociedade em pagar tributos e a qualidade dos bens e serviços apresentados pelo poder público, sendo maior aquela tanto quanto maior for a última.

Bak afirma que a ligação estreita entre tributação e governança seria parte da tentativa de definição sobre o que seria “um bom Estado”. Isso porque, considerando que a tributação viabiliza historicamente a exigência pela sociedade de um Estado responsável e responsivo, quanto mais próxima esta relação (tributação-governança), mais saudável seria outra relação, a do Estado com a sociedade. Neste sentido, a perspectiva de existência de um contrato fiscal tem levado à proliferação do desenvolvimento de programas focados na mobilização de receitas domésticas, internas aos Estados, parcialmente devido à expectativa de que a tributação pode conduzir à democratização em países de baixa renda, onde a consolidação da democracia ainda está ausente, entre outros aspectos de desenvolvimento (2019, p. 55).

Em suma, Ane Karoline Bak trabalhou conceitualizações do contrato fiscal, que foram acima melhor detalhadas, e que podem ser encontradas na literatura com o objetivo de prover uma moldura conceitual com a qual pesquisadores poderiam adequar suas definições em relação às pesquisas já

---

<sup>28</sup> A expressão “pacto fiscal” aqui utilizada refere-se ao documento já mencionado anteriormente, formalizado pela Comissão Econômica para América Latina e Caribe – CEPAL em 1988, acerca das responsabilidades econômicas e sociais do Estado na sua relação com a sociedade.

existentes. A primeira, seria dada por Moore, no sentido da apreciação do efeito positivo da tributação na governança e na relação de responsabilidade entre a sociedade e o Estado. A segunda, trazida por Levi, representa a perspectiva do contrato social baseada na troca entre sociedade e Estado. A terceira, por Martin e Prasad, é focada na redistribuição de renda. A quarta, por Bird e Zold (representando grande parte da literatura latino-americana sobre o tema), define o contrato fiscal de maneira mais descritiva, livre do subtexto de democratização.

### **1.1.2 A Relativização da Relação Tributação-Governança no Contrato Fiscal.**

É bem verdade que a relação entre tributação e governança foi relativizada por Ane Karoline Bak, quando da observação das relações concretas presentes no Senegal. A perspectiva do contrato fiscal foi a fundamentação teórica da apreciação da autora sobre o papel desempenhado pela tributação na responsabilidade social (*accountability*) do Senegal, e foi exatamente a base para a conclusão de que, no Senegal, a tributação desempenha um papel limitado na governança (BAK, 2019, p. 216), isso porque, em linhas gerais, a sociedade daquele país raramente exige a responsabilidade social como contraprestação ao fornecimento de receitas públicas (*bargaining revenues*), mas, ao invés disso, as exigências estariam ligadas a outros fatores, como exemplo a maior participação da sociedade na tomada de decisões governamentais, e a preservação de aspectos relevantes da identidade nacional (BAK, 2019, p. 244).

Neste passo, Bak analisou como e sob quais condições a tributação é considerada um aspecto da responsabilidade social no Senegal e quando não o é, a partir de casos práticos em que se pôde observar o papel da tributação na relação de troca com funções essenciais do Estado, e, por outro lado, situações em que a tributação sequer foi considerada nas barganhas realizadas pela sociedade<sup>29</sup>. Em um dos casos – o do Mercado de Mbour –, a autora identificou que os comerciantes tinham a consciência de que não havia prestação de serviços satisfatória pelo Estado (*accountability*) como contrapartida aos tributos pagos, e que, com a resistência à tributação, poderiam chamar a atenção do Estado para as suas necessidades específicas, não exatamente como um meio de responsabilização pelos termos do contrato fiscal, ou como uma espécie de descumprimento obrigacional justificado pelo descumprimento da contraprestação correspondente (BAK, 2019, p. 248). Neste caso, a proposição do contrato fiscal não estaria presente nos exatos termos de uma contra-prestação, quando analisada conjuntamente com a responsabilidade social (*accountability*).

Já no caso do acordo de pesca entre o Senegal e a União Europeia, também trabalhado por Bak, o papel da tributação foi mínimo e, portanto, praticamente inerte à atribuição de significado quando consideradas as amplas contribuições financeiras do setor pesqueiro para a economia do Senegal, que eram propriamente mais significativas que suas receitas fiscais, e que, por isso, serviram como objeto

---

<sup>29</sup> As ditas análises foram realizadas, respectivamente, nos Capítulos 9 e 10 da tese de Ane Karoline Bak.

de barganha no lugar da tributação meio à relação do contrato fiscal. Contudo, neste evento o papel da tributação teria sido condicionado por outras contribuições mais significativas, que possuem maior participação em determinado setor da economia do que a arrecadação tributária. Porém, Bak afirma que esta proposição é apenas uma sugestão especulativa, haja vista não terem sido realizadas observações científicas que a consubstanciassem (2019, p. 249).

Dos casos citados por Bak é possível depreender que a relação contratual fiscal – como inicialmente definida pela autora – continua sendo perceptível, entretanto, dada a influência tímida da tributação no Senegal, figura apenas como pano de fundo para a proeminência de outros fatores econômicos mais pujantes. Bak justifica esta timidez da tributação pela característica da sociedade senegalesa, em que o Estado é considerado responsável (detentor da responsabilidade social - *accountability*) como contrapartida às expectativas baseadas em outros aspectos das relações de responsabilização Estado-sociedade, esta, então, é uma razão importante pela qual a tributação não apresenta uma característica forte ou esperada na relação contraprestacional do contrato fiscal no Senegal (2019, p. 249).

Mas não só fatores econômicos seriam mais significativos que a tributação para a reivindicação da responsabilidade social do Estado. Fatores políticos também foram observados no Senegal. A necessidade de inclusão de atores sociais nos processos de decisão e política do Estado tornou o argumento tributário desnecessário ou obsoleto no caso do acordo de pesca com a União Europeia. Neste caso, os atores sociais reagiram fortemente por não terem sido incluídos no processo de discussão dos termos do acordo precedente ao seu anúncio. Embora o setor pesqueiro mantenha uma relação fiscal baseada em troca com o Estado, não se utilizou da tributação como barganha para sua inclusão nas discussões do acordo. Dado apreciado por Bak, a partir da inclusão daquele setor na discussão do acordo de pesca foi que as experiências relatadas geram uma expectativa geral da sociedade, mobilizando outros setores como a classe estudantil, a imprensa etc. (2019, p. 183), o que demonstra a admissão geral do fator político como contraprestação à responsabilidade social do Estado (*accountability*).

A partir dessas experiências, foi possível vislumbrar que, embora haja uma ampla relação fiscal baseada na troca no Senegal, a tributação não é um elemento estruturante do contrato fiscal naquele país. As expectativas da sociedade em relação a prestação das funções essenciais do Estado, não são acomodadas pela tributação. No Senegal, as expectativas de responsabilização (*accountability*) estão presentes em instituições sociais que definem as relações entre Estado e sociedade de forma mais ampla, como a barganha política e/ou econômica (BAK, 2019, p. 252). E quando estas expectativas são inexistentes ou pouco aparentes, ou seja, quando a sociedade espera pouca ou nenhuma responsabilidade social do Estado (*accountability*), menos eficaz ainda se mostra a tributação para motivar demandas por responsabilização (BAK, 2019, p. 275).

Víctor Mauricio Castañeda Rodríguez, em análise à moral tributária nos países da América Latina, observou que a instabilidade e a falta de participação social nas decisões políticas dão ensejo à evasão fiscal, do mesmo modo que as inclinações políticas para a direita ou esquerda influenciam na

importância da função redistributiva de recursos oriundos da tributação, e, até mesmo, na disposição da sociedade em prover o Estado de tais recursos (2015, p. 121).

No que tange às expectativas da sociedade senegalesa, Bak evidenciou um anseio premente de proteção à história, ao patrimônio cultural e à identidade nacional do país como verdadeiras instituições sociais que mobilizam a sociedade em demandas por responsabilidade social (*accountability*). Neste sentido, o Estado é visto como responsável por assegurar, como função essencial, o patrimônio imaterial da sociedade senegalesa (BAK, 2019, p. 276). Em todos os casos apreciados pela autora, a demanda subjacente é sempre o reconhecimento da contribuição que os atores sociais entregam à economia ou à política do país, independentemente das relações fiscais que unem Estado e sociedade. Segundo Bak, “essas contribuições são, em si mesmas, argumentos significativos para explicar porque o Estado deve ser responsabilizado (*accountability*)”<sup>30</sup> (BAK, 2019, p. 276).

Abordando a relativização da relação tributação-governança, Bak explica que as discussões apresentadas em sua tese foram informadas pela perspectiva do contrato fiscal, demonstrando o destaque que a tributação vem obtendo nas demandas por responsabilidade estatal (*accountability*), e a presença, portanto, de uma relação baseada em uma simples troca, ou em barganhas que vão além da troca de responsabilidade social pelo pagamento de tributos. A autora afirma, ainda, que outros tipos de relações baseadas no intercâmbio entre o Estado e a sociedade podem sustentar diferentes demandas por responsabilidade social, como aquelas vivenciadas no Senegal (BAK, 2019, p. 277).

Embora se tenha verificado a influência de outros fatores que propiciam a demanda por responsabilidade estatal no Senegal, Bak, partindo da moldura conceitual do contrato fiscal exposta em sua própria tese, argumentou que existe um amplo contrato fiscal baseado na troca no Senegal, que fornece uma base fiscal para que a tributação seja, ainda assim, um fator importante para as relações de responsabilidade entre o Estado e a sociedade. Contudo, a ausência de argumentos relacionados a tributos nas demandas por responsabilidade social no Senegal sugere que o contrato fiscal baseado nas normas não é centrado na tributação – cujos aspectos preponderantes seriam a redistribuição de renda pelo Estado e o sentido aplicado ao pagamento de tributos pela sociedade –, mas na influência de outras condições contextuais – além da tributação –, como instituições sociais, responsabilidades eleitorais e pessoais, participação política e econômica (BAK, 2019, p. 297).

### **1.1.3 Presença ou Ausência do Contrato Fiscal nas Sociedades: um Breve Debate sobre a Existência do Contrato Fiscal.**

Em que pese a relativização da relação direta entre tributação e governança apontada no item 1.1.2, é inegável que a tributação exerce papel nas demandas por reponsabilidade social do Estado

---

<sup>30</sup> O trecho foi tradução livre do seguinte excerto: “*These contributions are in themselves meaningful arguments for why the state should be accountability*”.

(*accountability*), em maior ou menor grau, conforme a importância que determinada sociedade conferir a outros fatores – como a participação nas decisões políticas e na economia –, cuja intervenção também é reconhecida. É de se averiguar, porém, se o fato da presença destes outros fatores desconstitui a existência do contrato fiscal, consoante a moldura proposta por Ane Karoline Bak em sua tese, o que se passa a fazer neste nas seguintes linhas.

Bak demonstra que os conceitos aplicados por Moore, Prichard, Martin e Prasad, bem como por Bird e Zolt – acima identificados –, em certa medida, se assemelham às definições a que Levi atribuiu o nome de “constituições fiscais”, enquanto o “contrato fiscal” de Levi difere destes outros conceitos por enfatizar uma troca recíproca realizada entre Estado e sociedade, como mencionado acima. Este fato seria curioso, pois é justamente a “troca” (*exchange*) – o que equiparamos, neste trabalho, a uma espécie de sinalagma contratual, decorrente da bilateralidade, conforme será visto nas próximas linhas – que incentiva comportamentos, tanto do Estado quanto da sociedade, direciona os efeitos da tributação no governo, e, portanto, influencia na própria governança (BAK, 2019, p. 63).

Esta troca somente seria possível diante de uma tributação coesa, mediante um sistema tributário com bases tributárias amplas, sendo afastadas as excessivas exceções tributárias – que no Brasil podem ser abarcadas pelas imunidades, isenções e alguns casos de não-incidência –, compreendendo-se que o envolvimento total da sociedade na tributação estimula a busca por demandas sociais, que, conforme a proposição ou a teoria do contrato fiscal, são correspondidas pela responsabilidade social do Estado (*bargaining revenues - accountability*). Neste sentido, o fato contrário, representado pela passividade da sociedade quanto à administração estatal, seria prejudicial à proposição do contrato fiscal, justamente por não propiciar as negociações de receitas públicas (*bargaining revenues*), o que Bak enfatiza como núcleo do contrato fiscal.

Neste passo, discute-se a terminologia utilizada pela literatura pesquisada por Ane Karoline Bak, e seu significado para a efetivação de uma verdadeira relação Estado-sociedade. A utilização do termo “contratos fiscais”, no plural, denota que existiriam várias espécies de contratos fiscais, dos quais os cidadãos poderiam participar, em contraponto ao uso da expressão no singular, que denotaria a existência de apenas uma relação contratual (tácita), abrangendo todos os intercâmbios realizados entre Estado e sociedade, no que tange à tributação ou não – como acima identificado (2019, p. 65). Esta afirmativa traria a reboque a provocação sobre a veracidade de sua proposição contrária, isto é, se existem várias espécies de contratos fiscais nos quais cidadãos poderiam estar vinculados ao Estado, poderia haver, da mesma forma, situações em que cidadãos não estariam vinculados ao Estado, e, então, Estado e sociedade poderiam não estar incluídos em um contrato fiscal. Assim, a assertiva de que o contrato fiscal estaria sempre presente não seria verdadeira, influenciando diretamente na relação tributação – responsabilidade social.

Contudo, o que se percebe é que a presença ou ausência daqueles fatores não infirma a existência do contrato fiscal, pois, embora a negociação de receitas seja considerada por BAK o cerne da teoria, este não é o seu fundamento ou condição de existência. Nem tampouco a afirmação de que existiria

possível pluralidade de contratos fiscais admitiria a sua não existência em determinada medida. O tema se refere mais ao conteúdo do contrato fiscal que ao questionamento sobre sua existência ou não. Ao analisar aspectos de cultura tributária, Birger Nerré (2008, p. 155)<sup>31</sup> afirma que a criação de um sistema universal de tributação (com características comuns) seria impossível, considerando o vínculo específico que a cultura mantém com a história tributária de cada localidade, o que levaria à conclusão de que o contrato fiscal se manifestaria em cada sociedade, conforme aspectos peculiares à cultura tributária local. Este vínculo deve ser analisado inclusive no caso de reformas tributárias profundas, em que, num caso de escassez momentânea de recursos públicos, o Estado procura se adequar à nova realidade para cumprir sua tarefa de fornecer bens e serviços públicos (2008, p. 161), mantendo ativo o contrato fiscal. Portanto, a existência do contrato fiscal seria indiscutível, porém, tratar-se-ia de um pacto com várias apresentações, tantas quanto fossem as características específicas de cada lugar, no que tange à aspectos sócio-tributários.

A teoria do contrato fiscal configura a relação de equilíbrio e proporcionalidade entre as prestações contratuais respectivamente de responsabilidade do Estado e da sociedade, e, por este prisma, está presente sempre que houver uma relação em que a sociedade forneça algum tipo de anuência ou submissão ao poder estatal, ou mesmo certa parcela de recursos, e o Estado obrigue-se, por isso, a reverter bens e serviços à sociedade. Desta forma, a proposição do contrato fiscal é passível de verificação tanto em um Estado rentista – aquele em que grande parte de suas receitas são provenientes de recursos naturais, por exemplo – como em um Estado com ampla base de tributação. Assim, o contrato fiscal está presente quando os Estados dependem ou não das receitas provenientes de tributos. O que varia é o seu conteúdo, e, por conseguinte, a medida da sua importância para determinada sociedade.

Especificamente na América Latina, a ONU, através da CEPAL, verificou a presença do contrato fiscal, e de algumas possíveis causas de seu enfraquecimento – mas não inexistência –, que atuariam diretamente na reciprocidade, enquanto característica marcante deste pacto, e impediriam que este fosse socialmente mais abrangente e mais presente na história dos países. Para a ONU existe, então, uma reciprocidade excludente, decorrente da informalidade das relações de produção, representada por cidadãos que possuem uma ligação tênue ou inexistente com o Estado, que não contribuem com, e nem se beneficiam de serviços públicos (CEPAL, 2013, p. 42). Há também uma reciprocidade desnecessária, presente nos Estado cujas receitas, em sua maioria, proviriam de recursos naturais, a exemplo dos Estados rentistas. Por conseguinte, parcela considerável do orçamento público não é financiado diretamente pela sociedade, enfraquecendo a reciprocidade na relação Estado-sociedade, já que o custeio público é arcado por outras fontes e, assim, o primeiro não precisaria fincar negociações com a última e então seriam desnecessárias as *bargaining revenues* (CEPAL, 2013, p. 43). Por fim, a existência de uma

---

<sup>31</sup> A cultura tributária na visão de Birger Nerré e sua relação com o contrato fiscal será melhor elucidada no item 1.2 deste mesmo Capítulo.

reciprocidade assimétrica denotaria a desigualdade do poder econômico e político, contrariando princípios democráticos e refletindo, em termos tributários, na ausência da isonomia. O estudo demonstra que o exemplo marcante deste tipo de reciprocidade são sistemas tributários que admitem inúmeras causas de exceção – renúncias e privilégios fiscais republicaneamente injustificáveis –, e, portanto, não contribuem para a igualdade social (CEPAL, 2013, p. 44).

Em todos os casos é possível verificar a presença, sim, da reciprocidade, que se revela com características específicas, mas não sua ausência, demonstrando haver contrato fiscal em todos os casos. Há contrato fiscal, inclusive, quando, em um ambiente de desigualdade social, onde são formados grupos diferenciados, sendo um deles, uma elite dominante, esta busca minimizar seus custos tributários controlando o processo legislativo para este fim, causando, por conseguinte, a neutralização do impacto redistributivo dos tributos, e limitando o alcance e a qualidade da provisão de bens públicos pela Estado (CEPAL, 2013, p. 39). Mesmo neste caso, a ideia é de que o contrato fiscal se encontra esvaziado de conteúdo, pelo impacto da redução dos custos tributários sobre a elite dominante, mas ainda assim, o vínculo prestacional entre Estado e sociedade persiste.

#### **1.1.4 A Reciprocidade no Contrato Fiscal.**

É necessário abrir este espaço para um comentário sobre a importância da reciprocidade nos estudos quanto aos temas contrato fiscal e compliance tributário. A reciprocidade no contrato fiscal é núcleo, do qual se extraem as prestações obrigacionais de Estado e sociedade, estruturando a bilateralidade em torno do pacto fiscal, que será a seguir trabalhado<sup>32</sup>. Já no que tange ao compliance tributário, a importância reside na forma como essa reciprocidade atua, se caracterizado pela espontaneidade ou não. No primeiro caso, ter-se-ia o compliance voluntário, alvo dos sistemas tributários modernos<sup>33</sup>. Esta relação é inerente ao estudo de atuação do poder desenvolvido por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 17), em que, meio a reciprocidade verificada entre poder (por parte do Estado) e confiança (pela sociedade), foram obtidas conclusões no sentido de que as autoridades tributárias que se dispõem ao compliance através de medidas coercitivas e hostis correm o risco de perder a confiança da sociedade, enquanto aquelas que perseveram como legitimadas, podem ganhar confiança, e assim aumentar seu poder legitimado. Foi observado, ainda, que a dinâmica entre a qualidade do poder (se imposto ou legitimamente adquirido) e a qualidade de confiança (se baseada na razão ou implícita) – estas que são qualificadores daquela reciprocidade –, está amplamente relacionada com o compliance tributário, na forma de cooperação voluntária.

Ainda nesta trilha, a perfeita compreensão das funções a serem desempenhadas pelos contribuintes (sociedade) e pelas autoridades (Estado), como partes no contrato fiscal, provém do

---

<sup>32</sup> Vide item 1.2 deste Capítulo.

<sup>33</sup> Acerca de definições sobre o compliance tributário, vide item 3.1 do Capítulo III.

reconhecimento, por ambos, de suas funções e seus deveres na relação fiscal – sucintamente, a sociedade, através do dever de contribuição e financiamento estatal, e o Estado, através do desempenho de suas funções essenciais e de esclarecimento sobre o conteúdo das normas – e promove o desempenho destas funções com o objetivo comum de aprimoramento do ambiente social-tributário e da moral tributária através das negociações de receitas (*bargaining revenues*).

Juan Carlos Lerda (2008, p. 50/51), analisando o pacto social na América Latina, também identificou a reciprocidade existente na relação entre Estado e sociedade, enfatizando a reponsabilidade estatal nas áreas fiscal, econômica e social, e a equidade, enquanto qualificadora necessária dos atos estatais. A denúncia de “falta de equidade” e “incoerência com a realidade”, no sentido proposto pelo autor, parece equivaler à motivação ou origem das reivindicações sociais que são negociadas com o Estado e que, conseqüentemente, lhe trazem novas receitas (*bargaining revenue*). Apesar de utilizar em algumas passagens o termo “contrato”, o autor trabalha esta definição de forma diferente do sentido dado ao termo na tese de Bak, enfatizando que há sempre uma possibilidade de rescindi-lo (denúncia) e refazê-lo, como esclarece abaixo:

Así es que un Pacto Fiscal puede asimilarse a un complejo “contrato” cuyas cláusulas integran consensos respecto de lo que puede y debe –o no– hacer el Estado en las áreas fiscal, económica y social. Cuando dichas cláusulas pasan a ser cuestionadas y eventualmente rechazadas por actores que denuncian su inequidad o incoherencia respecto a la realidad circundante y/o a la concepción de desarrollo que la sociedad trata de promover, entonces, las finanzas públicas tenderán a fragilizarse por dos vías (LERDA, 2008, p. 51).

Indo além, o estudo da CEPAL indica fundamentos para o fortalecimento da reciprocidade através do avanço do compliance tributário<sup>34</sup>, já que enfatiza uma relação mais equilibrada, responsiva e transparente entre a sociedade e o Estado, nas seguintes palavras:

Impulsar un pacto fiscal o un contrato social para una nueva política fiscal que sea duradera requiere idealmente profundizar las relaciones de reciprocidad en un sentido incluyente e igualitario. Sin embargo, ante situaciones de reciprocidad excluyente, innecesaria o asimétrica como las que existen en América Latina y el Caribe, se hace necesario impulsar propuestas que contrarresten estas formas de reciprocidad incompleta o perversa y faciliten una relación más equilibrada de reciprocidad entre el conjunto de la población y el Estado, con una perspectiva de largo plazo (CEPAL, 2013, p. 47).

Em que pese nos filiarmos à compreensão de que o contrato fiscal está sempre presente na relação entre Estado e sociedade, pelos fundamentos acima expostos, não é objetivo deste trabalho a busca pela comprovação da existência ou não do contrato fiscal em todas as sociedades, se o acordo está ou não sempre presente. Isto porque, nosso interesse se direciona à perquirição de aspectos tributários da proposição do contrato fiscal que sejam conexos à construção da base de pesquisa do compliance tributário, tema central da nossa tese. É necessária, então, a presença do atributo “tributação” para a

---

<sup>34</sup> Esta relação fica melhor elucidada no item 1.5 adiante, neste Capítulo.

pertinência temática em relação a esta pesquisa. Neste sentido, o problema que se busca solucionar quanto a este ponto melhor se delinea pelo questionamento se, havendo tributação, o contrato fiscal está presente ou não.

A literatura compulsada por Ane Karoline Bak é enfática no sentido de que o contrato fiscal se apresenta, em sua vertente mais clara, na troca de tributação por bens e serviços públicos, prestações cominadas respectivamente à sociedade e ao Estado. Esta seria, inclusive, a relação básica a ensejar o debate proferido por Gangl, Hofmann e Kirchler sobre a dinâmica entre poder e confiança e como ambos se destroem ou se promovem mutuamente na relação Estado-sociedade – estabelecida a partir do contrato fiscal –, e sua influência no compliance tributário (2015, p. 13).

## **1.2 AS PRESTAÇÕES BILATERAIS NO CONTRATO FISCAL.**

A relação vislumbrada no contrato fiscal é, então, cíclica. A necessidade do Estado de obter recursos o impele a negociá-los com a sociedade, que fornece as receitas públicas através da tributação. Como contrapartida, o Estado oferta as provisões das quais carece a sociedade, custeando-as pela própria tributação. Esta consciência fiscal da sociedade é inerente ao processo histórico de democratização, e tende a viabilizar uma participação ativa na governança, exigindo um comportamento estatal permeado pela responsividade, transparência e responsabilidade social. Nesta intrínseca relação entre tributação e governança reside a proposição ou teoria do contrato fiscal. Cabe, então, perquirir, diante da proposta de existência de um contrato fiscal, com todas as nuances acima abordadas, o que efetivamente pode ser exigido de cada uma destas partes vinculadas por este pacto, como objeto da respectiva prestação individual, e posteriormente, se, de fato, é aplicável a ideia das características da bilateralidade contratual, sob as vertentes da possibilidade de exigência da prestação adversa e da abdicação de prestação própria como consequência da omissão da prestação recíproca.

A proposição acima se alinha com a abordagem do contrato fiscal em níveis macro e micro, posição à qual Ane Karoline Bak se filiou (2019, p. 44). Assim, estudos realizados em países da África Subsaariana demonstram que, em nível macro, o aumento dos esforços estatais quanto à exigência de tributos (primeiro elo da cadeia) é responsável pelo aumento da responsabilidade social (*accountability*). Isto porque, em nível micro, o aumento das bases tributárias é assimilado pelos atores sociais, que reagem exigindo um comportamento estatal. O Estado, então, abre concessões, para a manutenção do recebimento de receitas públicas (*bargaining revenue*), aumentando sua responsabilidade social (*accountability*), último elo da cadeia. Esta reciprocidade estatal seria conduzida pelo poder legitimado, que é viabilizado pelo binômio conhecimento-compartilhamento de informações, e se afina à existência de normas eletivas e de responsabilidade social (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 16).

Os estudos citados pela autora evidenciaram que a tributação motiva demandas sociais por responsabilidade, ou seja, o fato de um indivíduo pagar tributos o leva a questionar a atuação do Estado,

e, conseqüentemente, buscar maior responsabilidade e responsividade do governo. No mundo corporativo a afirmação também é verdadeira. Evidências demonstraram que reformas tributárias incentivaram empresas (na Tanzânia, Uganda e Zâmbia) a interagir com o estado e as autoridades administrativas para a formulação e implementação destas reformas (BAK, 2019, p. 44). Como se verá adiante, a assertiva também procede em relação ao Brasil, onde se identifica a participação empresarial através de associações societárias nos desenhos dos programas brasileiros de compliance tributário<sup>35</sup>.

A autora identifica, ainda, que o comportamento atual do Estado é diferente de antigamente, o que não torna falsas as premissas anteriormente fixadas, mas, ao contrário, reafirmam a existência de um contrato fiscal entre Estado e sociedade. Afirma que os principais fatores que corroboram para este novo comportamento são o mais curto horizonte de tempo para as elites dominantes permanecerem no poder e o maior acesso a rendas estatais estratégicas, como receita de recursos naturais, ajuda e empréstimos. Esses fatores de mudança desafiam a simples narrativa da proposição do contrato fiscal baseada nos comportamentos de níveis macro e micro (BAK, 2019, p. 45). Neste contexto, BAK trouxe a contribuição de Wilson Prichard<sup>36</sup>, evidenciando que não só os processos de negociação mencionados acima (em níveis macro e micro) influenciam nos contratos fiscais, mas, além disso, os interesses da elite econômica, a força das associações do setor privado e a presença das organizações de contribuintes também são significativos para a capacidade de os atores sociais negociarem com o Estado, ratificando a existência do contrato fiscal que une tributação e governança.

### **1.2.1 A Estrutura da Relação Contratual Fiscal.**

Em síntese, a relação contratual fiscal pode, então, ser assim estruturada. De um lado, a responsabilidade estatal se afigura como responsabilidade social, no que tange ao dever de atendimento de anseios da sociedade, que podem ser traduzidos em aspectos de governança enquanto administração de recursos sociais e econômicos visando ao desenvolvimento. De modo mais claro, seriam funções essenciais do Estado, expressadas através do dever de segurança, saúde, educação, desenvolvimento econômico, planejamento, infraestrutura etc. Estes, que seriam custeados, entre outras receitas, principalmente pelo pagamento de tributos, prestação recíproca a ser arcada pela sociedade, e que suscitaria o engajamento desta na exigência de responsabilidade estatal, e principalmente no processo democrático. Esta conclusão representa uma das bases do “poder de tributar”, que seria a relação jurídica necessária entre o Estado e os contribuintes para a viabilização das atividades essenciais do Estado, as quais existem porque podem ser custeadas pela arrecadação de tributos.

---

<sup>35</sup> A participação empresarial no programa de conformidade tributária CONFIA, a ser estabelecido pela Receita Federal do Brasil, pode ser verificada pela interação da ABRASCA nos encontros preliminares acerca do CONFIA. Vide item 5.2.4 do Capítulo V deste trabalho.

<sup>36</sup> PRICHARD, Wilson. *Taxation, Responsiveness and Accountability in Sub-Saharan Africa*. Cambridge University Press, 2015.

Arrematando este entendimento, Juan Carlos Lerda (2008, p. 53) identificou prestações ou “temas”, ligados à postura ativa do Estado atual para otimizar o relacionamento com a sociedade em busca do desenvolvimento da relação aqui trabalhada como o contrato fiscal. O equilíbrio das contas públicas, através da manutenção da disciplina fiscal e da produtividade dos gastos públicos; a transparência da gestão governamental, particularmente na área fiscal; a presença da equidade na gestão fiscal, com vistas a tratamentos específicos a situações peculiares, homenageando inclusive o princípio da isonomia, todas estas prestações a serem desempenhadas pelo Estado, em um inafastável ambiente democrático.

O contrário, representado por uma percepção negativa acerca do grau de justiça existente na relação Estado-sociedade, e do funcionamento das instituições estatais, afeta diretamente o senso de equilíbrio desta relação pela sociedade, ao cotejar a probabilidade de ser fiscalizado, e as pesadas multas e outras sanções, com a possibilidade de esquivar-se da tributação através da evasão fiscal. O custo-benefício da evasão tributária estaria, então, vinculado à relação de que o montante evadido é inversamente proporcional a probabilidade de ser descoberto. Este cenário pode conduzir ao enfraquecimento do equilíbrio das prestações contratuais, da reciprocidade, e, conseqüentemente, do contrato fiscal<sup>37</sup> (RODRÍGUEZ, 2015, p. 104).

A importância da proposição do contrato fiscal foi também observada por organizações da sociedade civil. Bak cita, como exemplo, a *Tax Justice Network* e a *ActionAid International* (2019, p. 49), que se concentram tanto na organização e exigência da responsabilidade estatal, em torno da tributação, quanto em incentivar os cidadãos ao cumprimento de obrigações tributárias. Ainda como exemplo deste envolvimento de organizações da sociedade civil, a iniciativa *Seatini*, em Uganda (BAK, 2019, p. 49), busca fortalecer a África e sua capacidade de participação mais efetiva no comércio global emergente, melhor gerindo o processo de globalização. Esta organização desenvolveu dois manuais de treinamento, sendo um para a mobilização de receitas governamentais locais, ensinando melhores práticas de avaliação, arrecadação e execução da tributação, e outro, cujo título *Taxation, Budget, Access to Information and Social Mobilisation and Awareness* indica ser destinado à conscientização dos contribuintes através da transparência e do acesso à informação<sup>38</sup>. Esse trabalho é realizado em conjunto com projetos de orçamento participativo, que buscam envolver os cidadãos na tomada de decisões sobre gastos públicos. Diante disto, percebe-se que a noção de contrato fiscal serve também para estabelecer uma ligação direta entre a tributação e os gastos públicos.

A teoria do contrato fiscal também tem informado outro tema de reforma nas administrações tributárias, com foco nos direitos dos contribuintes e em uma “abordagem de atendimento ao cliente” (BAK, 2019, p. 49), com foco na modificação do paradigma de relacionamento entre contribuintes e

---

<sup>37</sup> Não se pode esquecer, porém, que outros fatores também influenciam a sociedade a deixar de pagar tributos, os quais serão estudados com mais afinco no item 1.3 deste Capítulo.

<sup>38</sup> Disponível em: < <https://www.bothends.org/en/Cooperation/Partner-organisations/SEATINI-Uganda/>>. Acesso: 27/05/2020.

administrações tributárias de conflituoso para cooperativo, aumentando a confiança nas administrações, o que tornaria a sociedade mais disposta a arcar com a tributação. Muitos dos questionamentos que embasam a pesquisa formulada pela OCDE consideram a disposição dos contribuintes para pagar tributos com o objetivo de fomentar o desenvolvimento de serviços públicos como um dos aspectos de elevada moral tributária (2019, p. 53). No mesmo passo desta abordagem, Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 19) evidenciam que, em um ambiente de serviço (*service climate*) e de confiança (*confidence climate*), as autoridades fiscais percebem os contribuintes como clientes que esperam e merecem serviços profissionais, justos e de apoio. Os contribuintes retribuem essa atitude contribuindo com sua participação nos impostos. Os contribuintes que percebem as autoridades como confiáveis e competentes tendem a cooperar voluntariamente com o pagamento de tributos, direcionando a relação-núcleo do contrato fiscal ao compliance tributário voluntário.

Não somente neste último caso, mas em todos os pontos abordados pela teoria do contrato fiscal reside a intensa ligação estabelecida com o compliance tributário, cujos aspectos principais serão detalhados mais adiante<sup>39</sup>, e que busca o equilíbrio entre a atitude responsável e responsiva do Estado nos atos de criação, administração e fiscalização das obrigações tributárias e a consciência do contribuinte, que deve compreender que o pagamento de tributos é necessário para a realização das atividades essenciais do Estado. Parafraseando Sérgio André Rocha, quando cita Hans Gribnau (2018, p. 512), trata-se da mudança do paradigma racional lógico do contribuinte, que passa a compreender a tributação como um pagamento para a sociedade e não para o Estado.

### **1.2.2 A Efetiva Relação de Bilateralidade no Contrato Fiscal.**

Para a identificação da presença ou não da bilateralidade contratual na moldura conceitual do contrato fiscal é necessário o entendimento do termo jurídico “bilateralidade”, e das linhas de compreensão concebidas por Bak sobre o contrato fiscal. Diz-se do contrato bilateral aquele em que são fixadas obrigações recíprocas para os contratantes (GUIMARÃES, 2004, p. 487). Estas obrigações decorrem naturalmente da composição de partes em um contrato, em que cada uma delas assume, simultaneamente, as posições de credor e devedor de uma prestação obrigacional específica, condicionada à realização da prestação recíproca da outra parte. É instituto balizador, imperativo para a existência harmônica do vínculo que une prestações e contraprestações não somente em um negócio jurídico, mas também em situações de fato, “que envolvem deslocamentos patrimoniais não justificados pela existência de um contrato, nem pela ocorrência de um ato ilícito”, e que, portanto, também são fontes de obrigações (HIRONAKA, 2014, p. 03).

Na proposição de contrato fiscal estudada por Bak é marcante a bilateralidade representada pelo Estado e pela sociedade como partes de uma avença. Neste sentido – e corroborando a ideia de

---

<sup>39</sup> Vide item 1.5 deste Capítulo.

bilateralidade resumida pela autora –, Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 16), utilizam naturalmente a ideia de administração fiscal e contribuinte como “partes” de uma relação contratual. A ideia de troca recíproca também está presente na própria definição de contrato fiscal dada por Bak em conclusão ao tema de seu trabalho, afirmando, quanto às prestações e contraprestações de Estado e sociedade, que a troca é a essência do contrato fiscal (2019, p. 81). Sérgio André Rocha (2018, p.523) denomina “percepção sinalagmática do contribuinte” a intrínseca relação que a tributação, ou mais especificamente, o ato de coletar tributos mantém com a sua redistribuição, como decorrência de sua bilateralidade.

A respeito da bilateralidade contratual e de sua implicação quanto à possibilidade de exigência mútua das prestações, Ane Karoline Bak (2019, p. 78) afirmou que o contrato fiscal configuraria essencialmente um contrato no sentido de que, se a sociedade ou o Estado não cumprirem sua parte no acordo, a outra parte também não cumprirá, deixando de pagar tributos ou aplicando coerção para forçar o compliance (2019, p. 41). Para a perfeita compreensão da procedência ou não desta dependência prestacional no âmbito tributário, é necessário elucidar o comportamento da bilateralidade no contrato fiscal. Bak enfatiza que o contrato fiscal estabelece compromissos mútuos para cada parte e, portanto, cria expectativas também mútuas, e, quanto à possibilidade de exigência destas expectativas utiliza a máxima “*if you do not do yours, I do not do mine*”.

Segundo Bak (2019, p. 69), a bilateralidade pode ser representada de duas formas possíveis no contrato fiscal: quando este é baseado na troca (*exchange-based*), e quando tem fundamento em outros fatores além do que uma simples troca (*more than an exchange*). Na concepção da autora, estes seriam dois tipos gerais de contrato fiscal. No primeiro caso, o contrato fiscal encerraria uma relação de troca de bens e/ou serviços públicos por receitas de um grupo específico de atores sociais, representados por subsetores privados individuais, como grupos de empresas, ou grupos de sujeitos passivos de determinado tributo, o que seria denominado contrato fiscal restrito (*narrow fiscal contract*). Mas poderia estampar também a relação de troca entre o Estado e uma ampla população de contribuintes, representando grupos de interesses diversos, e, inclusive, de diferentes níveis de renda. Este seria chamado contrato fiscal amplo (*broad fiscal contract*) (BAK, 2019, p. 71). A qualificação do contrato fiscal como amplo ou restrito se alinha ao montante de pagamento de tributos, se o mesmo provém de uma base ampla ou restrita de contribuintes na sociedade, mas sempre referente a uma simples troca por bens ou serviços públicos.

É possível evidenciar alguns exemplos de países em que vigoraria contratos fiscais amplos ou restritos a partir de uma análise das principais fontes de receitas tributárias. Quanto a este ponto, em 2020, a OCDE pesquisou qual seria a origem da maior parte das receitas tributárias de aproximadamente 40 (quarenta) países ao redor do mundo, agrupando-os em países que possuem a maioria de suas receitas advindas da tributação sobre a renda de pessoas físicas; aqueles que possuem grande parte de sua receita provenientes de tributos que visam a sustentação da seguridade social; e, os últimos, cujas receitas estão basicamente vinculadas à tributação sobre bens de consumo (OCDE, 2020, p. 08).

A análise demonstrou que, por exemplo, a Dinamarca assume a qualidade de país, cujas receitas tributárias, em sua maior parte, estão vinculadas à tributação sobre a renda de pessoas físicas – aproximadamente 55% dos recursos auferidos (OCDE, 2018, p. 08) –, isto é, este é um país que denota um contrato fiscal restrito (*narrow fiscal contract*), já que suas receitas tributárias advêm, fundamentalmente, de uma troca específica com um grupo homogêneo de atores sociais, noutras palavras, pessoas físicas que entregam sua renda como base impositiva de tributo. O Estudo também exhibe que uma parcela irrisória das receitas tributárias da Dinamarca provém do que foi denominado “outras bases impositivas” (aproximadamente 2%), corroborando com o ideal de contrato fiscal restrito, presente naquele país.

Por outro lado, a pesquisa também evidencia que o Chile apresenta a maioria de suas receitas tributárias derivadas da tributação sobre bens de consumo (bens e serviços) – o que representa cerca de 53% de seus recursos (OCDE, 2020, p. 08) –, testemunhando um contrato fiscal amplo (*broad fiscal contract*), já que a tributação sobre o consumo atinge uma ampla população de contribuintes, sem considerar classe social ou diferenças de rendimentos ou posição econômica. Naquele país, as receitas provenientes de um grupo específico de contribuintes – expressadas, v.g., na tributação sobre a renda de pessoas físicas – representam cerca de apenas 6% do total de recursos.

Ane Karoline Bak constata, ainda, que a contraprestação estatal no contrato fiscal baseado em uma simples troca são os bens e serviços públicos, que podem ser expressos de muitas formas: indivíduos de alta renda preferem segurança e direitos de propriedade, já os de baixa renda preferem programas de bem-estar social. Outros bens poderiam ser identificados, como a estabilização fiscal, atendimento às demandas de redistribuição etc. Não há uma lista exclusiva do que incluir em bens e serviços públicos como contraprestação do Estado no contrato fiscal, e isto reflete a falta de base de conceituação do contrato fiscal (BAK, 2019, p. 71/72). Bak analisou, inclusive, que não somente podem ser incluídos serviços ou bens diversos nesta lista de contraprestações estatais, como também promessas de redução de tributação:

Recentemente, a lista de tipos de trocas que implicam a presença de um contrato fiscal cresceu bastante. Por exemplo, o “Acordo do Diabo” de Tendler (2002) entre pequenas empresas e o governo dizendo “vote em mim e, em troca, não vou incomodar, ou seja, taxar, você”, tem sido referido como um tipo de contrato fiscal, muitas vezes observada em países em desenvolvimento (Fjeldstad & Therkildsen, 2008; Goodfellow, 2012; Holanda, 2016; Joshi, Prichard, & Heady, 2014). Nesse caso, a troca costuma ser um apoio político pela não-tributação. Therkildsen e Bak (2019) encontraram indícios de que na Tanzânia as isenções fiscais são trocadas por apoio financeiro aos partidos políticos após a implementação de eleições multipartidárias nos anos 1990. Quando tais trocas negativas são integradas à literatura de contrato fiscal, isso manifesta uma tentativa de contextualizar a definição geral de contratos fiscais à realidade empírica à qual eles deveriam ser aplicáveis. Visto que a ênfase está no elemento de troca, mesmo que negativo, categorizo esses exemplos dentro do grupo do tipo de contrato fiscal baseado na troca (tradução livre – BAK, 2019, p. 72).

Corroborando esta afirmação, recentemente, no Brasil, o Ministro da Economia Paulo Guedes, em reunião com o setor industriário do Estado de São Paulo, afirmou que, com a alta corrente na arrecadação de tributos no ano de 2021, especialmente impostos e contribuições, com expectativa de aumento de receitas entre 5% e 6%, haverá uma grande possibilidade de redução de tributos no próximo ano, e que, se o atual Presidente da República for reeleito, a redução será em dobro (EXAME, 2021). Este seria um exemplo fático, atual e local, de contrato fiscal, cuja troca está baseada no “apoio político pela não-tributação” ou pela sua redução, e, é, portanto, negativa, conforme a definição acima.

O segundo tipo de contrato fiscal, pela classificação de Bak quanto a bilateralidade, é aquele baseado em mais do que uma simples troca, envolvendo também a redistribuição de renda, a redução de pobreza e desigualdades sociais (*more than an exchange*). Este termo quer significar que neste caso o contrato fiscal vai além de trocas puras e envolve um relacionamento de confiança e lealdade entre os parceiros do pacto. A autora afirma que estes “parceiros” de contrato não são especificamente autores estatais e contribuintes, mas Estado, ou governo, e cidadãos (contribuintes ou não). Este tipo de contrato fiscal é altamente remissente do contrato social de Jean-Jacques Rousseau<sup>40</sup> (por isso também denominado “contrato social fiscal”), isto é, um reconhecimento mútuo entre cidadãos e o Estado, em que os primeiros se submetem à autoridade do estado e se adequam às leis, em troca de proteção aos direitos civis, liberdade política, direitos de propriedade etc. (BAK, 2019, p. 72/73).

Em poucas linhas, Rousseau acreditava que a sociedade civil deveria ser pacificada diante da desigualdade trazida pela instituição da propriedade privada, que destruiu a piedade natural e a justiça. Isso ocorreu no exato momento em que se percebeu que seria útil a um só indivíduo contar com provisões para dois ou mais. Os homens, então, depois de terem perdido sua liberdade natural, pela instituição da propriedade, que lhes retirou a piedade e a justiça, passaram a carecer da liberdade civil, esta, concedida pelo Estado, mediante a elaboração de leis. Aqui residem as bases do contrato social, constituído pela troca de liberdades, anseios e necessidades dos indivíduos pela proteção do Estado, alienando sua vontade particular em benefício da igualdade entre todos.

Lerda (2008, p. 52) vislumbrou que, mesmo que não se verificasse uma remissão direta e explícita à terminologia utilizada por Rousseau (“contrato social”), a ideia fundamental de troca de interesses sociais gerais entre as partes envolvidas – Estado e sociedade – identifica um “conjunto mínimo” de aspectos que as mesmas gostariam de ver enlaçados pela aceção do novo “pacto” ou “contrato fiscal”. Fazendo uma relação direta entre o contrato fiscal e o contrato social de Rousseau, Lerda evidenciou que os estudos sobre o tema “Pacto Fiscal” podem canalizar outras propostas de “Contrato Social”, apresentando ideias próprias em matéria de política de equidade, inclusão e coesão social. Parece-nos que o próprio contrato fiscal, debatido no presente tópico segundo as bases teóricas

---

<sup>40</sup> A remissão se refere a obra “Do Contrato Social”, publicada em 1762 (ou 1765) por Jean-Jacques Rousseau, em que o filósofo iluminista trabalha a ideia de entrega da liberdade natural pela sociedade ao Estado, em troca da liberdade civil, guiada e limitada por leis. Para Rousseau, o povo seria ao mesmo tempo parte ativa e passiva deste contrato, isto é, agente do processo de elaboração das leis e de cumprimento destas, compreendendo que obedecer a lei que se escreve para si mesmo seria um ato de liberdade.

trazidas por Ane Karoline Bak, seja uma dessas “outras propostas de Contrato Social”, na medida em que analisa a relação bilateral entre Estado e sociedade, também de forma ampla, conforme a vertente em apreço, do contrato que representa mais do que uma simples troca (*more than an exchange*).

A relação acima se justifica, pois, o conteúdo deste contrato fiscal não é somente a relação entre tributação e bens públicos. Pode haver, segundo Bak, por exemplo, mais abertura para participação dos cidadãos na política; execuções de políticas fiscais, que sinalizam os valores sociais fundamentais da sociedade, como equidade, igualdade, inclusão social etc. Portanto, sob este aspecto, o contrato fiscal é mais do que uma “troca” de tributos por bens públicos, e, então, não seriam pagos tributos apenas para que o Estado proveesse a sociedade com bens e serviços públicos, suas funções essenciais (*public goods and services*), mas também para a obtenção de maior possibilidade de influência na tomada de decisões e participação política. Em tradução livre das palavras da autora, “o contrato fiscal é uma relação fiscal estruturada por normas de redistribuição, valores sociais e visão nacional de um país” (2019, p. 73).

O Brasil nos parece ser um exemplo em que vigora o contrato fiscal baseado em mais do que uma simples troca de receitas públicas por bens e serviços essenciais (*more than an exchange*). Isso porque são latentes as propostas de redistribuição de renda e redução das desigualdades sociais como funções do Estado além daquelas já alinhadas como essenciais à concretização do contrato fiscal. A Constituição da República de 1988 enseja a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil<sup>41</sup>; estabelece, como competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a manutenção da assistência pública à saúde, à moradia e ao combate à pobreza<sup>42</sup>; protege, como princípio norteador da ordem econômica, a redução das desigualdades sociais<sup>43</sup>; no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determinou a criação do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza<sup>44</sup>, mantido com recursos provenientes de

---

<sup>41</sup> Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

<sup>42</sup> Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

[...]

IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;

<sup>43</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

<sup>44</sup> Art. 79 (ADCT). É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

percentuais de contribuições sociais e impostos federais<sup>45</sup>. A Carta Maior desenhou, ainda, um sistema de contribuições sociais e previdenciárias para a manutenção da seguridade social, e de direitos relacionados à saúde, à previdência e à assistência social, obedecendo um caráter geral e contributivo<sup>46</sup>, o que demonstra a natureza redistributiva – ao menos teoricamente – do Estado brasileiro.

Por fim, quanto ao tema das formas de representatividade da bilateralidade do contrato fiscal, deve ser ressaltado que estes grupos não possuem características absolutas, o que parece fazer com que, em uma única e determinada localidade, se possa verificar tanto contrato fiscal, cujas definições estariam vinculadas àquelas descritas no primeiro grupo – baseado na simples troca –, quanto àquelas descritas no segundo – fundado em mais que uma simples troca (BAK, 2019, p. 74).

### **1.2.3 A Bilateralidade Contratual e a Possibilidade de Exigência Mútua das Prestações do Contrato Fiscal.**

No tocante à possibilidade de exigência mútua das prestações no contrato fiscal, é de salientar que a obrigação tributária tem fundamento na lei. Este é um princípio basilar do Direito Tributário que precede o Estado de Direito e encontra fundamento também no legado de Jean-Jacques Rousseau, que foi perseguido pelo Estado Absolutista por entender que a lei é um dos pressupostos do contrato social, e, então, o povo deveria ser parte ativa e passiva deste contrato, na medida em que elaboraria as leis que seriam cumpridas por si próprio, negando-se a autoridade do monarca<sup>47</sup>. Aqui residiria a legitimidade do próprio pacto. Em Direito Tributário, o princípio da legalidade representa o direito da sociedade de concordar com a tributação que recairá sobre ela mesma, dado que atualmente, em grande parte dos Estados Democráticos de Direito, o processo legislativo é deflagrado pelos representantes da sociedade, assim incumbidos através do voto (ICHIHARA, 1995).

---

<sup>45</sup> Art. 80 (ADCT). Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

I - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo;

III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição.

<sup>46</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais [...].

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei [...]

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social [...].

<sup>47</sup> Disponível em: < <https://www.unicamp.br/~jmarques/cursos/2001rousseau/acs.htm> >. Acesso: 18/02/2020.

No Brasil, este elo legalista está positivado em dois dispositivos que demonstram, a uma, a necessidade de lei para a instituição de tributos (artigo 150, inciso I da Constituição da República de 1988); e, a duas, a obrigatoriedade da sociedade de, uma vez instituído o tributo e preenchidos seus requisitos materiais, cumprir a obrigação decorrente (artigo 3º do Código Tributário Nacional, que identifica o tributo como prestação compulsória). Ainda neste passo, a Constituição da República de 1988 também prescreve as funções estatais, nas quais serão empregados, entre outros, os recursos oriundos da tributação – artigos 163 e seguintes –, além das competências de cada pessoa de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dispostas sucessivamente nos artigos 21 a 33 da Lei Maior.

Sendo assim, de todo o contexto até agora exposto cabe examinar, já que as mútuas prestações do contrato fiscal são usualmente estabelecidas em normas cogentes, cujo cumprimento é imposto tanto ao Estado quanto à sociedade, se é verdadeira a proposição de exigência mútua das prestações, no sentido de que, se a sociedade ou o Estado não cumprirem sua parte no acordo, a outra parte poderá também não cumprir, como afirmado por Ane Karoline Bak (2019, p. 41).

A análise deve ter como critério inicial a definição de seu foco, pois, partindo da premissa de que as prestações das partes vinculadas no contrato fiscal têm fundamento em normas cogentes, e, portanto, são de cumprimento compulsório por cada um dos sujeitos a elas relacionados – considerando o comando imperativo contido na norma<sup>48</sup> –, a primeira hipótese seria a de que a proposição é falsa, não havendo que se falar em descumprimento voluntário de prestação, justificado pelo rompimento prestacional alheio no âmbito do contrato fiscal, pois aquele transgredir estaria qualificado pela ilegalidade, configurando não somente um simples inadimplemento factual, mas uma desobediência legal.

A questão, então, deve ser abordada não a partir do explícito inadimplemento prestacional diante do rompimento da prestação recíproca, mas, segundo o fenômeno sócio-jurídico que a intenção do inadimplemento consequente é capaz de produzir. É neste contexto que será abordada a ausência do compliance tributário voluntário e o fenômeno da evasão fiscal, bem como o recrudescimento das normas tributárias e a postura autoritária do Estado<sup>49</sup>. Em outro trabalho (GERHARD; MARTINHO, 2020, p. 107) identificamos que a relação atual entre Estado e sociedade – pelo prisma da tributação, traduzida na versão fisco-contribuintes – está inserida em um ambiente hostil, de contexto desgastado e imune à confiança, esta, imprescindível a qualquer relacionamento. Este cenário é construído assente na fiscalização repreensiva, sem transparência nem responsividade, praticada em várias localidades no

---

<sup>48</sup> Neste ponto é imprescindível tomar emprestadas as lições de Norberto Bobbio (2014, p. 72) e de Hans Kelsen (1952, p. 28/29), quanto à imperatividade da norma e o dever de obedecer. Bobbio traz a ideia de coercitividade inerente ao dever de cumprimento das normas, no sentido de submissão da sociedade àqueles que produzem a lei, e, portanto, detém o poder coercitivo, compreendido como a força necessária para fazer respeitar as normas editadas. Arremata: “*Se o direito é um conjunto de regras com eficácia reforçada, isto significa que um ordenamento jurídico é imprescindível sem o exercício da força, isso é, sem um poder*”. Kelsen, por sua vez, afirma que o direito é um ordenamento coercitivo, composto de normas que regulam a coação, através das sanções.

<sup>49</sup> Estes temas serão melhor desenvolvidos no Capítulo II deste trabalho.

mundo, inclusive no Brasil, e, por outro lado na busca intensa de maximização de lucros, e, conseqüentemente, na fuga ao pagamento de tributos, mas também no anseio de segurança jurídica, através de maior confiança na relação e troca de informações.

Um ambiente assim constituído demonstra nada mais do que o ressentimento das partes quanto ao descumprimento das prestações recíprocas do contrato fiscal. Victor Castañeda Rodríguez (2015, p. 104), pesquisando sobre a moral tributária na América Latina, indicou que não são apenas os benefícios materiais da evasão tributária que interessam aos contribuintes que realizam esta prática, mas o interesse reside também em questões morais, ligadas à (in)satisfação da sociedade com a responsabilidade social do Estado (*accountability*), tendo em vista que sua pesquisa evidenciou que a evasão fiscal somente é condenável nos locais em que se considera que a tributação é que financia os gastos públicos, e que o Estado tem competência para sua gestão de forma adequada. Segundo o autor, o contrário também se mostrou verdadeiro, isto é, a evasão tende a ser tolerada pela própria sociedade quando o Estado se mostra ineficaz, quando não há qualquer confiança de que este utilizará os recursos auferidos com a tributação na execução de suas funções, através de bens e serviços públicos, isto é, no exercício de sua prestação do contrato fiscal.

É plenamente possível, então, alinhar o pensamento de Castañeda Rodríguez à proposição do contrato fiscal de Bak, pois se não houver responsabilidade e prestação de contas (*accountability*) por parte do Estado, com o fornecimento de bens e serviços e gestão adequada dos recursos (cumprimento de suas funções essenciais), não haverá, por conseguinte, comprometimento da sociedade com o pagamento de tributos (recursos que propiciarão a execução daquelas funções). Neste contexto, a corrupção no setor público<sup>50</sup> tem vultosa importância, uma vez que, quando um contribuinte percebe que seus recursos estão sendo alvo de corrupção, não lhe faz mais sentido cumprir com suas obrigações fiscais, mesmo diante das ações repressivas do Estado quanto à fiscalização e aplicação de sanções (RODRÍGUEZ, 2015, p. 105). Neste ponto, entendemos, inclusive, que há um fomento à indignação da sociedade, que vê sua contribuição sendo utilizada para proveito próprio de um determinado número de gestores do Estado, e não sendo destinada ao fornecimento de bens e serviços públicos, funções essenciais do Estado, a cuja realização este se obrigou através do contrato fiscal.

Embora o estudo da moral tributária tenha *locus* específico neste trabalho<sup>51</sup>, entendamo-la, por enquanto, como a disposição dos contribuintes cumprir suas obrigações tributárias, principalmente, pagar tributos, e o quanto seria justificável furta-se ao cumprimento destas (OCDE, 2019). Neste sentido, o estudo da OCDE quanto à América Latina evidenciou que a confiança no governo e o nível de corrupção percebido mostram impacto na moral tributária, destacando que, quanto maior a confiança e menor a corrupção, maior a disposição da sociedade em contribuir, sendo também verídica a assertiva

---

<sup>50</sup> Não olvidamos que a corrupção no setor público é intrinsecamente ligada à corrupção também no âmbito privado. Tão somente isolamos o estudo da corrupção no setor público – no mesmo sentido que o autor citado –, responsável pela destinação do fruto da arrecadação tributária e sua influência no comportamento da sociedade, enquanto financiadora destes recursos.

<sup>51</sup> A moral tributária será trabalhada no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

contrária, demonstrando como o desempenho geral do governo pode influenciar a moral tributária (2019, p. 30). O estudo não demonstra resultados diferentes, se forem consideradas pessoas físicas ou jurídicas como contribuintes. Isto mostra que a característica pode ser inerente à sociedade como um todo.

Victor Castañeda Rodríguez arremata que as estimativas sugerem que, em um país onde a corrupção é um fenômeno corriqueiro, e até mesmo, inerente ao serviço público, a sociedade passa a acreditar que o ato de não cumprir com obrigações tributárias, máxime, o não pagamento de tributos, é algo da mesma forma comum, já que sua contribuição seria destinada ao enriquecimento de individual de gestores (2015, p. 120/121). Esta crença interfere diretamente na proposição do contrato fiscal, interrompendo a relação contraprestacional que deveria revestir os serviços públicos. Poder-se-ia concluir, neste caso, que o sentimento que aflige a sociedade seria equivalente ao de “exceção do contrato não cumprido”<sup>52</sup>, considerando que, se o Estado não cumpre sua prestação no contrato fiscal, entregando bens e serviços públicos à sociedade, esta, da mesma forma, não cumprirá a sua contraprestação no contrato fiscal, justificando o não pagamento de tributos. RODRÍGUEZ (2015, p. 121) assevera:

Así, basta con que un país tenga la fama de facilitar la ocurrencia de hechos de corrupción (en tanto que ésta se reproduce como un parásito en sus instituciones y permea a la sociedad) para que un con- tribuyente encuentre en ello una excusa para no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Entretanto, não somente a ineficácia do Estado em fornecer bens e serviços públicos e a corrupção são considerados inadimplemento ao contrato fiscal, e podem resultar no rompimento da prestação recíproca pela sociedade. A cobrança injusta e parcial, representada pela concessão desregulada de benefícios fiscais (exceções tributárias) pelas Administrações quebram a relação firmada entre Estado e sociedade quanto a prestação de serviços essenciais com impessoalidade pelo primeiro, afastando-se da busca pelo bem comum, e, conseqüentemente, promovendo a quebra do contrato fiscal (RODRÍGUEZ, 2015, p. 106). Uma comparação realizada pela OCDE (2019, p. 38) comprova que na América Latina (também no Caribe e na África Subsaariana), mais de 60% das pequenas empresas (*SME's*) informam injusta competição com empresas informais, enquanto na Europa e na Ásia Central este número cai para menos que 40%. Já as grandes empresas (*MNE's*) buscam incentivos fiscais para compensar a falta de confiança em partes do sistema tributário estatal, como resultado de seu maior poder político e econômico, o que lhes confere múltiplas abordagens em vários graus de legitimidade para redução de pagamentos de tributos, incluindo a possibilidade de garantir isenções fiscais (*tax exemptions*). Em conclusão, empresas que não são privilegiadas pela informalidade ou por tratamentos diferenciados sentem-se pouco dispostas a contribuir com o sistema tributário, e, ao contrário, mostram-se mais complacentes com a evasão fiscal, o que demonstra redução na moral tributária.

---

<sup>52</sup> A expressão, emprestada do Direito Civil, demonstra uma situação jurídica muito próxima àquela inscrita no artigo 476 do Código Civil Brasileiro, já mencionado.

Verifica-se, então, que a forma de que se reveste o descumprimento da contraprestação pela sociedade é a evasão fiscal<sup>53</sup>. Já afirmamos que a evasão é fenômeno decorrente de atividade voluntária e dolosa de contribuintes no sentido de eximirem-se do cumprimento de obrigações tributárias a que estão vinculados pela realização do fato gerador (MARTINHO, 2020b, p. 380). Representada, meio a regra matriz de incidência tributária (CARVALHO, 2004), pela omissão, camuflagem, encobrimento, da ocorrência do fato gerador de determinado tributo pelo sujeito passivo. A discussão que circunda este conceito se põe quanto à efetiva ocorrência do fato gerador de determinado tributo, a cujo adimplemento se furta o contribuinte, momento em que se deixa de falar em planejamento tributário – elisão fiscal, e, portanto, atividade lícita do contribuinte que escolhe a concretização de um fato que não enseja a incidência de tributo, ou enseja a de tributo menos oneroso – e passa-se a vislumbrar a evasão fiscal, qualificada pela ilicitude, já que pressupõe a ocorrência do fato gerador e o posterior inadimplemento da obrigação tributária decorrente.

Marco Aurélio Greco, comentado por Sérgio André Rocha (2019, p. 08), evidenciou que o cerne do estudo do planejamento tributário está intrinsecamente ligado à posição que o contribuinte assume perante a tributação, o que se extrai do relacionamento entre o indivíduo (ou sua coletividade, representada pela sociedade) e o Estado, isto é, trata-se de um estudo sobre como o indivíduo se comporta perante o Estado, e como interpreta as prerrogativas que este último possui, em termos de regras tributárias. Acrescentamos que se trata também de uma visão da sociedade sobre sua prestação em relação ao Estado meio ao contrato fiscal, em última análise, se o indivíduo irá optar por esta ou aquela incidência tributária, informado pela consciência de que sua contribuição fomenta o Estado, para que este forneça os bens e serviços públicos necessários para a sociedade.

#### **1.2.4 O Necessário Equilíbrio entre os Interesses da Administração Tributária e dos Contribuintes e a Relação Poder-Confiança na Teoria de Gangl, Hofmann e Kirchler. Conclusões Parciais.**

Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 19) demonstram que o clima antagônico vivenciado entre fisco e contribuintes, retratado linhas atrás, é caracterizado por desconfiança e ressentimento, e decorre, por parte da sociedade, de uma postura tomada pelo contribuinte, não no tocante a escolher o melhor meio de organizar suas atividades econômicas (elisão fiscal através de planejamentos tributários), mas quanto a se furtar das obrigações tributárias devidas (evasão fiscal), e esta é uma consequência do sentimento de ineficiência do Estado, e, portanto – segundo nossa conclusão –, o rompimento de sua

---

<sup>53</sup> Descartamos aqui a elisão fiscal, como manifestação do descumprimento recíproco pela sociedade de sua prestação no contrato fiscal, por nos filiar ao entendimento de que, sendo ação lícita, o “não cumprimento de obrigação tributária”, neste caso, decorre da não incidência da norma, isto é, não existe obrigação tributária a ser cumprida, já que, através de planejamentos tributários, a sociedade simplesmente escolhe o melhor meio de realizar atos da vida civil, entendendo-se estes como, também, os menos onerosos (GODOI, 2012, p. 120). Desta forma, não havendo obrigação tributária a ser cumprida, não se pode entender que há um legítimo descumprimento, e, menos ainda, que este tenha sido motivado por um primeiro rompimento de obrigação recíproca pelo Estado.

contraprestação, diante da inexecução prestacional do Estado, no seio do contrato fiscal. É importante esclarecer que não objetivamos afirmar que a única causa da evasão fiscal seria a ineficácia do Estado em cumprir seus deveres no que tange ao fornecimento de bens e serviços públicos, o que para nós ficou claro quando mencionamos que o interesse pela maximização de lucros leva, também, o contribuinte à evasão fiscal. O ponto que trazemos é o de que, diante da literatura compulsada, uma das possíveis motivações da evasão fiscal é, sim, a ineficácia do Estado, como frustração à sua prestação no contrato fiscal, fato que é ressentido pela sociedade.

Novo questionamento surge quando a situação se inverte, e então a violação da prestação contratual fiscal pela sociedade passa a gerar o consequente inadimplemento da contraprestação estatal. É preciso lembrar que a prestação contratual fiscal da sociedade está atrelada ao pagamento de tributos e sua participação ativa no processo de tomada de decisões pelo Estado (*bargaining revenues*). Neste sentido, o rompimento contratual pela sociedade, transvestido no inadimplemento de obrigações tributárias, acarreta ações ou omissões estatais ligadas à sua contraprestação contratual fiscal, esta, vinculada ao fornecimento de bens e serviços públicos, inclusive aqueles relacionados à fiscalização do cumprimento daquelas obrigações tributárias. Neste passo, Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 14) identificam que a amplitude do poder estatal agrega determinantes econômicas, e, portanto, também abrange a percepção da sociedade sobre a capacidade do Estado de detectar e punir aqueles que se furtam ao cumprimento de obrigações tributárias. Da mesma forma, a confiança da sociedade nas autoridades estatais está ligada a uma postura ativa das Administrações, no sentido de se fazer cumprir a legislação tributária de forma justa e imparcial.

Através desta análise, percebe-se que o poder do Estado de exigir o cumprimento de normas – especialmente as tributárias, neste caso –, também faz parte do conjunto de ações que compõem as contraprestações estatais do contrato fiscal. Desta forma, uma vez violada a prestação da sociedade, o consequente inadimplemento estatal poderá ocorrer, não pela simples abstenção de suas funções essenciais, mas inserido no âmbito do próprio poder fiscalizatório, isto é, na imposição mais severa do cumprimento das leis, tornando a fiscalização mais incisiva através do recrudescimento das normas.

Os autores acima citados realizaram um trabalho de compilação entre a dinâmica existente entre poder e confiança, vislumbrando duas formas de poder (coercitivo e legitimado) e também duas formas de confiança (baseada na razão e implícita). Sucintamente, o poder coercitivo estaria ligado à força impositiva do Estado, através de controle rigoroso e sanções punitivas; e o legitimado, ao exercício de influência sobre a sociedade com a sua própria chancela (GANGL, HOFMANN, KIRCHLER, 2015, p. 15). A confiança baseada na razão, por sua vez, é identificada como aquela fundada na consciência e no raciocínio; já a implícita corresponde a confiança baseada na identificação involuntária, no simples hábito (GANGL, HOFMANN, KIRCHLER, 2015, p. 16)<sup>54</sup>. Afirmam os autores que buscaram integrar

---

<sup>54</sup> A dinâmica entre poder e confiança estabelecida na obra de GANGL, HOFMANN, KIRCHLER será analisada de forma mais aprofundada no item 2.2 do Capítulo II deste trabalho.

ambas as perspectivas de poder na *SSF (Slippery Slope Framework)*, uma moldura bidimensional (abordando poder e confiança) cujas bases foram concebidas inicialmente por Kirchler (2007), para explicar relações individuais entre patrões e empregados, mas que pode ser aplicada para o comportamento de pessoas em relação a organizações, instituições públicas etc., mesmos moldes seguidos pelo Estado, parte dominante na relação bilateral representada no contrato fiscal.

A *SSF* afirma que ambos, o poder das autoridades e a confiança nestas, apenas quando presentes de modo equilibrado, podem resolver o dilema social do compliance tributário. Isto significa que autoridades que aplicam somente o poder coercitivo não alcançam a confiança baseada na razão; porém, autoridades que combinam ambas as espécies de poder, a alcançam. A aplicação exclusiva do poder coercitivo para inibir comportamentos de violação de regras é direcionada aos evasores fiscais, contribuintes inadimplentes com suas obrigações tributárias e, portanto, com sua prestação no contrato fiscal (GANGL, HOFMANN, KIRCHLER, 2015, p. 18). Víctor Mauricio Castañeda Rodríguez constatou que países com altos níveis de fiscalização (alta pressão tributária) normalmente tem maior força institucional, o que lhes permite pressionar a sociedade para ver cumpridas as obrigações tributárias (2015, p. 116). Em sua pesquisa, verificou que a decisão de um indivíduo potencialmente inadimplente é consequência de uma análise de custo-benefício, em que o valor a ser evadido depende inversamente da probabilidade de ser descoberto e das respectivas sanções (2015, p. 106), o que demonstra a utilização do poder coercitivo do Estado para coibir as evasões fiscais, e que, quanto maior o volume de evasões, maior o rigor com o Estado atuará em sua repressão.

Castañeda Rodríguez também verificou que países com altos níveis de arrecadação normalmente tem uma maior força institucional, o que lhes permite pressionar seus cidadãos a cumprir suas obrigações, realizando maior “pressão tributária” (2015, p. 116). Fica caracterizado, então, o exercício exclusivo do poder coercitivo e o recrudescimento das normas tributárias como um descumprimento consequente das contraprestações estatais do contrato fiscal, na medida em que nestas se incluiria o dever de responsividade e informação, prévias à imposição rigorosa e punição. Este descumprimento corresponde ao inadimplemento anterior pela sociedade de sua prestação, pela evasão fiscal, comprovando a máxima da “exceção do contrato não cumprido” também em torno da bilateralidade existente no contrato fiscal, em ambos os seus vetores.

Gangl, Hofmann e Kirchler afirmam, ainda, que a grande intensidade de poder coercitivo combinada com pouco exercício de poder legítimo destrói a confiança baseada na razão, isso porque o Estado passa a ser visto como autoritário e sancionador, podendo até mesmo atingir contribuintes que cumprem suas obrigações. Consequentemente, as normas passam a ser cumpridas apenas pelo exercício da força pelo Estado, e pelo receio da sociedade de ser vítima deste autoritarismo exagerado (2015, p. 19). Esta é uma concepção que apenas valoriza as sanções punitivas como forma de conduzir o contribuinte à adequação e cumprimento das normas. A desvantagem é que o compliance, quando alcançado desta forma, é um compliance forçado, que gera desconfiança e revolta social. Pelo lado do Estado, além de auditorias onerosas, é certo que os contribuintes desenvolverão motivos de oposição e

relutância que causam instabilidade no comportamento e na cobrança de impostos: “quando as autoridades fiscais perdem poder, os contribuintes, vazios da motivação intrínseca de se adequar, ficam na expectativa de se engajar na evasão fiscal ” (tradução livre, 2015, p. 19).

É possível depreender-se, então, a existência de uma relação cíclica entre a evasão fiscal e o rigor do Estado através de fiscalização incisiva e recrudescimento de normas, como causa e consequência recíprocas que culminam no desequilíbrio do contrato fiscal. Este desequilíbrio, seja causado pela evasão tributária, seja pelo recrudescimento das normas, torna hostil a relação entre Estado e sociedade, e, por isso, atenta contra o compliance tributário, enquanto adequação voluntária dos contribuintes às normas tributárias, visto que, este deve se embasar em um círculo virtuoso entre as provisões do Estado, a conformidade tributária e “questões de estabilidade fiscal”, fatores que incrementam a moral tributária, como concluiu o estudo correspondente realizado pela OCDE (2019, p. 18). O contrato fiscal, assim, tem que ser efetivo para que se obtenha o compliance tributário voluntário, como será trabalhado nos próximos capítulos.

## **CAPÍTULO II. A CULTURA TRIBUTÁRIA E A MORAL TRIBUTÁRIA COMO ASPECTOS DO CONTRATO FISCAL.**

Como afirmamos na introdução ao Capítulo I, adotamos como referenciais teóricos para o estudo do compliance tributário a obra de Ane Karoline Bak (2019), pela construção de uma noção geral de contrato fiscal firmado entre Estado e sociedade e seu impacto direto, por conseguinte, na relação fisco-contribuinte. Adotamos também a abordagem de cultura tributária de Birger Nerré (2008), através de seu trabalho sobre a influência dos costumes das sociedades na relação tributária. Consideramos, ainda, a pesquisa internacional da OCDE (2019a), abordando fatores de moral tributária e suas acepções ao redor do mundo e a aplicação destes conceitos e abordagens na relação firmada entre as administrações fiscais e os contribuintes.

Neste Capítulo serão abordadas a noção de cultura tributária, não somente como estudada por Birger Nerré, mas também como concebida por organismos internacionais, com vistas ao desenho de uma percepção geral do tema, além de sua relação com a moral tributária e com o contrato fiscal. Será lançada luz também sobre a ideia de moral tributária, enquanto disposição do contribuinte ao cumprimento de obrigações tributárias, e sua compreensão por pessoas naturais e corporações, bem como a relação com aspectos comportamentais da Administração Tributária e como estes são assimilados pelos contribuintes em locais e culturas diferentes do globo.

### **2.1 A NOÇÃO DE CULTURA TRIBUTÁRIA EM BIRGER NERRÉ E SUA RELAÇÃO COM O CONTRATO FISCAL**

A presente seção se destina à apreciação da cultura tributária e dos reflexos das mudanças sociais nas relações tributárias sofridos pelas sociedades e seu correspondente comportamento. Para tanto, é necessário compreender a forma de utilização do termo “cultura tributária” (*tax culture*) na vertente mais adequada à sua influência no âmbito do contrato fiscal, e, mais adiante, no compliance tributário, objeto central da presente tese.

O termo “cultura tributária” (*tax culture*) foi estudado com profundidade por Birger Nerré, PhD em finanças públicas pela *University of Hamburg*, na Alemanha, participou do Grupo Tributário no Grupo de Finanças Públicas da Cooperação Técnica Alemã (GTZ) e foi responsável pela cooperação com o FMI na área de finanças públicas. Atualmente é responsável por um projeto de reforma de finanças públicas sérvio-alemãs, em Belgrado, pela *Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit - GIZ*, que abrange tópicos sobre política tributária, administração tributária, auditoria interna, inspeção orçamentária e reforma do processo orçamentário. No trabalho aqui abordado, Nerré ilustra a diversidade da cultura tributária, pelo prisma da história da tributação, e enfatiza que o seu estudo é imprescindível para a implementação de uma reforma tributária consistente (2008, p. 153).

A proposta do autor é explicar a diversidade da cultura tributária entre as economias e os efeitos dos choques de cultura tributária – entendidos, estes, como a tentativa de transposição de políticas fiscais de uma nação para outra –, e das defasagens de cultura tributária – ocasionados durante processos internos de reforma ou transformação do sistema.

### 2.1.1 A Perspectiva Adotada sobre o Termo “Cultura Tributária”.

Inicialmente, é importante compreender a utilização do termo “cultura tributária” pelo autor. Birger Nerré aborda a cultura tributária enquanto conjunto de conhecimentos, crenças, costumes, moral e comportamentos sociais comuns de determinada localidade. Contudo, o autor direciona este conjunto de características a questões tributárias – por isso o termo “cultura tributária” –, não limitando seu estudo a uma das partes da relação tributária (Estado ou sociedade), mas ampliando esta compreensão com o uso de uma abordagem geral, meio a relação entre Administrações e contribuintes e a história da tributação. Através deste significado, intentou explicar a diversidade da cultura tributária.

Esta mesma vertente da expressão “cultura tributária” está presente na pesquisa da OCDE (2019) acerca da moral tributária (*tax morale*), quando enfoca o aspecto cultural de cada sociedade estudada, tanto naquelas em que é culturalmente comum e exigível o cumprimento das obrigações tributárias, quanto nas que é culturalmente aceitável a evasão tributária (*tax evasion*)<sup>55</sup>. Como será visto oportunamente<sup>56</sup>, a pesquisa da OCDE aborda a moral tributária como um dos aspectos de cultura tributária. Birger Nerré, inclusive, compara as ideias de cultura tributária e moral tributária, informando que a primeira está vinculada à tradição tributária de um país e ao tipo de relacionamento entre contribuintes e autoridades tributárias, permeado pelos valores de honestidade, justiça e senso de dever, que não possuem um conceito universal, mas que se vinculam a aspectos históricos de determinada localidade (NERRÉ, 2008, p. 155). São justamente estes valores, os quais, na concepção da OCDE, definem a maior ou menor moral tributária individual de um país, e são identificados através de comportamentos dos contribuintes em relação à tributação (justificação de burlar tributação, disposição de pagar mais tributos para desenvolvimento de serviços públicos etc.), e em relação às autoridades (confiança no governo e na legitimidade das autoridades etc.), porém, em uma conceituação genérica, independente de especialidades ou regionalismos.

Segundo o autor, o entendimento clássico da expressão “cultura tributária” era restrito aos criadores do sistema tributário (Administrações), e que os contribuintes não eram considerados como parte da cultura tributária. As interpretações mais recentes, porém, dão ênfase exclusivamente aos

---

<sup>55</sup> O conceito de evasão fiscal é representado pela expressão *tax evasion*, diferente de *tax avoidance*, que significa evitar a incidência do tributo, conceito mais próximo de elisão fiscal. Em que pese a diferença de significado, a OCDE por vezes considera ambas as situações de forma conjugada, com vistas a apurar apenas o resultado que lhes é comum: a ausência de receita para o Estado.

<sup>56</sup> Esta pesquisa da OCDE, realizada no ano de 2019, será detalhadamente abordada no Item 1.3 deste Capítulo.

contribuintes ou à comunicação entre estes e as autoridades tributárias. Entretanto, a visão de cultura tributária apenas em relação ao grupo dos contribuintes ou ao das Administrações tributárias restringe o entendimento do termo, que deve alcançar a própria cultura nacional de determinado país (NERRÉ, 2008, p. 154). Assim, um sistema tributário deveria considerar a “cultura tributária nacional específica de um país”, termo que vem sendo abordado atualmente pelo Banco Mundial e FMI, porém, sem uma definição útil e comum, mas que considera o vasto número de atores e instituições que permeiam o sistema, assim como os seus procedimentos de interação nacional (NERRÉ, 2008, p. 163). Neste sentido, Nerré (2008, p. 154) explica que, do ponto de vista da tributação, não apenas o sistema tributário e a prática tributária real fazem parte da cultura tributária de um país, mas também a relação única entre as autoridades fiscais e as contas dos contribuintes quanto à sua singularidade<sup>57</sup>.

Birger Nerré (2008, p 153) enfatiza que o tópico “cultura tributária” está localizado na intersecção entre a economia, a sociologia e a história, mas é um termo raro de ser encontrado na literatura sobre economia, exceto na América Latina, onde é objeto de discussão acadêmica, mas com foco no compliance voluntário e em métodos públicos para incrementar a idoneidade das partes e a honestidade no processo tributário. Rodríguez (2015, p. 104) entende que existem vários fatores para afetar eventuais benefícios da evasão fiscal na América Latina, e, por conseguinte, o comportamento dos contribuintes de determinada nação, que não só econômicos. São fatores sociais, políticos e culturais que podem levar ao descrédito na Administração tributária, no funcionamento das instituições, e até mesmo na justiça das relações entre Estado e sociedade. Estes seriam, na visão de Birger Nerré, fatores de cultura tributária.

### **2.1.1.1 Apreciação Terminológica da Expressão “Cultura Tributária”.**

O conceito de “cultura tributária” apresentado pelo autor parte da divisão entre os conceitos individuais dos termos “cultura” (*culture*) e “tributo” (*tax*). Para tanto, adotou inicialmente o conceito de cultura como a apresentação interna ao indivíduo que o seu próprio sistema de conhecimento cria para interpretar o meio ambiente, com fundamento em Denzau e North<sup>58</sup>. Posteriormente, Nerré adotou o entendimento exposto em Hofstede<sup>59</sup>, de que se trataria de um conhecimento individual, sim, porém, derivado de uma programação coletiva da mente, em uma influência contínua, através de um fenômeno

---

<sup>57</sup> O trecho colacionado trata-se de uma tradução livre do texto original de Birger Nerré, cuja transcrição é interessante citar: *From the viewpoint of ‘taxes’ not only the tax system and the actual tax practice form part of a country’s ‘tax culture’, but also the unique relationship between the tax authorities and the taxpayers accounts of its uniqueness.*

<sup>58</sup> Denzau, A. T. and D. C. North. Shared Mental Models: Ideologies and Institutions, KYKLOS.47: 3-31, 1994.

<sup>59</sup> Hofstede, G. The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, Journal of International Business Studies. 14: 75-89, 1983 / Hofstede, G. Cultures and Organizations – Software of the mind. London: McGraw-Hill, 1991.

dinâmico de interação que atravessa – e se molda a – os eventos históricos de determinada nação (NERRÉ, 2008, p. 155).

Considerando, então, este vínculo que a cultura mantém com os fatos históricos de cada localidade, a existência de um sistema universal de tributação seria impossível, segundo autor, isso porque as experiências políticas e econômicas da população encadeariam os eventos históricos que haveriam construído os costumes regionalizados de uma específica nação. Assim a “cultura tributária” de um específico país seria construída de um lado pela tradição da tributação daquele país, e de outro, pela interação entre contribuintes e Administração tributária, e pelos valores de honestidade, justiça e senso de dever que permeiam essa relação (NERRÉ, 2008, p. 155).

Esta conclusão estaria caminhando ao encontro das definições de contrato fiscal propostas por Ane Karoline Bak (2019), no sentido de que é inegável a existência deste pacto nas inúmeras nações; porém, a diversidade de sua apresentação acompanharia as distintas experiências sorvidas pelas sociedades ao longo de sua história. Exemplo disto seria a diferença entre os contratos fiscais presentes em nações onde historicamente há uma percepção de intensa democratização, *locus* em que as negociações entre Estado e sociedade (*bargaining revenues*) se apresentam pujantes, e, por outro lado, nações onde culturalmente a democracia é escassa, fato comum aos *rentier states*, em que o contrato fiscal se apresenta fraco, sem a percepção vibrante do sinalagma entre prestações e contraprestações de Estado e sociedade<sup>60</sup>.

Assim, países culturalmente abertos à tributação, dependentes economicamente da participação social através de uma ampla base tributária, estão mais propensos à concretização das negociações de receitas (*bargaining revenues*) e conseqüentemente à contraprestação da governança responsável e responsiva. Estes Estados estariam catalogados entre aqueles que apresentam o que Bak denominou *broad-based taxation*, os quais, por apresentar ampla base de tributação, estariam tendentes à uma relação positiva entre tributação e governança, em contraponto aos Estados que não dispõem de ampla base de tributação (*rentier states*), e, portanto, não se vinculam a negociações propostas pela sociedade (BAK, 2019, p. 42).

Por sua vez, o estudo da OCDE sobre moral tributária aferiu que sociedades que estão culturalmente mais vinculadas à democracia são mais confiantes no governo, e conseguem, por conseguinte, identificar o tributo como forma essencial de redistribuição de renda, o que demonstra uma elevada moral tributária (OCDE, 2019a, p. 20). Seriam exemplos destas sociedades os países aglutinados pela pesquisa nos blocos “membros da OCDE, excluídos Chile e México” e “América Latina e Caribe”, cujos 70% da população (em média) respondeu que jamais justificariam furtar-se ao pagamento de tributos<sup>61</sup> (OCDE, 2019a, p. 18). Culturalmente, o apoio à democracia eleva a moral tributária, segundo

---

<sup>60</sup> A diferença entre as formas de apresentação do contrato fiscal foi explanada com a devida profundidade no Subitem 1.1.1 acima.

<sup>61</sup> A pesquisa citada baseou-se em informações obtidas entre os anos de 2010 e 2014 (OCDE, 2019a, p. 18). Como será verificado no Item 1.3 deste trabalho, a mesma pesquisa demonstra que nos últimos anos, em resultados mais recentes, o índice de moral tributária vem decaindo nos países da América Latina.

o estudo da OCDE, identificando que, na América Latina, este fator foi o de maior importância para o incremento da moral tributária, isso porque o estudo relata que aqueles que indicam a democracia como seu sistema de governo preferido, têm uma probabilidade significativamente maior de não se furta ao pagamento de tributos sob nenhuma justificativa (OCDE, 2019a, p. 27).

O estudo da OCDE tratou também de outros fatores culturais que influenciam na moral tributária, agrupados sob a chancela de fatores socioeconômicos e institucionais, que direcionaram toda a pesquisa. A conclusão de que estes fatores interferem na moral tributária foi alcançada nos estudos realizados pelo mesmo Órgão nos anos de 2013, 2017 e 2019 (OCDE, 2019a, p. 17). Seriam exemplos dos fatores institucionais e socioeconômicos dos países alcançados pela pesquisa a credibilidade no governo, o nível de escolaridade da população, a faixa etária da população, níveis de renda, de emprego e desemprego, a crença na democracia como melhor sistema de governo e no tributo como melhor forma de redistribuição de renda, além de valores como honestidade, justiça e senso de dever, todos estes aspectos culturais de determinada sociedade, quando presentes conjuntamente demonstraram uma maior moral tributária<sup>62</sup> (OCDE, 2019a, p. 20).

Dos argumentos acima trabalhados é possível se extrair, então, que a prática do relacionamento tributário de determinada sociedade está intimamente ligada às suas origens históricas, à “tradição tributária” do país, como reflete o próprio autor. RODRÍGUEZ (2015, p. 106) vislumbrou que, culturalmente, países da América Latina possuem uma baixa pressão tributária, representada por uma fiscalização complacente, o que favorece a evasão fiscal. A cobrança de tributos de forma injusta e parcial pelas Administrações<sup>63</sup> é um aspecto cultural, intrinsecamente ligado ao perfil histórico de cada país, que afeta a relação firmada entre Estado e sociedade, quanto à credibilidade desta naquele, favorecendo a evasão fiscal. O aspecto cultural da relação fisco-contribuintes também foi analisado por Sérgio André Rocha (2018, p. 521), através do prisma constitucional da exigência de pagamento de tributos, adjetivando como “ingênua” ou “falaciosa” a presunção de inexistência da premissa das receitas negociadas (*bargaining revenue*), haja vista ser inconcebível o pagamento de tributo por um dever de solidariedade imposto por texto normativo, sem qualquer questionamento sobre a finalidade da exação. A solidariedade contributiva denota uma questão eminentemente cultural.

Para Birger Nerré a ideia de cultura tributária está vinculada, então, aos usos e costumes tributários de um país, o que denota, em último grau, o tipo de relacionamento entre contribuintes e autoridades tributárias, permeado pelos valores de honestidade, justiça e senso de dever, confiança recíproca, entre outros, termos que não possuem um conceito universal, mas que se vinculam a aspectos

---

<sup>62</sup> Embora tenha considerado vários fatores culturais para o estudo da moral tributária também nos países da América Latina e Caribe, na busca de fatores que evidenciam quais motivos levam os contribuintes a uma elevada moral tributária, a OCDE não trabalhou questões relativas à corrupção, o que RODRÍGUEZ entendeu ser um aspecto cultural inerente a estes países, dada sua frequência (2015, p. 105, nota de rodapé n. 6). Quanto a este aspecto, a OCDE apenas elaborou questões indiretas sobre a confiança no governo, o direito de a administração tributária cobrar tributos etc., como será detalhado mais adiante (Item 2.2.2).

<sup>63</sup> RODRÍGUEZ (2015, p. 106) entende que esta complacência das Administrações fiscais é injustificada, na maioria das vezes, pela corrupção, este, um fator cultural que assola inúmeros países da América Latina.

históricos de determinada localidade. São justamente estes valores, os quais, na concepção da OCDE, definem a maior ou menor moral tributária individual de um país, e são identificados através de comportamentos dos contribuintes em relação à tributação (aceitação quanto a burlar a tributação, disposição em pagar mais tributos para desenvolvimento de serviços públicos etc.), e das autoridades tributárias quanto aos contribuintes (confiança no governo e na legitimidade das autoridades etc.), porém, em uma conceituação genérica, independente de especialidades ou regionalismos<sup>64</sup>.

As raízes culturais do relacionamento entre contribuintes e Administrações tributárias ficam ainda mais fortes quando se verifica que não só ambos participam dessa relação, mas, de acordo com o autor, a cultura tributária vai além, contendo algo mais do que a “cultura da tributação” e do que a “cultura do contribuinte”. Participam desta relação os contribuintes, políticos, Administração tributária, consultores tributários e acadêmicos, que interagem entre si, aumentando os laços de dependência a todo tempo (NERRÉ, 2008, p. 156). Embora o autor não tenha inserido neste cenário, acompanhamos o entendimento do Professor Marciano Seabra de Godoi<sup>65</sup>, quando evidencia a necessária menção aos órgãos julgadores de instâncias judiciais – o poder da jurisdição – como partícipes deste novelo de atores sociais que constroem a cultura tributária de um Estado. Esta participação é evidente no Brasil, principalmente quando são apreciadas as decisões do Supremo Tribunal Federal na ceara tributária<sup>66</sup>.

### **2.1.1.2 Possíveis Consequências Derivadas da Transposição de Cultura Tributária.**

Diante das definições propostas por Birger Nerré sobre cultura tributária, é perceptível que a tentativa de transposição de um sistema tributário específico de um país ou de uma região, para outro (a), que possua usos e costumes diferentes e peculiares gera conflitos institucionais inevitáveis, considerando as também diferentes culturas tributárias. Estes conflitos foram nomeados pelo autor como choques de cultura tributária e atrasos ou defasagens da cultura tributária (NERRÉ, 2008, p. 157).

O termo *culture shock* indica o fenômeno de reações negativas de indivíduos diante de padrões inesperados de comportamento copiados de ou aplicados por uma cultura estrangeira. Estas reações estariam afetadas ao sentimento de insegurança, de injustiça, falta de compreensão ou inquietação. Os choques culturais podem ser verificados em níveis individuais ou coletivos, conforme se verifica, respectivamente, a inserção de um indivíduo em uma outra cultura – o que ocorre no fenômeno da imigração, por exemplo –, ou a efetiva transposição de todo um sistema tributário de um país para outro. Em resumo, no caso de choques individuais – denominados pelo autor de nível micro –, quando um indivíduo não se adequa a valores culturais-tributários de uma outra localidade, duas saídas possíveis foram observadas, a primeira consiste no retorno ao país de origem, considerando-se que os custos de

---

<sup>64</sup> Vide nota 43.

<sup>65</sup> Notas de aula em Orientação Acadêmica de Doutorado.

<sup>66</sup> Trataremos precisamente de algumas manifestações do posicionamento do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, quando do debate acerca das sanções políticas, no Item 5.1 do Capítulo V deste trabalho.

retirada seriam menores que os de permanência; e a segunda, no enfrentamento de um processo de adaptação. Já em relação ao choque de cultura tributária coletiva (nível macro), este é sofrido tanto pelos contribuintes quanto pelas Administrações tributárias, o que ocorre quando são feitas mudanças no sistema tributário sem a participação popular (sociedade), neste caso, tanto a sociedade (contribuintes em sua coletividade) terá de se adequar à nova cultura tributária, como a própria Administração terá de se ajustar aos novos procedimentos e comportamentos dos contribuintes (NERRÉ, 2008, p. 157).

Pelo lado dos contribuintes, este conflito causa insegurança quanto às novas regras de tributação, insatisfação coletiva, sentimentos similares àqueles causados quanto ao choque individual de cultura tributária. Com isso, a moral e a disciplina tributárias tendem a declinar, enquanto a resistência ao adimplemento dos tributos, como comportamento social dos contribuintes, aumenta. Pelo lado da administração tributária, um declínio na motivação do trabalho ocorrerá porque os servidores fiscais se verão confrontados com novas leis tributárias, dificuldades para adequação, e pressão externa para o sucesso da arrecadação. Como conclusão, então, vê-se o enfraquecimento do contrato fiscal pela insatisfação dos representantes do Estado e da sociedade com a tributação e todos os aspectos inerentes a mesma, afastando-se também o compliance tributário, dada sua interdependência com o adequado funcionamento do contrato fiscal, como será visto linhas adiante.

Exemplo de choque coletivo de cultura tributária foi o programa tributário do Japão, no pós-Segunda Guerra Mundial. Em 1946 foi implantado o “Programa Tributário Extraordinário”, um pacote de medidas tributárias que aplicou regras ocidentais ao sistema japonês, desconsiderando toda a compreensão de tributação já existente naquela sociedade. Entre as medidas, o imposto de renda pessoal (*personal income tax*) recebeu alíquotas maiores e mais progressivas, variando de 20% a 85%, e teve sua base de cálculo apurada através de “auto avaliação oportuna” pelos contribuintes, rompendo-se com a tradicional apuração japonesa por avaliação administrativa. Da mesma forma, base de fiscalização por metas, uma das medidas implantadas pelo programa extraordinário, contrapôs-se à anterior, que seguia uma margem discricionária, com a possibilidade de os servidores determinarem a dívida fiscal segundo critérios específicos para cada caso (“base ad hoc”). Com o novo sistema, os fiscais passaram a estar vinculados a uma determinação comum, obrigatória, através da qual deveriam alcançar metas de arrecadação previamente estabelecidas. Este novo modelo entregou um volume muito grande de trabalho para a Administração fiscal japonesa, o que culminou em ineficácia e consequente desmoralização (NERRÉ, 2008, p. 158).

Como era previsto, o modelo ocidental falhou completamente no Japão, não por configurar-se um “modelo ocidental”, mas por não se alinhar à cultura tributária japonesa. Não seria o fato de ser um modelo ocidental, ou puramente de outro país, a justificativa da falha do sistema pós-guerra japonês. Porém, a questão se direciona para a alteração do sistema anterior, este sim, derivado dos usos e costumes sociais japoneses em questões tributárias, com anteparo na propensão de ações de contribuintes e Administração, como um fator cultural, inerente ao comportamento tanto da sociedade quanto do Estado. A tentativa de alteração forçosa destes comportamentos, sem qualquer compreensão

cultural de sua evolução histórica foi o que causou distúrbio na harmonia da relação fisco-contribuintes, e conseqüentemente uma defasagem no compliance tributário, e o enfraquecimento do contrato fiscal, tendo como conseqüências a crescente evasão fiscal e o rigorismo administrativo, através de significativas majorações de alíquotas.

Uma segunda experiência japonesa, com a introdução do VAT (*Valeu Added Tax*)<sup>67</sup>, também demonstrou choque cultural tributário, ressentido, inclusive pelas autoridades fiscais, que opuseram resistência à implantação do tributo por conhecerem as estruturas industriais e econômicas japonesas, e anteciparam os efeitos negativos da introdução do VAT. Este segundo programa foi abolido em 1954, e o VAT somente foi reintroduzido no Japão após 1989, e não exatamente na forma estabelecida na experiência anterior, mas com menor gravame. Ainda assim, de acordo com a cultura tributária japonesa, surgiram protestos e manifestações em todo o país (NERRÉ, 2008, p. 160). Segundo o autor “a partir dos exemplos japoneses, torna-se evidente que dois elementos comuns dos sistemas de tributação ocidentais podem, em alguns países, não ser opções políticas viáveis. Devido a contextos fiscais-culturais específicos, a autoavaliação ou um imposto sobre o valor agregado pode até ser contraproducente”<sup>68</sup> (NERRÉ, 2008, p. 160).

A segunda forma de manifestação dos conflitos na cultura tributária seriam os atrasos ou defasagens culturais tributárias (*tax culture lags*), causados por reformas legislativas ou por mudanças na compreensão das normas tributárias de um país. O termo é derivado de outro termo, mais comum, “atraso cultural”, desenvolvido, entre outros, pelo socialista Willian Ogburn<sup>69</sup>, que, a partir de 1922, o definiu como o fenômeno ocorrido quando uma das duas partes envolvidas em um relacionamento cultural sofre uma modificação de comportamento antes ou em maior grau do que a outra parte, reduzindo a proporção de ajuste entre as condutas em relação ao que existia anteriormente. O atraso cultural tributário seria, então, um mal ajustamento (*maladjustment*) entre as mudanças tributárias ocorridas na legislação correspondente e o costume comportamental assumido pela sociedade. Este desajuste seria temporário, e perduraria até que a sociedade se readequasse às transformações legislativas. Este atraso cultural pode ser experimentado tanto por contribuintes quanto pela Administração tributária (Estado e sociedade), quanto por ambos simultaneamente.

Reformas tributárias de longo alcance também ocasionam defasagens culturais. Modificações substanciais no conjunto de normas tributárias refletem a necessidade de adequação, tanto das Administrações, que recebem o encargo da fiscalização, agora, por meio da exigência de cumprimento dos novos ditames legais, quanto da sociedade, através da mudança de comportamento diante das novas normas a serem cumpridas. Este descompasso existente no intervalo de tempo entre a aplicação das

---

<sup>67</sup> Tributo que recai sobre o valor agregado em transações, utilizando especialmente no Reino Unido, equivalente ao IVA (Imposto sobre Valor Agregado), este que é utilizado por vários países da América Latina.

<sup>68</sup> Tradução livre do seguinte trecho: *From the Japanese examples it becomes evident that two common elements of Western taxation systems might in some countries not be feasible policy options. Due to specific tax-cultural settings self assessment or a value-added tax might even turn out to be counterproductive.*

<sup>69</sup> OGBURN, Willian. Social Change. New York, NY: Dell, 1922 (reprint 1966).

novas normas, até a adequação da sociedade às mesmas, pelo conhecimento e cumprimento, determina o atraso na cultura tributária. Durante este interstício, há desobediência de regras e insatisfação da sociedade, além do aumento da tentativa de fuga ao cumprimento das obrigações tributárias (evasão fiscal), o que passa a ser combatido com rigor pelo Estado, com autoritarismo, que recrudescer a fiscalização e torna as punições mais severas, na tentativa de coibir o descumprimento. Enfim, o consequente enfraquecimento do contrato fiscal, marcado pela ausência de compliance tributário.

Birger Nerré explica este complexo conjunto de comportamentos encadeados por meio das prestações e contraprestações que compõem o sinalagma do contrato fiscal. Enfatiza que, com o processo de democratização que vem ocorrendo na maioria dos países, o ato de pagar tributos tem o objetivo de financiar as instituições democráticas e manter o Estado em posição de cumprir sua tarefa de fornecer bens e serviços aos cidadãos de forma adequada. Assim, os ganhos da democratização e da transformação só podem ser alcançados a longo prazo, se as pessoas obedecerem e cumprirem a legislação tributária, já que a democracia não contém apenas direitos, mas também obrigações, e as defasagens culturais enfraquecem exatamente este ciclo de obrigações recíprocas firmado entre Estado e sociedade, ou seja, o próprio contrato fiscal (NERRÉ, 2008, p. 161).

Caso em que ficou claro o atraso de cultura tributária foi o ocorrido na Rússia, no fim da década de 1990. Para receber recursos financeiros do Fundo Monetário Internacional – FMI, o país teve que majorar suas receitas tributárias, o que não era seu objetivo principal até aquele momento, tendo em vista o processo democrático embrionário vivenciado, já que o Estado provia todas as necessidades da população através de recursos auferidos pelo próprio sistema de produção exclusivamente estatal, o que inibiu a sociedade de qualquer anseio por negociação de receitas públicas (*bargaining revenues*). O método para incremento das receitas tributárias envolvia desde a educação fiscal de jovens, até a criação de um número único de identificação de contribuintes, o UTIN – *Unique Taxpayer Identification Number* (NERRÉ, 2008, p. 162).

A questão cultural é tão presente na relação tributária, que o verificado a partir daí foi o prejuízo do processo de identificação dos contribuintes russos através de um único número, tendo em vista a contrariedade da Igreja Ortodoxa Russa, que entendeu tal identificação como um passo em direção ao apocalipse, pois as Sagradas Escrituras afirmariam: “nos tempos que virão, o Diabo marcará as pessoas com números como sinais” (NERRÉ, 2008, p. 163). Consequentemente, a introdução do UTIN, mesmo determinada em lei, teve que atravessar uma forte oposição da sociedade, levando muito mais tempo que o esperado para ser posta em prática. A cultura tributária russa, então, sofreu um relevante atraso em relação às mudanças ocorridas no ordenamento jurídico do país.

Não bastasse a questão religiosa, Nerré narra que outro problema crucial na cultura tributária russa foi a intensa produção legislativa. Cita o exemplo de São Petersburgo, em que a produção de novas leis alcançou a expressiva marca de 50 (cinquenta) novas normas por mês na década de 1990 (2008, p. 163). Com esta intensa produção, os processos de negociação informal entre contribuintes e servidores fiscais, a par das leis formais, foram também constantes, o que, em um primeiro momento poderia

induzir o leitor a interpretá-los como um fortalecimento do contrato fiscal, através da negociação de receitas entre – em grau máximo – sociedade e Estado. Contudo, esta afirmativa não procede, vez que a informalidade destas negociações as colocam em paralelismo com o Direito, não podendo se falar em, originalmente, negociações de receitas na forma como abordada por Bak (2019) através do termo *bargaining revenues*, fato que foi bem demonstrado na seguinte expressão utilizada por Birger Nerré: “o código tributário de fato diferia significativamente do código tributário de direito”<sup>70</sup> (2008, p. 163).

Ademais, a informalidade de negociações levava os servidores fiscais à aplicação de leis muitas vezes já revogadas, e até mesmo mais severas aos contribuintes, o que causava revolta e indignação, e, por óbvio, afastava qualquer possibilidade de existência de um cumprimento voluntário de normas pelos contribuintes, fazendo ruir a ponte em direção ao compliance cooperativo. Daí a conclusão de que alterar a legislação de um país, sem que a nova normatização considere os usos e costumes de uma sociedade, isto é, a sua cultura tributária, pode acarretar inúmeros problemas na relação Estado-sociedade, enfraquecendo o contrato fiscal e, conseqüentemente, afastando o compliance voluntário (NERRÉ, 2008, p. 163).

### **2.1.2 A Compreensão de Organizações Internacionais sobre Cultura Tributária.**

A noção de cultura tributária como aspecto relevante da relação entre Administração Tributária e contribuintes também foi apreciada por organismos internacionais, com vistas a tecer características específicas daquela relação nas mais variadas nações através do entendimento sobre sua cultura tributária, elaborando-se uma percepção geral quanto à importância do tema para a compreensão da forma como o contrato fiscal – enquanto relação Estado-sociedade – pode se apresentar dependendo da região, e, assim, quais as características que devem ser apreciadas para o êxito de programas de compliance tributário. A observação da cultura tributária, com configurações próprias, peculiares a cada sociedade, foi foco de análise de órgãos internacionais. Órgãos como OCDE, através do *Forum on Tax Administration – FTA* e de outros estudos; ONU; FMI; CIAT e Banco Mundial, tratam da influência da cultura tributária para a construção de um ambiente de compliance cooperativo, exatamente o objeto de que se ocupa a presente tese.

#### **2.1.2.1 OCDE.**

A OCDE criou, em julho de 2002, o *Forum on Tax Administration* (FTA), através de seu Comitê de Assuntos Fiscais (CFA), reunindo Comissários e funcionários da administração tributária de 53 países membros e não membros, com o objetivo de criar um fórum através do qual os participantes

---

<sup>70</sup> O trecho se refere à tradução livre do seguinte excerto: “(...) *the de facto tax code differed significantly from the de jure tax code*”.

possam identificar, discutir e influenciar tendências globais relevantes, bem como desenvolver novas ideias para aprimorar a relação entre administrações tributárias e contribuintes no mundo. Desde então, o FTA cresceu e se tornou um fórum único sobre administração tributária para chefes de órgãos de receita e suas equipes. Segundo a visão do FTA, administradores tributários poderão identificar, discutir e influenciar tendências globais relevantes e desenvolver novas ideias para aprimorar a administração tributária em todo o mundo, e, assim, melhorar os serviços aos contribuintes e, conseqüentemente, a conformidade tributária ajudando os órgãos de receita a aumentar a eficiência, eficácia e justiça da administração tributária e reduzir os custos de conformidade<sup>71</sup>.

O FTA concluiu que os órgãos de arrecadação nacional enfrentam ambientes variados, nos quais administram, cada um, seu próprio sistema tributário. Cada localidade difere de outra no que diz respeito à sua política e ambiente legislativo, além de suas práticas administrativas, o que significa tratar-se de culturas tributárias diferenciadas. Como tal, uma abordagem padrão para a Administração Tributária pode não ser prática nem desejável, e esta deve ser a diretriz principal para nortear as interpretações dos documentos elaborados pelo FTA. Deve-se sempre ter cuidado ao considerar as práticas de um país para avaliar plenamente os fatores complexos que moldaram uma abordagem específica (FTA, 2010a, p. 03). Neste mesmo sentido, NERRÉ (2008, p. 155) considera que é impossível a existência de um sistema universal de tributação no mundo, justamente porque cada nação tem sua específica cultura, ligada aos valores, crenças e costumes, e à história do lugar.

Carolina Roca, em estudo elaborado para a *Superintendencia de Administración Tributaria* (SAT) da Guatemala, apresentado na Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT (2008, p. 09) defendeu a inafastabilidade do vínculo entre as políticas tributárias ou fiscais e as tendências comportamentais do conglomerado humano a que se destinam para que as políticas sejam verdadeiramente eficazes. Então, para uma finalidade adequada da tributação, deve-se considerar o fator humano e social, conforme preconiza a sociologia tributária. Todos os regulamentos e planos tributários concebidos pelas Administrações correm o risco de ser estéreis se não for concedido o correspondente espaço às crenças, atitudes, percepções e formas de comportamento dos cidadãos, à sua moral pessoal e coletiva, e mesmo às suas ideias sobre como organizar a convivência, aspectos que constituem a cultura tributária. No mesmo sentido de Roca, sobre a vinculação indispensável entre políticas tributárias e cultura tributária para o bem da efetividade, Barreto e Takano (2016, p. 996, nota 22) perceberam que a cultura tributária é ponto fundamental para compreender as distinções entre os diferentes sistemas tributários, que, a par da busca por atração de investimentos e da competição fiscal entre jurisdições, sofrem também a influência da história, da cultura, dos valores e necessidades de seus países.

O FTA estudou aspectos para a avaliação de conformidade e tratamento de risco em algumas administrações selecionadas. Uma das soluções elaboradas pelo FTA para aprimorar este

---

<sup>71</sup> Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>>. Acesso 29/07/2021.

relacionamento foi a criação de um guia para pequenas e médias empresas com técnicas metodológicas para utilização na avaliação da eficácia dos tratamentos de risco de conformidade tributária. A partir deste estudo, o FTA concluiu que, com base na literatura disponível, a implementação bem-sucedida de um sistema de avaliação requer investimento considerável de tempo e esforço, através de planejamento cuidadoso, já que, em muitas localidades, a conformidade tributária requer uma intensa mudança de padrões culturais. Seria necessário, assim, alto nível de comunicação entre Administrações e contribuintes, e uma abordagem em fases para o desenvolvimento de especialização e arranjos operacionais e sua integração em operações de negócios conforme o costume do lugar (FTA, 2010b, p. 06). Como para qualquer grande mudança cultural dentro de uma organização, o estímulo para a implementação de um novo sistema requer suporte e direção corporativa dos níveis mais altos desta organização. Da mesma forma, também tem havido maior ênfase no pensamento de eficácia como uma questão de política governamental, inclusive, em possíveis reformas das práticas do setor público (FTA, 2010b, p. 09)<sup>72</sup>. Todas essas experiências indicam que leva tempo para mudar a cultura organizacional e construir a capacidade exigida pelos usuários da estrutura, a fim de colher os benefícios da integração e utilização completas da estrutura organizacional, como produto da eficácia do novo sistema (FTA, 2010b, p. 12).

Ainda acerca do relacionamento cooperativo, em 2013 a OCDE publicou documento indicando parâmetros não apenas para um relacionamento cooperativo entre Estado e sociedade, mas para uma efetiva conformidade com base na cooperação entre Administrações e contribuintes. O estudo considerou que as administrações nacionais se deparam com ambientes repletos de características próprias para gerir seu sistema tributário, isto porque as jurisdições são diferentes em termos de política e legislação, bem como com relação a práticas administrativas e sociais, fatores que compõem a cultura tributária de cada localidade (OCDE, 2013). Por tais motivos, não se vislumbra adequada a implantação de práticas tributárias padronizadas em lugares com sensíveis distinções culturais, o que, em máximo grau, configuraria o chamado choque de cultura tributária (NERRÉ, 2008, p. 157).

Porém, a falta de certos padrões na tributação conduz a incertezas jurídicas e falta de investimentos de uma região em outra. Outro estudo mais recente produzido pela OCDE, acerca da influência da moral tributária no cumprimento de obrigações fiscais, demonstra benefício para os países em desenvolvimento que adotam padrões internacionais de tributação, especialmente quanto a investimentos internacionais de grandes conglomerados industriais (OCDE, 2019a, p. 43). As preocupações com as incertezas tributárias se relacionam com a inconsistência entre padrões internacionais, falta de especialização nas administrações tributárias e falta de entendimento das estruturas de negócios das grandes empresas. Esta última situação evoca os possíveis benefícios de empresas envolverem-se na capacitação da administração tributária para explicar como as estruturas de

---

<sup>72</sup> Neste trecho já é possível perceber uma inclinação do FTA para a responsividade fiscal, como um dos pilares do compliance colaborativo, que será trabalhado com mais detalhes no que tange aos modelos e tendências definidos por órgãos internacionais no item 2.4 deste trabalho.

negócios funcionam e as cadeias de valor são organizadas, com o cuidado de afastar conflitos de interesse. Este proceder seria uma forma de gerar compliance pela iniciativa dos próprios contribuintes (empresas), afastando inclusive a incidência da teoria do propósito comercial pelo suposto abuso de forma dos negócios jurídicos.

Segundo a pesquisa acima, quando questionados acerca dos fatores que elevariam os problemas de incerteza tributária, os entrevistados informaram que a considerável burocracia para se adequar à legislação tributária local seria o maior problema em países da América Latina e Caribe, alcançando, a pontuação, a alta marca de 3.9, numa escala de 0 a 4. Para os países membros da OCDE, o maior problema também é a considerável burocracia, com 3.3 pontos na mesma escala. Esta mesma pesquisa demonstrou que nos países da América Latina outro fator considerável para a dificuldade de conformidade está na incerteza sobre a habilidade de obter isenções ou ressarcimento de créditos, o que demonstra a falta de conhecimento de procedimentos internos específicos inerentes a cada país, alcançando a marca de 3.5 pontos, diferentemente de outras localidades, em que esta incerteza alcança 2.7 pontos, ambas na mesma escala acima (OCDE, 2019a, p. 44).

O resultado demonstra a insegurança jurídica constatada nos países da América Latina sobre o cumprimento da lei, tanto por contribuintes quanto pelas Administrações, aspecto de cultura tributária, que se apresenta como prejudicial àqueles países por afastar novos investimentos. Por estes motivos, a OCDE recomenda a criação de modelos padronizados (*standard*) de tributação internacional, o que, segundo o órgão, facilitaria o incremento da moral tributária quanto às empresas e, conseqüentemente o compliance cooperativo (OCDE, 2019a, p. 47/48). Porém, a pesquisa da OCDE afirma que todas as suas conclusões dependem de uma análise pormenorizada de cada país pesquisado. Quanto a este ponto, o próprio órgão afirmou, em apresentação no Webinar Internacional CONFIA para a Receita Federal do Brasil (OCDE, 2021, p. 14), que questões culturais são um dos desafios dos modelos de compliance tributário cooperativo.

#### **2.1.2.2 ONU.**

A Organização das Nações Unidas (ONU) também assume a existência de aspectos de cultura tributária que devem ser considerados para a implantação de qualquer sistema tributário, principalmente para que este sistema contemple a ideia de existência de um verdadeiro compliance cooperativo. Para este fim, a ONU considera a cultura tributária como acordos sociais implícitos, destacando aqueles que servem ao propósito maior de ancorar ideias, imagens e interpretações daquilo que a sociedade coletivamente entende como adequado ou desejável em questões como nível, composição e evolução dos gastos públicos e da tributação; distribuição das responsabilidades de gastos públicos e a alocação de poderes tributários entre os diferentes níveis de governo; modos de intervenção e gestão

governamental; sistema de financiamento dos diferentes poderes do Estado e níveis de governo; entre outros (UN, 2008, p. 50).

O Órgão enfatiza que estes acordos implícitos assumem o formato de pactos fiscais, e, em uma definição muito próxima ao contrato fiscal trabalhado por Bak (2019), mas englobando aspectos de cultura tributária, afirma que tais “acordos” – formais ou informais, explícitos ou tácitos, parciais ou globais, permanentes ou transitórios – se referem principalmente a questões de natureza fiscal, porém só adquirem sentido pleno no âmbito da concepção e visão dada por determinada sociedade ao papel do Estado na vida econômica e social (UN, 2008, p. 50). Assim, um pacto fiscal pode ser equiparado a um “contrato” complexo, cujas cláusulas integram o consenso sobre o que o Estado pode e deve – ou não pode – fazer nas áreas fiscal, econômica e social. Quando essas cláusulas são questionadas e eventualmente rejeitadas por atores que denunciam sua desigualdade ou incoerência em relação à realidade e/ou ao conceito de desenvolvimento que a sociedade tenta promover – ou seja, em relação à cultura tributária daquela específica sociedade –, então as finanças públicas tenderão a se fragilizar (UN, 2008, p. 51).

Por fim, a compreensão da Organização das Nações Unidas sobre compliance tributário é permeada pelas ideias de contrato fiscal e de cultura tributária, visto que é ponderada a percepção das pessoas sobre a qualidade e a capacidade de resposta do Estado (*accountability*) como fator determinante para o cumprimento voluntário de normas tributárias. Os cidadãos tem, então, maior probabilidade de cumprir as normas tributárias, quando aceitam o Estado como legítimo e confiável (UN, 2016), e esta aceitação, como visto acima, figura como a conclusão de um processo interpretativo exercido a partir de lentes culturais, que demonstram o modo como determinada sociedade enxerga a figura do Estado e exige ou não o exercício de suas funções (*bargaining revenues*). Este complexo de ações e suas correspondentes justificativas foi chamado por Birger Nerré de “*Country-specific national tax culture*”, o que, em uma tradução livre, significa a cultura tributária nacional específica de determinado país, conceito que, na visão do autor, tem sido desconsiderado por economistas e políticos há muito tempo, mas que, por outro lado, recentemente vem sendo observado por organizações internacionais, como o Banco Mundial e o FMI, que têm descoberto sua importância para uma reforma tributária bem-sucedida (NERRÉ, 2008, p. 163).

### **2.1.2.3 FMI.**

A propósito, o Fundo Monetário Internacional – FMI também já demonstrou preocupação sobre o tema da cultura tributária, ainda que indiretamente. Analisando a relação havida entre corrupção, tributação e compliance tributário, o FMI relatou que houve uma prolífica literatura – tanto teórica quanto empírica – sobre o liame firmado entre corrupção e tributação, cuja conclusão foi de que a corrupção generalizada prejudica a cultura de conformidade tributária, e, portanto, aumenta a evasão

fiscal (IMF, 2017a, p. 04). As afirmações do FMI quanto ao aspecto cultural da relação tributária entre sociedade e Estado encontram fundamento em outros trabalhos, como Besley e Persson (2014), que discutem por que os países em desenvolvimento, em geral, tributam pouco – o que se afinaria aos motivos de reduzida pressão tributária alinhavados por Rodrigues (2015) –, examinando considerações como a estrutura econômica desses países, fatores políticos – incluindo a força das instituições e a falta de transparência –, e, principalmente, influências sociológicas e culturais – como um débil senso de identidade nacional e um fraquíssimo apelo à conformidade – como justificativas (IMF, 2017a, p. 05).

Neste mesmo sentido, corroborando com o entendimento de que a cultura da corrupção e da baixa pressão tributária influenciam diretamente na relação fisco-contribuintes, Hofmann, Voracek, Bock, Kirchler (2017, p. 68) identificaram que as diferenças de percepção entre as regiões podem ser explicadas por várias distinções nacionais, expressando a importância da cultura tributária para o melhor desenvolvimento daquela relação. Segundo os autores, embora certamente as diferenças culturais sejam responsáveis por estas distinções, deve-se considerar que pelo menos quatro culturas diferentes (ocidental, asiática, africana e latino-americana) variam em diferentes aspectos, nestes incluídos os sistemas tributários, as normas sociais e a riqueza econômica, com consequência direta no grau de cumprimento de normas e no comportamento das Administrações tributárias. Os resultados confirmam que as diferenças regionais (culturais) têm um significativo impacto sobre a relação entre a sociedade e o Estado e, conseqüentemente, no compliance tributário, já que a escolha da abordagem realizada pela Administração também pode depender de uma série de fatores, incluindo expectativas do governo, cultura do serviço público e da própria sociedade, além da disponibilidade de recursos, capacidade humana e nível de acesso a informações sobre boas práticas (IMF, 2020, p. 12).

A cultura da corrupção nas sociedades influencia diretamente as Administrações fazendárias, dado que, enquanto aspecto social ligado ao costume ético de um país, estaria presente também nas instituições públicas, refletindo, portanto, na administração das receitas públicas. Segundo o FMI, seria, então, muito difícil, e quase impossível, eliminar a corrupção das Administrações fiscais, construindo uma “ilha de integridade em um mar de corrupção” (IMF, 2020, p. 14). Por este motivo, as reformas tributárias em países com uma cultura mais ampla de corrupção não costumam ser bem-sucedidas, já que os agentes da corrupção – no aspecto individual – não estariam interessados em serviços públicos transparentes, eficientes e eficazes, projetados para alcançar tratamento igual para todos os cidadãos, estes que se sentem menos obrigados ao cumprimento de suas obrigações tributárias diante do fenômeno cultural da corrupção (IMF, 2020, p. 14).

Como exemplo da valorização da cultura tributária, o Fundo Monetário Internacional realizou um projeto de três anos (de 2010 a 2013) envolvendo o financiamento de programas de ação para a Colômbia e Peru, cuja contrapartida seria o necessário fortalecimento do cumprimento de obrigações tributárias. Para tanto, foi exigida destes países uma melhor estratégia de atendimento e serviços ao contribuinte, aumentando a cobertura informatizada de dados referentes a deveres instrumentais, estendendo os serviços eletrônicos ao cadastro de contribuintes, pagamento de tributos e devolução de

valores. Houve também a necessidade de implementação de um sistema de gestão de risco, incluindo o reforço da eficácia das auditorias através de sua reestruturação, além do fortalecimento da tecnologia de informação por meio da reengenharia de sistemas de registro e arrecadação de receitas, implementação de conta corrente integrada do contribuinte e sistemas centralizadores de arrecadação e fiscalização das operações fiscais e aduaneiras. Estas medidas, que alteraram substancialmente a cultura tributária do descontrole e da evasão, resultaram aumento na arrecadação e uma redução no vazio de conformidade correspondente a aproximadamente 3% na Colômbia e 8% no Peru (IMF, 2015, p. 48).

Em ambos os casos, os resultados foram atribuídos a mudanças de comportamento tanto de contribuintes quanto das administrações fiscais, com servidores comprometidos com a mudança; criação de cultura de planejamento estratégico; fortalecimento da capacidade analítica, medindo lacunas de conformidade e utilizando indicadores de gestão e operacionais; planejamento de médio prazo, com recursos adequados etc. Enfim, uma intensa modificação de características culturais tributárias (IMF, 2015, p. 48).

#### **2.1.2.4 CIAT.**

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT observou que, na Bolívia, desde 2011, a capacitação de servidores da Administração fiscal faz parte do processo de inserção do comportamento colaborativo na cultura tributária. Naquele país foi criada a Gerência de Atendimento ao Contribuinte e de Cultura Tributária, demonstrando a importância que a Administração reconhece aos aspectos culturais que permeiam a relação firmada entre fisco e contribuintes, e a necessidade de capacitação própria para compreensão dos comportamentos sociais locais, bem como esclarecer e educar os contribuintes sobre seu dever de contribuição (CIAT, 2015, p. 50).

O CIAT já reconheceu a grande influência exercida pelo hábito cultural, traduzido em violações aos sistemas tributários, e o conseqüente esforço das Administrações tributárias em conter e superar tais inconsistências, que se transfiguram em fatores de não conformidade fiscal. Apesar da identificação do processo cultural como um dos pontos chave para a conformidade tributária, e serem formuladas ações que tenham este critério como pano de fundo, a informalidade, enquanto hábito cultural, ainda é um obstáculo a ser transposto. O órgão compreende que, para alcançar a necessária conformidade fiscal, são necessários programas que evidenciem o dever colaborativo, no sentido da participação social do cidadão e da compreensão de que o cumprimento das obrigações tributárias é imprescindível para a manutenção e o próprio custeio da sociedade (CIAT, 2017, p. 81).

Contudo, como já observado, a cultura tributária predominante na América Latina remete não somente a informalidade dos contribuintes, ou à sua contrariedade face à ineficácia do Estado, mas também a um comportamento autoritário e não esclarecedor das Administrações fiscais. Daí a indispensabilidade de programas que envolvam a modificação do padrão comportamental das

Administrações. Segundo o CIAT, o comportamento ético está diretamente vinculado ao sistema de gestão de talentos humanos nas organizações. Isso requer um bom planejamento de recursos humanos e todos os processos relacionados a organizações de pessoal com recursos qualificados, a fim de cumprir seus propósitos. Portanto, assim como processos de tributação adequados e simplificados são necessários, a gestão de capital humano capacitado do ponto de vista técnico e social é imprescindível (CIAT, 2017, p. 149). O CIAT evidencia que a principal dificuldade no campo da ética não é a formação ou disseminação de ideias, mas incutir valores nos indivíduos, desenvolvendo-os como competência, e vivenciando-os desde hábitos até sua consolidação na cultura individual e, no melhor cenário, na cultura organizacional (2017, p. 152).

Neste contexto, o CIAT confere valor especial à questão educacional, em sua influência na cultura tributária, enfatizando que a educação é uma referência específica da cultura de um país. Especialmente, a educação tributária é complexa porque é influenciada por diversos fatores, e a deficiência neste nicho é usualmente acompanhada por um déficit educacional em outras áreas igualmente importantes, como matemática, leitura e compreensão, escrita, história, etc. (2017, p. 157). Conforme o Órgão Internacional, quando uma reação individual persiste por alguns anos, torna-se um hábito e, com o tempo, os hábitos se tornam valores, que por sua vez constituem uma cultura. Em termos educacionais, é fácil promover hábitos nos primeiros anos de vida do indivíduo, mas mudar a cultura dos adultos é um desafio altamente complexo, porque os valores estão enraizados e, portanto, são mais rígidos, e as alternativas de interpretações sobre diferentes situações são muito mais limitadas (CIAT, 2017, p. 158).

Em paralelo, o conhecimento eficaz da cultura tributária de determinada localidade demonstra que uma transposição de sistemas tributários internacionais sem a percepção cultural bastante e suficiente conduz a uma assimetria informacional e, conseqüentemente, à desigualdade de tratamento entre os cidadãos. A falta de sintonia entre sistemas tributários e costumes culturais, aliada à ausência de transparência fiscal, portanto, levanta questões sobre a justiça da economia de livre mercado, trazida pela globalização, e sobre a competência da própria democracia para lidar com a desigualdade estrutural. (CIAT, 2017, p. 185). Em texto produzido para o CIAT, Marx Carrasco (2011, p. 06/07) evidencia que a construção da cidadania fiscal deve ser compartilhada por distintos setores da sociedade, nestes incluído o Estado, que deve se adequar à diversidade cultural, compreendendo componentes específicos, como prioridades, a miscigenação, mas também condicionando atos de conformidade. O autor explica (CARRASCO, 2011, p. 06/07):

La construcción de ciudadanía fiscal es parte de un proyecto de país, que intenta convertir la tributación ciudadana em tributación voluntaria que se basa en la confianza ciudadana, porque existe una inversión y un gasto público eficiente, transparente, justo y oportuno, en la que intervienen las personas sin mayor dificultad; se convierte en un gran catalizador del desarrollo social alcanzado, en el espejo del “estado de la Nación”.

Carrasco afirma que a cidadania fiscal se consubstancia em um processo de conscientização individual e coletivo, e, portanto, se afina com as expectativas mais íntimas das pessoas e de grupos sociais. Acessando a estas informações, é possível ao Estado consolidar mecanismos que lhe permitam diálogos eficazes e o próprio intercâmbio cultural, com a possibilidade de intervenção nas tomadas de decisão entre a sociedade e o Estado e até mesmo entre governos locais e nacionais. Se essa participação for construída como um elo forte, enraizado nas atitudes e nos sentimentos dos indivíduos, transforma-se em um aspecto estratégico imprescindível para a “cultura ética cidadã”, e, posteriormente para a conformidade cooperativa (CARRASCO, 2011, p. 09). O autor arremata, afirmando que a construção desta cidadania fiscal, sustentada pela cultura tributária da conformidade, induz a participação ativa da sociedade, com responsabilidade e consciência, nas decisões do Estado, por reconhecer a importância social do tributo, o que nada mais é do que a efetividade do contrato fiscal, reforçada por uma elevada moral tributária<sup>73</sup> (CARRASCO, 2011, p. 18/19)<sup>74</sup>.

#### **2.1.2.5 Banco Mundial.**

O Banco Mundial afirma que complexos sistemas tributários podem desenvolver a cultura da evasão e criar oportunidades de corrupção em um país (WORLD BANK, 2019a). Cita, como exemplo, países da América Latina, em que médias empresas despendem cerca de 547 horas anuais para realizar o pagamento de 22 tributos diferentes, e, em decorrência disto, estes mesmos países perderam 340 bilhões de dólares com evasão tributária no ano de 2015 (WORLD BANK, 2019a). Uma pesquisa realizada pelo próprio Banco Mundial evidenciou que uma redução de 10% no número de tributos a serem pagos e no número de horas necessárias para realizar a apuração e pagamento destes poderia reduzir as fraudes tributárias realizadas por contribuintes em 9,64% (WORLD BANK, 2019a), o que deixa evidente a relação diretamente proporcional entre a complexidade de um sistema tributário e a cultura da evasão fiscal.

O Banco mundial também observou a influência exercida em aspectos de cultura tributária pelos sistemas tecnológicos que informam os procedimentos das Administrações fiscais. Neste ponto, a extrema dependência do uso de ferramentas eletrônicas para combater o descumprimento de obrigações tributárias – embora seja fator necessário para que se obtenha atualmente o cumprimento de obrigações tributárias e até mesmo um importante utensílio para viabilização do compliance cooperativo (OCDE, 2019a; IMF, 2019; etc.) –, inibe o desenvolvimento da cultura do compromisso e da consciência fiscal. A tecnologia não muda as atitudes de conformidade e não cria um compromisso de longo prazo entre os atores da relação tributária com vistas à cooperação (WORLD BANK, 2018, p. 38). A instituição

---

<sup>73</sup> Os entendimentos firmados pelo autor sobre moral tributária serão melhor explanados no Item 1.3 deste trabalho.

<sup>74</sup> Outros textos relativos à cultura tributária que foram produzidos pelo CIAT entre os anos de 1999, 1998 e 1993, não foram compilados neste trabalho por entendermos que não refletem mais uma realidade atual já que contam com mais de 20 anos de sua produção.

salienta que aumentos de curto prazo no número de transações comerciais registradas não refletem uma alteração na cultura tributária e não são necessariamente um sinal de melhoria de conformidade, se estes aumentos não forem parte de uma estratégia de conformidade mais ampla (WORLD BANK, 2018, p. 38).

Ainda em análise à reforma tributária vivenciada pela Colômbia nos anos de 2010 a 2013 – acima mencionada (IMF, 2015) –, o Banco Mundial identificou, entre outras questões, o aumento da conformidade tributária em micro, pequenas e médias empresas, revisando e racionalizando seu regime tributário, com vistas principalmente à redução de barreiras ao ingresso na economia formal e, com isso, buscando uma modificação de cultura tributária no sentido da formalidade e da conformidade. De acordo com os documentos do projeto, mais da metade das empresas colombianas identificaram as práticas de evasão fiscal entre seus concorrentes como uma grande restrição à competitividade econômica. Assim, para aumentar a conformidade tributária, o projeto visou a harmonização das mudanças comportamentais e culturais dos atores tributários no sentido da formalização das operações comerciais, reduzindo a evasão fiscal e tornando o ambiente concorrencial mais justo. É de se salientar que a reforma colombiana impôs uma cultura de efetividade, com a adoção de metas para a conformidade e para a responsividade, a partir da fixação de um número médio de dias para cumprimento de regulamentação de negócios, e redução direta dos custos de conformidade (WORLD BANK, 2017, p. 81).

Em que pese todos os organismos internacionais citados tecerem conclusões – em trabalhos produzidos pelos próprios órgãos ou por outros autores, desde que publicados em seus periódicos – acerca do aspecto cultural que encerra o comportamento da sociedade quanto ao cumprimento de obrigações tributárias e a conduta das Administrações fiscais no que tange à exigência daquelas, enfatizando, portanto, a importância do tema “cultura tributária” para a efetividade da relação contratual fiscal entre Estado e sociedade, através dos costumes de cada região e de suas respectivas Administrações no trato tributário, não encontramos publicações que tivessem como escopo central o estudo da cultura tributária<sup>75</sup>, como desempenhado por Birger Nerré no trabalho analisado neste item 2.1 (2008). Contudo, é incontestável, pela literatura colacionada, que os organismos em questão consideram a cultura tributária como um aspecto relevante para a eventual transposição de sistemas tributários entre as economias mundiais, diante da crescente globalização, e para a adoção de meios que proporcionem a conformidade tributária e o verdadeiro compliance cooperativo, cujas políticas de efetividade devem considerar os costumes das diversas sociedades em seu viés tributário.

## **2.2 A MORAL TRIBUTÁRIA SOB A PERSPECTIVA DA OCDE.**

---

<sup>75</sup> A pesquisa foi realizada junto aos repositórios oficiais de cada um dos órgãos internacionais mencionados (OCDE, ONU, FMI, CIAT, Banco Mundial), utilizando como indexadores a expressão “cultura tributária” e suas variantes em inglês (*tax culture*) e espanhol (*cultura fiscal* e *cultura tributaria*).

Em 2019 a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE publicou um trabalho de pesquisa intitulado “*Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*” (2019a), abordando o conceito de moral tributária, seus motivos ensejadores, e sua relação com o cumprimento de obrigações tributárias por pessoas físicas e jurídicas em diversos países. Este trabalho fundamentou-se em pesquisas anteriores realizadas pela própria organização, nos anos de 2013 e 2017 (OCDE, 2019a, p. 17), revisando seus resultados e aproximando-os de um contexto mais atual, o que propiciou uma compreensão mais profunda sobre moral tributária especialmente em países da África, Ásia e América Latina.

A pesquisa desenvolvida pela OCDE discute também quais seriam políticas públicas efetivas para fomentar a moral tributária em indivíduos, incluindo programas de educação de contribuintes, abordagens econômico-comportamentais e o eventual efeito da dedicação de receitas de tributos a uma determinada despesa (*hypothecated taxes*), bem como qual seria efetivamente o papel da moral tributária no maior ou menor nível de cumprimento de normas tributárias, sejam estas relativas ao pagamento de tributos ou ao fornecimento de informações essenciais às Administrações Tributárias.

Apesar de existirem outras publicações que abordam detalhadamente o tema da moral tributária, algumas das quais serão mencionadas nesta Tese, a relevância do trabalho da OCDE é significativa, tendo em vista que discute a moral tributária a partir de pesquisas de opinião pública, demonstrando seus resultados de forma objetiva e, ainda, em relação a vários países do globo, o que permite avaliar o alcance do compliance tributário em culturas tributárias distintas. Neste sentido, as pesquisas demonstram uma relação expressiva e positiva entre moral tributária e compliance tributário tanto em economias desenvolvidas como em desenvolvimento (OCDE, 2019a, p. 17).

### **2.2.1 A Compreensão do Tema Moral Tributária.**

A noção conceitual do termo “moral tributária” é importante para a compreensão de sua ligação com a cultura tributária (*tax culture*) em um ambiente em que se vislumbra uma clara relação contratual entre o Estado e a sociedade, mediante demandas por responsabilidades sociais (*accountability*) em contrapartida ao pagamento de tributos (*bargaining revenues*). Diante da compreensão do conceito de moral tributária e de como esta pode ser avaliada em cada país, é possível pensar nas condições necessárias para se estabelecer uma relação mais harmônica, consciente e responsiva entre fisco e contribuintes e, portanto, sob as quais o compliance tributário pode ser efetivado.

Para a OCDE, a moral tributária seria definida como a disposição dos contribuintes para o cumprimento de obrigações tributárias e, portanto, estaria ligada à consciência do que é o pagamento do tributo e o que o mesmo representa para a sociedade, no sentido de que o Estado deve obter recursos para desenvolver suas atividades através de bens e serviços essenciais à sociedade (OCDE, 2019a, p. 17). Neste sentido, a moral tributária seria peça angular na concepção do contrato fiscal trazida por Ane

Karoline Bak (2019) e defendida no Capítulo I desta Tese, justamente por se tratar de um componente necessário à dinâmica do contrato fiscal, já que as demandas por responsabilidade estatal (*accountability*) são fomentadas pela consciência social de que as atividades do Estado são viabilizadas pela arrecadação tributária advinda do cumprimento das obrigações correlatas pela sociedade, e, somente assim, estas receitas públicas podem ser negociadas entre Estado e sociedade (*bargaining revenues*). A elevada moral tributária se traduz, assim, em um estado ativo de consciência fiscal, ensejando a negociação de receitas públicas.

Porém, institucionalmente, a abordagem realizada pela OCDE a respeito da moral tributária também engloba o aspecto cultural de cada país, tanto aqueles em que é culturalmente comum e exigível o cumprimento das obrigações tributárias, quanto aqueles em que é culturalmente aceitável a evasão<sup>76</sup> (OCDE, 2019a, p. 17), marcando a intrínseca relação havida com a cultura tributária estudada por Birger Nerré (2008) e por nós abordada no item 2.1 acima.

Sob a abordagem individual, a definição de moral tributária concebida pela OCDE também é esposada por Castañeda Rodríguez (2015, p. 104), que, ao estudar a moral tributária nos países da América Latina e sua relação com a corrupção, define a primeira como a disposição intrínseca dos contribuintes a pagar impostos<sup>77</sup>. Marx Carrasco (2011, p. 05) insere a moral tributária no contexto da formação de responsabilidades globais de qualquer sociedade, a partir do que o autor denomina “*acción ética*”, isto é, comportamentos moralmente admissíveis do Estado, com vistas a obter legitimação social e maior eficiência de suas instituições e dos cidadãos, para que se alcance a contribuição voluntária, compondo, ao lado do pacto social e da coesão social, a trilogia ética da cidadania fiscal (CARRASCO, 2011, p. 06). O autor define a cidadania fiscal como a atuação consciente e voluntária dos cidadãos no cumprimento de suas obrigações tributárias como condição para o exercício pleno de seus direitos<sup>78</sup>, enfatizando que este objetivo somente pode ser alcançado a partir da construção da moral tributária.

James Alm e Benno Torgler (2004, p. 05) admitem que, da literatura existente sobre moral tributária, poucas obras a analisaram em detalhes, concluindo que moral tributária significa a intrínseca motivação dos indivíduos para pagar tributos, e que tal motivação pode sofrer variações entre países, o que a vincula à definição dada pela OCDE e a cultura tributária estudada por Birger Nerré (2008). Por isso, isolar as diferenças de moral tributária pelas nações do globo, e definir fatores que a promovem ou a inibem, pode ser um trabalho notoriamente difícil.

---

<sup>76</sup> Em seu texto, a OCDE admite a diferença entre os conceitos de evasão fiscal (representado pelo termo “*tax evasion*”) e de elisão fiscal (“*tax avoidance*”), considerando, o primeiro, o ato de dever um tributo e não o pagar, e, o último, o ato de evitar a incidência do tributo (OCDE, 2019a, p. 17). Contudo, como nas duas situações o tributo deixa de ser pago, ambas foram consideradas pela OCDE para o estudo da moral tributária, já que esta representa a disposição do contribuinte em pagar tributos, e, quando reduzida, tem como consequência o não pagamento do tributo, ou pela sua negação ou pela busca por sua não incidência.

<sup>77</sup> Tradução livre do trecho “(...) *moral tributaria, entendida como la disposición intrínseca de los contribuyentes a pagar impuestos*”.

<sup>78</sup> Tradução livre do trecho: “(...) *Ciudadanía Fiscal definida precisamente como la actitud consciente y voluntaria de mujeres y hombres en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como condición para el ejercicio pleno de sus derechos*”.

Aproximando a moral tributária das expressões “ética tributária” e “moral fiscal” e abrangendo ambos os polos da relação tributária, isto é, fisco e contribuintes, Juan Manuel López Carbajo (2011, p. 196) a define como o grau de compromisso e ajuste das atuações em matéria tributária desenvolvidas tanto pela Administração Tributária como pelo cidadão contribuinte, com os princípios e fundamentos éticos presente nas normas e na prática dos sistemas fiscais<sup>79</sup>. O autor enumera, então, três pilares sobre os quais a moral tributária estaria sustentada: na ética das Administrações Tributárias em sua função de poder público responsável pela aplicação do sistema tributário de forma eficaz e efetiva; na ética dos contribuintes, que se traduz pelo conhecimento de seus deveres quanto ao cumprimento de obrigações tributárias; e da ética dos servidores das Administrações, que, por sua posição, assumem obrigações com a Administração Fiscal e com os contribuintes. Curiosamente, o autor trabalha a moral como sinônimo de ética, utilizando por vezes um termo pelo outro (CARBAJO, 2011, p. 217 – por todas) com o objetivo de esclarecer os três pilares de sua teoria, acima alinhavados.

Klaus Tipke (2012, p.70) já afirmou que, para o cumprimento de sua missão, as autoridades fiscais devem utilizar todos os meios de esclarecimento ao contribuinte previstos na legislação, ouvindo o sujeito passivo antes da notificação de lançamento; reconhecendo de ofício eventual prescrição; fundamentando os atos administrativos, com a devida instrução sobre os possíveis meios de impugnação; atitudes que evidenciam a lealdade na relação fiscal. Para o autor os agentes fiscais não teriam que obrigatoriamente, e através de quaisquer meios possíveis, “arrecadar tanto mais tributos quanto possível”, devendo, por outro lado, guardar a imagem de “guardião do Direito Tributário” (TIPKE, 2012, p. 71). Aos contribuintes, por sua vez, é determinada a observância de suas obrigações tributárias como cumprimento de lei, dever, sobretudo, moral (TIPKE, 2012, p. 99), denominado pelo autor como “moral da solvabilidade tributária” – *steuerzahlungs-moral* (TIPKE, 2012, p. 100). Furtar-se ao dever moral tributário configura, segundo Tipke, elusão fiscal (*steuervermeidung*), evasão fiscal (*steuerumgehung*) ou sonegação fiscal (*steuerhinterziehung*), neste sentido, todos ilícitos tributários (TIPKE, 2012, p. 100).

A moral tributária no Brasil, especificamente, foi apreciada por Antônio Lopo Martinez e Marcelo Lopes Bello Coelho, em artigo cujos objetivos principais seriam o de quantificar a moral tributária dos brasileiros e o de elaborar uma análise partindo das características sociodemográficas do país e da concepção de que a moral tributária é uma condicionante da conformidade fiscal (2019, p. 608). Para tanto, os autores adotaram, como definição do termo, a motivação dos contribuintes para o pagamento de tributos, cuja importância é significativa já que diretamente vinculada ao não cumprimento de obrigações tributárias, seja pela evasão ou pela elisão tributária, problema que assola inúmeras economias pelo mundo (MARTINEZ e COELHO, 2019, p. 608). Mencionam, também, uma

---

<sup>79</sup> Tradução livre do trecho: “*puede definirse la moral tributaria como el grado de compromiso o ajuste de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas tanto por la Administración Tributaria como por el ciudadano contribuyente, con los principios y fundamentos éticos presentes en la normativa y práctica de los Sistemas Fiscales*”.

concepção mais moderna sobre a moral tributária, com ramificações ligadas a uma “obrigação interiorizada” de pagar tributos, e a um “compromisso para com o dever cívico” (MARTINEZ e COELHO, 2019, p. 608), que evidenciaria um compromisso moral de contribuir com a sociedade<sup>80</sup>.

Observando que o Direito Tributário brasileiro se desenvolve atualmente sob um olhar quantitativo, ganhando mais importância a carga tributária paga do que discussões sobre a legitimação do direito, e sobre uma maior amplitude à concepção de justiça tributária, Julio Cesar Santiago (2015, p. 08) afirma que estudos sobre a moralidade tributária ainda não estão bem desenvolvidos no Brasil, pois ainda há um intenso apego da literatura ao positivismo jurídico. Para o autor a moralidade tributária pode ser vista por diversos ângulos, assimilando-se sua definição àquela proposta por Carbajo (2011). Assim, pela perspectiva da Administração Tributária, através da instituição de tributos que devem atender a ideia de moralidade do sistema jurídico como um todo; e também pela perspectiva do contribuinte, que falta com um dever de moralidade quando se furta ao dever de informação ou de pagamento ao Estado, mesmo sabendo que está sujeito a tal obrigação; ainda, pela perspectiva dos agentes administrativos, que ainda protelam discussões judiciais e administrativas sobre questões cuja definição favorável ao contribuinte já é certa (SANTIAGO, 2015, p. 33).

Neste mesmo sentido, Klaus Tipke (2012, p. 73) abordou a deficiência da moral tributária também na atividade legislativa, considerando que há um “estreitamento” no pensamento jurídico por força da politização e da economização do Direito Tributário. O Direito Tributário deveria reger-se pela justiça, através da confiança e lealdade recíprocas. Contudo, o que a legislação tributária demonstra é sua inteira fundamentação em cálculos políticos e econômicos (TIPKE, 2012, p.75). A moral tributária seria deficiente também quanto ao controle administrativo fiscal, que, de acordo com Tipke, não é realizado conforme a necessidade, mas sim segundo a importância financeira dos casos, o que o autor chamou de “relevância fiscal” (TIPKE, 2012, p. 84).

Julio Cesar Santiago explora a moralidade tributária a partir dos pensamentos de Klaus Tipke<sup>81</sup>, Franco Gallo<sup>82</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>83</sup>, para a percepção da moralidade tributária a partir das compreensões de justiça e de filosofia moral, e, com isso, busca afastar a tributação do simples apego à letra da lei, indo além e firmando seus fundamentos na concepção moral do papel da tributação na sociedade. Neste sentido, a própria postura constitucional, segundo Santiago (2015, p. 33), no que tange aos objetivos de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e preconceitos de origem, raça, sexo e cor, entre outros, levaria ao entendimento de que a tributação deve ser legitimada não

---

<sup>80</sup> A metodologia utilizada por Antônio Lopo Martinez e Marcelo Lopes Bello Coelho em seu estudo sobre moral tributária no Brasil (2019), bem como os resultados alcançados com a pesquisa serão abordados no item 2.2.2.1, momento em que são tratados os fatores que influenciam a moral tributária.

<sup>81</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria Del Estado Y De Los Contribuyentes*. Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

<sup>82</sup> GALLO, Franco. *Las Razones del Fisco: ética y justicia en los tributos*. Tradução de José A. Rozas Valdés e Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

<sup>83</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: constituição financeira, sistema tributários e estado fiscal*. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009

somente pelo cumprimento formal da palavra da norma, mas através da moral, da sensação de dever ético de contribuição para com o desenvolvimento da própria sociedade, partindo daí a sua concepção de moral tributária (SANTIAGO, 2015, p. 40).

Em nossa tese, nos filiamos à definição considerada pela OCDE (2019a), entendendo resumidamente a moral tributária como a disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações tributárias e, conseqüentemente sua tolerância – menor ou maior – à evasão tributária, justamente para que possamos investigar os resultados alcançados por aquela pesquisa e aproveitá-los na construção de uma concepção geral de compliance tributário, avaliando posteriormente sua aplicação ao Brasil.

## **2.2.2 Fatores que Influenciam a Moral Tributária dos Contribuintes.**

Através de pesquisa individualizada, a OCDE comparou países de diferentes regiões e alcançou resultados que demonstraram as atitudes dos contribuintes em direção a uma possível elisão fiscal (planejamento tributário que visa ao não pagamento de tributos), e até mesmo a evasão fiscal (fraude no cumprimento de obrigações tributárias), pela admissão individual de dever um tributo e não o pagar (OCDE, 2019a, p. 17). Neste sentido a OCDE apurou que os grupos avaliados, individualizados quanto a seus países membros e quanto à América Latina, demonstraram maiores níveis de moral tributária, segundo sua avaliação. África e o leste europeu demonstraram os menores níveis. Mais de 70% da população dos países membros da OCDE e América Latina reportou que nunca justificaria burlar o recolhimento de tributos. O número cai para 50% quando a avaliação se refere a população dos países da África e do leste europeu (OCDE, 2019a, p. 17).

Metodologicamente, estes resultados foram obtidos em pesquisas de opinião pública (*survey*) regionais e globais, com o objetivo de explorar a percepção e as atitudes individuais em diferentes questões de cada país ou região pesquisados. Neste ponto, os países foram agrupados em: membros da OCDE (excluídos Chile e México), América Latina, Emergentes da Ásia e África, Europa Oriental, e “resto do mundo” limitado a 56 países. A tabela A.2 do estudo da OCDE (2019a, p. 53) descreve as questões utilizadas<sup>84</sup> especificamente para cada grupo sobre moral tributária – tais como “quão justificável é para você se evadir do pagamento de tributos?”; “você justificaria burlar o pagamento de impostos se tivesse chance?” –, sobre a vontade individual de pagar tributos – como “quanto você está disposto a tolerar o aumento de tributos para fomentar trabalhos de infraestrutura financeira que promovam a integração de seu país com o mundo?” –, sobre o aumento de gastos com os serviços públicos – “se o governo decidisse fazer as pessoas pagarem mais impostos para aumentar os gastos com saúde pública, você apoiaria esta decisão?” –, sobre legitimidade da autoridade tributária – “a autoridade tributária tem o direito de fazer as pessoas pagarem tributos?” – entre outras questões sobre

---

<sup>84</sup> A pesquisa da OCDE em estudo neste Item teve como base as abordagens realizadas pela *World Values Survey* entre os anos de 2010 e 2013, *Latinobarômetro* de 2016 e *Afrobarômetro* em 2015 (OCDE, 2019a, p. 50).

cidadania, religião, confiança no governo, corrupção, meritocracia, satisfação com a saúde, satisfação com a educação etc (OCDE, 2019a, p. 51-52).

As respostas às questões acima foram medidas em escalas de 10 a 0, sendo 10 para “jamais ser justificado burlar o pagamento de tributos” e 0 para respostas variando entre: 1 para “burlar os tributos é sempre justificável” e 6 para “burlar os tributos seria razoavelmente justificável”. Assim, foram definidos os indivíduos com alto nível de moral tributária ou com moral tributária estritamente aqueles que não veem justificativa para burlar o pagamento de tributos (OCDE, 2019a, p. 53).

Os fatores determinantes da moral tributária para a OCDE (*drivers of tax morale*) foram analisados com base em um modelo “*probit*”, que significa um dos mais simples modelos binomiais (*logit e probit*) de regressão logística (técnica estatística) envolvendo variáveis dependentes qualitativas, utilizada na econometria. A pesquisa informa que o modelo “*probit*” foi utilizado individualmente, onde as variáveis dependentes sobre moral tributária seriam medidas em três formas: (1) a definição tradicional que mede as atitudes sobre a tributação (quem nunca justificaria burlar a tributação, e quem justificaria de alguma forma); (2) a disposição de pagar mais tributos para o desenvolvimento dos serviços públicos (entendidos como aqueles que são funções essenciais do Estado, como saúde, educação, segurança, infraestrutura etc.); e, apenas para a África, (3) a disposição de aumentar os gastos em certos serviços públicos (OCDE, 2019a, p. 53).

### **2.2.2.1 Moral Tributária e Fatores Socioeconômicos.**

A pesquisa identificou que países com maiores níveis de tributação em relação ao Produto Interno Bruto – PIB (relação *tax-to-GDP*) demonstraram ter elevada moral tributária. A causa dessa relação não é clara, mas o estudo entende como uma das possibilidades de justificativa um círculo virtuoso entre as provisões fornecidas pelo serviço público, a conformidade tributária voluntária e a estabilidade fiscal, que conjuntamente propiciariam um ambiente de cumprimento de obrigações tributárias e responsividade numa dinâmica de reciprocidade entre Estado e sociedade (OCDE, 2019a, p. 18). Este fator, como elencado pela OCDE, comprova exatamente a relação definida pelo contrato fiscal (BAK, 2019), debatida no Capítulo I desta tese, pois o “círculo virtuoso” mencionado pela OCDE estaria embasado na execução da prestação estatal através de serviços essenciais, ou seja, “provisões de serviço público” (*accountability*) que estimulam a execução da contraprestação consciente da sociedade através do pagamento dos tributos, “conformidade tributária voluntária”.

A maior confiança no governo, a faixa etária mais alta da população, bem como o seu maior nível de escolaridade são situações que contribuem para a maior disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações tributárias (OCDE, 2019a, p. 19). Por outro lado, diferentes níveis de renda, e a relação emprego e desemprego também foram testados pela OCDE em uma comparação com a pesquisa realizada pelo mesmo órgão em 2013, porém, estes critérios não indicaram associações

significativas com a moral tributária (OCDE, 2019a, p. 19). Quanto aos indivíduos de alta renda (*High Net Worth Individuals-HNWI*), as respostas a consulta destacaram que novas pesquisas, usando fontes alternativas de dados, poderiam ser úteis para entender quais fatores seriam relevantes para fomentar a moral tributária dos HNWIs, analisando tanto como estes respondem a políticas tributárias com benefícios e riscos potenciais, quanto como o seu comportamento tributário afeta a moral tributária de outros contribuintes (OCDE, 2019a, p. 19).

Inegável que a “maior confiança no governo”, enquanto fator socioeconômico que promove a moral tributária, está intrinsecamente ligada ao desempenho do Estado na execução de suas funções essenciais, isto é, no fornecimento de bens e serviços aos cidadãos, considerando sua capacidade de resposta às necessidades da sociedade (OCDE, 2019a, p. 21). Noutras palavras, o Estado que fornece bens e serviços em correspondência às expectativas da sociedade cumpre sua responsabilidade social (*accountability*) e atende às demandas sociais em troca de receitas públicas (*bargaining revenues*), elevando, portanto, a moral tributária através da compreensão sobre a função do tributo na sociedade. Consequentemente, a contrapartida social – cumprimento das obrigações tributárias – é mais facilmente verificada, encerrando, assim, a relação cíclica que consubstancia a premissa básica do contrato fiscal (BAK, 2019).

Carlos Marx Carrasco (2011, p. 33) elenca três fatores como determinantes da moral tributária. Entre eles, a confiança do cidadão é fundamental, e parte da sua percepção sobre o cumprimento efetivo, responsável e transparente das funções do Estado, especialmente quanto à despesas e investimentos públicos. Carrasco ainda afirma que a falta de confiança no Estado gera evasão tributária, e umas das possíveis causas desta quebra de confiança são os momentos de crise econômica, em que o Estado perde o controle do cumprimento de suas funções e, por consequência, da tributação. Assim, a estabilidade socioeconômica e o desenvolvimento da economia também seriam fatores que contribuiriam para o aumento da moral tributária. Neste passo, melhoramentos na eficácia da Administração tributária seriam eficientes para promover a confiança da sociedade no Estado, e, consequentemente também promover a moral tributária (CARRASCO, 2011, p. 39), como demonstrou a pesquisa da OCDE em relação à África, em que a afirmação das Administrações Tributárias como autoridades legítimas para exercer as funções de fiscalização e arrecadação de tributos – o que somente pode decorrer do aprimoramento de sua eficácia – é o fator que mais influencia na moral tributária (OCDE, 2019a, p. 22).

A pesquisa da OCDE demonstrou que a moral tributária está intensamente ligada à satisfação popular com o governo e, consequentemente, com os serviços prestados por este, bem como com o estado em que a economia se encontra, o que evidencia ainda mais a relação deste conceito com o contrato fiscal (BAK, 2019), conferindo veracidade à máxima de que quanto maior a efetividade do contrato fiscal, mais elevado o nível de moral tributária. Esta afirmação pode ser representada pelos dados auferidos especialmente quanto à América Latina, região em que os países demonstram crescimento da moral tributária entre os anos de 2008 (35% do total de pessoas entrevistadas

responderam que jamais seria justificável deixar de pagar tributos) e 2015 (48% das pessoas questionadas deram a mesma resposta) (OCDE, 2019a, p. 27).

Mas é com uma análise mais específica, abordando apenas o período entre 2011 e 2015, que se percebe a verdadeira influência do quesito “satisfação com os serviços estatais” no contrato fiscal. Isso porque especificamente no ano de 2011 o percentual de pessoas que jamais burlariam o sistema tributário<sup>85</sup> e, portanto, demonstraram a mais elevada moral tributária, alcançou o número de 54%, o maior índice do período, sofrendo redução em todos os anos seguintes até 2015, em que se limitou aos 48% já mencionados, evidenciando uma maior flexibilidade quanto à possibilidade de burlar os tributos e, conseqüentemente, redução na moral tributária. A queda na moral tributária coincide com a desaceleração da economia a partir de 2011, em que dados da *Latin American Outlook* 2018 revelam que a pobreza havia declinado e conseqüentemente havia surgido uma classe média cada vez mais exigente (OCDE, 2019a, p. 27). Outros fatores como redução de desigualdades sociais nestes países, se combinaram com tendências globais de mudança tecnológica, envelhecimento das populações e vários escândalos de corrupção na região da América Latina, e influenciaram para a redução do nível de moral tributária no período mencionado (OCDE, 2019a, p. 27).

No que tange à moral tributária das empresas, como estas são geridas por indivíduos, os fatores que influenciam a moral tributária destes também passaram a ser utilizados para a aferição do nível de moral tributária daquelas (OCDE, 2019a, p. 38). Contudo, nota-se que há diferenças na interpretação de moral tributária quanto a empresas e indivíduos, já que os questionamentos respondidos para a aferição individual têm grau de pessoalidade não correspondente a coletividade de interesses representada pelas empresas. A OCDE afirma, então, que para as empresas não existem conjuntos de dados semelhantes aos usados para a medição da moral tributária dos indivíduos, e os poucos artigos empíricos que concentraram-se neste ponto, usaram pesquisas que apenas abordaram o percentual do total de vendas efetivamente declaradas, isto é, a presença formal ou informal no mercado, como determinante de maior ou menor nível de moral tributária (OCDE, 2019a, p. 41). Desde 2014, porém, esta questão não está mais incluída na pesquisa, limitando ainda mais as opções de análise da moral tributária das empresas (OCDE, 2019a, p. 41).

A OCDE constatou que a moral tributária nas empresas deve ser compreendida de forma mais complexa que quanto aos indivíduos, isso porque naquelas o resultado de um baixo nível de moral tributária pode resultar não somente na evasão de tributos, mas também na ausência de retenção e repasse destes à Administração Fiscal, o que vai além da sua própria inadimplência (OCDE, 2019a, p.

---

<sup>85</sup> O resultado “pessoas que jamais burlariam o sistema tributário” foi obtido mediante o questionamento “você justificaria se furta ao pagamento de tributos se tivesse chance”? Para a resposta “nunca justificaria” foi atribuído o valor 10; a “levemente justificável”, os valores 9 a 6; e “justificável”, 5 a 1. Em sua pesquisa, a OCDE também trouxe um quadro comparativo do nível de moral tributária entre os anos de 2011 e 2015 nos países da América Latina, cujos valores foram aferidos pelo questionamento “quão errado você acredita que seja evitar o pagamento de tributos?”. As respostas poderiam variar entre “totalmente justificável” e nada justificável” (OCDE, 2019a, p. 27).

37). Ademais, como existem relativamente poucas pesquisas sobre a moral tributária nas empresas, aliado ao fato de que, nestas, as decisões são tomadas por indivíduos, alguns fatores de moral tributária para indivíduos são também considerados para empresas, enquanto outros estariam relacionados à preferência sobre os riscos do negócio, influência de consultores tributários, reputação no mercado, estrutura da corporação e custos de conformidade (OCDE, 2019a, p. 38).

Metodologicamente, a pesquisa foi baseada em questionamentos sobre a frequência com que a incerteza do sistema tributário tem impacto nas decisões sobre negócios, em que os entrevistados foram convidados a usar uma escala de 5 a 1, sendo 5 para a indicação “muito frequentemente”, 4 para “frequentemente”, 3 para “às vezes”, 2 para “muito ocasionalmente” e 1 para “nunca”; também sobre as maneiras como a incerteza tributária afeta as operações comerciais, em que foram dadas opções concretas como opções para respostas, tais como necessidade de mudança na estrutura de negócios, recursos e horas adicionais para gerenciar a conformidade tributária, aproveitamento das incertezas tributárias para maximização de lucros; além de da mensuração da importância de outros fatores como a incerteza de recebimento de ressarcimentos (indébito tributário), a burocracia para se adequar a sistemas tributários e as inconsistências nas interpretações das autoridades, para aumentar a incerteza sobre questões fiscais, em que os entrevistados responderam em uma escala de 5 a 1, onde 5 significou “extremamente importante” e qualquer número menor indicou que o fator era menos importante (OCDE, 2019a, p. 42-46). A OCDE, então, procurou mensurar dados sobre segurança jurídica tributária para a aferição da moral tributária de empresas e possíveis políticas públicas que evidenciem a responsividade administrativa.

Dada essa diferença entre moral tributária de indivíduos e moral tributária de empresas, a maioria dos consultados sugeriu que fosse adotada uma nova nomenclatura para a moral tributária nos negócios, possivelmente com foco na responsabilidade de compliance, deixando claras as diferenças em relação a moral tributária dos indivíduos. Embora uma nova nomenclatura possa vir a ser criada a longo prazo, a pesquisa da OCDE manteve a terminologia “moral tributária” também para os negócios, revelando, porém, que outros estudos já realizados por diferentes organizações, em diferentes momentos (entre os anos de 2004 e 2017), utilizaram metodologias distintas e alcançaram também resultados diversos (OCDE 2019a, p. 40).

Desta forma, buscando sintetizar as conclusões acerca da moral tributária de empresas para viabilizarmos sua relação com o compliance tributário nesta tese, nos filiamos à metodologia utilizada pela OCDE, através de *proxies* que identificaram, entre outras situações, a moral tributária individual dos gestores das empresas; a segurança jurídica tributária; a fração de empresas ocultas às autoridades fiscais, ou seja, que atuam informalmente no mercado. Usando este método, os países membros da OCDE apresentaram os maiores níveis de moral tributária mesmo com menos de 46% das empresas formais não declarando todos os negócios para fins fiscais. Na África, América Latina e Caribe quase 60% das empresas não declaram seus negócios ao fisco, com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos (OCDE 2019a, p. 40).

Como já mencionado, um fator de verificação da moral tributária em empresas seria a segurança jurídica tributária oferecida pelas nações, que afeta diretamente o nível de simplicidade no cumprimento das obrigações tributárias e a relação que os contribuintes mantêm com as autoridades tributárias. A mesma segurança jurídica tributária também influencia em como as empresas escolhem o país em cujo sistema tributário pretendem se engajar, como a análise de incentivos fiscais e estratégias de planejamento (OCDE, 2019a, p. 42). Abordando o questionamento sobre qual a frequência com que a insegurança tributária afetaria a tomada de decisões das empresas, a OCDE (2019a, p. 42) concluiu que para cerca de 11% dos respondentes de países membros da OCDE seria “muito frequentemente”; já na América Latina, a mesma resposta alcançou o percentual de aproximadamente 22%. O maior percentual foi alcançado pela resposta “frequentemente” na América Latina (cerca de 33%). Cerca de 50% dos respondentes de países membros da OCDE modificariam o local de investimento em busca de segurança jurídica tributária. Na América Latina, este percentual aproxima-se de 60%, o que atesta a importância da segurança jurídica tributária para a gestão de empresas e, conseqüentemente, para a aferição do nível de moral tributária.

Especialmente em relação ao Brasil, Martinez e Coelho (2019) buscaram quantificar a moral tributária apurando quais fatores sociais influenciariam na moral tributária brasileira. Para tanto, utilizaram-se, metodologicamente, de instrumentos estatísticos e interpretação de dados específicos referentes a um determinado grupo de pessoas (*survey*), através de questionário com perguntas objetivas e respostas de múltipla escolha submetido a pessoas físicas<sup>86</sup> (MARTINEZ e COELHO, 2019, p. 610). Os resultados da pesquisa demonstram que, quanto ao fator social gênero, no Brasil as mulheres apresentaram níveis superiores de moral tributária; no que tange à faixa etária, as melhores médias foram observadas nos maiores de 64 anos, ficando com os menores índices a faixa daqueles que possuem até 18 anos; em relação ao estado civil, as maiores médias ficaram entre os casados que apresentaram maiores níveis de moral tributária, enquanto os conviventes em união estável apresentaram os menores índices; quanto ao índice de escolaridade, observou-se que quanto maior o nível de escolaridade, maiores as médias de moral tributária (MARTINEZ e COELHO, 2019, p. 612/613). Quanto a este último fator, deve ser observado que a OCDE também o considerou para a verificação do nível de moral tributária nas regiões, concluindo que, na América Latina, p. ex., é mais provável que aqueles cidadãos com maior

---

<sup>86</sup> Foram entrevistados indiretamente, de maneira eletrônica (*e-mail* com *link* de acesso para formulário *Google Forms*), alunos da Fucape Business School (unidades no Espírito Santo, Rio de Janeiro e Maranhão) e da Universidade Vale do Rio Doce – Univale de Governador Valadares-MG, além de outras pessoas por meio de difusão do *link* de acesso por meio de redes sociais, que responderam questões com enfoque social (gênero, idade, faixa de renda, domicílio, crença religiosa, estado civil) e especificamente sobre moral tributária (10 perguntas de opinião, com 5 alternativas de resposta cada, variando de “plena concordância” a “plena discordância”), como “dada a atual carga tributária, dificilmente se pode criticar aqueles que venham a não pagar tributos”; “os tributos são tão pesados que não pagá-los é uma necessidade econômica para a sobrevivência de muitas pessoas e empresas”; “omitir rendimento da tributação é justificável à luz da injustiça do sistema tributário”; “tributo é algo que faz com que meu dinheiro seja tirado de mim”. A coleta de dados ocorreu no período entre maio e agosto de 2017. Os autores informam ainda que, em consulta a diversas bases de dados, foi constatado que nenhuma outra pesquisa neste sentido havia sido realizada até aquele momento.

nível de escolaridade possam demonstrar uma maior compreensão do papel do tributo na economia, e, portanto, maiores níveis de moral tributária (2019, p. 20).

Destacou-se também no estudo a percepção da moral tributária por região. Entre os Estados membros em que residiam os participantes da pesquisa (MG, ES, SP, BA e RJ), a maior média de moral tributária foi observada no Rio de Janeiro, e a menor, São Paulo. O estudo também direcionou quesitos para a aferição de uma possível relação entre religiosidade e moral tributária. Neste ponto, a maior média de moral tributária foi encontrada entre espíritas e a menor entre aqueles que acreditam em Deus, mas não possuíam religião, atestando que a religiosidade possui, sim, uma intrínseca relação com a moral tributária no Brasil, e configurando uma das possíveis causas de contenção da evasão fiscal (MARTINEZ e COELHO, 2019, p. 613). O estudo também analisou a faixa de renda da população e sua relação com a moral tributária no Brasil, constatando que a média de moral tributária entre indivíduos que possuem renda acima de 20 salários mínimos alcançou 37,2% e entre aqueles que recebem até 2 salários mínimos ficou em 33,1%; e, por fim, os autores avaliaram que é maior a média de moral tributária entre trabalhadores do setor público brasileiro (36,5%) do que entre indivíduos vinculados ao setor privado no país (33,6%) (MARTINEZ e COELHO, 2019, p. 614).

#### **2.2.2.2 Moral Tributária e Responsividade das Administrações Tributárias.**

Para Klaus Tipke (2012, p. 111), é conhecido que os cidadãos somente são moralmente obrigados ao cumprimento de suas obrigações tributárias, se, em precedência e reciprocamente, o Estado seguiu o bom exemplo da moral impositiva. Mas o autor afirma que não conhece “prova cabal” de que haja realmente uma conexão fática entre a moral tributária do contribuinte e a do Estado (2012, p. 112). A pesquisa da OCDE destacou, no entanto, o aprimoramento nas Administrações Tributárias como um fator de elevação de moral tributária, enfatizando que serviços públicos efetivos poderiam demonstrar como os governos converteriam as receitas tributárias em despesas benéficas para a sociedade. Tais benefícios se apresentariam em duas ordens; a primeira, de forma direta, como consequência do serviço prestado; e a segunda, de forma indireta, pela satisfação pública gerada pela prestação de serviços públicos<sup>87</sup> (OCDE, 2019a, p. 23).

---

<sup>87</sup> A ideia aqui retratada reflete parte das conclusões transcritas no fragmento original: “*Improved public service delivery appears to be a driver of tax morale in Africa. Effective public services are a means to demonstrate how well governments turn tax revenues into beneficial expenditures, so these can produce a double dividend comprising both the intrinsic benefit of the service provided and the spillover benefits from public satisfaction generated by its provision. The results from Africa (Figure 1.5) suggest that this relationship exists with respect to tax morale, with the satisfaction with roads, education and health all showing a positive impact on tax morale*” (OCDE, 2019a, p. 23).

Segundo a OCDE, reduzir a complexidade do sistema tributário também contribui para um aumento na moral tributária<sup>88</sup>. A dificuldade em saber como pagar tributos afeta diretamente a moral tributária, configurando outro fator de influência, já que, quanto maior a dificuldade de compreensão do sistema tributário, menor a disposição dos contribuintes em pagar tributos, então “simplificar o pagamento de tributos parece gerar maior disposição em pagá-los”<sup>89</sup> (OCDE, 2019a, p. 22). A organização internacional afirma que muitas variáveis interferem neste ponto, como os programas de educação de contribuintes, por exemplo, que os engajam ao sistema, esclarecendo quais os tributos a pagar, como e porque pagá-los, são úteis para aclarar os processos administrativos e o próprio sistema tributário em sua generalidade; e a maior utilização da tecnologia, por sua vez, pode simplificar o processo de pagamento de tributos e ajudar a aumentar a integridade do sistema tributário, reduzindo oportunidades para corrupção.

Conforme Godoi e Rezende (2019, p. 683) – em referência a Fernando Sanz de Bujanda<sup>90</sup> –, a educação tributária, enquanto processo educativo, é ato de desenvolvimento e aprimoramento humano que se vincula à ciência da pedagogia e não à ciência do direito tributário, mas que a esta interessa para o alcance efetivo de sua finalidade através da consciência fiscal. O conceito deve se afastar, porém, do “psicologismo fiscal”, que nas palavras de Sanz de Bujanda (*apud* GODOI e REZENDE, 2019, p. 683) significa a utilização, pela Administração Tributária, dos conhecimentos sobre as atitudes e comportamentos ilícitos dos contribuintes para emoldurar políticas tributárias que garantam um nível de arrecadação satisfatória, encobrindo ou utilizando estes mesmos comportamentos. Em último grau, o “psicologismo fiscal” não contribui com o desenvolvimento de uma consciência fiscal – já que não representa incentivo à educação dos contribuintes –, e, portanto, reduz a moral tributária dos indivíduos. Ao contrário, a educação tributária permite que o contribuinte compreenda o tributo como um “sacrifício justo”, dispensando a utilização de estratégias legislativas para induzir a contribuição (GODOI e REZENDE, 2019, p. 689).

Elisângela Rezende (2020, p. 239-240) aduz que o conceito de educação fiscal no Brasil foi dado pelo Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, política pública criada em 2002 entre o Ministério da Fazenda (através da Escola Superior de Administração Fazendária – ESAF), o Distrito Federal e os Estados Federados. Educação tributária seria então uma abordagem pedagógica do fenômeno da arrecadação tributária e dos gastos públicos, com o objetivo de estimular o cidadão a assimilar o seu dever de contribuir financeiramente com a sociedade, e ao mesmo tempo, despertar a sua percepção sobre a necessidade de acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados<sup>91</sup>. A partir

---

<sup>88</sup> No que tange à necessidade de simplificação tributária como apelo mundial, Klaus Tipke afirmou: “*Tax chaos* é lamentado em toda parte nas democracias parlamentares ocidentais, *tax simplification* é reivindicada em toda parte. ‘*The demand for tax simplification has become universal*’” (TIPKE, 2012, p. 76).

<sup>89</sup> Tradução livre do trecho: “*Making taxes simpler to pay appears to generate more willingness to pay*”.

<sup>90</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, 1965.

<sup>91</sup> É importante salientar a intrínseca relação entre o conceito de educação fiscal apresentado pelo PNEF e as premissas do contrato fiscal trazidas por Ane Karoline Bak (2019), no que tange aos pilares da negociação de

de 2019 as atividades do PNEF foram interrompidas por conta de uma remodelação administrativa do Governo Federal trazida pela Medida Provisória n. 870/2019 posteriormente convertida na Lei n. 13.844/2019 (REZENDE, 2020, p. 254). A conclusão alcançada pela autora é de que, no entanto, o Programa nunca valorizou os direitos constitucionais do contribuinte contra eventuais arbitrariedades das Administrações, já que este aspecto não foi abordado em nenhum de seus materiais educativos divulgados (REZENDE, 2020, p. 274).

A educação fiscal no Brasil também é promovida pelo projeto NAF – Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal<sup>92</sup>, compreendido como uma extensão do ensino superior, que não se confunde com um órgão público, nem com um posto de atendimento do fisco federal, tendo por objetivo a qualificação do corpo discente através da orientação contábil a pessoas que não tem condições de contratar uma assessoria contábil (REZENDE, 2020, p. 299). Também não se assemelha ao “ombudsman tributário” definido por Godoi e Escudero (2019, p. 226) como o advogado sustentado pelo governo americano para a assistência aos contribuintes e efetiva busca de uma relação mais harmoniosa entre estes e as Administrações Fiscais. Ao contrário, o NAF apenas orienta a população de baixa renda para cumprimento de seus deveres tributários. Outras iniciativas brasileiras (REZENDE, 2020, p. 301) também evidenciam a educação tributária como expoente de responsividade pelas Administrações, pois apesar de não possuírem natureza de órgãos públicos, contam com o apoio destes para viabilizar o conhecimento e cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Além do Brasil, os programas de educação de contribuintes também estão presentes em outros países. Neste sentido, a OCDE explica como funciona o EUROSocial<sup>93</sup>, um programa firmado entre América Latina e União Europeia que tem dado suporte à educação de contribuintes para aumentar a coesão social através do *Tax and Accounting Assistance Hub* (OCDE, 2019a, p. 29), que promove treinamento de estudantes universitários quanto aos benefícios sociais de tributos básicos e alfandegários, ajudando-os a cooperar na prestação de consultoria a micro e pequenos empreendedores. Segundo a OCDE, em 2017, o programa já havia incluído 571 universidades, em 10 países da América Latina, resultando em 6 mil estudantes dando apoio a 80 mil contribuintes, sem custo para estes (OCDE, 2019a, p. 29).

A fórmula gera benefícios para todas as partes envolvidas, já que, através do programa, os estudantes fortalecem seu senso de responsabilidade social, aprofundam seu conhecimento sobre tributos e o colocam em prática; as Administrações Tributárias, por sua vez, aproveitam um encorajamento de comportamento responsável por parte de contadores e empresários, aumentando a

---

receitas e responsabilidade pública (*bargaining revenues e accountability*), minuciosamente dissecados no Capítulo I desta tese.

<sup>92</sup> O projeto será abordado com maior profundidade no Item 5.2.1.2 do Capítulo V desta Tese.

<sup>93</sup> Segundo Godoi e Rezende (2019, p. 700), o EUROSocial é um programa que envolve a cooperação entre a América Latina e a União Europeia para a melhoria da coesão social nos países latino-americanos, que tem como um dos objetivos o fortalecimento de instituições através da implementação de políticas públicas de governança, bem como trocar experiências no âmbito da educação fiscal entre a União Europeia e a América Latina.

moral tributária, e, conseqüentemente, a adequação voluntária às normas tributárias, facilitando um melhor relacionamento entre a Administração e cidadãos; e, por fim, os contribuintes são beneficiados com o esclarecimento sobre as normas tributárias e o conseqüente adimplemento de suas obrigações com risco reduzido (OCDE, 2019a, p. 29).

O sucesso deste programa se deve a união entre a Administração Tributária e o sistema de educação, através de uma clara abordagem pedagógica, permitindo que o conteúdo tributário esteja efetivamente integrado nas lições. “Um programa bem-sucedido incorpora uma compreensão do papel e função dos impostos e a importância do contrato fiscal entre os estados e cidadãos”<sup>94</sup> (OCDE, 2019a, p. 29). Porém, Elisângela Rezende e Marciano Seabra de Godoi destacam a necessidade de uma abordagem conjunta entre a atividade punitiva do Estado e a questão pedagógica, através de uma política de informação tributária (GODOI e REZENDE, 2019, p. 685), como uma franca tradução da relação de poder legitimado e coercitivo descrita em Gangl, Hofmann e Kirchler (2015)<sup>95</sup>, com o objetivo de futuramente simplificar as atividades da Administração Tributária através da redução de controle e fiscalização como conseqüência à redução de fraudes decorrente da consciência fiscal.

A pesquisa da OCDE ainda aponta outros programas de educação de contribuintes, como o caso da Coreia do Sul, em que a autoridade tributária (*Korean National Tax Service*) busca reconhecer e recompensar contribuintes exemplares, aqueles que cumprem todas as suas obrigações tributárias. Este é um exemplo de sanções positivas no compliance tributário, que no sistema sul coreano ficou conhecido como “*recognise and reward exemplary taxpayers*”<sup>96</sup>. Outros países, como Malásia e Marrocos, aplicam a educação de contribuintes para crianças; Costa Rica e Guatemala combinam a compreensão dos contratos fiscais com a promoção da legitimação da autoridade tributária local e a simplificação do pagamento de tributos; todos estes instrumentos para promover um aumento no nível de moral tributária, e, conseqüentemente, a adequação voluntária dos contribuintes às normas tributárias (OCDE, 2019a, p. 30). Ressaltamos que não é objetivo desta pesquisa aprofundar o estudo sobre o tema “educação tributária”, mas tão somente fornecer as informações necessárias para a sua compreensão enquanto fator de responsividade das Administrações Tributárias com influência na moral tributária, esta sim, sobre a qual nos debruçamos neste Item.

No que tange à responsividade enquanto requisito para a redução da complexidade do sistema tributário, a pesquisa da OCDE demonstrou exemplos de países em que uma nova postura das Administrações Fiscais – mais proativa e mais próxima aos contribuintes – fortaleceu a moral tributária e, conseqüentemente, empreendeu um compliance tributário participativo através da busca voluntária de adequação às normas tributárias. No Reino Unido, a Administração Tributária enviou cartas aos

---

<sup>94</sup> Tradução livre do trecho: “*A successful programme incorporates both na understanding of the role and function of taxes and the importance of the fiscal contract between state and citizens*”.

<sup>95</sup> O tema foi abordado com a necessária profundidade no Item 1.2.4 do Capítulo I desta Tese.

<sup>96</sup> Informações mais detalhadas sobre o sistema sul coreano estão disponíveis em: <[https://www.nts.go.kr/eng/korean/korean\\_05.asp?top\\_code=K001&sub\\_code=KS05&ssub\\_code=KSA5](https://www.nts.go.kr/eng/korean/korean_05.asp?top_code=K001&sub_code=KS05&ssub_code=KSA5)>. Acesso: 06/04/2020.

contribuintes inadimplentes, enfocando normas sociais para aumentar a adimplência. Foram utilizadas expressões como “nove de dez pessoas, com débitos como o seu, na sua área, pagam os tributos pontualmente”; “a grande maioria das pessoas de sua área local paga os tributos em dia”; “a maioria das pessoas com débitos como o seu tem feito o pagamento”. Esse procedimento aumentou o número de adimplência, dentre as pessoas que receberam as cartas, de 34% para 39%. No México, as autoridades fiscais juntamente com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BIRD) e o *The Behavioural Insights Team* (BIT)<sup>97</sup>, incentivam as empresas a declararem suas receitas através de lembretes de SMS. Foram enviadas mensagens a 748.499 empresas que não declararam suas receitas em dia. Os lembretes mais eficazes, que destacaram as possíveis multas por não conformidade, aumentou as taxas de declaração de 24% a 33% (OCDE, 2019a, p. 24).

A responsividade das Administrações Tributárias está intimamente ligada à simplificação dos sistemas tributários, e o implemento de recursos tecnológicos em massa (sistemas eletrônicos, ferramentas tecnológicas, pesquisa de informações como fonte e análises de dados) é uma das opções para melhorar a simplificação do cumprimento de obrigações fiscais, esclarecendo aos contribuintes, inclusive, como os tributos são gastos, o que pode incrementar a moral tributária através da transparência (OCDE, 2019a, p. 31). As informações disponibilizadas pelo documento “*Tax Administration 2019*”, elaborado pela OCDE (2019c, p. 01), destacam como o emprego de tecnologia tem oportunizado aos administradores gerenciar melhor políticas de compliance e reduzir encargos administrativos. Estas informações são ligadas a busca de novas tecnologias e novas fontes de dados, com o específico objetivo de aumentar a cooperação internacional e providenciar novas oportunidades para as administrações tributárias protegerem suas bases tributárias.

Países que já utilizam ferramentas tecnológicas como declarações e pagamentos *on line*, canais de contato digital com a Administração (*on line, e-mail, digital assistance*) e redução dos canais tradicionais de comunicação, estão planejando a utilização de inteligência artificial para incrementar a comunicação com os contribuintes (OCDE, 2019c, p. 01). Também é verificado o crescimento no uso de percepções comportamentais como ferramentas de compliance pelas administrações para compreender como e por que motivos os contribuintes agem ou mantêm-se omissos, para serem criadas políticas práticas de intervenção. Algumas destas economias já utilizam o gerenciamento de risco inteligente, com a proliferação de atitudes proativas e mais próximas do contribuinte, intervindo nos estágios iniciais de concretização da relação jurídica tributária, logo após a ocorrência do fato gerador do tributo, mas antes mesmo de serem preenchidas as declarações fiscais (“*tax compliance by design*”). Todas estas são ferramentas tecnológicas que tornam concreta a responsividade do fisco nos dias atuais e que já demonstram seus resultados: entre 35% e 60% das receitas líquidas dos países que já

---

<sup>97</sup> Trata-se de uma companhia internacional, com origem no Reino Unido, que procura melhorar e aplicar *insights* de economia comportamental para informar políticas e melhorar os serviços públicos. Disponível em: < <https://www.bi.team/about-us/who-we-are/>>. Acesso: 06/04/2020.

implantaram esses procedimentos advém de contribuintes cobertos pelos programas que enfatizam o uso de ferramentas tecnológicas (OCDE, 2019c, p. 02).

### **2.2.3 Conclusões da OCDE sobre o Tema Moral Tributária.**

A simplificação e a responsividade da Administração Tributária em traduzir o sistema tributário para os contribuintes abrandam a relação entre fisco e contribuintes (Estado e sociedade) através da transparência, aumentando a disposição dos últimos em se adequar às normas tributárias (compliance tributário). Por conseguinte, é possível concluir que fatores sociológicos, culturais e psicológicos, ou seja, não pecuniários, e que em nada se relacionam com a carga tributária de determinado país, intervêm no nível de conformidade dos contribuintes, influenciando na sua adequação ou não às obrigações tributárias, o que mais tarde será trabalhado nesta tese, como o tema compliance tributário.

As conclusões da pesquisa publicada pela OCDE revelam que a construção de um perfil dos contribuintes, analisando o direcionamento das suas atitudes e percepções acerca da tributação, pode estimular a moral tributária (OCDE, 2019a, p. 31). Também apoiam a existência de um contrato fiscal, mas sugere que seu fortalecimento pode variar conforme a região e o momento. Assim, a percepção ou não de um grupo de contribuintes acerca da relação consubstanciada no contrato fiscal, e a consequente consciência sobre o papel da tributação para o Estado pode influenciar diretamente na disponibilidade de adimplir obrigações tributárias. A OCDE tem enfatizado o estudo sobre o fator “confiança no governo” através da pesquisa sobre confiança geral nos seus países membros (OCDE, 2019a, p. 31), aprofundando a compreensão dos motivos que levam os contribuintes a acreditarem no Estado, com base na relação do contrato fiscal (BAK, 2019), objetivando a promoção dos níveis de moral tributária e, por conseguinte, o alcance do compliance tributário voluntário.

As preocupações com a falta de compreensão dos negócios internacionais também valorizam os possíveis benefícios de empresas envolverem-se na capacitação das Administrações Tributárias para explicar como as estruturas de negócios funcionam e as cadeias produtivas são organizadas, com o cuidado de afastar conflitos de interesse. Este proceder seria uma forma de gerar compliance pela iniciativa dos próprios contribuintes (empresas). A relação entre as autoridades tributárias e as empresas é o coração da maior parte das fontes de incerteza tributária (OCDE, 2019a, p. 44). A maioria das questões mais pontuadas na pesquisa concentra-se na consistência do tratamento ou na capacidade de garantir certos resultados (isenções, reembolsos, decisões definitivas). A abordagem dessas questões pode produzir resultados significativos em termos de construção de um ambiente de investimento aprimorado, aperfeiçoando a moral tributária das grandes empresas no desenvolvimento de países (OCDE, 2019a, p. 45).

A pesquisa indicou ferramentas para serem adotadas em relação à certeza tributária e ao aprendizado para a moral tributária. A redução da burocracia, a maior eficiência administrativa nas

consultas e na transparência, e a maior efetividade na resolução de litígios seriam exemplos de ações que promoveriam a certeza e a transparência na relação entre contribuintes e Administrações Tributárias, incrementando a moral tributária e propiciando a adequação voluntária às normas tributárias (compliance tributário). Também contribuíram para isso a melhora na confiança no sistema tributário, e a sua simplificação, fazendo-o ser mais facilmente compreendido (OCDE, 2019a, p. 45).

### **2.3 A RELAÇÃO ENTRE CULTURA TRIBUTÁRIA, MORAL TRIBUTÁRIA E CONTRATO FISCAL COMO ALICERCES PARA A CONSTRUÇÃO DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO.**

Desde o início de seu trabalho, Birger Nerré identifica a intrínseca relação que o termo “cultura tributária” mantém com o compliance tributário voluntário, observada também em textos produzidos na América Latina, onde a discussão acadêmica sobre o tema é mais perceptível (NERRÉ, 2008, p. 153). Como já visto, o autor defende que a cultura tributária de determinado país emerge da sua tradição de tributação e da interação de sua Administração Tributária com contribuintes, que deve ser permeada pelos valores de honestidade, justiça e senso de dever (NERRÉ, 2008, p. 155). É possível verificar nesta definição critérios que também influenciam o contrato fiscal, no que tange ao comportamento de Estado e sociedade – seja quanto ao fornecimento de bens e serviços estatais (*accountability*), seja em relação às receitas oriundas de demandas sociais (*bargaining revenues*) –, bem como a moral tributária, traduzida nos citados valores culturais de honestidade, justiça e senso de dever.

O tema da interação entre contribuintes e Administração tributária, segundo os valores acima retratados, está relacionada à expressão “*tax mentality*”, que envolve os componentes da moral tributária e da disciplina tributária (*tax discipline*), visando unicamente ao relacionamento adequado e em conformidade com os regramentos legislativos e éticos entre contribuintes e Administração Tributária. Segundo NERRÉ, a expressão “*tax mentality*” incluiria todas as atitudes e padrões comportamentais que os contribuintes desenvolvem contra ou a favor da tributação e do Estado (2008, p. 155), aqui reside, então, a referência ao liame entre moral tributária – que enseja a disposição do indivíduo para o cumprimento de obrigações tributárias, através de um sentimento de obrigação para com o Estado ou para com o público em geral ou, ainda, especificamente, para com uma comunidade – e compliance tributário – traduzido, em poucas palavras, pelo cumprimento voluntário das normas tributárias.

#### **2.3.1 Cultura Tributária e Moral Tributária como Aspectos de Cidadania no Âmbito do Contrato Fiscal.**

Como já visto, os distúrbios na cultura tributária, seja pelos choques entre culturas ou por defasagens culturais, atingem diretamente e de forma negativa o compliance tributário, o que se manifesta como uma desconexão entre o que determinada sociedade costumava dimensionar como

adequação às normas e uma nova concepção desta conformidade. Disto resulta que estes distúrbios também refletem na moral tributária, reduzida, neste cenário, por conta de uma discordância com – ou desconhecimento sobre – uma nova prática tributária estabelecida sem serem considerados os costumes e usos da localidade. É neste sentido que Carlos Marx Carrasco (2011, p. 18/19) entende que a construção de uma “cidadania fiscal” deve partir de uma elevada moral tributária, ou seja, da consciência sobre importância social dos tributos, e da transparência e eficiência dos gastos públicos, com o objetivo de melhorar a distribuição de renda e financiar o desenvolvimento social. Segundo o autor, esta consciência fiscal é lugar em que devem ser desenvolvidos aspectos políticos e culturais, necessários ao bem viver da sociedade.

A cidadania fiscal reflete, então, o estágio de consciência fiscal, compromisso e responsabilidade alcançado pela sociedade, que, em exercício conjunto por cada indivíduo, no cumprimento de seus deveres particulares ou no agir através das Administrações tributárias, formaria um novo modo de vida, uma nova cultura social e, portanto, uma cultura tributária de adequação voluntária, que se determinaria com a compreensão do contribuinte como aliado da Administração tributária. Para o autor (CARRASCO, 2011, p. 20), o conteúdo da cidadania fiscal é formado pelas vivências, atitudes, ações, ideias, e respostas de cada indivíduo de acordo com a coletividade em que está inserido. Exatamente as características que demonstram individualmente o nível de moral tributária e que, também, podem ser consideradas, coletivamente, como os componentes que constroem a cultura tributária de determinada localidade.

Mas a intensidade destas expectativas, bem como o valor social atribuído à tributação pode variar de sociedade para sociedade, ou de cultura para cultura. Assim demonstram os exemplos de campo trazidos tanto por Bak quanto por Nerré. No Senegal, Ane Karoline Bak vislumbrou um papel limitado da tributação na busca por responsabilidades estatais (2019, p. 216). No caso do acordo de pesca com a União Europeia, firmado pelo Estado senegalês sem a participação social, o papel da tributação foi mínimo na demanda por responsabilidade social (*accountability*), o que dificulta a apreciação de sua importância. Neste caso, segundo a autora, talvez as amplas contribuições dos setores de pesca para a economia senegalesa fossem mais significativas do que suas receitas fiscais, o que afastou os argumentos relacionados a tributação de suas reivindicações, do que se conclui que, na cultura tributária senegalesa, a função da tributação é condicionada por outras contribuições mais significativas para a exigência de responsabilidade social (BAK, 2019, p. 249).

Do mesmo modo, na Rússia, o exemplo do número único de classificação de contribuintes (UTIN) enfraqueceu a relação de barganhas por receitas públicas inserida no contrato fiscal, haja vista a Igreja Ortodoxa Russa, de forte influência cultural no país, ter entendido que esta identificação contrariava as Sagradas Escrituras e, assim, mesmo estabelecida em lei, a classificação do contribuintes por numeração única levou bastante tempo para ser colocada em prática, atrasando conseqüentemente a organização da Administração Tributária russa (NERRÉ, 2008, p. 163) e demonstrando que questões culturais podem não só afastar a tributação do papel de contrapartida à responsabilização estatal, como

impedir que o Estado imponha medidas tributárias para melhor organizar a arrecadação e, por conseguinte, que cumpra sua contrapartida de responsabilização social (*accountability*).

### **2.3.2 Cultura Tributária e Moral Tributária como Base do Compliance Tributário. Conclusões Parciais.**

Outro ponto da cultura tributária, cuja observação é necessária para o alcance do compliance voluntário é a análise do comportamento das Administrações tributárias face à cultura da arrecadação. Para Carlos Otávio Almeida, abordando as estruturas do compliance tributário (2017, p. 59), atualmente, com a abertura que vem sendo trazida ao longo dos anos pelo processo de globalização, os países vivem um momento de competição para angariar receitas. Este ambiente propicia um dilema entre reduzir tributos para atrair investimentos estrangeiros ou manter a carga tributária e arriscar, conseqüentemente, a perda de receitas. Esta competição entre as economias originou novos padrões internacionais de cooperação em matéria tributária, com foco no intercâmbio de informações fiscais entre as Administrações tributárias. Segundo o autor, o atual intercâmbio de informações fiscais, abrangendo, inclusive, operações financeiras realizadas entre países, são registrados em um padrão comum denominado *CRS – Common Reporting Standard*, concebido pela *CAA – Competent Authority Agreement*, uma estrutura jurídica internacional constituída a partir dos acordos firmados entre autoridades tributárias de cada país signatário (ALMEIDA, 2017, p. 59/60).

Neste sentido, inúmeros acordos e regras previstos em tratados internacionais (ALMEIDA, 2017, p. 60) fazem com que os sistemas tributários internos de cada país devam se adequar aos padrões propostos, e trabalhar com novas interpretações sobre o alcance de institutos protetivos como contraditório e sigilo, e outras questões de relevância comportamental para viabilizar o conhecimento e a adequação às normas por todo e qualquer contribuinte, seja este nativo ou alienígena. Esta padronização de sistemas tributários, que, por um lado é imprescindível para o alcance do compliance tributário internacional, por outro, gera conseqüências negativas sobre sua adaptação às diversas regiões, isto é, quanto à adequação às diversas culturas tributárias existentes, como observou Birger Nerré no texto ora debatido (2008). Por fim, Carlos Almeida defende a ideia de que mesmo diante de uma padronização de sistemas tributários, a efetiva conformidade somente ocorre com uma mudança de paradigma na relação entre Estado e sociedade, mais precisamente, entre Administração e contribuintes, objetivando-se a cooperação mútua para que as obrigações tributárias sejam cumpridas da forma mais eficaz, tendo a cidadania fiscal como pressuposto (CARRASCO, 2011).

A eficaz relação entre Administração e contribuintes – com cumprimento das obrigações certas, nos valores devidos e no momento adequado – preconiza um relacionamento permeado pela confiança, pela transparência e pela cooperação, atributos estes que devem ser inseridos ou mesmo incentivados na cultura tributária de cada localidade. A cooperação entre fisco e contribuintes assume o papel de requisito crucial para a existência de um efetivo compliance tributário, este que seria uma zona de

intersecção entre o afã arrecadador do Estado e a maximização de lucros e liberdade patrimonial dos contribuintes, um meio-termo demarcado pelos limites impostos pelo ordenamento para o exercício de cobranças e fiscalizações de obrigações tributárias pelo Estado, afastando-se do arbítrio, e, de outro lado, pela legitimidade do lucro e do exercício de liberdades patrimoniais individuais, homenageando-se a devida observância à legislação tributária e a limitação que a mesma deve impor aos anseios individuais de ambas as partes, com equilíbrio, proporcionalidade e razoabilidade (ALMEIDA, 2017, p. 61). Assim, a disposição para cooperar de cada uma das partes seria motivada, inicialmente, pela satisfação dos seus próprios interesses, e, posteriormente, este fator deveria ser agregado, então, à moral tributária e à cultura tributária.

Percebe-se que a mudança de paradigma se aperfeiçoa com necessárias e preliminares mudanças comportamentais, as quais se reportam a usos e costumes, naturalmente arraigados em determinada sociedade. Daí o motivo pelo qual o compliance tributário deve ser precedido por alterações regionalizadas e, portanto, adequadas e saudáveis, em aspectos da cultura tributária.

A exemplo, Carlos Otávio Almeida enfatiza que devem prevalecer frente a interesses individuais da Administração tributária e dos contribuintes, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil inscritos e já definidos pelo texto constitucional, não se podendo permitir que um ou mais grupos, que representam interesses coletivos e não integrais da sociedade, sustentem que interesses próprios possam subjugar aqueles objetivos definidos pela Constituição da República (2017, p. 61).

O autor retrata a experiência de Cingapura, cuja cultura tributária atual é a do compliance cooperativo, tendo como pedra fundamental a modificação no padrão de comportamento da Administração fiscal, passando de uma abordagem incisiva e repressiva para outra, responsiva e proativa, em que se buscou ganhar a confiança do contribuinte, com estrutura baseada em três pontos, a pretensão de ser a principal administração tributária do mundo, e parceira dos contribuintes para a construção do país e desenvolvimento econômico, através da formação de profissionais compromissados e competentes; o objetivo de obter e assegurar a conformidade fiscal para todos os contribuintes; e, por fim, ao contrário do pensamento de outras Administrações pelo mundo, a crença de que contribuintes geralmente são cumpridores de obrigações tributárias (ALMEIDA, 2017, p. 71).

Por fim, Carlos Otávio Almeida entende que o modelo de Cingapura pode ser aplicado em qualquer local, desde que se tenha o real interesse em modificar o comportamento tanto dos agentes públicos como dos contribuintes. É preciso considerar que o mesmo autor já entendeu, mais acima, que esta iniciativa deve partir do fisco para que o comportamento dos contribuintes (de massa) seja modificado como consequência, como uma verdadeira modificação de cultura tributária em sua essência.

É inegável que as características institucionais, como padrão de cultura tributária, interferem diretamente no compliance tributário. Segundo Alm e Benno (2004, p. 67), é possível isolar os efeitos culturais como um fator determinante de compliance tributário. Para alcançar esta conclusão, os autores fizeram experiências em três países diferentes (Estados Unidos, África do Sul e Botswana) usando os

mesmos critérios de pesquisa para a confecção de um relatório de tributos. A diferença observada no comportamento de conformidade tributária foi explicada por diferenças nas características institucionais e nas normas sociais destes países, diferenças estas que atuariam diretamente no grau de conformidade tributária. As normas sociais seriam, então, fortes determinantes da conformidade tributária. Também foram realizados experimentos na Costa Rica e Suíça, cujos resultados demonstraram, da mesma forma, grande influência institucional nos níveis de compliance tributário (ALM; BENNO, 2004, p. 72).

A conclusão apontada pelos autores não se afasta dos argumentos trazidos por Ane Karoline Bak quanto à relevância da participação social na tributação, não só através do ato de pagar tributos, mas também, e principalmente, pela postura de compreensão ativa sobre seu papel no contrato fiscal, e, portanto, na concepção do pagamento de tributos como contraprestação aos bens e serviços estatais, exigindo e demandando a responsabilidade do Estado (*accountability*).

As pesquisas apontadas pela literatura compulsada neste item demonstraram haver uma intrínseca relação entre aspectos de cultura tributária e o compliance tributário. Deve-se, então, observar diferenças culturais e defasagens na assimilação de novas culturas tributárias, como salienta Nerré Birger (2008), para que alterações pontuais sejam realizadas no sentido da conformidade, como a que envolve o comportamento mais responsivo das Administrações tributárias, que traz como consequência a confiança dos contribuintes. Concluiu-se que há relevância das normas sociais sobre a moral tributária e sobre o compliance tributário, realidades que ainda serão melhor exploradas neste trabalho.

### **CAPÍTULO III. DEFINIÇÃO DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO. MODELOS, TENDÊNCIAS E RECOMENDAÇÕES DE ÓRGÃO INTERNACIONAIS.**

Estudada nos capítulos anteriores a relação intrínseca entre o contrato fiscal, a moral tributária, e a cultura tributária, como pilares que sustentam a estrutura de compliance tributário voluntário almejada pelas Administrações Tributárias e – mesmo que eventualmente de forma inconsciente – pela própria sociedade, torna-se necessário examinar a hipótese da existência de um conceito ou núcleo básico da expressão “compliance tributário”. Neste Capítulo, passaremos em revista a literatura especializada sobre a definição geral de compliance tributário voluntário e seu atual significado nos relatórios e estudos dos órgãos internacionais que debatem o tema (OCDE, ONU, FMI, CIAT, Banco Mundial), dando ênfase a temas que influenciam na construção de uma relação mais harmônica entre o Estado e a sociedade em torno das obrigações tributárias, como a colaboração, a cooperação, a transparência, a responsividade, e a boa-fé.

Este capítulo abordará a compreensão do termo “compliance tributário”, bem como o estudo do compliance tributário internacional, seus modelos e tendências, com vistas a ser traçado, na segunda metade desta tese, um comparativo crítico com o modelo de compliance tributário adotado no Brasil, inclusive em seus aspectos constitucionais<sup>98</sup>. Serão estudados os entendimentos proferidos por órgãos internacionais como OCDE, ONU, FMI, CIAT e Banco Mundial, especialmente em seus pontos de convergência e divergência quanto à possibilidade de adequação voluntária às normas tributárias pela sociedade e de transparência, colaboração e responsividade pelas Administrações Tributárias.

Não se pretende aqui realizar uma conceituação própria do termo, nem criticar as já existentes, mas tão somente apreciá-las em sua aplicação prática, comparativamente, entre os modelos mundiais e os brasileiros e, aí sim, traçar críticas construtivas para uma efetiva relação de compliance, o que será realizado em momento oportuno nesta tese<sup>99</sup>.

#### **3.1 UMA ABORDAGEM CONCEITUAL.**

Inicialmente, é necessário compreender o atual cenário da relação entre Administração Tributária e contribuintes, sob o ponto de vista da motivação para o adimplemento de obrigações tributárias. Em estudo anterior (GERHARD e MARTINHO, 2020, p. 109) enfatizamos complexidade desta relação e a existência de uma adequação forçada dos contribuintes às normas tributárias. Na visão de Kirchler, Kogler e Muehlbacher (2014, p. 87), o relacionamento atual entre o Estado e a sociedade, em vários países, é marcado pela imposição de auditorias e multas pelas Administrações Fiscais, na

---

<sup>98</sup> O modelo de compliance tributário acolhido e praticado no Brasil, assim como os parâmetros constitucionais brasileiros para sua efetividade serão estudados no Capítulo IV desta tese.

<sup>99</sup> A análise crítica dos modelos brasileiros de compliance tributário é tema que se debate no Capítulo VI desta tese.

tentativa de incentivar os “cidadãos racionais e otimizadores de serviços” a cumprirem suas obrigações tributárias, e, assim, executarem sua contraprestação no contrato fiscal, entregando a tributação como contribuição para a manutenção da sociedade e do fornecimento de bens e serviços pelo Estado (essência do contrato fiscal em BAK, 2019). Teoricamente, o comportamento punitivo das Administrações Tributárias – que também denota parte de uma cultura tributária (NERRÉ, 2008) de rigor e sanção – interferiria na escolha do contribuinte por evadir ou não, consoante sua opção de cumprir obrigações tributárias ou furtar-se a tal cumprimento, correndo o risco de serem fiscalizados/auditados, descobertos e penalizados. Este é o comportamento cultural de contribuintes na grande parte dos países, o que indica haver uma cultura tributária de maximização de lucros em detrimento do pagamento de tributos (ALMEIDA, 2017, p. 61).

Por outro lado, a postura mais complacente da Administração Fiscal, com a concessão de benefícios fiscais em busca do aumento de arrecadação tampouco favorece o cumprimento voluntário das normas. Ao contrário, Klaus Tipke identificou uma redução na moral tributária pelo sentimento de desigualdade decorrente da percepção de que existem contribuintes que conseguem esquivar-se através de favorecimentos fiscais, e outros que, muitas vezes em consequência da falta de conhecimento, não conseguem se enquadrar em benefícios e devem, ainda, compensar a redução de arrecadação resultante destes (TIPKE, 2012, p. 113). Acrescente-se a isso a publicidade alheia à técnica tributária, que traz manchetes fantasiosas – ou no mínimo sem embasamento científico – acerca do volume de arrecadação do Estado interferindo drasticamente na disposição dos contribuintes em cumprir normas tributárias (moral tributária) através da mensagem subliminar de que os tributos são injustos e que o cidadão não deve contribuir (TIPKE, 2012, p. 114), causando, portanto, inadequação (falta de compliance).

O problema que salta aos olhos neste tocante é o de até que ponto a postura impositiva das Administrações Tributárias, através de auditorias e penalidades; ou a postura complacente, mediante a concessão de benefícios fiscais, converge na efetividade da arrecadação tributária e, portanto, no cumprimento do contrato fiscal pelos contribuintes. Kirchler, Kogler e Muehlbacher (2014, p. 87) concluíram que o impacto das auditorias administrativas sobre o comportamento dos contribuintes parece ser mais fraco do que o esperado; o efeito pretendido das penalidades é ambíguo, e a relevância do nível de renda e da carga tributária é controversa entre os estudiosos do tema. Em lugar das auditorias fiscais, que são objetivas dada a limitação da lei, probabilidades subjetivas podem determinar o comportamento de conformidade dos contribuintes. Os autores afirmam que punir o comportamento ilegal pode ter efeitos colaterais indesejados, e até mesmo recompensar os comportamentos compatíveis e adequados pode ser contraproducente a longo prazo, mas não trazem dados objetivos de que tipo de negatividades poderiam ser atribuídas a ambos os comportamentos.

O compliance tributário surge então como a necessidade de transformação da relação fisco-contribuintes em uma relação mais harmônica, baseada na confiança e na reciprocidade, que preze pelo cumprimento voluntário das normas tributárias como decorrência de uma consciência fiscal, que, por sua vez, denota um alto nível de moral tributária. O termo “compliance tributário” pode ser

compreendido como a adequação voluntária às normas tributárias decorrente do desenvolvimento de uma consciência fiscal nos contribuintes, o que conduz ao próprio aumento da eficiência das autoridades administrativas, sem a necessidade de ameaça ou imposição de sanções rigorosas (ROCHA, 2018, p. 510). Sérgio André Rocha aduz que, embora a “abordagem punitiva” tenha como consequência algum nível de compliance (enquanto simples adequação), jamais alcançará um “genuíno cumprimento voluntário” das normas tributárias, demandando sempre uma busca incessante das Administrações por novas formas de compelir o contribuinte à adequação às normas tributárias (ROCHA, 2018, p. 512). Dessume-se disso que não se pode considerar como compliance tributário o mero cumprimento de normas, mas sim o cumprimento voluntário, decorrente de políticas públicas verdadeiramente voltadas à criação de uma consciência ativa sobre a função social do tributo e sobre um dever moral de contribuição.

A cooperação entre fisco e contribuintes é o requisito crucial para a existência de um efetivo compliance tributário. A disposição para cooperar de cada uma das partes seria motivada pela satisfação dos próprios objetivos (ALMEIDA, 2017, p. 60), entre outros fatores – ao nosso sentir –, cujo estudo já foi mais aprofundado nesta tese, como a moral tributária (OCDE, 2019a)<sup>100</sup> e a cultura tributária (NERRÉ, 2008)<sup>101</sup>. Conforme Carlos Otávio Almeida, alguns objetivos deveriam ser perseguidos tanto pelas Administrações Tributárias quanto pelos contribuintes para que essa nova relação cooperativa (compliance tributário) pudesse ser instaurada. Seriam eles: o exercício da liberdade patrimonial individual orientada pelo lucro e limitada pela observância da legislação tributária e pelo decréscimo patrimonial correspondente ao montante a ser ofertado ao Estado, segundo o dever contributivo; e, em outra perspectiva, a necessidade de o Estado observar os mesmos limites impostos pelo ordenamento vigente para a fiscalização e cobrança das obrigações tributárias, livre do arbítrio e do exagerado afã arrecadatório (ALMEIDA, 2017, p. 61).

Analisando as mudanças no paradigma internacional de relacionamento fisco-contribuintes trazidas pelo relatório da OCDE, formulado em 2013<sup>102</sup>, Michell Przepiorka (2019, p. 122) ressaltou que a relação cooperativa almejada pelo compliance tributário deve conter confiança e transparência pelos contribuintes; e previsibilidade e certeza pelo Estado, características que seriam alcançadas através da compreensão da natureza dos negócios, imparcialidade, proporcionalidade, abertura e transparência, além da responsividade. A relação informada por estes aspectos foi analisada por Márcio Henrique Sales Parada (2019, p. 81), que concluiu ser mais produtiva para ambas as partes (Administrações e contribuintes) e para a sociedade em geral, já que, quando o fisco busca esclarecer os contribuintes, através da autorregularização e do acompanhamento, o cumprimento voluntário das obrigações tende a

---

<sup>100</sup> Ver Item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>101</sup> Ver Item 2.1 do Capítulo II desta tese.

<sup>102</sup> Este relatório bem como outros posicionamentos da OCDE sobre compliance tributário serão melhor detalhados no Item 3.2 deste Capítulo.

ser mais alto, demonstrando os resultados benéficos de uma relação mais cooperativa, que é o cerne do compliance tributário.

Já no início da década de 1990, Glenn Jenkins e Edwin Forlemu identificaram um grande número de atividades atribuídas aos contribuintes norte-americanos, que englobavam tanto a responsabilidade pelo fornecimento de informações acerca de suas próprias operações, quanto a responsabilidade pelo próprio pagamento dos tributos devidos em decorrência das primeiras, procedimento conhecido como “*self-assessment*”. Com isso, eram necessárias medidas de controle quanto ao cumprimento das obrigações tributárias. Os autores entendem que o nível de rigidez de tais medidas é inversamente proporcional ao cumprimento das obrigações pelos contribuintes e define, portanto, o nível de compliance tributário da população (JENKINS; FORLEMU, 1993, p. 12). Esta ainda é uma realidade atual, que demonstra que, quanto menor a rigidez do controle de cumprimento de obrigações, justificada pela maior voluntariedade dos contribuintes em cumpri-las, maior, portanto, o compliance tributário.

As definições trazidas à luz neste tópico demonstram, por várias nuances, que o compliance tributário não deve ser encarado como simples adequação às normas tributárias. Esta definição não evidenciaria o real alcance da expressão, nem tampouco justificaria as providências que devem ser tomadas por Estado e sociedade para uma efetiva mudança de paradigma na sua relação fiscal. A definição deve, então, ir além, qualificando esta adequação pela voluntariedade, fazendo sentido, assim, os estudos acerca de consciência fiscal, moral tributária e cultura tributária. Somente desta forma poder-se-á falar efetivamente na ideia de contrato fiscal, como detalhado por Ane Karoline Bak (2019) e trabalhado no Capítulo I desta tese.

### **3.1.1 A Relação Poder-Confiança Aplicada ao Compliance Tributário.**

O objetivo desta seção é buscar a compreensão do tema compliance tributário através da relação poder e confiança dissecada por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015). Isto é, pretendemos utilizar a relação poder-confiança como fundamento para concluirmos pela imprescindibilidade do estabelecimento de uma relação mais harmoniosa entre fisco e contribuintes e, com isso, demonstrar a necessidade de sua aplicação para o alcance da essência do contrato fiscal (BAK, 2019).

Já abordamos a relação poder e confiança quando tratamos do indispensável equilíbrio entre interesses das Administrações Tributárias e dos contribuintes<sup>103</sup>. Naquele momento, analisamos o poder do Estado de exigir o cumprimento de normas tributárias como parte do conjunto de ações que compõem as contraprestações estatais do contrato fiscal, e o recrudescimento da postura fiscalizatória e das normas tributárias, no caso de inadimplemento prestacional da sociedade (descumprimento de obrigações tributárias), como espécie de inadimplemento consequente. Observamos que o intenso poder coercitivo

---

<sup>103</sup> Ver Item 1.2.4 do Capítulo I desta tese.

combinado com o reduzido poder legítimo resulta o descrédito da sociedade no Estado (confiança baseada na razão). Neste caso, as normas tributárias seriam cumpridas apenas como decorrência do poder sancionador do Estado (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 19), sem qualquer participação de voluntariedade. Nesta seção apreciaremos qual a influência desta relação para a efetiva e voluntária adequação dos contribuintes (sociedade) às normas tributárias, o que reflete diretamente no compliance tributário, como visto acima.

Segundo Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 19), o poder coercitivo exercido pelas Administrações Fiscais, de forma exclusiva, prejudica a confiança dos contribuintes, seja esta baseada na razão ou implícita como uma questão cultural. A par desta afirmação, deve ser lembrado que a moral tributária, medida pela disposição dos contribuintes em pagar tributos – portanto, um dos aspectos da voluntariedade para a adequação a normas tributárias –, foi pesquisada através dos questionamentos sobre a “legitimidade da autoridade fiscal em cobrar tributos e exercer fiscalização” e a “confiança nas autoridades fiscais”, cujas respostas positivas demonstraram níveis maiores de moral tributária (OCDE, 2019, p. 21). Logo, o incremento da moral tributária depende do nível de confiança dos contribuintes nas Administrações tributárias, e resulta na maior disposição dos contribuintes em se adequar às normas tributárias, e assim alcançar o compliance tributário – como visto, necessariamente voluntário.

Neste sentido, os autores concluíram que a motivação para os contribuintes cumprirem normas tributárias não estaria relacionada com a fiscalização excessivamente impositiva e a aplicação de sanções rigorosas (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 14). Ao contrário, estaria ligada a determinantes psicossociais, como a percepção dos contribuintes sobre o Estado, o governo e a tributação; a transparência e a compreensão das leis tributárias, normas pessoais e sociais; e percepções de justiça, fatores que influenciam diretamente na disposição dos contribuintes em cumprir obrigações tributárias. Klaus Tipke (2012, p. 112) também lembrou que, mesmo sem o conhecimento literal das leis, a maioria dos cidadãos comporta-se de acordo com elas, quando estas correspondem ao que lhes é natural, familiar, quando seguem, portanto, um modelo moral. Disso se pode deduzir que há um cumprimento voluntário da lei quando esta se alinha à moral social, e assim a consciência fiscal estaria naturalmente vinculada à consciência moral sobre o dever de adimplir obrigações tributárias, correspondente à anuência ao poder de arrecadar do Estado.

Esta conclusão conduz a uma incerteza sobre a efetividade de fiscalizações e penalidades quando utilizadas de forma exclusiva para impor o pagamento do tributo, já que não são os únicos determinantes para garantir a contribuição dos indivíduos ao financiamento de gastos públicos. Experiências de comportamento tributário em laboratório demonstram o impacto positivo das fiscalizações e penalidades na conformidade de contribuintes, porém, estes efeitos são muito fracos. Algumas pesquisas de campo, inclusive, demonstram, por outro lado, que fiscalizações e multas não possuem efeito algum na conformidade, e que podem até mesmo destruir a confiança na relação (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 14).

Os mesmos pesquisadores identificaram que, no nível individual, os contribuintes podem se adequar voluntária ou forçadamente às normas tributárias. A conformidade forçada deriva do poder coercitivo das autoridades tributárias, enquanto a conformidade voluntária (compliance tributário) é impulsionada pela confiança dos contribuintes nas autoridades. Assim, a relação poder e confiança define diferentes interações entre autoridades e contribuintes: enquanto o exercício de forte poder pelas autoridades promove um clima antagônico, a alta confiança é o pré-requisito de um clima sinérgico (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 15).

Não se está afirmando que o poder do Estado é dispensável para a obtenção do cumprimento de normas tributárias, mas que este poder deve ser qualificado, na visão dos autores, não apenas como um poder coercitivo, exercido com base em controle rigoroso e punição, mas como um poder legítimo, que provem do conhecimento, do acesso a informação e da identidade entre as partes da relação, que concebe a possibilidade de reciprocidade entre estas através da responsabilidade social (*accountability*), cooperação, responsividade. Esta espécie de poder (poder legitimado) está intrinsecamente ligada à teoria do contrato fiscal (BAK, 2019), vez que a responsabilidade social do Estado (*accountability*), enquanto alicerce do poder legitimado, configura a reciprocidade necessária às receitas fornecidas pela sociedade com o pagamento de tributos (*bargaining revenues*). Com base em Tyler<sup>104</sup>, os autores argumentam que o poder legítimo, aquele aceito pela sociedade, é o mais apropriado e eficaz para moldar o comportamento dos indivíduos (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 15).

O poder estatal deve, no entanto, estar alinhado com a confiança depositada pela sociedade nas autoridades, critério inclusive já mencionado como aspecto de moral tributária. Os autores trabalham a confiança como aquela “baseada na razão” e a “implícita”. A primeira corresponde a uma confiança calculada, raciocinada e fundada no conhecimento. Já a implícita corresponde a confiança baseada na identificação, no hábito, no aspecto social e afetivo, e, por que não, na moral. É reação automática, não intencional e inconsciente a um estímulo (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 16). Os autores concluíram que autoridades tributárias que buscam a adequação dos contribuintes através de medidas coercitivas e hostis correm o risco de perder a confiança, enquanto aquelas que perseveram no poder legitimado, com exigências mais próximas à cultura social e com responsividade, podem ganhar confiança, e assim aumentar a conformidade de forma voluntária (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 17).

Entretanto, ambas as qualidades de poder, bem como ambas as qualidades de confiança se relacionam. O poder coercitivo tem participação fundamental para a obtenção do cumprimento de obrigações tributárias quando incidente contra descumpridores da lei. Seu papel é pedagógico e fortalece a confiança baseada na razão, pois é percebido como sendo utilizado de maneira legítima (poder coercitivo legítimo). Mas esta combinação não deve guardar a mesma medida. Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 18) ensinam que apenas com a demonstração de baixo poder coercitivo e alto poder

---

<sup>104</sup> TYLER, Tom R. Why people obey the law. Princeton University Press, 2006.

legítimo se pode aumentar a confiança baseada na razão, pois as autoridades seriam genericamente vistas exercendo sua liderança através da legitimidade. O exercício do poder legítimo contribui para o aumento inicial da confiança baseada na razão e, em momento posterior, através do estabelecimento de um sistema estável de cooperação funcional Estado-sociedade, também para o aumento da confiança implícita. A confiança inicialmente baseada na consideração racional se transforma em confiança implícita por meio da rotina. Quanto mais rotineiros os contribuintes podem desenvolver a interação com autoridades percebidas como competentes, mais a confiança baseada na razão gradualmente se transforma em confiança implícita, decorrente do hábito, natural.

O compliance tributário é alcançado, então, pela dinâmica ajustada entre poder e confiança na relação Estado-sociedade. A interação entre estes dois pilares determina se os cidadãos se adequam às normas por meio da aplicação dos rigores da lei ou voluntariamente pela compreensão da função do tributo e da legitimidade das autoridades. O mencionado processo de construção da confiança implícita leva à cooperação voluntária, e, embora o cumprimento forçado das obrigações também possa render montantes semelhantes de arrecadação, sua diferenciação ante a cooperação voluntária é de grande relevância prática, já que garantir o cumprimento forçado requer medidas de auditoria dispendiosas, com o frequente risco da evasão diante da oposição e relutância dos contribuintes, além da necessidade de constante regulamentação legal coibindo a esquiva de incidência de tributos, o que também foi observado por Kirchler, Kogler e Muehlbacher (2014, p. 88).

Para Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 19), o poder legitimado e a confiança baseada na razão são os pressupostos de um clima de serviço (*service climate*) e da cooperação voluntária (*voluntary cooperation*). Da mesma forma, a confiança implícita é a base para o clima de confiança (*confidence climate*) e para a cooperação comprometida (*committed cooperation*). As formas de cooperação assimiladas pelo compliance tributário serão estudadas mais profundamente na seção seguinte.

### **3.1.2 Colaboração, Cooperação, Transparência e Responsividade na Relação Jurídica Tributária e o Compliance Tributário.**

Neste item, enfrentaremos os temas colaboração, cooperação, transparência e responsividade como características de uma relação de compliance tributário, consoante a definição trazida no item anterior. Os termos relacionados serão compreendidos nesta tese não apenas como atributos que devem adjetivar o comportamento dos contribuintes e/ou das Administrações Fiscais, mas como condições de existência para a efetivação do compliance tributário, como definido.

Carlos Otávio Almeida (2017, p. 60) ressaltou que as inovações trazidas pelo *Forum on Tax Administration – FTA*<sup>105</sup>, em 2008, através da publicação do relatório *Study into the Role of Tax*

---

<sup>105</sup> O FTA é um órgão da OCDE criado em 2002, que reúne representantes de 53 Administrações Fiscais do mundo com o objetivo de identificar, discutir e influenciar tendências globais para incentivar a eficiência da administração

*Intermediaries*, foram essenciais para a concepção de um novo tipo de relacionamento entre Administrações Tributárias e contribuintes, aperfeiçoado pela confiança recíproca e pela cooperação, o que foi denominado “*enhanced relationship*”. Logo o termo foi substituído por uma nomenclatura mais objetiva, demonstrando exatamente qual a ideia central do FTA. Então, em julho de 2013 o FTA chamou de “*co-operative compliance*” o ideal de cumprimento de obrigações tributárias através da cooperação recíproca entre Administração Fiscal e contribuinte (ALMEIDA, 2017, p. 61), cujos objetivos principais estariam ancorados na limitação dos interesses de ambas as partes da relação, o que estaria configurado, pelo lado da Administração, na estrita observância do ordenamento jurídico quando da fiscalização e da cobrança de obrigações tributárias; e, pelo lado dos contribuintes, na legitimidade do lucro e do exercício da liberdade patrimonial.

Michell Przepiorka (2019, p. 123), fundamentado em Singh<sup>106</sup>, salienta que a cooperação juntamente com a dissuasão são métodos para estimular a adequação do contribuinte às normas tributárias, e que a utilização de um ou outro deverá observar os fatores que levam o contribuinte à conduta contrária, de não conformidade. Afirma, porém, que a implementação de um modelo de compliance cooperativo pode significar grandes vantagens para as partes envolvidas na relação tributária (maior certeza e previsibilidade na tomada de decisões, redução do número de fiscalizações, redução de custos de conformidade e outros), ponto que seria de grande relevância para o melhor controle da qualidade e da tempestividade do adimplemento das obrigações tributárias. O relacionamento cooperativo estaria, então, baseado no diálogo entre Administração Fazendária e contribuintes para fornecer à primeira as informações necessárias sobre os atos econômicos dos contribuintes sem a necessidade de altos custos de fiscalização, e para instruir o último sobre aspectos da legislação e o modo de agir da Administração com a transparência e clareza necessárias para o cumprimento inequívoco de suas obrigações.

A cooperação é, então, conduta bilateral, exigida tanto dos contribuintes quanto das Administrações Fazendárias e tem como pressuposto a mútua confiança entre as partes da relação tributária. Pelo lado dos contribuintes, provém da consciência fiscal que, por sua vez, emana da elevada moral tributária<sup>107</sup> e do conhecimento do papel do tributo na relação Estado-sociedade<sup>108</sup>, com o objetivo de dar acesso às informações e esclarecimentos necessários sobre suas atividades e negócios para que a Administração desempenhe sua função de fiscalização acerca do cumprimento de obrigações tributárias com o menor ônus possível. As Administrações Tributárias, por seu turno, devem agir com transparência, clareza e esclarecimento quanto à constituição e cobrança das obrigações tributárias e

---

tributária, melhorando a justiça, a conformidade e a segurança jurídica na relação de tributação. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>>. Acesso: 01/05/2021.

<sup>106</sup> SINGH, Asmita. Enforcement or Cooperation – An Analysis of the Compliance Psychology of Taxpayers. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2015 (Volume 21), nº 1, item 5.2.

<sup>107</sup> Trabalhamos a consciência fiscal envolvida no tema moral tributária no Item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>108</sup> O conhecimento da função do tributo para a sociedade e sua relação com o Estado foi abordado quando do estudo da teoria do contrato fiscal no Capítulo I desta tese.

seus respectivos créditos, como forma de colaboração para que estes sejam efetivamente adimplidos. Desta forma, a cooperação, enquanto fundamento do compliance tributário, deve informar todos os atos procedentes de contribuintes e Administração, que favoreçam o efetivo e voluntário cumprimento de obrigações tributárias, como suporte para a construção de um legítimo contrato fiscal, vez que a cooperação voluntária representa, sob a ótica do contribuinte, uma aceitação de sua obrigação de pagar tributos, bem como o reconhecimento de sua necessidade de ser provido pelos bens e serviços públicos fornecidos pelo Estado.

Martinez (2014, p. 333) ressalta que a proximidade institucional entre contribuintes e Administração Tributária, através de participação na tomada de decisões e interação para o cumprimento de obrigações tributárias, induz à confiança mútua e aumenta a moral tributária, reforçando o senso de cooperação. Para Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 19), ações das autoridades administrativas criam um clima social específico no sentido da cooperação, provocando reações correspondentes no nível individual dos contribuintes no mesmo sentido. Esta relação cíclica também é evidenciada pelos autores: as autoridades fiscais percebem os contribuintes como “clientes” que esperam e merecem serviços profissionais, justos e de apoio; os contribuintes retribuem essa atitude cumprindo suas obrigações tributárias por perceberem as autoridades como competentes e parceiras, tendendo a cooperar voluntariamente (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 20).

No mesmo passo, enfatizando que as primeiras alterações comportamentais para a efetivação de uma atmosfera social específica (“*specific social atmosphere*”) em direção ao compliance cooperativo devem partir das autoridades fiscais, Carlos Otávio Almeida (2017, p. 71) tratou da necessidade de mudanças nos parâmetros e rotinas adotadas pelas administrações, através da capacitação de agentes públicos para uma nova abordagem ao contribuinte, proativa e informativa, cujo principal escopo deve ser desenvolver a confiança no contribuinte. Em um ambiente influenciado pela confiança, os contribuintes confiam automaticamente nas autoridades fiscais<sup>109</sup> e cooperam naturalmente, longe da necessidade de coação, cumprindo as obrigações tributárias porque percebem que as autoridades trabalham com base em normas e valores compartilhados. Este comportamento reiterado faz com que posteriormente os contribuintes cooperem simplesmente por hábito. As autoridades fiscais, por outro lado, reforçam a confiança implícita ao mostrar respeito aos “contribuintes honestos” (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 20).

A relação entre os próprios contribuintes também deve ser observada para explicar a cooperação como fator de compliance tributário. Se a valorização de “contribuintes honestos”, ou seja, cumpridores de suas obrigações, pela Administração como acima comentado, influencia positivamente o incremento da cooperação, a complacência das autoridades com contribuintes descumpridores e, portanto, inadimplentes, tem efeitos diametralmente opostos. Segundo Joshua Blank (2013, 397), alguns

---

<sup>109</sup> Trata-se da denominada confiança implícita, observada no âmbito da relação poder-confiança, como abordado no Item 3.1.1 desta tese.

contribuintes podem ser afetados pela percepção de que outros não cooperam, reduzindo sua própria intenção de cooperar. Nas palavras do próprio autor “contribuintes com espírito público querem retaliar os aventureiros”, exatamente porque “ninguém quer se sentir como um tolo ao seguir a lei, enquanto outros trapaceiam”.

### 3.1.2.1 A Relação entre os Deveres de Colaboração e Cooperação.

Na literatura portuguesa, Saldanha Sanches (1995, p. 56) compreendeu que os deveres de cooperação estariam ligados aos deveres acessórios, o que no Brasil estaria mais próximo às denominadas obrigações acessórias ou deveres instrumentais. Casalta Nabais (2012, p. 230), porém, dá a esses mesmos deveres a classificação de “deveres de colaboração”, justificando no fato de que a relação entre contribuintes e Administração Fiscal não seria de natureza paritária, o que, por conseguinte, impediria que a designação como deveres de cooperação fosse a mais adequada. Neste ponto, discordamos do autor português, para entender que esta seria uma visão ultrapassada do trato Administração-contribuintes, diante da relação poder e confiança e da teoria do contrato fiscal já trabalhadas nesta tese<sup>110</sup>.

Esclarecendo a moldura em que se configura o dever de cooperação, a Lei Geral Tributária portuguesa dispôs, em seu artigo 48<sup>o</sup><sup>111</sup>, que é dever da Administração Tributária esclarecer os contribuintes sobre suas obrigações, e, por outro lado, é dever dos contribuintes prestar as devidas informações sobre os fatos relativos às suas atividades da vida civil fiscalmente relevantes<sup>112</sup>. A cooperação a que nos referimos, no entanto, não está vinculada apenas aos deveres instrumentais, mas a todo o complexo de tratativas que envolvem a sociedade e o Estado no que tange ao vínculo obrigacional da tributação. Em paralelo, o dever de colaboração sob o enfoque tributário é princípio consagrado expressamente na Lei Geral Tributária portuguesa<sup>113</sup>, que significa, pela ótica da

---

<sup>110</sup> Filiamo-nos à ideia de “posição nivelada horizontalmente” trazida por Éderson Garin Porto (2016, p. 136) ao tratar da equivalência de acomodações entre contribuintes e Administração Fiscal meio à relação jurídica tributária.

<sup>111</sup> Decreto-lei n. 398/1998. Artigo 48<sup>o</sup>. Cooperação da administração tributária e do contribuinte

1-A administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.

2-O contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento o oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.

<sup>112</sup> Aspectos internos, inerentes à legislação brasileira, serão abordados quando da análise do compliance tributário no Brasil, no Capítulo IV desta tese.

<sup>113</sup> Artigo 59<sup>o</sup>. Princípio da Colaboração.

1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco. [...]

3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações; b) A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias; c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios; d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos; e) A prestação de informações

Administração Fazendária, o fornecimento de informações sistemáticas sobre direitos e obrigações do contribuinte e interpretações legislativas; assistência para o cumprimento de regras, com o respectivo esclarecimento sobre declarações e documentos; e, pelo prisma do contribuinte, o cumprimento regular de suas obrigações com o dever de prestar os esclarecimentos necessários sobre os negócios que possuam relevância tributária.

Fundamentada na dicção expressa da legislação lusitana e na proximidade de significados entre o princípio da colaboração e o dever de cooperação, Patrícia Sabino Ferreira, em sua dissertação de mestrado pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2018, p. 45), afirmou que o princípio da colaboração disposto em lei serviria de alicerce para a materialização de um efetivo dever de cooperação entre os sujeitos das obrigações tributárias, nos termos do que já foi dito quanto a um relacionamento justo e equilibrado entre as partes. A autora arremata, informando que os objetivos da colaboração recíproca são o da criação de um vínculo eficiente, aberto e distante da excessiva burocracia, e a aproximação da Administração aos contribuintes através de ações que promovam a melhor assistência ao sujeito passivo, e, por parte deste, o desenvolvimento de um papel mais ativo na relação jurídica tributária<sup>114</sup> (FERREIRA, 2018, p. 45).

A legislação espanhola também trata expressamente dos deveres de colaboração nos artigos 1, 5 e 92 da *Ley General Tributaria*<sup>115</sup> – incluído na denominada “assistência mútua”, que abrange também

---

vinculativas, nos termos da lei; f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias; g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo; h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos; i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária; j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem; l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo. m) Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas; n) A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal. o) A disponibilização no Portal das Finanças dos formulários digitais, em formato que possibilite o seu preenchimento e submissão, para o cumprimento das obrigações declarativas previstas nos artigos 57.º e 113.º do Código do IRS e nos artigos 120.º e 121.º do Código do IRC, com uma antecedência mínima de 120 dias em relação à data limite do cumprimento da obrigação declarativa.

4 - A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.

<sup>114</sup> Com esta afirmação, a autora se aproxima da teoria do contrato fiscal trabalhada por nós no Capítulo I desta tese, identificando a necessidade de uma postura proativa do contribuinte, que pode ser concebida através do conhecimento do papel do tributo na relação Estado-sociedade e, portanto, se alinhando ao que Ane Karoline Bak tratou como *bargaining revenues*.

<sup>115</sup> *Ley n. 58/2003. Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.*

[...]

*A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la*

o dever de cooperação –, cujas ações devem partir do Estado espanhol em relação a outros Estados e também em relação aos sujeitos passivos das obrigações tributárias. A legislação permite que o Estado espanhol desenvolva formas de colaboração para a aplicação de tributos através de acordos entre a Administração Tributária com outras Administrações e até mesmo com entidades privadas representativas de setores específicos de interesses sociais, com a finalidade de desenvolver os trabalhos e principalmente de potencializar o cumprimento cooperativo de obrigações tributárias. As ações de colaboração podem estar ligadas à realização de campanhas de informação sobre o modo de cumprimento de obrigações; simplificação efetiva das obrigações tributárias; assistência para o correto cumprimento de declarações e comunicações; correção de defeitos de forma prévia à aplicação de sanções tributárias, entre outros meios de colaboração que a Administração Tributária entender cabíveis para o devido esclarecimento dos contribuintes e potencializar a arrecadação.

No que tange à Administração Tributária, na Espanha existe a *Agencia Tributaria*<sup>116</sup>, criada pela Ley 31/1990 e se constituindo efetivamente em janeiro de 1992. Trata-se de um modelo não existente no Brasil, que consiste em uma entidade de direito público vinculada ao Ministério da Fazenda espanhol, porém, com regime jurídico próprio que não se confunde com a Administração geral, sendo responsável

---

*dobles imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.*

*Artículo 5. La Administración tributaria.*

[...]

*4. El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa.*

*5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las Comunidades Autónomas.*

*Artículo 92. Colaboración social*

*1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.*

*3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:*

*a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.*

*b) Campañas de información y difusión.*

*c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

*d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.*

*e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.*

*f) Subsanción de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.*

*g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.*

*h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.*

*4. La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.*

<sup>116</sup> Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gobierno-abierto/transparencia/informacion-institucional-organizativa-planificacion/estructura-funciones.html>. Acesso: 01/05/2022.

pela aplicação do sistema tributário de forma que o mesmo se firme como um sistema verdadeiramente contributivo, através da participação da sociedade no custeio do Estado. Para tanto, desempenha a fiscalização e arrecadação de tributos de titularidade do Estado, e a gestão tanto de tributos nas Comunidades e Municípios autônomos, quanto de ingressos próprios da União Europeia. É encarregada de promover o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes através de duas linhas de ação: prestando serviços de informação e assistência a qualquer contribuinte para minimizar os custos indiretos associados ao cumprimento das obrigações fiscais (custos de conformidade), e detectando não conformidades por meio de ações de controle. Também atua na educação fiscal, visando transmitir aos cidadãos mais jovens valores e atitudes favoráveis à responsabilidade tributária e contrários ao comportamento fraudulento, por meio do *Portal de Educación Cívico-Tributaria (AEAT)*<sup>117</sup> e do *Portal Impuestos y educación TAXEDU (Unión Europea)*<sup>118</sup>

Diante da similaridade de significados, é preciso evidenciar qual a relação de fato havida entre os termos colaboração e cooperação no âmbito do compliance tributário, ou até mesmo se ambos os termos possuem, talvez, o mesmo teor. A partir do que já foi dito, percebe-se que o dever de colaboração está calcado em um vínculo genuíno entre os sujeitos da relação tributária, destinado a uma finalidade comum que é o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Éderson Garin Porto (2016, p. 140) sustentou que, assim como na simbiose – fenômeno evolutivo biológico representado pela associação de organismos vivos com o objetivo de manter a vida –, Estado e sociedade se vinculam por uma associação colaborativa, com interesses mútuos, e – por exclusão –, não competitiva<sup>119</sup>. A finalidade desta associação seria, portanto, o bem comum, a ser alcançado pelo esforço de ambos, Estado e sociedade, compreendendo e cumprindo sua função na relação fiscal<sup>120</sup>.

Em outro viés, a cooperação é substância das relações obrigacionais, pois reside na necessidade de satisfação bilateral dos interesses contraprestacionais. Em uma relação obrigacional, que vincule sujeitos reciprocamente obrigados, através do dever de cooperação estes coobrigados devem pautar sua conduta em direção à satisfação do interesse recíproco, observando-se os deveres de lealdade, informação e boa-fé, não se admitindo que uma parte possa induzir a outra em erro (PORTO, 2016, p. 143). Especificamente no Direito Tributário, a cooperação tem lugar como dever social contributivo de participação no custeio do Estado e na necessidade de apoio e informação para o justo desempenho do aludido dever social.

---

<sup>117</sup> Disponível em: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html). Acesso: 18/05/2022.

<sup>118</sup> Disponível em: <https://taxedu.campaign.europa.eu>. Acesso: 18/05/2022.

<sup>119</sup> O autor esclarece, inclusive, que a competição verificada entre Estado e sociedade, representada pela rivalidade no que tange à relação tributária, consiste em um “desvio da trajetória” disciplinada pela Constituição Federal para esta mesma relação, já que a associação competitiva é, por essência, prejudicial a uma das partes, e, portanto, não pode se alinhar à natureza da relação tributária, representada pelo bem comum (PORTO, 2016, p. 140).

<sup>120</sup> Novamente verifica-se presente a ideia contida na teoria do contrato fiscal (Ane Karoline Bak) que vincula Estado e sociedade em uma conexão contraprestacional entre receitas públicas (*bargaining revenues*) e responsabilidade social (*accountability*), como descrito no Capítulo I desta tese.

Esta visão da cooperação como dever recíproco entre as partes que figuram na relação tributária funda-se na expectativa de que, quando a Administração Fazendária aplica um modelo de tributação com ênfase no diálogo, na troca de informações e principalmente na assistência, contribuintes revelam suas estruturas de operação e planejamentos tributários, especialmente aqueles baseados em deficiências da legislação, e, assim, reduzem-se os custos com auditorias e aplicações de sanções (PARADA, 2019, 86). Segundo Márcio Henrique Sales Parada (2019, p. 80/81), os comportamentos esperados representam uma tendência mundial pelo modelo de tributação acima descrito, em que contribuintes e Administrações cooperam mutuamente, os primeiros buscando autorregularizar-se, e a última prestando a devida supervisão e acompanhamento para que isto ocorra<sup>121</sup>.

Em que pese grande parte da literatura entender os deveres de colaboração e cooperação como sinônimos (PORTO, 2016, p. 144), é possível definir ambas expressões com diferenças marcantes. Como visto, as relações informadas pela colaboração são representadas por partes que se esforçam mútua e reciprocamente para a obtenção de um escopo específico, a finalidade máxima de proteção ao bem comum e do interesse social. É a moldura retratada no contrato fiscal, pela relação entre Estado e sociedade, em que esta reconhece a função social do tributo como meio pelo qual o Estado pode realizar suas funções essenciais (consciência fiscal), e, assim, concretizar o bem comum. A cooperação, no entanto, inspira que cada parte coobrigada busque a satisfação do interesse da outra parte, com lealdade e boa-fé, ocorrendo quando contribuintes buscam adequar-se voluntariamente às suas obrigações tributárias, e quando, correspondentemente, a Administração Tributária presta as informações necessárias para o correto cumprimento destas obrigações com transparência e responsividade. Para fins desta tese adotaremos estas definições, concluindo que, neste sentido, a cooperação leva à colaboração, como será tratado no próximo item.

### **3.1.2.2 A Relação dos Termos “Cooperação” e “Colaboração” com “Transparência” e “Responsividade”.**

Vimos acima que a cooperação entre contribuintes e Administração Fazendária pode ser definida como a busca recíproca pela satisfação dos interesses opostos meio a relação jurídica tributária. Contudo, para que se estabeleça esta relação recíproca é necessário que o comportamento da Administração Tributária e dos contribuintes seja adjetivado pela previsibilidade e responsividade quanto à primeira, e pela transparência e confiança pelos últimos. Mas qual a relação de fato existente entre os termos, e qual a necessidade de sua presença na concepção do compliance tributário voluntário? A relação é cíclica e sequencial, como se verifica nas próximas linhas.

---

<sup>121</sup> A tendência dos modelos internacionais de compliance tributário será melhor demonstrada no item 3.2 deste Capítulo.

Para ilustrar a relação entre cooperação e transparência e responsividade tem razão Sérgio André Rocha (2018, p. 521) e Carlos Otávio Ferreira de Almeida (2017, p. 63) no tocante à necessidade de iniciativa das Administrações para a transformação da relação de competição protagonizada com os contribuintes em uma relação harmônica no sentido da eficácia total do contrato fiscal. Neste sentido, as Administrações Tributárias devem inicialmente mudar seu padrão de relacionamento, de repressivo e sancionador para previsível e responsivo, entendendo-se por isto uma postura de assistência ao cumprimento de obrigações tributárias em uma primeira abordagem ao contribuinte, como exercício do poder legitimado (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 17).

Estes são os primeiros passos para a configuração de um comportamento cooperativo pela Administração Fiscal. Como já analisado anteriormente<sup>122</sup>, o exercício do poder legitimado pelo Estado leva ao fortalecimento da confiança da sociedade no Poder Público. Assim, a esta iniciativa de cooperação da Administração corresponde o aumento de confiança dos contribuintes, e também a sua cooperação através da intenção em demonstrar com clareza os negócios que realiza (transparência) e da disposição em cumprir suas obrigações tributárias (moral tributária<sup>123</sup>). Conjuntamente, estes comportamentos traduzem, nos contribuintes, o seu conhecimento sobre a função do tributo na relação Estado-sociedade, o que já definimos como consciência fiscal<sup>124</sup>.

Dando continuidade a este raciocínio, no contexto do contrato fiscal (BAK, 2019), a consciência fiscal é pressuposto para a negociação de receitas com o Estado, reproduzida pela troca de receitas derivadas de tributos (*bargaining revenues*) pela concretização de funções essenciais do Estado (*accountability*). Desta forma, a consciência fiscal viabilizada pela relação cooperativa entre fisco e contribuintes estimula a demanda destes pela responsabilidade social do Estado como contrapartida aos tributos pagos. O Estado, então, passa a fornecer os bens e serviços públicos essenciais à sociedade, alcançando seu máximo objetivo que é o de promoção do bem comum. Logo, pode-se concluir que esta promoção do bem comum foi alcançada pela interação entre Estado e sociedade, como finalidade conjunta de uma relação de colaboração, conforme o sentido da expressão acima exposto<sup>125</sup>.

Esquemáticamente, podemos, pois, concluir que a relação dos termos “cooperação” e “colaboração” com os termos “transparência” e “responsividade”, meio ao compliance tributário, se aperfeiçoa em dois níveis. Um primeiro nível, prévio, interno à própria sociedade, portanto micro, onde se associam Administração Tributária e contribuintes em relação inicialmente cooperativa, em que ambos buscam reciprocamente atender os interesses opostos, motivados pela previsibilidade e certeza de condutas administrativas e pela responsividade, estimulando a transparência de negociações, a

---

<sup>122</sup> Aqui se aplica a relação poder-confiança (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 17), no que tange ao desenvolvimento da confiança pelo poder legitimado, exercido mediante previsibilidade de condutas e responsividade, como salientado no item 3.1.1 deste Capítulo.

<sup>123</sup> A moral tributária foi tratada com a necessária profundidade no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>124</sup> Trabalhamos o termo “consciência fiscal” quando estudamos a moral tributária no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>125</sup> Item 3.1.2.1 deste Capítulo.

confiança nas autoridades e, em último grau, a consciência fiscal, alcançando, posteriormente através da colaboração, a finalidade conjunta de promoção do bem comum. E num segundo nível, posterior, externo à sociedade e que a vincula ao Estado, macro, que se desenvolve no plano do contrato fiscal, com negociação de receitas por responsabilidade social, entendendo como já consolidado certo volume de consciência fiscal. Entendemos, portanto, que estes são os níveis em que se desenvolvem o compliance tributário.

### **3.2 O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NO MUNDO.**

Esta segunda parte do Capítulo destina-se à compreensão do compliance tributário voluntário estabelecido por alguns países que se destacam neste tipo de relação e por organizações internacionais que abordam e/ou emitem regulamentações ou propostas sobre o tema. Pretende-se estudar as atuais molduras de compliance tributário, que se fundamentam na teoria do contrato fiscal e consideram a relevância da cultura tributária e da moral tributária para funcionar efetivamente e servir de paradigma para novas ideias de implementação.

Já dissemos<sup>126</sup> que a postura impositiva das Administrações Tributárias, através de auditorias constantes e rigorosas penalidades, pouco concorre para o adequado cumprimento de obrigações fiscais e para a eficácia da arrecadação, exatamente pelos altos custos envolvidos na manutenção do pagamento do tributo pela coação (KIRCHLER, KOGLER E MUEHLBACHER, 2014, p. 87). Daí a necessidade de construção de um ambiente mais harmônico, já delineado por organismos internacionais, como o FTA da OCDE, e aplicado em economias como a do Reino Unido e do México.

#### **3.2.1 Compliance Tributário: Modelos e Tendências Internacionais.**

Para vislumbrar as tendências internacionais acerca do compliance tributário, buscamos estudar algumas das economias mundiais que demonstraram maiores índices de moral tributária conforme a publicação da OCDE sobre o tema (2019a)<sup>127</sup> e os modelos de comportamento administrativo e social que as mesmas desenvolveram para alcançar níveis razoáveis de voluntariedade no compliance tributário<sup>128</sup>. A adoção deste critério se deve a todo o arcabouço de questões jurídicas e sociais que vinculam a moral tributária à teoria do contrato fiscal, como largamente exposto no início da tese.

---

<sup>126</sup> Item 3.1 deste Capítulo.

<sup>127</sup> Já trabalhada no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>128</sup> Com vistas a não comprometer a objetividade desta pesquisa, limitamos o número de países a serem relacionados considerando, meio àqueles que demonstraram elevados índices de moral tributária, apenas os que efetivamente fomentaram políticas tributárias com o escopo de estimular o compliance voluntário, e que, com isso, alcançaram resultados positivos.

Em seu artigo sobre a necessidade de reconstrução do relacionamento entre Administração Fazendária e contribuintes, Sérgio André Rocha (2018, p. 522) abordou a experiência de compliance tributário da Suécia, tomando como ponto de partida o polêmico caso do célebre diretor de cinema sueco Ingmar Bergman, que, em 1976, experimentou um evento de extrema ferocidade demonstrada pela autoridade fiscal sueca: foi retirado de seu teatro por forças policiais para prestar esclarecimentos sobre suposto inadimplemento tributário, enquanto sua casa sofria uma devassa em busca de documentos que comprovassem o dito descumprimento. Este evento levou Bergman a uma crise de depressão que culminou com sua internação em um hospital psiquiátrico. Dois meses depois as acusações contra Ingmar Bergman foram arquivadas por não haver qualquer comprovação de ilícito, e, como consequência, o diretor de cinema mudou-se para a Alemanha, indignado, não com os tributos, mas com o tratamento a que foi submetido.

Após este fato, a Administração Tributária sueca passou a rever seus atos e a própria impressão acerca da relação fisco-contribuintes, vindo a compreender que a tributação é ato vinculado a uma cadeia de reciprocidade, em que a obrigação de pagar tributos está intimamente ligada a uma obrigação correspondente de redistribuição da arrecadação. Sérgio Rocha (2018, p. 523) destacou que a mudança de comportamento da autoridade administrativa sueca teve como núcleo a transição de uma “entidade policialesca” para um efetivo ente “prestador de serviços” para o cidadão, este que passou a ser tratado como consumidor de serviços administrativos. O novo tratamento conferido pela autoridade tributária sueca se filia à dinâmica entre poder e confiança já abordada nesta tese<sup>129</sup>, através da qual Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 19) demonstram a existência de climas de interação tributária entre Administrações e contribuintes. Neste passo, o clima de serviço (*service climate*) – situado entre os climas antagônico (*antagonistic climate*) e de confiança (*confidence climate*) –, seria aquele em que o contribuinte percebe a autoridade fiscal como prestadora de serviços, e, a partir disso, passa a cumprir voluntariamente suas obrigações tributárias, como ambiente preparatório para aquele em que vigora o clima de confiança, pelo qual o cumprimento já não é mais simplesmente voluntário, mas um compromisso próprio do cidadão, que reconhece sua função na sociedade e principalmente o papel do tributo no funcionamento do Estado (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 20).

O estudo desenvolvido pela OCDE (2019, p. 30) informa que países como Malásia apostam na educação fiscal<sup>130</sup> de crianças como medida para fomentar o compliance tributário. Porém, esta mudança de pensamento não é de longa data. Em 2005, a Administração Tributária malaia<sup>131</sup> implementou o SAS (*Self-Assessment Tax System*), sistema de autoavaliação tributária para contribuintes individuais, que visava promover o cumprimento voluntário de obrigações tributárias pelo próprio contribuinte. Através do sistema, o indivíduo que tivesse renda acumulada ou derivada da Malásia era obrigado a informar a

---

<sup>129</sup> Itens 1.2.4 do Capítulo I e 3.1.1 deste Capítulo III.

<sup>130</sup> Tratamos do tema da educação fiscal no Item 2.2.2.2 do Capítulo II desta tese, quando abordamos a responsividade das Administrações Tributárias como fator de influência na moral tributária.

<sup>131</sup> *Inland Revenue Board Malaysia (IRBM)*.

autoridade fazendária malaia, apurar corretamente o valor do tributo, apresentar o formulário de declaração e pagar o valor do tributo no momento adequado. A principal característica deste sistema era a transmissão do ônus de avaliar o passivo tributário aos próprios contribuintes, que deveriam demonstrar conhecimento fiscal suficiente para apuração de suas obrigações, e, caso fosse evidenciado algum erro, multas e constrição de liberdade lhe serviriam de sanções<sup>132</sup> (FATT e KHIN, 2011, p. 881). O sistema tributário implantado através do SAS fez com que a inadimplência fiscal aumentasse mais de 10 vezes em apenas 2 anos (FATT e KHIN, 2011, p. 882).

A Administração Tributária malaia percebeu que o êxito do sistema dependeria plenamente da cooperação dos contribuintes, que deveriam ser profundos conhecedores dos tributos e de como apurá-los (FATT e KHIN, 2011, p. 882). A IRBM impôs aos contribuintes a responsabilidade de compreender o novo sistema e cumprir certas responsabilidades da administração tributária quanto aos cálculos, pagamento de tributos e manutenção de registros, e, para que isso tivesse como consequência a conformidade voluntária, passou a prestar a orientação oportuna em busca do adequado cumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes. Em 2007, alguns pequenos empresários foram questionados por Fatt e Khin sobre a assistência dos funcionários da autoridade fazendária malaia no que tange ao preenchimento de declarações e formulários, ao que 39% responderam que buscaram a autoridade para esclarecer dúvidas e que o atendimento dado teria sido satisfatório, demonstrando contentamento com o serviço prestado<sup>133</sup> (FATT e KHIN, 2011, p. 885).

Ademais, em artigo publicado no *eJournal of Tax Research*, em 2003, Jeyapalan Kasipillai, Norhani Aripin e Noor Afza Amran (2003, p. 135) – pesquisadores da Universidade Utara da Malásia – previram que cidadãos com índices de educação fiscal elevada poderiam interpretar suas situações de não conformidade como ocorrências que poderiam ser encaradas pelas autoridades como evasão fiscal, sendo aplicadas as severas penalidades já mencionadas, e, por isso, decidir por não escolher este caminho. É perceptível, então, que a orientação e informação educaram os contribuintes malaios a se adequar ao sistema e os deixou mais suscetíveis aos requerimentos da Administração exatamente pela credibilidade desta, incrementando a disposição da sociedade em contribuir (moral tributária). Esta afirmação é ainda confirmada pela imensa maioria de pequenos empresários que sequer se preocupam com as auditorias fiscais que acontecem a cada cinco anos<sup>134</sup> (FATT e KHIN, 2011, p. 886).

A experiência do Reino Unido com a utilização das ciências sociais na relação tributária também demonstrou êxito na evolução do compliance voluntário. Utilizando aspectos de economia

---

<sup>132</sup> O sistema permite a aplicação de multas que variam de 100% a 300% e reclusão de até 06 meses (FATT e KHIN, 2011, p. 882).

<sup>133</sup> O questionamento foi realizado entre julho e setembro de 2007, direcionado àqueles que buscaram auxílio da autoridade fazendária malaia, que responderam em uma escala de 1 a 10, sendo 1 para “extremamente insatisfatório” e 10 para “muito satisfatório”. A média alcançada pela autoridade malaia foi de 6,27 pontos em um máximo de 10 pontos (FATT e KHIN, 2011, p. 883).

<sup>134</sup> Trata-se da mesma pesquisa indicada na nota 33 acima, contudo, agora quanto ao questionamento sobre a preocupação dos pequenos empresários com as auditorias fiscais quinquenais fixadas pelo sistema SAS, ao 66% dos respondentes afirmaram não temer as fiscalizações que ocorrem a cada 5 anos.

comportamental, o grupo internacional *The Behavioural Insights Team* (BIT) procura aplicar *insights* comportamentais para informar políticas e melhorar serviços públicos<sup>135</sup>, utilizando técnicas de “*nudge*”, mecanismo de economia comportamental com potencial de influenciar as decisões dos cidadãos, sem interferir na sua consciência de liberdade de escolha (FEITOSA e CRUZ, 2019, p. 02). Em que pese haver intensas críticas sobre a ideia de indução de comportamentos no âmbito fiscal (FEITOSA e CRUZ, 2019, p. 06), desde 2010 o Reino Unido vem utilizando *insights* comportamentais visando fomentar sua arrecadação e a adequação voluntária dos contribuintes. Uma das técnicas utilizadas foi o envio de correspondências aos contribuintes inadimplentes, utilizando expressões como “nove entre dez pessoas, com débitos como o seu, pagam os tributos pontualmente”, “a grande maioria das pessoas com débitos como o seu tem realizado o pagamento”, “a grande maioria das pessoas residentes em sua área paga os tributos em dia”. Esse procedimento aumentou o número de contribuintes adimplentes, dentre as pessoas que receberam as correspondências, de 34% para 39% (OCDE, 2019a, p. 25).

No México, algumas iniciativas em direção ao compliance tributário foram deflagradas pela Administração Fiscal<sup>136</sup> desde dezembro de 2014<sup>137</sup>. Segundo o CIAT (2015, p. 11), o México foi o país que reportou mais iniciativas consideradas como “compliance tributário” dentre 15 países avaliados pela Organização que reportaram alguma medida neste sentido<sup>138</sup>. O país demonstrou utilizar programas baseados no risco de não cumprimento de obrigações tributárias para a elegibilidade de tratamentos diferenciados àqueles contribuintes que apresentam menor nível de risco, são mais transparentes ou atendem a determinados requisitos orientados à conformidade pré-estabelecidos desde 1994. As iniciativas envolvem acordos para antecipação de tributos e medidas de compliance cooperativo baseados no risco do contribuinte, consultas fiscais em procedimentos administrativos e previamente, em procedimentos não necessariamente estabelecidos em lei, evidenciando a possibilidade de soluções amigáveis de conflitos entre o SAT e contribuintes (CIAT, 2015, p. 23).

Os procedimentos de acordo mútuos mexicanos (denominados APA) consistem em questionamentos realizados diretamente pelos contribuintes, quando considerarem que as medidas adotadas pelo SAT contrariam seus direitos, inclusive quanto à competência tributária, e quanto às decisões administrativas em procedimentos de revisão de tributos. Os APA’s não são mecanismos vinculantes entre a Administração e o contribuinte, já que as resoluções contidas no acordo são firmadas convencionalmente, e sua validade está condicionada ao cumprimento de requisitos que demonstram que as transações objeto do acordo são realizadas de forma comparável às utilizadas por partes privadas

---

<sup>135</sup> O BIT foi criado em 2010, no Reino Unido, com o objetivo de orientar as decisões em políticas públicas com utilização de conhecimentos da psicologia. Disponível em: < <https://www.bi.team> >. Acesso: 25/03/2020.

<sup>136</sup> A autoridade fiscal mexicana é denominada Serviço de Administração Tributária – SAT.

<sup>137</sup> A data de 04 de dezembro de 2014 foi reportada pelas autoridades mexicanas ao CIAT como início de medidas cujo objetivo seria a sedimentação do compliance tributário (CIAT, 2015, p. 10).

<sup>138</sup> O CIAT informa ter recebido informações sobre os seguintes países: Argentina, Bolívia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Guiana, Índia, Kenia, México, Paraguai, República Dominicana, Uruguai, Equador e Sint Maarten.

em transações comparáveis. Significa dizer, são os próprios contribuintes que decidem pela implementação ou não do APA (CIAT, 2015, p. 36). Ainda, se frustrado o APA os contribuintes podem recorrer à celebração de acordos conclusivos (*conclusive agreement*), mediado por uma espécie de ouvidoria do contribuinte (*Taxpayer Ombudsman Office*), desde que o faça previamente à notificação da deliberação que determina o valor dos tributos inadimplidos<sup>139</sup> (CIAT, 2015, p. 41).

Trata-se da Procuradoria de Defesa do Contribuinte – *Prodecón*, uma entidade independente da Administração Tributária (SAT), que tem por objetivo orientar contribuintes com baixo poder aquisitivo, que não possuem condições de arcar com os serviços profissionais de consultoria tributária (GODOI, ESCUDERO, 2019, p. 229). A *Prodecón* assessora os contribuintes por meio de servidores públicos, em relação às obrigações junto às autoridades fiscais mexicanas, podendo inclusive sugerir a formalização dos acordos conclusivos acima mencionados (*conclusive agreement*) através de auditorias fiscais, que são revisões detalhadas da contabilidade e de documentos dos contribuintes relacionados ao cumprimento de obrigações tributárias, para identificar possíveis erros na forma de pagamento de tributos, de utilizações de deduções, na declaração de rendimentos etc. Atua também na representação legal, como advogado de defesa de contribuintes atingidos por atos ou deliberações do fisco, perante as autoridades administrativas e judiciais, por intermédio de assessores jurídicos especializados em matéria tributária que serão responsáveis pela elaboração e apresentação de defesas, recursos e demais atos que forem necessários para a manutenção dos direitos do contribuinte<sup>140</sup>.

A *Prodecón* também se responsabiliza pela investigação e análise de problemas que possam resultar da própria estrutura do sistema tributário mexicano. São realizados estudos técnicos e mesas de trabalho para identificar pontos vulneráveis que possam gerar insegurança jurídica para o cumprimento de obrigações tributárias, e propor medidas corretivas à Administração Tributária, além de sugestões e recomendações sobre o resguardo de direitos fundamentais dos contribuintes. Recebe ainda reclamações dos contribuintes contra as Administrações Tributárias, que pode ser formalizada por correspondência eletrônica e concluir com uma recomendação à autoridade fiscal para corrigir seus atos, tramitando em um procedimento totalmente gratuito<sup>141</sup>. Com todas estas ações, a *Prodecón* busca fomentar uma nova cultura tributária, a “cultura contributiva”<sup>142</sup>, que enfatiza a necessidade da educação fiscal – através de

---

<sup>139</sup> O contribuinte pode buscar diretamente o acordo com a Administração Tributária independentemente da iniciativa desta, propondo, inclusive, os termos da solução. Para cada contribuinte, a celebração de um primeiro acordo implica o cancelamento de 100% das multas; multas em acordos subsequentes serão impostas ao percentual normal de 20% a 30% do valor do tributo não pago. Os acordos podem tratar de vários assuntos controversos de um mesmo contribuinte em uma fiscalização, o que confere um grau significativo de flexibilidade que beneficia tanto os contribuintes quanto a autoridade fiscal (CIAT, 2015, p. 41).

<sup>140</sup> Disponível em: <https://www.gob.mx/prodecon/acciones-y-programas/acuerdos-conclusivos>. Acesso: 18/05/2022.

<sup>141</sup> Disponível em: <https://www.gob.mx/prodecon/acciones-y-programas/analisis-sistemico-y-estudios-normativos-26596>. Acesso: 18/05/2022.

<sup>142</sup> Disponível em: <https://www.gob.mx/prodecon/documentos/cultura-contributiva?idiom=es>. Acesso: 18/05/2022.

publicações e outros materiais didáticos, fóruns e eventos – para estruturar a consciência dos cidadãos sobre seus direitos e promover a melhor relação entre fisco e contribuintes<sup>143</sup>.

De forma didática, a Procuradoria lista características que devem ser apresentadas pelos “bons pagadores de impostos”<sup>144</sup>, como cumprir a lei, contribuir com o gasto público, conhecer seus direitos e obrigações, ser ético, se informar e participar, confiar nas autoridades e – representando a essência das *bargaining revenues* do contrato fiscal – exigir uma clara prestação de contas das Administrações Tributárias<sup>145</sup>. Trabalha também uma série de informações sobre “o que todo contribuinte deve saber”, em linguagem amigável e simples para a compreensão geral da sociedade, explicando – entre outros temas – porque o Estado necessita de recursos financeiros, e de onde os mesmos provém; como os tributos são criados e os respectivos procedimentos e limitações; o sistema tributário mexicano e a relação tributária entre fisco e contribuintes; os direitos e obrigações dos contribuintes; e como deve ser realizada a interpretação da legislação tributária. Apesar de ser apresentado um ícone para visualização de recomendações no site da *Prodecón*, o link de consulta não existe mais<sup>146</sup>.

A experiência mexicana de compliance tributário também apresentou resultados significativos utilizando-se das mesmas técnicas de “*nudge*” tal qual o Reino Unido. As autoridades fiscais juntamente com o Banco Inter-Americano de Desenvolvimento e o BIT, utilizando a mesma técnica de *insights* comportamentais, incentivam as empresas a declararem suas receitas através de lembretes enviados por mensagem SMS via telefone celular. Foram enviadas mensagens a 748.499 empresas que não declararam suas receitas tempestivamente. Os lembretes mais eficazes, que destacaram as possíveis sanções por não conformidade, aumentaram os níveis de declaração de 24% a 33% (OCDE, 2019a, p. 25).

Marciano Seabra de Godoi e Oscar Nova Escudero, em análise ao Serviço do Advogado do Contribuinte (*Taxpayer Advocate Service – TAS*) – nos Estados Unidos (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 226) –, e à Procuradoria de Defesa do Contribuinte (*Prodecón*) – no México (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 229) –, verificaram que ambos os programas possuem objetivos similares, atuando em proteção aos contribuintes economicamente menos favorecidos; como via alternativa aos procedimentos administrativos naturais, quando estes se mostrarem inoperantes; e na demonstração de que o caso em

---

<sup>143</sup> A “cultura contributiva” disseminada pela *Prodecón* fomenta, no nível mais elevado, a consciência fiscal, por intermédio do esclarecimento aos contribuintes sobre o papel da tributação na relação entre Estado e sociedade, que envolve naturalmente o conhecimento dos contribuintes sobre seus direitos e sobre a importância do tributo para o fornecimento de bens e serviços pelo Estado – máxima sustentada pelo contrato fiscal.

<sup>144</sup> Disponível em: <https://www.gob.mx/prodecon/documentos/el-buen-pagador-de-impuestos?state=published>. Acesso: 18/05/2022.

<sup>145</sup> Como será verificado com maior profundidade no Capítulo V desta tese, apesar de também trabalhar o conceito subjetivo do “bom pagador de impostos”, o programa de compliance tributário do Estado de São Paulo – Nos Conformes não define de forma objetiva quais as características que o contribuinte deve apresentar para ser conceituado como “bom contribuinte”, limitando-se apenas a considerar o cumprimento ou não de obrigações tributárias.

<sup>146</sup> O link informa que a Central de Ajuda da *Prodecón* não existe mais: [https://www.zendesk.com.br/help-center-closed/?utm\\_content=prodecon.zendesk.com&utm\\_source=helpcenter-closed&utm\\_medium=poweredbyzendesk](https://www.zendesk.com.br/help-center-closed/?utm_content=prodecon.zendesk.com&utm_source=helpcenter-closed&utm_medium=poweredbyzendesk). Tentativa de acesso: 18/05/2022.

discussão não se enquadra nas vias comum de solução genérica pela Administração Fiscal. Segundo os autores, em 2017, 8.034 contribuintes foram assistidos pelo *Taxpayer Advocate Service* (EUA) sem que houvesse a necessidade de que novos casos fossem abertos, e, dentre os casos já abertos, em 80% deles os contribuintes declararam, ao final, estarem total ou parcialmente satisfeitos com a solução empreendida, sendo que 96,7% das soluções propostas pelo programa são atendidas pela autoridade fiscal (*Internal Revenue Service – IRS*) (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 227). Ainda no que tange ao programa norte-americano, o TAS também tem o objetivo de sugerir à Administração Tributária e, até mesmo, ao Congresso, medidas concretas que importem em políticas públicas específicas para solucionar determinada questão, garantido a legitimidade popular e a participação cidadã nos processos de identificação de problemas e sugestão de melhorias (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 228).

Já no que tange à *Prodecón*, no México, os autores informam que uma ampla gama de serviços é prestada aos contribuintes, no sentido de preservar seus direitos face às autoridades fiscais. Contudo, quatro seriam as principais atividades realizadas pela Procuradoria: o assessoramento aos contribuintes que enfrentam questionamentos das autoridades fiscais; o recebimento de reclamações dos contribuintes contra atos das autoridades; a representação administrativa e judicial de contribuintes, exercendo as funções de advogado defensor gratuito; e a atuação como órgão mediador nos procedimentos de Acordos conclusivos<sup>147</sup> (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 233-234). Os autores observaram que o número de acordos conclusivos mediados pela *Prodecón* é crescente de 2014 a 2017, respectivamente, 982 e 3.000 (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 234), o que significa uma considerável redução da litigiosidade<sup>148</sup>, e, conseqüentemente, uma contribuição de grande valia para a construção de um ambiente mais amigável em que se concretiza a relação entre fisco e contribuintes.

### **3.2.2 Características dos Modelos de Compliance Tributário Recomendados por Organizações Internacionais.**

Já analisamos o posicionamento de organizações internacionais quanto à apreciação de características específicas de cada região, acerca de sua cultura tributária<sup>149</sup>, para uma percepção geral do tema compliance tributário e sua íntima ligação com a teoria do contrato fiscal<sup>150</sup>. Neste momento, iniciaremos o exame do entendimento daquelas mesmas organizações direcionado propriamente ao compliance tributário, modelos e tendências que possam esquadriñar um *standard* mínimo, ou um

---

<sup>147</sup> As atividades da *Prodecón* foram descritas de forma mais aprofundada neste mesmo item, quando trabalhamos o modelo de compliance tributário adotado pelo México.

<sup>148</sup> O problema da litigiosidade para o compliance tributário, especificamente no caso brasileiro, será abordado com a devida profundidade no Capítulo IV desta tese.

<sup>149</sup> A observação da cultura tributária, com características próprias, peculiares a cada sociedade, por organizações internacionais foi tratada no Item 2.1.2 desta tese. Lá, analisamos a percepção de OCDE, ONU, FMI, CIAT e Banco Mundial sobre a influência da cultura tributária na construção de um ambiente de compliance cooperativo.

<sup>150</sup> No Item 3.3 deste Capítulo será delineado um núcleo básico, comum ao compliance tributário e ao contrato fiscal, com o objetivo de evidenciar a conexão existente entre ambos os temas.

eventual roteiro do qual se possam valer as Administrações Tributárias dos países para estabelecer um processo de efetiva renovação da relação entre estas e os contribuintes.

Neste sentido, OCDE, ONU, FMI, CIAT e Banco Mundial, foram escolhidos por este estudo por apresentarem, em comum, medidas ou políticas destinadas a observação e aprimoramento do relacionamento fisco-contribuintes – o que será mais bem detalhado nos próximos itens –, apesar de possuírem natureza consideravelmente diversa. O fato de apresentarem-se como organizações de interesses distintos, e de objetivos muitas vezes até antagônicos, mas, mesmo assim, preocuparem-se com o aprimoramento da relação entre Administrações Tributárias e contribuintes, foi exatamente o aspecto central que nos levou à escolha destas organizações para a demonstração de como a relação fisco-contribuinte é objeto de inquietude comum a diversos setores mundiais.

Através da concepção de cada uma dessas organizações internacionais sobre características e eventuais modelos de compliance tributário, nesta seção buscaremos evidenciar a existência de um consenso comum internacional acerca do comportamento das autoridades administrativas no que tange à exigência de obrigações tributárias dos contribuintes e também destes quanto à sua motivação ao cumprimento daquelas. Com base nestes parâmetros, será possível compreender mais profundamente o vínculo mantido entre o compliance tributário e as bases teóricas desta tese – contrato fiscal, cultura tributária e moral tributária – e elaborar críticas e sugestões para o aperfeiçoamento do compliance tributário brasileiro<sup>151</sup>.

### **3.2.2.1 Compliance Tributário e as Recomendações da OCDE.**

No Item 3.1.2 desta tese estudamos os logros do *Forum on Tax Administration* (FTA), órgão criado pela OCDE em 2002 que reúne representantes das Administrações Tributárias de 53 países, com o objetivo de identificar, discutir e influenciar tendências globais relevantes e desenvolver novas ideias para fomentar o equilíbrio e a eficiência da arrecadação tributária através da segurança jurídica na tributação, aumentando a disposição dos indivíduos em cumprir obrigações tributárias. Estes objetivos são buscados através da reunião das Administrações Tributárias de cada país em redes colaborativas, em que são desenvolvidos projetos de orientação para a ação com estratégias eficientes que beneficiem tanto os contribuintes quanto as próprias Administrações, bem como através da publicação de relatórios destinados a compartilhar conhecimento e desenvolver novas abordagens para uma melhor administração tributária<sup>152</sup>.

Em julho de 2013, o FTA cunhou o termo “*co-operative compliance*”, para representar o ideal de cumprimento de obrigações tributárias através da cooperação recíproca entre Administração Fiscal e contribuintes (ALMEIDA, 2017, p. 61). Anteriormente, o FTA já havia estabelecido orientações para o

---

<sup>151</sup> As críticas aos programas brasileiros de compliance tributário e propostas para o estímulo do compliance tributário no Brasil serão realizadas com as devidas minúcias no Capítulo VI desta tese.

<sup>152</sup> Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>. Acesso: 01/05/2021 (vide nota 8).

gerenciamento e aumento da conformidade tributária em um guia denominado *Managing and Improving Tax Compliance* (2004), em que definiu o compliance tributário como a adequação dos contribuintes quanto às suas obrigações tributárias em quatro áreas interligadas: registros, preenchimentos, relatórios e pagamentos. Esta definição ofereceu uma compreensível moldura para o gerenciamento do risco de conformidade pelas Administrações Tributárias. Em 2010, o mesmo órgão identificou os mais importantes direcionamentos sobre o comportamento dos contribuintes no sentido da conformidade no texto *Understanding and Influencing Taxpayers*, agrupando-os em cinco grupos (econômico, normas, dissuasão, oportunidade e justiça), que interagem entre si, demonstrando que alguns comportamentos são menos importantes para a conformidade tributária do que previam os modelos da economia tradicional (OCDE, 2013, p. 42).

As definições acima contribuíram para que a OCDE desenvolvesse uma ferramenta para o gerenciamento do risco de conformidade (*Compliance Risk Management*), essencial para as Administrações alcançarem o compliance cooperativo (OCDE, 2013, p. 41). Este gerenciamento se traduz na recomendação de que os órgãos de receita (autoridades administrativas) realizem intervenções no sentido de estimular o compliance e prevenir as não conformidades, baseados no conhecimento sobre o comportamento dos contribuintes. O gerenciamento do risco de conformidade deve beneficiar contribuintes que estão dispostos a se adequar. Assim, contribuintes que demonstram transparência e baixo risco de inconformidades devem estar amparados pelo suporte da Administração Tributária, com a redução dos custos de conformidade (OCDE, 2013, p. 41).

No que tange a questões procedimentais, a OCDE compreende que num ambiente de compliance tributário cooperativo as resoluções de demandas devem ser rápidas, e fundamentadas na publicidade e transparência (OCDE, 2013, p. 50). Contudo, nenhum procedimento deve conter diferenças de tratamento ou julgamento que não poderiam ser aplicadas fora do ambiente cooperativo, em integral homenagem ao princípio da isonomia tributária (OCDE, 2013, p. 51). Não há espaço para tratamentos privilegiados nas disputas havidas em um ambiente de cooperação, que não pudessem da mesma forma ser aplicados aos contribuintes em geral, de onde se pode extrair que, da mesma forma, nenhum tratamento mais rigoroso pode ser aplicado em um ambiente de conformidade cooperativa que não pudesse ser aplicado aos contribuintes em geral<sup>153</sup>.

Com vistas a desenvolver e fortalecer ainda mais o compliance tributário cooperativo, no estudo de 2013 a OCDE trouxe recomendações objetivas (OCDE, 2013, p. 88), dada a importância dos órgãos de controle de receita (autoridades administrativas) para esta relação. De fato, ainda são necessárias

---

<sup>153</sup> A OCDE cita o exemplo do Canadá, em que os contribuintes mantêm o seu direito de interpor recursos administrativos nas várias instâncias que a legislação o permite. Quanto a isto, a autoridade administrativa canadense crê que não haverá mudanças significativas ou adoção de resoluções alternativas de conflitos como resultado da aplicação de programas de compliance cooperativo (OCDE, 2013, p. 51).

pesquisas e discussões sobre como as estruturas desenvolvidas pela OCDE (*frameworks*)<sup>154</sup> poderiam ser melhor aplicadas em cada região, esclarecendo-se os contribuintes de forma mais efetiva sobre os comportamentos e exigências de cada Administração Tributária. A necessidade de continuidade na busca de novas maneiras de incentivar o compliance cooperativo por meio de uma gestão eficaz dos riscos de conformidade, incluindo a troca de certeza por transparência, também foi conclusão do estudo de 2016, em que a OCDE atualizou conceitos e conclusões formalizados no estudo de 2013 (OCDE, 2016, p. 28).

A influência de algumas posturas destas autoridades na promoção do compliance cooperativo já pode ser verificada. A OCDE indica que uma efetiva governança interna para o processo de tomada de decisões nos órgãos de receita<sup>155</sup> é essencial para que as Administrações Tributárias ostentem que estão formulando estratégias de conformidade cooperativa para a vinculação dos contribuintes (OCDE, 2013, p. 88), o que significa que os órgãos de receita devem, então, ser incentivados a considerar princípios de governança<sup>156</sup> para tornar viáveis as estratégias de conformidade cooperativa, de forma clara e efetiva, encaixando-se, o compliance tributário, como principal escopo de atos de gestão.

Outra recomendação é que as medidas para a eficácia das estratégias cooperativas de conformidade devam ser integradas na estratégia geral para o cumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes (OCDE, 2013, p. 88). A busca pela conformidade cooperativa deve constituir fim último das Administrações Tributárias, e não apenas uma de outras eventuais vias de adequação. A persistência na persecução de resultados que demonstrem progresso real na conformidade colaborativa também foi orientação da OCDE em estudo sobre a quantificação dos resultados do compliance tributário nos países (2014a, p. 93). Para que o propósito maior de tornar o contribuinte mais disposto a cumprir voluntariamente suas obrigações seja atingido, é preciso que várias políticas sejam implementadas, considerando todos os requisitos até aqui comentados – inclusive as noções de contrato fiscal, moral tributária e cultura tributária –, em um método de tentativa e erro, desde que com o objetivo de conformidade cooperativa, para que cada país alcance os resultados pretendidos.

Segundo a OCDE, outros caminhos que dependam apenas das intervenções de auditorias e fiscalizações cobrando a conformidade através de sanções não são suficientes para a adequação. Ao contrário, são necessárias medidas que conduzam as atividades administrativas para a obtenção de resultados (OCDE, 2013, p. 88). Esta recomendação se alinha perfeitamente com a relação entre os

---

<sup>154</sup> Estruturas tais como o controle de risco de compliance, benefícios aos contribuintes que busquem se adequar, redução de custos de conformidade, resoluções rápidas de demandas e igualdade procedimental no tratamento e julgamento de disputas, todas mencionadas nesta mesma sessão.

<sup>155</sup> Tratamos da relação entre tributação e governança nos Itens 1.1.1 e 1.1.2 do Capítulo I desta tese, evidenciando a função e a importância da tributação para o exercício do poder estatal como cláusula nuclear do contrato fiscal, assim como definido por Ane Karoline Bak (2018).

<sup>156</sup> A OCDE (2013, p. 70) indica como princípios de governança pública a integridade das regras e valores para a exigência das obrigações tributárias; padrões de programas de trabalho; segurança jurídica nas decisões administrativas; programas de treinamento conjunto entre os profissionais especialistas; rotatividade entre as equipes de funcionários; e sistemas de revisão e monitoramento de contribuintes sendo realizados por funcionários mais próximos a eles, com o intuito de prestar informações adequadas ao efetivo cumprimento das obrigações.

poderes coercitivo e legitimado estudada por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015)<sup>157</sup>, que deve ser versátil para o alcance da confiança e conseqüentemente do cumprimento voluntário de normas, afastando-se de uma aplicação exclusiva do poder coercitivo, representado aqui pelas sanções oriundas das auditorias.

O progresso real da conformidade colaborativa somente pode ser alcançado mediante a conjugação de estratégias gerais para a adequação dos contribuintes voluntariamente através da cooperação, individualizadas segundo as peculiaridades de cada lugar. A esta individualização, a OCDE deu o nome de “*tax compliance by design*”, significando a necessidade de adequação das estratégias de compliance tributário cooperativo a circunstâncias específicas, que se desenvolveria a partir de três passos<sup>158</sup>: avaliação da situação e contexto atuais através da análise de dados que demonstrem quais eventuais medidas de compliance cooperativo já existem, estão em processo de desenvolvimento ou podem ser implementadas com razoável rapidez; visão do futuro desejado acerca do compliance cooperativo, para conhecimento do sistema, seus participantes e infraestrutura necessária; e, por fim, planejamento de implementação do sistema de compliance cooperativo na prática, o que exige a definição do nível de controle que a Administração deseja exercer, variando entre uma certa rigidez a uma abordagem mais facilitadora, ou ainda uma zona de intersecção entre estas características (OCDE, 2014c, p. 59).

O uso de tecnologias pelas Administrações Tributárias para aumentar o nível de conformidade tributária foi debatido na 8ª Edição da Tax Administration Series da OCDE (2019c, p. 01), demonstrando-se que as Administrações Tributárias estão cada vez mais migrando para sistemas eletrônicos e utilizando grande variedade de ferramentas tecnológicas, pesquisa de informações (fontes de dados) e análises para aumentar a conformidade tributária, conferindo melhor gestão ao sistema tributário e reduzindo custos administrativos. Especificamente, as tecnologias utilizadas pelas Administrações favorecem o compliance no sentido de facilitar o cumprimento de obrigações através de apresentação *on line* de declarações fiscais, bem como pagamentos *on line*, canais de contato digital diretamente com a Administração (*digital assistance*) e redução dos canais tradicionais de comunicação; mais de 40 dos 53 países abordados no estudo estão planejando a utilização de inteligência artificial na relação fisco-contribuintes; o uso de percepções comportamentais como ferramentas de compliance pelas Administrações, busca compreender como e por que os contribuintes agem, para assim poderem criar políticas práticas de intervenção, viabilizando o gerenciamento de risco inteligente (OCDE, 2019c, p. 02).

A OCDE também afirma que é importante o compartilhamento de experiências e dos conseqüentes refinamentos do conceito de compliance cooperativo entre as Administrações Tributárias do globo. Este compartilhamento deve ocorrer não só entre as entidades fiscais, mas também entre estas

---

<sup>157</sup> A dinâmica entre poder e confiança foi profundamente trabalhada no Item 1.2.4 desta tese.

<sup>158</sup> A OCDE recomenda que estas etapas sejam protagonizadas conjuntamente pelos órgãos da Administração Fiscal, contribuintes e outros participantes do sistema (OCDE, 2014c, p. 53), o que nos faz compreender que membros da comunidade acadêmica também deveriam participar da formulação destas etapas de configuração de um sistema de compliance cooperativo.

e os contribuintes, pois, à medida que o número de países que adotam o cumprimento cooperativo e os contribuintes envolvidos em medidas de cumprimento cooperativo crescem, o mesmo acontece com o conhecimento coletivo e a experiência dos atores sociais envolvidos (OCDE, 2013, p. 88). Para isso, os indicadores de eficácia das estratégias de compliance cooperativo em processo de desenvolvimento por alguns países<sup>159</sup> será de igual relevância para a experiência de outras economias. Por fim, os estudos de 2013 e 2016, bem como outros já citados nesta tese, enfatizaram que a conformidade tributária é resultado da interação entre o Estado, as Administrações Fazendárias (órgão de receita) e os contribuintes, e o gerenciamento de risco de conformidade deve considerar o comportamento de todas estas entidades (por todos, vide OCDE, 2013, p. 42).

### 3.2.2.2 Sugestões do CIAT para o Compliance Cooperativo.

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT foi criado em 1967 para a modernização, fortalecimento e desenvolvimento de técnicas relativas à administração tributária<sup>160</sup> de seus países membros<sup>161</sup>. Ao contrário da OCDE, que expressamente indica recomendações para que as Administrações Fazendárias implementem e gerenciem o compliance tributário cooperativo em suas várias publicações, o CIAT publica trabalhos de autorias diversas que abordam o tema do compliance cooperativo ora como pesquisas conceituais, ora como análises descritivas de experiências já realizadas, ora como sugestões para sua implementação. Nossa análise, então, sobre a postura do CIAT face ao compliance cooperativo versará sobre as eventuais recomendações que podem ser extraídas das abordagens acima, encarando-as como posicionamentos do próprio CIAT, já que externadas em suas publicações.

Em análise sobre a situação atual do compliance tributário em países membros do CIAT, Luis Ugarte, Isaác Esteban e David Vargas (2015, p. 12) demonstraram algumas experiências relevantes de modelos de compliance que trouxeram resultados expressivos. É o caso do programa estabelecido pela Administração Tributária australiana (*Australian Taxation Office - ATO*), em que os grandes contribuintes devem demonstrar que implementaram uma governança corporativa com a finalidade de ir ao encontro das expectativas da Administração Fiscal, e somente assim, participar dos benefícios oferecidos pelo programa (UGARTE, ESTEBAN e VARGAS, 2015, p. 12). Esta política garantiria um

---

<sup>159</sup> A exemplo, especificamente no Brasil, o Governo do Estado de São Paulo evidencia as estatísticas ligadas ao programa de compliance tributário “Nos Conformes” – que será analisado no Capítulo V desta tese –, apresentando números acerca dos contribuintes participantes de iniciativas de autorregularização, atividades de orientação pela Administração e valores de arrecadação obtidos com o programa, que servem de indicadores de nível de compliance para os tributos envolvidos no programa. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.asp>>. Acesso: 31/03/2021.

<sup>160</sup> Disponível em: <<https://www.ciat.org/quienes-somos/>>. Acesso: 25/03/2022.

<sup>161</sup> O CIAT conta com a participação atual de 42 países em 4 continentes. Entre eles, destacamos: Brasil, México, Argentina, Chile, Cuba, Canadá, Estados Unidos, Portugal, Espanha, Itália, França, Nigéria, Marrocos e Índia. Disponível em: <<https://www.ciat.org/quienes-somos/>>. Acesso: 25/03/2022.

controle maior por parte da Administração sobre a transparência das atividades de gestão dos contribuintes, em contrapartida, os contribuintes teriam acesso a um atendimento personalizado, decorrente do conhecimento de suas atividades pelo fisco.

A Administração Fazendária espanhola (AEAT) fundamenta suas ações de compliance tributário no relacionamento colaborativo entre a Administração e grandes contribuintes, evidenciado pelas características da transparência e confiança mútuas. Para tanto, foi criado o Fórum para Grandes Companhias, cuja iniciativa é o esclarecimento aos contribuintes de modo informal, flexível e não-burocrático (UGARTE, ESTEBAN e VARGAS, 2015, p. 12). O estabelecimento de canais de comunicação fluidos entre Administração e contribuintes; a divulgação da estrutura interna das Administrações Tributárias, bem como do sistema tributário e da dinâmica dos tributos, culminando na sua aplicação efetiva; a simplificação e promoção do cumprimento das obrigações tributárias, por meio da análise de possíveis melhorias nos procedimentos tributários que possam gerar maior segurança jurídica e minimizar os custos de litígio e o risco de sanções; a avaliação do desempenho interno das empresas no que respeita à aplicação do sistema fiscal, sensibilizando assim para a responsabilidade dos Conselhos de Administração em matéria fiscal como manifestação de Responsabilidade Social Empresarial (UGARTE, ESTEBAN e VARGAS, 2015, p. 14), foram medidas que trouxeram resultados positivos para o compliance tributário espanhol, e que, portanto, servem de exemplo e recomendação do CIAT para outras Administrações Tributárias no mundo.

Os Estados Unidos, através do *Internal Revenue Service* (IRS) implementou o *Compliance Assurance Process* (CAP), programa utilizado para identificar e solucionar riscos tributários por meio de interações abertas, transparentes e cooperativas entre o IRS e os grandes contribuintes e contribuintes internacionais. O programa realiza uma avaliação em tempo real das situações a serem propostas pelo contribuinte em suas declarações fiscais e as respectivas operações efetivadas, que possam influenciar sua responsabilidade tributária. Os contribuintes alcançados pelo programa conseguem ser resguardados por certeza jurídica de forma mais rápida e menos onerosa do que através dos processos tradicionais de exame após a entrega das declarações. Isso permite uma melhor gestão dos recursos fiscais e garante retornos financeiros mais precisos. Este proceder favorece os objetivos da Administração norte-americana de reduzir o tempo de fiscalização e otimizar alguns aspectos como segurança, eficiência e tempestividade na solução de questões tributárias complexas, e também permite aumentar a cobertura da auditoria, sem afetar a eficiência do uso dos respectivos recursos (UGARTE, ESTEBAN e VARGAS, 2015, p. 15).

Em síntese, melhorar o atendimento aos contribuintes, facilitar os canais de informação através da cooperação e da simplificação do sistema jurídico tributário são estratégias que já estão sendo utilizadas por algumas Administrações Tributárias para aumentar a segurança jurídica fiscal, embora em graus diferentes dependendo, em certa medida, do nível de desenvolvimento dos países, foi o que demonstrou estudo realizado pelo CIAT através de Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Diretor de Estudos Fiscais e Investigações daquela organização (2018, p. 12). A tecnologia também vem sendo

utilizada pela Fazenda como ferramenta de compliance cooperativo, sendo sugerido pelo CIAT que as Administrações incorporem as melhores práticas de gestão entre países, independentemente de seu nível de desenvolvimento econômico (MIGUEZ, 2018, p. 14).

O estudo proposto por Luis Ugarte, Isaác Esteban e David Vargas (2015, p. 16) ainda enfatiza que a *International Organization for Standardization* (ISO), entidade não governamental conhecida internacionalmente por desenvolver normas voluntárias, baseadas em consenso entre os países membros e de relevância para o mercado internacional<sup>162</sup>, na sua norma ISO 26000, que – apesar de não ser ainda uma norma de certificação como outras normas ISO – prevê um “Guia de Responsabilidade Social” concebido para ser aplicado por todo o tipo de organizações incluindo as públicas, servindo de orientação para o respeito à sociedade. São previstas diretrizes para consulta e ação sobre responsabilidade social (*accountability*); conceitos, termos e definições relacionados com a responsabilidade social; antecedentes, tendências e características; princípios e práticas; questões de responsabilidade social, em que os autores incluem a tributação; e identificação e compromisso com as partes interessadas.

O CIAT compreende que estabelecer os direitos dos contribuintes de forma clara e delimitada e melhorar os serviços administrativos para facilitar o cumprimento de obrigações tributárias poderiam fomentar o cumprimento voluntário – compliance cooperativo (MIGUEZ, 2018, p. 08). Segundo o autor, cerca de 75% das Administrações Tributárias de países fortalecidos economicamente<sup>163</sup> que criaram um órgão formal, dentro da organização da própria Administração, para atuar no esclarecimento e informação aos contribuintes, perceberam diferenças significativas quanto ao nível de ingressos fiscais. O CIAT também identificou que a grande maioria das Administrações Tributárias pesquisadas<sup>164</sup> entende que o cumprimento de obrigações tributárias de forma cooperativa é um enfoque de alta prioridade, e, portanto, buscam incorporar estratégias que alcancem este objetivo, melhorando as relações, estabelecendo marcos normativos e acordos formais entre Administrações e contribuintes, entre outras estratégias (MIGUEZ, 2018, p. 12).

No que tange à experiência mexicana de compliance tributário, através da Procuradoria de Defesa do Contribuinte – *Prodecón*, o CIAT observou a utilização dos procedimentos de Acordos Conclusivos (*conclusive agreement*), mediados pela própria *Prodecón*, que assume o papel de uma espécie de *Ombudsman* tributário (CIAT, 2015, p. 41), mediando os interesses de Estado e sociedade e defendendo direitos dos contribuintes. É de ser ressaltado que a *Prodecón* não se constitui como membro da Administração Tributária mexicana, mas como órgão de apoio ao contribuinte<sup>165</sup>. Sua atuação faz

---

<sup>162</sup> Disponível em: <https://www.iso.org/about-us.html>. Acesso: 25/03/2022.

<sup>163</sup> O autor não indica em seu texto quais seriam exatamente estes países, apenas nomeando-os como “países de alta renda” (*administraciones tributarias de renta alta*).

<sup>164</sup> Pesquisa realizada pela *International Survey on Revenue Administration* (ISORA). FMI, IOTA, OECD e CIAT. (2015). Disponível em: <[http:// data.rafit.org/?sk=BA91013D-3261-42F8-A931-A829A78CB1EC](http://data.rafit.org/?sk=BA91013D-3261-42F8-A931-A829A78CB1EC)>. Acesso: 18/03/2020.

<sup>165</sup> Como já mencionamos no item 3.2.1 desta tese.

parte do conjunto de iniciativas do México para fomentar o compliance tributário, o que foi diagnosticado pelo CIAT (2015, p. 11). Como já visto, as iniciativas envolvem educação fiscal, esclarecimentos ao contribuinte, promoção de soluções amigáveis antes da aplicação de penalidades, entre outras atuações que se encaixam perfeitamente nas recomendações do CIAT para o estabelecimento de uma verdadeira relação de compliance tributário (CIAT, 2015, p. 23).

### **3.2.2.3 O FMI e o Compliance Tributário.**

O Fundo Monetário Internacional – FMI, criado em 1944 na Conferência de Bretton Woods, atualmente conta com a participação de 190 países, e busca assegurar o bom funcionamento do sistema financeiro global, através da cooperação econômica internacional<sup>166</sup>. A partir destes objetivos, é possível visualizar com clareza o interesse desta organização no equilíbrio dos sistemas tributários internacionais, com vistas, especialmente, ao aumento da arrecadação das Administrações propiciando maiores recursos financeiros aos países, o que se traduz – por tudo que já se demonstrou nesta tese – como uma das consequências do compliance tributário cooperativo. É certo, porém, que muitos dos textos publicados pelo FMI guardam a ressalva de que as ideias ali expostas não representam necessariamente o pensamento e as opiniões da própria organização. Contudo, inegavelmente servem de ilustração para discussões sobre pesquisas apoiadas pela instituição.

No que tange à implementação do compliance cooperativo pelas Administrações Tributárias, o responsável pelo Departamento de Assuntos Fiscais do FMI, Barrie Russell<sup>167</sup>, recomenda que este processo se inicie pelo gerenciamento de riscos, definindo, para isto, um modelo padrão de abordagem para as Administrações Tributárias, que busca a identificação dos riscos de inadimplemento de obrigações fiscais; a atribuição de prioridades meio aos grupos de contribuintes, conforme seu comportamento, o desenvolvimento de respostas e estratégias de tratamento, o planejamento e a implementação destas estratégias, avaliando-se posteriormente o impacto das medidas tomadas (RUSSELL, 2010, p. 05). Segundo Russell, o gerenciamento de risco na forma como recomendada fornece uma estrutura apropriada para o desenvolvimento de um programa eficaz de conformidade baseado em risco (RUSSELL, 2010, p. 05).

O gerenciamento de riscos de compliance deve ser implementado através de ferramentas, às quais o FMI confere especial importância. Por exemplo, o “RA-GAP” é um programa que ajuda os países a compreender e estimar suas lacunas de conformidade, especialmente ligado ao sistema do imposto incidente sobre valor agregado; o “RA-FIT” é uma iniciativa de tecnologia de dados, com o objetivo de gerar informações para as Administrações Tributárias, permitindo que estas monitorem

---

<sup>166</sup> Disponível em: <https://www.imf.org/en/About>. Acesso: 23/03/2022.

<sup>167</sup> Trata-se de uma publicação do FMI, com a ressalva anteriormente mencionada, de que a ideia do autor do texto não corresponde necessariamente a opinião institucional do FMI.

aspectos básicos de seu desempenho em comparação com outras Administrações<sup>168</sup>; e a “TADAT” estrutura padronizada para avaliação do desempenho dos sistemas de administração fiscal a partir de evidências sobre o desempenho de vários órgãos de receita medido em áreas-chave (FMI, 2015, p. 44).

Através de etapas para a implantação de um programa de compliance, a abordagem do FMI se inicia pela avaliação de possibilidade de eficácia do programa, ou seja, de correspondência entre possibilidade de resultados reais e resultados planejados. A existência de déficits nesta correspondência pode ser atribuída a estratégias inadequadas, o que pode ser evitado pela observação de indicadores de desempenho a serem incluídos no planejamento do programa (RUSSELL, 2010, p. 05). É necessário, posteriormente, compreender os riscos de conformidade atribuídos aos contribuintes, o que, segundo Barrie Russell, deve ser segmentado conforme grupos de contribuintes, com vistas a possibilidade de gerenciamento de cada grupo de acordo com características comuns<sup>169</sup>. Para cada segmento deve ser realizada uma avaliação de riscos “de cima para baixo” (*top-down*) e “de baixo para cima” (*bottom-up*). A primeira, de nível macro, identifica riscos que requerem intervenções extensas e estruturais, para serem sanados – como iniciativas de políticas públicas –; já a última, de nível micro, identifica riscos operacionais, mais individualizados, gerenciáveis através de projetos autônomos menores destinados à auditoria de determinada classificação de contribuintes (RUSSELL, 2010, p. 06).

O processo de avaliação de riscos viabiliza a definição de um “pacote” de riscos, identificados para cada segmento de contribuintes, culminando em uma classificação de condutas e de respectivos tratamentos pelas Administrações Tributárias, como ferramenta de gestão de compliance tributário. Com a classificação é possível uma priorização de riscos, para a qual serão destinados mais ou menos recursos pela Administração Tributária, com o objetivo de gradativamente eliminá-los ou reduzi-los, fomentando o compliance tributário. A partir da classificação e priorização dos riscos de não conformidade surge a necessidade de identificação dos seus estímulos ensejadores conforme o comportamento dos contribuintes, aos quais caberá uma resposta correspondente da Administração, com a finalidade de redução/eliminação do risco e, conseqüentemente, incremento do compliance voluntário. Este mesmo sistema foi utilizado pelo Governo do Estado de São Paulo na aplicação do programa de compliance tributário “Nos Conformes”, que classificou contribuintes em categorias conforme sua conduta em relação ao cumprimento de obrigações tributárias, e atribuiu, a cada uma destas categorias, benefícios ou sanções correspondentes<sup>170</sup>.

---

<sup>168</sup> Para a concretização da ferramenta “RA-FIT”, o FMI mantém convênio com outras organizações internacionais, entre elas o CIAT (FMI, 2015, p. 44) – também abordado nesta pesquisa – com o objetivo de expandir o universo de Administrações Tributárias alcançadas, e, com isso, viabilizar o intercâmbio de um maior número de informações.

<sup>169</sup> O FMI indica que o mais comum é a segmentação dos contribuintes em pessoas jurídicas e pessoas físicas; em um nível abaixo, as primeiras em organizações governamentais ou não, e estas, conforme a finalidade de lucro ou não; após, a criação de subsegmentos, que podem considerar a localização, a atividade econômica, etc (FMI, 2010, p. 06).

<sup>170</sup> Abordaremos o programa “Nos Conformes” com a devida profundidade, de forma descritiva, explicando detalhadamente todo o sistema de classificação, as categorias, e suas conseqüências no Capítulo V desta tese, deixando para realizar as críticas que entendemos pertinentes em nosso Capítulo VI.

Este seria o modelo de compliance tributário definido pelo Departamento de Assuntos Fiscais do FMI, através de Barrie Russell (2010, p. 09), dividido em duas partes, como em um diagrama de pares respectivos, cuja primeira trata de definições sobre o comportamento do contribuinte, influenciado por uma ampla variedade de fatores (sejam comerciais, sociológicos, econômicos ou psicológicos), descritas em frases de efeito – contribuintes “decididos a não se adequar”; “que não querem contribuir”; “que tentam, mas nem sempre conseguem”; e os que “estão dispostos a fazer a coisa certa” –; e a segunda, atitudes correspondentes da Administração, conforme o grau de risco – categorizado como acima descrito – de cada comportamento do contribuinte, descritas como respostas àqueles comportamentos descritos na primeira parte – respectivamente “usar toda a força da lei”; “dissuadir por detecção”; “ajudar a se adequar”; e “fazer ser simples”. Para a instituição, um programa de compliance tributário deve ser completamente revisto e atualizado anualmente, como parte integrante do ciclo de planejamento estratégico e operacional da Administração Tributária, independentemente de outras revisões que condições econômicas ou outros fatores as imponha (RUSSELL, 2010, p. 15).

Em estudo específico sobre a complexidade do sistema tributário da Armênia, realizado em fevereiro de 2019 e publicado em 2020, o FMI, com o objetivo de aconselhamento sobre estratégias de gerenciamento de risco de compliance<sup>171</sup>, identificou pontos vulneráveis na administração armenia, desde a excessiva complexidade do sistema até a desigualdade no tratamento de contribuintes, passando por distorções legais e de própria política tributária (FMI, 2020, p. 05). É interessante destacar que, no caminho de identificação de distorções na Armênia, o FMI identificou que regimes tributários especiais ou presuntivos para pequenas empresas e profissionais autônomos<sup>172</sup> causam ainda mais complexidade ao sistema e desigualdade entre os contribuintes, isto porque, segundo a instituição, a segmentação de contribuintes em categorias diferenciadas de empresas, segundo seu faturamento, iria de encontro aos princípios fundamentais de política tributária e justiça (FMI, 2020, p. 09).

Diante deste cenário, recomendações de curto e médio prazos foram feitas pelo FMI. Conter as renúncias de receita derivadas do excesso de isenções e políticas de tratamento diferenciado entre contribuintes, o que aumenta a complexidade do sistema, e, conseqüentemente, os custos de conformidade; e considerar a necessidade de alterações legislativas para tornar o sistema mais claro são medidas de médio prazo que tornariam o sistema tributário menos complexo e propiciariam a adequação voluntária dos contribuintes (FMI, 2020, p. 11). Por outro lado, a reconfiguração de processos administrativos do órgão de receita, com o objetivo de monitorar contribuintes de forma mais próxima, através da definição e escalonamento de riscos de conformidade, bem como as respectivas respostas da

---

<sup>171</sup> *Compliance Risk Management* – CRM. A ideia esboçada pelo FMI para a configuração de um documento para gerenciamento de risco de compliance não é a de um modelo padrão que sirva para quaisquer Administrações, mas uma avaliação de riscos inicialmente comuns que levem a intervenções personalizadas conforme a realidade fiscal de cada lugar (FMI, 2015, p. 43).

<sup>172</sup> Note-se que, neste ponto, há uma semelhança indiscutível com o sistema tributário brasileiro, que, por exemplo, aplica o regime diferenciado do SIMPLES, através da Lei Complementar n. 123 de 2006 às microempresas e empresas de pequeno porte, com faturamento limitado ao máximo valor de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Administração<sup>173</sup>; a implementação efetiva de estratégias para a conformidade como objetivo central da Administração; o desenvolvimento de processos de gestão de desempenho que monitore e assegure que a Administração efetivamente alcance a pontualidade e o pagamento integral das obrigações fiscais pelos contribuintes; e deflagração de ações que visem coibir a intempestividade no cumprimento de obrigações e até mesmo o seu inadimplemento, “incluindo fortes sanções e outros desincentivos”, são medidas de curto prazo para fomentar a adequação (FMI, 2020, p. 08).

Em suma, o FMI entende que, para um país alcançar um crescimento econômico sustentado em receitas tributárias, é necessário mais do que a melhora de serviços ao contribuinte, comunicação efetiva entre Administração e contribuintes, aprimoramento de serviços de tecnologia de informação e de recursos humanos. É necessário também o direcionamento estratégico e operacional das Administrações Tributárias para a gestão de compliance, o que estaria ligado a, por exemplo, processos decisórios fundamentados em conhecimento empírico sobre o comportamento dos contribuintes<sup>174</sup>, estabelecidos em documentos internos; aplicação do poder coercitivo para impor o cumprimento de obrigações também através de sanções em equilíbrio com a adequação voluntária<sup>175</sup> (FMI, 2020, p. 12). O FMI também faz importante recomendação para a redução de vulnerabilidades à corrupção e, conseqüentemente, aumentar a confiança dos contribuintes, como ponto de direcionamento operacional das Administrações Fiscais (FMI, 2020, p. 14).

#### **3.2.2.4 O Compliance Tributário sob o enfoque da ONU e do Banco Mundial.**

Assim como o ocorre com o FMI, muitos dos textos publicados tanto pela Organização para as Nações Unidas, quanto pelo Banco Mundial, também põem a salvo a informação de que as ideias ali expostas não representam necessariamente o pensamento e as opiniões das próprias organizações<sup>176</sup>, contudo, inegavelmente servem de ilustração para discussões sobre pesquisas apoiadas pelas instituições. Em outros textos – parcos –, as organizações aludidas opinam e recomendam, sob enfoque próprio<sup>177</sup>. Ambos os formatos são trazidos e debatidos nesta sessão, com vistas a abarcar o maior número possível de opiniões a cerca do compliance tributário envolvendo as instituições em epígrafe.

---

<sup>173</sup> A classificação e escalonamento em graus de risco, pelo critério da priorização, bem como a necessidade de respostas correspondentes aos níveis de inconformidades foram profundamente abordadas no estudo de 2010 (RUSSELL, 2010), sobre o qual tecemos várias considerações linhas acima.

<sup>174</sup> Os conhecimentos trazidos pelo estudo da cultura tributária (NERRÉ, 2008), debatidos no item 2.1 do Capítulo II desta tese, são plenamente aplicáveis às recomendações do FMI sobre estratégias de gestão de compliance, como visto neste trecho.

<sup>175</sup> Novamente, a relação entre poder e confiança (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015), discutida nos itens 1.2.4 do Capítulo I e 3.1.1 deste Capítulo III, serve de fundamento para a implantação efetiva de programas de compliance tributário, evidenciando-se o necessário equilíbrio entre poder legítimo e poder coercitivo.

<sup>176</sup> São exemplos de textos cujo conteúdo traz a advertência de que a opinião ali transcrita não representa o entendimento institucional os seguintes: ONU, 2008; WORLD BANK, 2012; WORLD BANK, 2014; WORLD BANK, 2019; WORLD BANK, 2022.

<sup>177</sup> Ao revés, exemplos de texto que expressam a opinião institucional: ONU, 2016; ONU, 2017; WORLD BANK, 2016; WORLD BANK, 2021.

As Nações Unidas dirigiram um olhar atento para a região da Ásia-pacífico<sup>178</sup>, observando seu crescimento equilibrado nas décadas de 1970 e 1980, e posteriormente um crescimento acompanhado de grandes aumentos na desigualdade social (ONU, 2017, p. 04). Os tributos, acompanhados das políticas fiscais, que são vitais para o exercício das funções sociais do estado (BAK, 2019), tendem a, por isso, reduzir as desigualdades econômicas e sociais entre a população. Neste ponto é que se verifica o potencial das políticas fiscais, justamente para preencher as lacunas de desequilíbrio econômico e social causada pelo crescimento desordenado (ONU, 2017, p. 04). Para as Nações Unidas as medidas necessárias para resolver o problema em questão estariam fincadas em três pilares: a racionalização das estruturas tributárias, com especial atenção nas políticas tributárias progressivas; a restauração do pacto fiscal; e o aumento da mobilização dos recursos públicos através de receita tributária.

Partindo do último pilar, a ONU verificou que os países em desenvolvimento da região Ásia-Pacífico têm potencial considerável para mobilizar receitas fiscais para gastos públicos essenciais para educação, saúde e habitação, mas, para isso, recomendou expressamente o reforço da cooperação tributária, especialmente para enfrentar a evasão fiscal, através do intercâmbio de informações entre Administrações Tributárias e contribuintes e ações coletivas para detectar irregularidades e fechar lacunas (ONU, 2017, p. 27). No que tange a evasão fiscal, a ONU (2016, p. 02) esclarece que as medidas de prevenção e compliance devem ser destinadas a pessoas físicas de alta renda e profissionais autônomos, por terem maiores oportunidades de burlar o cumprimento de obrigações tributárias, e cita o exemplo da Indonésia, em que apenas 27 milhões de profissionais são visíveis à Administração Fiscal, de um total estimado de 44 milhões.

Além de um reforço na cooperação tributária, a ONU também recomenda o compliance tributário através da racionalização das estruturas tributárias, partindo de uma melhor compreensão dos custos sociais e fiscais implícitos nos sistemas (custos de conformidade), para garantir que essas políticas sirvam ao bem comum (ONU, 2017, p. 28), evidenciando a contrapartida estatal do contrato fiscal (BAK, 2019); bem como o fornecimento de informações regularmente aos contribuintes para evidenciar a transparência fiscal, o que beneficiaria a busca por políticas tributárias mais focadas e efetivas que promovam o desenvolvimento inclusivo e sustentável (ONU, 2017, p. 28).

A restauração do pacto fiscal, através da construção de uma cultura tributária mais ligada ao cumprimento voluntário de obrigações tributárias, também foi sugerida pela ONU. A organização salientou que o nível de compliance tributário depende de um sistema tributário justo e transparente e de gastos públicos que sejam responsáveis e que gerem resultados concretos para o desenvolvimento

---

<sup>178</sup> Segundo o Ministério das Relações Exteriores do Governo Federal, a Ásia-pacífico envolve as regiões da Ásia Oriental, do Sul e Sudeste da Ásia e parte oriental da Oceania. Disponível em: <https://www.gov.br/mre/pt-br/assuntos/relacoes-bilaterais/asia-pacifico-e-russia>. Acesso: 04/04/2022.

social<sup>179</sup> (ONU, 2017, p. 28). A ONU observa, ainda, como a OCDE (2019)<sup>180</sup>, que a elevada moral tributária é significativa para a adequação voluntária dos contribuintes às normas tributárias, já que pode reduzir os riscos de inadimplemento e os custos de implementação e administração de políticas tributárias. Para a ONU, gastos públicos suficientes e efetivos com meios de subsistência, educação e saúde contribuem para o processo de elevação da moral tributária, além da transparência, a ser obtida com um diálogo contínuo com os cidadãos a respeito dos custos e benefícios de reformas tributárias, garantindo a compreensão da população a cerca da efetiva perquirição do bem comum pelo Estado (ONU, 2017, p. 28).

Assim como a OCDE (2013) e o FMI (2020), a ONU (2016, p. 04) recomenda a implementação de um programa de gerenciamento de riscos quanto ao descumprimento de obrigações tributárias, especificamente para o acompanhamento de empresas menores, dada a facilidade de efetuar transações não declaradas para se furtao cumprimento de tributos que recaem sobre o valor agregado, bem como aos custos de conformidade a estes vinculado. Além disso, as sugestões da instituição se estendem ao envolvimento efetivo dos contribuintes no processo de registro, cobrança, fiscalização e demais procedimentos administrativos; implantação de recursos tecnologia da informação e ferramentas modernas de execução fiscal, como retenção e compartilhamento de informações com terceiros. Em contrapartida, são necessários melhores serviços aos contribuintes para encorajar o cumprimento voluntário (ONU, 2016, p. 05).

Para o Banco Mundial (WORLD BANK, 2022, p. 212), em um processo de reforma tributária com vistas a fomentar a arrecadação através do compliance voluntário, é necessária uma estratégia que considere a construção da confiança dos contribuintes para aumentar a conformidade cooperativa, capacitando os contribuintes a exigir reciprocidade e, conseqüentemente, maior responsabilidade social (*accountability*). A conquista da confiança, através do diálogo entre Administrações Fiscais e contribuintes, é indispensável para a construção de um sistema tributário colaborativo, como já havíamos salientado<sup>181</sup>, quando da análise da relação entre poder e confiança, como ferramenta de compliance tributário (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015). A medida da confiança dos contribuintes na Administração Tributária, como também toda a moldura de um sistema tributário poderá influenciar nas decisões de empresas e pessoas naturais sobre como operar no setor formal, e cumprir adequadamente suas obrigações tributárias, além de outros efeitos econômicos<sup>182</sup> (WORLD BANK, 2016, p. 12).

---

<sup>179</sup> A ideia de sistema tributário equilibrado para a ONU se fundamenta, em parte, na ideia de responsabilidade social (*accountability*) debatida no Capítulo I desta tese, quando posta em discussão a teoria do contrato fiscal, na forma como exposta por Ane Karoline Bak (2019).

<sup>180</sup> Tema discutido no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>181</sup> Vide itens 1.2.4 do Capítulo I e 3.1.1 deste Capítulo III.

<sup>182</sup> Estas conclusões foram retiradas da 10ª edição da pesquisa periódica *Paying Taxes: The Global Picture*, elaborada pelo World Bank Group em conjunto com a PricewaterhouseCoopers no ano de 2016.

Mediante a análise de restrições vinculativas (*binding constraints analysis*), desenvolvida pelo Banco Mundial, é possível identificar as causas básicas da tributação ineficaz, e, por meio de sistemas de informática fundados na troca de informações, desenvolver evidências de inconformidades. O Banco Mundial (2022, p. 214) verificou que a atuação de sistemas de tecnologia da informação é benéfica para o compliance cooperativo, inclusive quanto a tributos que recaem sobre a propriedade, já que problemas com a ineficiência dos registros públicos (incompletos e desatualizados) são comuns a países de baixa renda, o que, conseqüentemente, inviabiliza a máxima conformidade dos contribuintes às respectivas obrigações tributárias. Uma reforma básica do processo de registros e de avaliação das propriedades, de forma a simplificá-los por meio do uso da tecnologia, fortalece a capacidade de fiscalização da Administração e a viabilidade de cumprimento das obrigações tributárias.

Por fim, do mesmo modo que OCDE (2013), FMI (2020) – além de outros autores já abordados nesta tese<sup>183</sup> – o Banco Mundial compreendeu a importância das abordagens comportamentais tanto sobre os contribuintes, quanto relativas às Administrações Tributárias, para produzir ganhos consideráveis no compliance cooperativo (WORLD BANK, 2016, p. 43). Estas intervenções são proveitosas, já que não requerem reformas significativas ou programas administrativamente onerosos e politicamente sensíveis. No mesmo sentido do *The Behavioural Insights Team (BIT)*<sup>184</sup>, o Banco Mundial aposta na eficácia das técnicas de “*nudge*”, mecanismo de economia comportamental com potencial de influenciar as decisões dos cidadãos através de mensagens enviadas pela Administração (WORLD BANK, 2016, p. 43).

### **3.3 O ACORDO ENTRE SOCIEDADE E ESTADO: NÚCLEO COMUM DO CONTRATO FISCAL E DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO. CONCLUSÕES PARCIAIS.**

Diante de todas as definições e abordagens de compliance tributário expostas neste Capítulo, bem como dos modelos e das recomendações internacionais trabalhados sobre o tema, reservamos esta seção final do Capítulo para tratarmos da relação entre estas definições e recomendações práticas e a teoria do contrato fiscal trazida por Ane Karoline Bak (2019)<sup>185</sup>, com o objetivo de descortinar os pontos de intersecção havidos entre os institutos, identificando um núcleo base, comum a ambos.

Com fulcro na relação poder e confiança (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015), dissemos que a interação entre estes pilares determina os meios pelos quais os contribuintes se adequam às normas tributárias – seja forçadamente, seja voluntariamente –, neste último caso, marcado pela compreensão da função do tributo na sociedade e pela cooperação, enquanto conduta bilateral, recíproca, de contribuintes e Administrações, permeada pela confiança, transparência, clareza e responsividade. Por sua vez, a colaboração também deve ser encontrada em relações tributárias que sejam recíprocas,

---

<sup>183</sup> Por todos, Kirchler, Kogler e Muelbacher (2014) e Gangl, Hofmann e Kirchler (2015).

<sup>184</sup> Vide item 3.2.1 deste Capítulo III.

<sup>185</sup> Debatida no Capítulo I desta tese.

mas com o objetivo específico de proteção ao bem comum e ao interesse social. E é justamente nesta associação cooperativa e colaborativa que reside o compliance tributário, concretizado em uma relação harmônica entre Administrações e contribuintes, influenciada pelas características acima detalhadas, com o objetivo de cumprimento voluntário das normas tributárias como decorrência de um estado de consciência fiscal.

Uma conclusão já exposta nesta tese<sup>186</sup> foi a de que o exercício do poder legitimado pelo Estado leva ao fortalecimento da confiança da sociedade no Poder Público. Assim, à iniciativa de cooperação da Administração é correspondente o aumento de confiança dos contribuintes e a sua cooperação através da intenção em demonstrar com clareza os negócios que realiza (transparência) e da disposição em cumprir suas obrigações tributárias (moral tributária<sup>187</sup>). Conjuntamente, estes comportamentos traduzem, nos contribuintes, o seu conhecimento sobre a função do tributo na relação Estado-sociedade, o que já definimos como consciência fiscal<sup>188</sup>.

O compliance tributário, então, é alcançado através da adequação voluntária às normas tributárias como decorrência do desenvolvimento da consciência fiscal dos contribuintes, que, por sua vez, reflete a percepção quanto a função desempenhada pelos tributos na sociedade. Daí se deduz que não se pode considerar como compliance tributário o mero cumprimento de normas, mas sim o cumprimento qualificado pela voluntariedade, decorrente da consciência ativa sobre a função social do tributo e sobre um dever moral de contribuição. Necessário rememorar, por oportuno, que esta função do tributo é a de financiar os bens e serviços públicos oferecidos pelo Estado, e, consoante afirmado pelo Banco Mundial, os tributos são essenciais para financiar os serviços públicos, isto porque os governos precisam de financiamento sustentável para programas sociais e investimentos públicos, com a finalidade de promover o crescimento econômico e, conseqüentemente, o desenvolvimento<sup>189</sup> (WORLD BANK, 2016, p. 12).

É exatamente esta a essência do contrato fiscal havido entre Estado e sociedade (BAK, 2019), em que esta reconhece a função social do tributo como meio através do qual o Estado pode viabilizar suas funções essenciais, e, assim, concretizar o bem comum, finalidade última de uma relação colaborativa. No contexto do contrato fiscal, a consciência fiscal é pressuposto para a negociação de receitas com o Estado, reproduzida pela troca de receitas derivadas de tributos (*bargaining revenues*) por funções essenciais do Estado (*accountability*). Assim, a consciência fiscal viabilizada pela relação cooperativa entre fisco e contribuintes estimula a demanda destes pela responsabilidade social do Estado como contrapartida aos tributos pagos. O Estado passa, então, a fornecer os bens e serviços públicos

---

<sup>186</sup> Vide itens 1.2.4 do Capítulo I e 3.1.1 deste Capítulo III.

<sup>187</sup> A moral tributária foi tratada com a necessária profundidade no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>188</sup> Trabalhamos o termo “consciência fiscal” quando estudamos a moral tributária no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>189</sup> Tradução livre do trecho: “*Taxes are essential to finance public services. Governments need sustainable funding for social programs and public investments to promote economic growth and development*” (WORLD BANK, 2016, p. 12).

essenciais à sociedade, alcançando seu máximo objetivo que é o de promoção do bem comum. Logo, pode-se concluir que esta promoção do bem comum foi alcançada pela interação entre Estado e sociedade, como finalidade conjunta de uma relação de colaboração, conforme o sentido da expressão acima exposto<sup>190</sup>.

Este foi o sentido já observado por alguns países e pelo posicionamento das organizações internacionais pesquisadas neste Capítulo. A expressa adoção do princípio da colaboração recíproca pela legislação portuguesa (FERREIRA, 2018, p. 45) e pela legislação espanhola (artigos 1, 5 e 92 da *Ley General Tributaria*); a abordagem da relação tributação-governança pela OCDE (2019 e 2013) como requisito essencial para a vinculação dos contribuintes através de estratégias de conformidade cooperativa; as sugestões do CIAT para melhorar a comunicação com os contribuintes, como forma de simplificação do sistema jurídico tributário; o gerenciamento de riscos, recomendado pelo FMI (2020) e por outras organizações relatadas<sup>191</sup>, conforme os segmentos nos quais são divididos os contribuintes, culminando em uma classificação de condutas e dos correspondentes tratamentos pelas Administrações Fazendárias; a dependência entre o nível de compliance e a existência de um sistema tributário justo e transparente, com gastos públicos responsáveis, que gerem resultados concretos para o desenvolvimento social (ONU, 2017); a confecção de estratégias que considerem a construção da confiança dos contribuintes para aumentar a conformidade cooperativa, capacitando os contribuintes a exigir reciprocidade e, conseqüentemente, maior responsabilidade social (WORLD BANK, 2022), são exemplos de recomendações para que se estabeleça uma relação de compliance tributário com fundamento no desenvolvimento da consciência fiscal e nos atributos da confiança, reciprocidade, transparência e responsividade, cuja consequência é a troca de receitas derivadas de tributos (*bargaining revenues*) por funções essenciais do Estado (*accountability*), essência do contrato fiscal.

É possível então concluir que o compliance tributário e o contrato fiscal são termos unidos em uma relação – seu núcleo básico – que se concretiza em dois níveis. Um prévio, interno à própria sociedade, portanto micro, onde se associam Administração Tributária e contribuintes em relação cooperativa – em que ambos buscam reciprocamente atender os interesses opostos, motivados pela previsibilidade e certeza de condutas e pela responsividade, estimulando a transparência de negociações, a confiança nas autoridades e, em último grau, a consciência fiscal – e colaborativa, com a finalidade conjunta de promoção do bem comum. Outro, posterior, externo à sociedade, mas que a vincula ao Estado, e, por isso, macro, que se desenvolve no plano do contrato fiscal, ao redor do vínculo recíproco da negociação de receitas com a responsabilidade social, entendendo como já consolidado certo volume de consciência fiscal.

---

<sup>190</sup> Item 3.1.2.1 deste Capítulo.

<sup>191</sup> Vide Item 3.2.2 deste Capítulo.

## CAPÍTULO IV. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NO BRASIL.

Neste Capítulo estudaremos as abordagens atuais das Administrações Fazendárias brasileiras destinadas a incentivar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. Para tanto, será realizada a revisão bibliográfica da literatura disponível sobre o tema, que engloba documentos e declarações das próprias Administrações, além de outros textos produzidos por autores diversos, no sentido de esclarecer o atual estado da relação fisco-contribuintes brasileira. Manteremos, como nos demais capítulos até aqui redigidos, a busca pelo fortalecimento do elo entre o compliance tributário cooperativo e os estudos sobre contrato fiscal, moral tributária e cultura tributária, que, ao nosso sentir, configuram pilares inafastáveis para a construção de um efetivo compliance tributário.

A partir daí, analisaremos se os comportamentos de Administrações e contribuintes configuram efetivamente ações no sentido do compliance tributário como apreciado nesta pesquisa, isto é, que visem ao cumprimento voluntário das normas fiscais pelos contribuintes, num ambiente institucional de cooperação, colaboração, responsividade e reciprocidade. Já estabelecemos que, nesta tese, a expressão “compliance tributário” é utilizada para definir a relação havida entre Administrações Tributárias e contribuintes, em que o cumprimento de normas tributárias por parte dos últimos se dá de forma voluntária, pela compreensão da função do tributo na relação Estado-sociedade, ao que atribuímos a denominação de consciência fiscal<sup>192</sup>.

Não serão apreciados, neste momento, os programas específicos de compliance tributário, assim denominados e implementados pelas Administrações Tributárias brasileiras – tema sobre o qual nos debruçaremos no Capítulo V desta tese, realizando uma análise descritiva minuciosa de alguns dos programas de compliance tributário já em prática no Brasil –, mas tão somente o estado atual e predominante do relacionamento fisco-contribuintes no Brasil, com suas respectivas nuances e características. Esta interpelação se faz necessária, pois, como já dissemos em outro trabalho (MARTINHO, 2020, p. 246), em que pese a relação entre Administração e contribuintes teoricamente configurar um vínculo trivial, permeado pelo elo elementar da troca do pagamento de tributos pelos contribuintes por bens e serviços essenciais fornecidos pelo Estado – essência do contrato fiscal (BAK, 2019) – uma gama de fatores contribui para o efeito inverso, tornando a relação complexa, não raro hostil e protagonizada pelo frequente embate entre contribuintes e Administração Fiscal, culminando em excessivos gastos com fiscalização e intensa insatisfação social.

Neste capítulo serão abordados estes fatores, apreciando a atual realidade brasileira quanto à relação fisco-contribuintes e à motivação para o cumprimento de obrigações tributárias, enfatizando a existência ou não de efetivo compliance tributário, nos termos em que discutido no Capítulo III deste mesmo trabalho, bem como os fatores que comprometem o estabelecimento de um compliance

---

<sup>192</sup> Vide Item 3.1 do Capítulo III desta Tese.

cooperativo eficaz, como a ausência ou debilidade de consciência fiscal, o excesso de litigiosidade, a sonegação e o denominado *tax gap*.

#### **4.1 O ESTADO ATUAL DA CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL.**

Analisemos as características atuais do modo como os contribuintes se adequam às normas tributárias no Brasil. A conformidade tributária obtida pelas autoridades fazendárias brasileiras, se forçada ou voluntária, e, portanto, sua ligação com a dinâmica entre poder e confiança estudada por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015), bem como sua adequação a teoria do contrato fiscal de Ane Karoline Bak (2019), serão objeto de estudo desta seção. É necessário considerar, porém, que, como dissemos acima, não abordaremos neste capítulo a análise dos programas de compliance tributário específicos já desenvolvidos pelas Administrações Tributárias brasileiras<sup>193</sup>, que hoje ainda configuram exceção ao trato predominantemente exercido pelas autoridades fazendárias brasileiras. Tampouco nos dedicaremos neste capítulo a cuidar das críticas realizadas pela literatura pesquisada sobre os aludidos programas de conformidade, vez que o faremos no derradeiro e conclusivo Capítulo VI desta tese.

Sérgio André Rocha (2018, p. 507) entende que o sistema tributário brasileiro, há muito, encontra-se desequilibrado, e atribui este problema à sua rigidez constitucional como uma das causas, que torna o sistema fechado e inflexível, mas considera também o desvirtuamento das espécies tributárias, o abandono do apego à capacidade contributiva, e a entrega de um processo tributário administrativo e judicial ultrapassado e ineficiente, como, da mesma forma, motivos deste desequilíbrio. Vislumbra, também, um baixo índice de confiança da sociedade no Estado, e este, por seu turno, exerce fiscalizações excessivamente rígidas através das Administrações Tributárias, o que configura um ambiente hostil, de constante litigiosidade (2018, p. 508). Já vimos que a reduzida confiança da sociedade no Estado é fruto de instabilidade na relação poder e confiança<sup>194</sup>, e tem como consequência uma defasagem na moral tributária<sup>195</sup>, desmotivando os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias.

Carlos Otávio Almeida (2017, p. 61) acredita que há um conflito instaurado entre Administração tributária e contribuintes, que reside nos interesses de maximização de lucros e de irrestrita liberdade patrimonial pelos últimos, aliado a ações de cobrança e fiscalização de obrigações distanciadas dos princípios de justiça do ordenamento jurídico, com vistas exclusivamente à satisfação de um insaciável apetite arrecadatório; para o autor, o compliance tributário será alcançado no momento em que à observância pelo Estado dos limites de sua atuação for correspondente a legitimidade do lucro e do

---

<sup>193</sup> Vide Capítulo V desta tese.

<sup>194</sup> Abordamos a relação entre poder e confiança, estudada por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015), em vários momentos nesta tese, porém, os itens 1.2.4 do Capítulo I e 3.1.1 deste Capítulo III marcadamente conferem maior profundidade à dinâmica entre os institutos.

<sup>195</sup> Entendida como a disposição dos contribuintes em adimplir suas obrigações tributárias, como debatido no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

exercício de direitos patrimoniais pelos contribuintes. Carlos Otávio arremata que qualquer interesse próprio, corporativo, individual de fisco ou contribuintes, maior que ou alheio aos determinados pela Constituição de 1988, seria inadmissível a partir da definição dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil pela própria Carta Política (2017, p. 61).

Ambos os autores compreendem que atualmente no Brasil não se verificam aspectos de “cidadania fiscal” (ROCHA, 2018, p. 508) ou de “consciência contributiva” (ALMEIDA, 2017, p. 74), expressões ligadas à ideia de consciência fiscal, considerada nesta tese como um dos pontos de intersecção, que une a teoria do contrato fiscal ao compliance tributário, através de um núcleo básico ou fundamental<sup>196</sup>. Na atual relação entre Administração Tributária e contribuintes no Brasil, o cumprimento de obrigações tributárias se efetiva tão somente como forma estratégica de evitar a ação repressiva do Estado – em algumas vezes vista como desproporcional (ROCHA, 2018, p. 508) – consolidando a natureza adversarial entre fisco e contribuintes, fomentada pelo excesso de burocracia, altos custos de conformidade da relação e longos litígios administrativos e judiciais, além de planejamentos tributários agressivos e altos índices de evasão fiscal (ALMEIDA, 2017, p. 73). As consequências disso são danosas: intensa repressão aos contribuintes, gerando gastos vultosos em fiscalização e insistente tentativa dos contribuintes de se desviarem da tributação, além de um número cada vez maior de normas tributárias buscando limitar a atuação dos contribuintes, tornando o sistema ainda mais complexo; todos estes são fatores que exigem a modificação dos pilares em que se assenta a relação fisco-contribuinte brasileira.

#### **4.1.1 A Dinâmica Poder-Confiança e a Moral Tributária no Brasil: Aspectos da (in)Conformidade Tributária Brasileira.**

Como as obrigações tributárias são adimplidas no Brasil? Há uma ideologia contributiva no que tange ao pagamento de tributos ou prevalece a concepção de que os tributos servem apenas para onerar o sistema produtivo sem que haja qualquer retorno social? Estas questões são postas para despertar o raciocínio sobre questões estruturais do sistema tributário brasileiro, não podendo se resumir apenas no aspecto conclusivo de que contribuintes têm baixo índice de confiança nas autoridades e estas, por sua vez, concebem os primeiros como fraudadores em potencial. Daí a necessidade de perquirir, diante da realidade brasileira, como se desenvolve a relação poder e confiança e quais os efeitos desta relação para a moral tributária, denotando, a partir deste pensamento, como estaria desenhada a cultura tributária brasileira.

---

<sup>196</sup> Como descrevemos no item 3.3 do Capítulo III desta tese.

Como já verificamos<sup>197</sup>, há uma relação muito próxima entre a forma de poder desempenhado pelo Estado e o tipo de confiança neste depositada pela sociedade. Neste sentido, Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 13) estudaram a dinâmica entre poder e confiança, e a sua influência sobre o compliance tributário, assumindo que poder e confiança podem se destruir ou se promover mutuamente, influenciando o compliance tributário. Naquele estudo, os autores revelaram que experiências comportamentais demonstraram que fiscalizações e multas rigorosas não possuíam necessariamente qualquer efeito na adequação dos contribuintes às normas tributárias, podendo levar à destruição da confiança na relação (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 14). Neste caso, não seriam determinantes econômicos (fiscalizações e multas rigorosas), mas determinantes psicológicos (disposição para cumprir normas, reciprocidade, transparência, compreensão das normas) que causariam efeito positivo para o cumprimento de normas tributárias. Da mesma forma que as fiscalizações extraem dos contribuintes alguma forma de cumprimento de normas tributárias, os determinantes econômicos se relacionam com os determinantes psicológicos, sendo que os primeiros estão ligados à variável “poder”, e os últimos, à variável da “confiança”.

É necessário compreender, então, a dinâmica poder-confiança para, após, aplicarmos esta moldura à relação tributária vivenciada no Brasil hoje, e apreciar quais as suas consequências. Os autores afirmam que a conformidade voluntária (compliance tributário<sup>198</sup>) se mostrou mais aparente quando tanto poder quanto confiança são bem percebidos em uma sociedade, demonstrando que é necessária a aplicação de certa espécie de poder combinada com determinada forma de confiança. A moldura desenhada pelos autores (*Slippery Slope Framework – SSF*) postula que poder e confiança definem diferentes interações entre Administrações Tributárias e contribuintes, já que o exercício de forte poder pelas primeiras (poder coercitivo) promove um clima hostil, antagônico, a alta confiança (implícita) é pressuposto de um clima sinérgico (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 14), enquanto pilares que definem o modo como a dinâmica poder-confiança se conclui, em uma franca relação de causa e consequência, cujo magnetismo atrairá para sua órbita o correspondente ambiente em que se desenvolverá o tratamento fisco-contribuintes.

Assim, da mesma forma que o poder legitimado (proveniente de autoridades aceitas pela sociedade, mediante transparência, informação e reciprocidade) fomenta a confiança baseada na razão (conquistada através de ações efetivas que geram credibilidade, e, portanto, com origem em um processo de cognição) – e vice-versa, em um processo cíclico, quanto maior a confiança baseada na razão, maior legitimidade conferida ao exercício de poder –, o poder coercitivo (baseado em uma abordagem

---

<sup>197</sup> Abordamos, nos itens 1.2.4 do Capítulo I e 3.1.1 do Capítulo III, a relação poder-confiança (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015) para explicar inicialmente o necessário equilíbrio entre os interesses de Administração Tributária e contribuintes no âmbito das prestações bilaterais do contrato fiscal, e, posteriormente a aplicação do estudo desta relação ao compliance tributário.

<sup>198</sup> No Capítulo III desta tese (item 3.1) definimos o compliance tributário – o que relembramos aqui em poucas palavras – não como toda adequação de contribuintes às normas tributárias, mas tão somente a adequação voluntária, normalmente decorrente da consciência da função do tributo na sociedade.

econômica, mediante controle rigoroso e punição) consome a confiança implícita (decorrente do hábito social, da identidade entre Estado e sociedade, e da própria cultura). Na conclusão da SSF, as Administrações Tributárias que se dispõem a “incentivar” a conformidade através de medidas coercitivas e hostis correm o risco de perder a confiança, enquanto aquelas que perseveram como legitimadas, por meio da transparência, responsividade e reciprocidade, fomentam a confiança, e, assim, aumentam seu poder legitimado, comprovando o processo cíclico acima mencionado (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 17).

As afirmações dos autores são perfeitamente comprovadas pelo seguinte raciocínio: o poder coercitivo, manifestado por meio de controles rígidos, fiscalizações rigorosas e penalidades severas direcionados a um indivíduo, desencadeia o raciocínio deliberado sobre o risco da não conformidade e os possíveis ganhos e perdas decorrentes, aumentando a possibilidade de evasão fiscal (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 17). Os possíveis “ganhos” provenientes da evasão (mesmo que ilícitos e apenas imediatos) corrompem a confiança implícita, considerando que a mesma está fincada no hábito, no elo cultural, e não em bases técnicas de raciocínio. Esta afirmação se vincula a ideia anterior de que a confiança baseada na razão amplifica o poder legitimado, e que, a partir disto, os objetivos, tanto de contribuintes quanto das autoridades fiscais passam a ser equivalentes, e, portanto, compartilhados. É a lógica do compliance cooperativo, e, portanto, voluntário, proveniente da perfeita compreensão das funções a serem desempenhadas por contribuintes e Administrações como partes do contrato fiscal (BAK, 2019) com o objetivo mútuo de melhorar o ambiente social e a moral tributária através das negociações de receitas (*bargaining revenues*).

No Brasil, o exercício de alto poder coercitivo é perceptível. Com efeito, a União federal estabelece, para os tributos de sua competência, um regime diferenciado de fiscalização como tratamento dispensado a contribuintes que causarem embaraço ou opuserem resistência à fiscalização, deixando de cumprir deveres instrumentais, ou praticarem infrações à legislação tributária. Trata-se da Instrução Normativa n. 979 de 16 de dezembro de 2009. É certo que a prática de crimes tributários deve ser reprimida com o devido rigor, porém, as consequências previstas na legislação indicada serão opostas tanto para aqueles contribuintes que praticarem uma conduta tipificada como crime tributário (omitir informações com a intenção eximir-se do pagamento de tributo)<sup>199</sup> quanto para aqueles que não fornecerem, por qualquer motivo, informações sobre eventual movimentação financeira, quando intimado para tanto<sup>200</sup>.

---

<sup>199</sup> Exemplo de conduta tipificada como crime de sonegação fiscal, de acordo com a Lei n. 4.729 de 14 de julho de 1965.

<sup>200</sup> Instrução Normativa n. 979/2009.

“Art. 2º O REF poderá ser aplicado nas seguintes situações:

I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1966 - (CTN);

O Regime Especial de Fiscalização – REF, como foi denominado o tratamento diferenciado de que trata a IN 979/2009, consiste na manutenção de fiscalização ininterrupta no sujeito passivo; redução à metade dos períodos de apuração e dos prazos para pagamento; exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações; controle especial de impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira, entre outras disposições<sup>201</sup>, consequências que oneram o contribuinte e muitas vezes até inviabilizam o aperfeiçoamento natural de suas operações, e que são impostas tanto àquele contribuinte que praticar crime tributário, tipificado pela conduta de propositalmente se omitir ao pagamento de tributo que sabe ser devido, quanto àquele que não fornecer informações requeridas pela autoridade, por qualquer deslize, ou outro motivo mesmo que banal. Por óbvio há uma desproporção no tratamento aqui verificado, sendo de excessivo rigor a aplicação do REF ao contribuinte que deixar de fornecer informações, sem que seja avaliada a questão subjetiva encapsulada nos motivos pelos quais não o fez.

A União também aplica o Regime de Cobrança Administrativa Especial através da Portaria n. 1.265 de 03 de setembro de 2015 da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB aos contribuintes que possuam créditos tributários vultosos, maiores ou iguais a R\$ 10 milhões, sendo possível que a RFB o aplique também a créditos de valores inferiores<sup>202</sup>. Aos contribuintes atingidos por este regime, que descumprirem suas obrigações tributárias, a RFB poderá aplicar os seguintes procedimentos: propositura de representação fiscal para fins penais; aplicação de multa de ofício em 50% do valor do tributo não adimplido; revogação de autorização para exercício de atividades junto a agências reguladoras; representação para rescisão de contratos celebrados com o poder público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); suspensão de CNPJ e/ou CPF; revogação de moratórias e de remissão de débitos; incidência de encargos em 20% sobre créditos tributários inscritos em dívida ativa, além dos demais “acréscimos legais”; cassação do registro especial a que estão obrigados os fabricantes e importadores de cigarros<sup>203</sup>.

Estes procedimentos, apesar de configurarem apenas exemplos de regimes impostos pela Administração Tributária federal brasileira, demonstram claramente o rigor com que comumente atua o fisco brasileiro em suas medidas, algumas que, em nosso sentir, configuram inclusive sanções políticas,

---

II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

III - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária;

IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;

VII - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual”.

<sup>201</sup> Conforme art. 4º da Instrução Normativa n. 979/2009.

<sup>202</sup> Conforme §2º do art. 1º da Portaria n. 1.265/2015 – SRFB.

<sup>203</sup> Sanções estabelecidas no art. 2º da Portaria n. 1.265/2015 – SRFB.

interferindo no bom andamento do contrato fiscal, e atentando verdadeiramente contra o compliance tributário<sup>204</sup>. O impacto do excessivo uso do poder coercitivo no caso brasileiro tem consequências diretas na confiança da sociedade no poder público. Não por outro motivo, Sérgio André Rocha afirmou que é notório que a confiança da sociedade no Estado brasileiro há tempos não atinge índices tão baixos (ROCHA, 2018, p. 508). Esta afirmação é comprovada pelo estudo sobre moral tributária elaborado pela OCDE<sup>205</sup>, que apreciou haver na América Latina um nível reduzido de confiança nos poderes públicos, demonstrando um impacto negativo correspondente na moral tributária destes países (OCDE, 2019a, p. 27). Especificamente no que tange ao Brasil, o estudo revelou ter havido queda na moral tributária de 0,3% entre os anos de 2011 e 2015 (OCDE, 2019a, p. 26).

Em resumo, vimos que o excesso de poder coercitivo leva a uma redução da confiança da sociedade no Estado (queda da confiança baseada na razão), que, por sua vez, conduz à abreviação da disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações fiscais (perda na moral tributária), resultando, conseqüentemente, na ausência do compliance tributário enquanto voluntariedade de cumprimento daquelas obrigações pela compreensão da função do tributo para a sociedade (consciência fiscal) e confiança na gestão dos recursos públicos pelo Estado, justamente o que vemos ocorrer no Brasil. Não defendemos aqui que o poder coercitivo não possa ou não deva ser exercido pelas Administrações Tributárias. Ao contrário, é fato que a aplicação do poder coercitivo traz resultados positivos para a adequação dos contribuintes às normas tributárias, através de fiscalizações e sanções (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015, p. 18). Apenas sustentamos que deve imperar sua característica de complementariedade, com as necessárias razoabilidade e proporcionalidade na sua previsão, o que, inclusive, lhe confere legitimidade e, portanto – apenas neste caso –, fomenta a confiança.

Diante do liame lógico acima resumido, é possível deduzir que, consoante a definição proposta por Birger Nerré (2008, p. 155)<sup>206</sup> quanto à cultura tributária, no que tange à interação entre Administrações Tributárias e contribuintes, embora o Brasil apresente aspectos culturais que elevariam a moral tributária – como o apoio à democracia (mesmo que incipiente), o que corresponde a um fator de grande importância para o incremento da moral tributária em países da América Latina (OCDE, 2019a, p. 27) – é flagrante a cultura da hostilidade qualificando o relacionamento entre autoridades fiscais e contribuintes, justificada, ao nosso sentir, pelo excessivo uso do poder coercitivo e pela conseqüente redução da confiança (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015), daí compreendermos que o Brasil apresenta características de “inconformidade” tributária, já que a adequação verificada não se apresenta como voluntária, nem tampouco permeada pelos atributos da confiança, da transparência e da responsividade.

---

<sup>204</sup> Trabalharemos as sanções políticas e principalmente sua influência nos programas de compliance tributário brasileiros no Capítulo VI desta tese.

<sup>205</sup> O estudo foi debatido com a necessária profundidade no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>206</sup> Vide item 2.1.1 do Capítulo II desta tese.

Por fim, deve ser acrescentado que a corrupção, que RODRÍGUEZ (2015, p. 105, nota de rodapé n. 6) entendeu ser um aspecto cultural inerente aos países da América Latina, também reduz a confiança na relação tributária, e, portanto, é fator a ser considerado em outros estudos específicos sobre o compliance tributário brasileiro<sup>207</sup>.

#### **4.1.2 A Interação entre Consciência Fiscal e Contrato Fiscal no Brasil.**

O estudo sobre a cultura tributária, com vistas à exposição do cenário da conformidade tributária brasileira, também deve considerar a consciência fiscal como atributo imprescindível à viabilização do compliance tributário, para, assim, ser investigada a sua efetiva presença atual ou ser conjecturada a probabilidade de sua implantação futura.

Já afirmamos, em várias passagens desta tese<sup>208</sup>, que a consciência fiscal consiste na compreensão ativa dos contribuintes sobre a função do tributo para a relação Estado-sociedade. Como dissemos, a consciência fiscal está vinculada ao processo histórico de democratização, e tende a viabilizar uma participação ativa da sociedade na governança, exigindo um comportamento estatal permeado pela responsividade, transparência e responsabilidade social, como forma de reciprocidade ao pagamento de tributos. É, portanto, condição de existência de um contrato fiscal efetivo, e, por consequência, do próprio compliance tributário, dado o requisito da voluntariedade. Adiantamos ao leitor que, como será demonstrado, no Brasil não há, de modo geral, uma consciência fiscal da sociedade. Ao revés, o pagamento do tributo e demais cumprimentos de obrigações tributárias ocorrem como forma de evitar a ação repressiva do Estado (ROCHA, 2018, p. 508), ou seja, por influência pura e simples do poder coercitivo.

Segundo Aline Vitalis (2019, p. 08), há no Brasil um uso excessivo de sanções e outras medidas punitivas impostas pela Administração Tributária aos contribuintes, o que – como observado por Sérgio André Rocha, além de outros autores<sup>209</sup> – não leva à efetiva adequação dos contribuintes, ratificando a ideia de que apenas o poder coercitivo não é capaz de produzir o resultado esperado quanto ao cumprimento de obrigações tributárias, e, muitas vezes pode até mesmo ter efeito contrário. A autora entende que o uso de incentivos à conformidade, como recompensas ao comportamento de contribuintes que cumpram suas obrigações, poderia ser uma boa forma de política fiscal regulatória no Brasil. Em

---

<sup>207</sup> Não é o foco deste estudo a existência ou não de corrupção no sistema estatal brasileiro, nem tampouco a pesquisa sobre efeitos específicos da corrupção no sistema tributário. Debruçamo-nos, ao revés – em linhas gerais –, sobre a relação entre Administrações Tributárias brasileiras e contribuintes como um todo, perquirindo os fatores culturais que levam, no ambiente do contrato fiscal, a um reduzido ou até mesmo inexistente compliance tributário. Mas acreditamos que haja uma grande influência da corrupção como fator de desmotivação da sociedade em contribuir, esperando que o tema sirva de inspiração para pesquisas futuras.

<sup>208</sup> Por todas, vide item 1.2 do Capítulo I desta tese.

<sup>209</sup> Autores já referidos (com a devida indicação bibliográfica) em outras passagens desta tese.

nossa opinião, seria um critério a estimular a consciência fiscal dos contribuintes brasileiros, através da reciprocidade imediata<sup>210</sup>.

Em contrapartida, Marcos Mendes, escrevendo sobre o BRICS<sup>211</sup> e o México em estudo para o Senado Federal (2008, p. 24), assevera que, apesar da capacidade de arrecadação do Estado brasileiro ser considerada boa, os índices de sonegação e evasão fiscal são altos<sup>212</sup>, concluindo que o ônus do sistema tributário recai sobre um conjunto pequeno de contribuintes. Mendes afirma que o Brasil obtém elevadas receitas tributárias<sup>213</sup> e que este fato é uma conquista que poucos países alcançam, ao lado do alto grau de profissionalização e organização da Administração Fazendária (2008, p. 12). Porém, tais fatores não são suficientes para gerar ou fomentar na sociedade a consciência fiscal. Uma das explicações, segundo o autor, é que o sistema tributário brasileiro tem efeito “perverso” sobre investimentos e produção, o que acarreta menor crescimento econômico (MENDES, 2008, p. 12). Comparando com os demais países do BRICS e com o México, Marcos Mendes (2008, p. 14) afirmou que o Brasil possui uma máquina de fiscalização avançada, e que este fator será interessante para, no futuro, se estabelecer um sistema tributário mais racional no país, permeado necessariamente – ao nosso sentir – por uma robusta consciência fiscal.

Marciano Seabra de Godoi (2017, p. 06-07), atestando a função do tributo na sociedade como suporte contributivo para o exercício de toda a atividade financeira do Estado, asseverou que o percentual retirado do patrimônio de cada indivíduo é a base financeira para garantir a existência de um processo judicial independente, da força policial, agências públicas e institucionalidade financeira e econômica, funções estatais responsáveis exatamente por viabilizar a manutenção daquele patrimônio em posse do contribuinte. Vai além, afirmando que o exercício dos direitos sociais – tais como educação, saúde, moradia, segurança etc. – e individuais – erradicar a pobreza e reduzir desigualdades – são assegurados pela atividade financeira do Estado, da qual o tributo é elemento central, e que, por isso, deve ser considerado “elemento de transformação social”. Em seu texto, o autor compreende que a postura “libertarista fiscal”<sup>214</sup>, de encarar a norma tributária como odiosa, e instrumento de domínio dos

---

<sup>210</sup> Entendemos por reciprocidade imediata aquela que se perfaz através do reconhecimento das Administrações Tributárias dado aos contribuintes que cumprem pontualmente suas obrigações fiscais, é, portanto, vinculada ao que denominamos nível prévio e micro do compliance tributário (item 3.1.2.2 do Capítulo III desta tese). Reciprocidade mediata, por sua vez, estaria afeta a contrapartida estatal no contrato fiscal, concretizada por meio do fornecimento de bens e serviços públicos como forma de responsabilidade social (*accountability*) em retribuição as receitas negociadas pela sociedade (*bargaining revenues*), está vinculada, então, ao nível macro do compliance tributário (item 3.1.2.2 do Capítulo III desta tese).

<sup>211</sup> Grupo econômico formado por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

<sup>212</sup> Embora o autor não tenha indicado a metodologia através da qual chegou a esta conclusão, a trouxemos à baila por sua pertinência temática, tendo em vista que, ao longo deste Capítulo, a literatura e dados por nós compulsados levarão a entendimento semelhante.

<sup>213</sup> O autor conclui que o Brasil possui elevadas receitas tributárias a partir de uma comparação entre a arrecadação federal de Brasil e México, afirmando serem, respectivamente, de 34,2% do PIB brasileiro contra 17% do PIB mexicano. Contudo, não traz as fontes que fundamentaram os números indicados, nem tampouco a metodologia utilizada para tal conclusão.

<sup>214</sup> Marciano Seabra de Godoi propõe esta nomenclatura em seu texto (2017, p. 03) para denominar a ideologia que entende o tributo como norma de rejeição social, na forma explanada acima.

governantes, de caráter sancionatório, sem fundamento em justiça ou solidariedade social, vem se tornando comum entre os brasileiros (GODOI, 2017, p. 03), o que enfraquece a consciência fiscal pelo esvaziamento da justificativa para a tributação.

Por seu turno, José Ricardo Nogueira, Rozane Bezerra Siqueira e Carlos Feitosa Luna, pesquisadores do departamento de Economia da Universidade Federal de Pernambuco, identificam que o efeito da tributação na função estatal de redistribuição dificilmente pode ser considerado como reflexo de um contrato social<sup>215</sup> efetivo. Ao contrário, um comparativo entre os padrões de tributação e os gastos públicos no Brasil expressam uma frustração do Estado quanto à redistribuição de renda aos mais necessitados pela má utilização de recursos públicos (NOGUEIRA, SIQUEIRA e LUNA, 2015, p. 192). Consequentemente, verifica-se uma falta de confiança no poder público o que personifica a ausência de reciprocidade e, portanto, justifica o distanciamento da consciência fiscal nos brasileiros. A afirmação dos autores tem fundamento no impacto estimado do sistema tributário na renda dos brasileiros, utilizando o modelo de microsimulação de benefícios fiscais (*tax-benefit microsimulation model*). O desempenho redistributivo do Brasil foi calculado pela redução do coeficiente de GINI<sup>216</sup>, em comparação com o percentual da carga tributária sobre o Produto Interno Bruto – PIB, concluindo-se com uma das mais baixas redistribuições fiscais entre os países pesquisados<sup>217</sup> (NOGUEIRA, SIQUEIRA e LUNA, 2015, p. 197).

Afirmamos em outro trabalho (GERHARD; MARTINHO, 2020, p. 113) que o interesse do Estado em arrecadar não é – e nem pode ser – oculto, já que as receitas tributárias viabilizam a prestação de serviços públicos ligados à segurança, educação, saúde, manutenção dos poderes da República e das próprias atividades fiscalizatórias, sendo permitido ao Estado, e até mesmo necessário à manutenção da sociedade, o exercício da exação. O conhecimento – enquanto consciência ativa acerca destes fatos – é condição de existência da cooperação<sup>218</sup>, definida como conduta bilateral, exigida tanto dos contribuintes quanto das Administrações Fazendárias. Quanto aos primeiros, provém da confiança da sociedade no Estado e, consequentemente, da elevada moral tributária<sup>219</sup>; e no tocante às autoridades, do agir com transparência, clareza e esclarecimento quanto à constituição e cobrança das obrigações tributárias e seus respectivos créditos, colaborando para que estes sejam efetivamente adimplidos, o que consubstancia a essência do contrato fiscal (BAK, 2019).

Teorias de psicologia econômica buscaram explicar a influência dos critérios renda, carga tributária e sanções na decisão de um contribuinte que racionaliza a relação tributária, concluindo que a

---

<sup>215</sup> A expressão “contrato social” utilizada pelos autores, assume, aqui, o sentido de contrato fiscal, conforme a acepção que debatemos em várias passagens desta tese, especialmente no Capítulo I.

<sup>216</sup> Índice utilizado para aferir o grau de concentração de renda em determinado grupo da população, resultante da diferença entre a renda antes da incidência de tributos ou quaisquer outras transferências e a renda disponível (renda após transferências e incidências de impostos diretos). Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28). Acesso: 19/04/2022.

<sup>217</sup> Foram pesquisados os seguintes países: Uruguai, EUA, Irlanda, Portugal, Espanha, Grécia, Polônia, Reino Unido, Brasil, Hungria, Bélgica, Itália e Dinamarca (NOGUEIRA, SIQUEIRA e LUNA, 2015, p. 197).

<sup>218</sup> Vide item 3.1.2 do Capítulo III desta tese.

<sup>219</sup> Trabalhamos a consciência fiscal envolvida no tema moral tributária no Item 2.2 do Capítulo II desta tese.

segurança jurídica seria a pedra de toque para a motivação em cumprir normas tributárias (DIAS e SILVEIRA, 2018, p. 174). A segurança jurídica, que se revela através da coerência na aplicação da legislação tributária, da previsibilidade de condutas e da estabilidade decisória, seria, então, elemento central no debate sobre o compliance tributário. A complexidade da legislação tributária brasileira também é fator que, conjugado ao rigor administrativo já estudado, afasta a segurança jurídica e impede que mesmo o contribuinte mais atencioso consiga se adequar plenamente à legislação (DIAS e SILVEIRA, 2018, p. 182). Um sistema tributário considerado justo é, por natureza, compreensível, e fomenta o compliance tributário na medida em que incentiva o contribuinte a reconhecer a segurança jurídica e a própria reciprocidade, viabilizando a consciência fiscal em seu mais alto grau por meio do conhecimento sobre a que o contribuinte tem direito (responsabilidade social do Estado - *accountability*) em troca do tributo pago (*bargaining revenues*) (PORTO e BORGES, 2016, p. 22).

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT informa, em 2015, que o Brasil, através da Secretaria da Receita Federal – SRFB, apresentou no ano anterior as primeiras medidas na tentativa de viabilizar o compliance tributário, traduzidas em novos e simplificados canais de consulta, seja por um acompanhamento diferenciado de determinados contribuintes, seja por alertas antecipados de irregularidades (CIAT, 2015, p. 21). No primeiro caso, os contribuintes eram comunicados, de forma eletrônica, sobre vícios ocorridos em declarações fiscais, procedimentos de cobranças compulsórias, e para orientações sobre o cumprimento de obrigações fiscais. Estas medidas não foram disponibilizadas à universalidade dos contribuintes, mas a sujeitos seletos, incluídos no programa através do sistema virtual e-CAC<sup>220</sup>. O próprio CIAT identificou que, na prática, não existia um procedimento formal para priorizar estas necessidades dos contribuintes, e, portanto, as comunicações como acompanhamento dependeriam exclusivamente da ação da autoridade tributária (CIAT, 2015, p. 32). Já os alertas antecipados sobre irregularidades eram enviados aos contribuintes através de mensagens, apontando as diferenças entre informações por si declaradas e aquelas obtidas via cruzamento, com o objetivo de auxiliá-los quanto a inconsistências, dando a oportunidade de reconhecê-las antes da imputação de sanções (CIAT, 2015, p. 33).

Embora estas medidas continuem sendo utilizadas em alguns casos<sup>221</sup>, e possam gerar algum compliance tributário, elas não são suficientes para desenvolver a consciência fiscal nos contribuintes brasileiros, já que sequer almejam a demonstração da função social do tributo e da reciprocidade no que tange ao fornecimento de bens e serviços públicos, como forma de responsabilidade social, e, portanto, contraprestação do contrato fiscal (BAK, 2019).

#### **4.2 A ATUAL CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM OLHAR SOBRE O CONTRIBUINTE.**

---

<sup>220</sup> Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (<https://cav.receita.fazenda.gov.br/autenticacao/login>).

<sup>221</sup> Serão expostas, no Capítulo V, as medidas que a Administração Tributária federal brasileira tem providenciado na tentativa de implementar o efetivo compliance tributário.

Na seção anterior, estudamos o atual estágio da conformidade tributária brasileira, enfatizando os aspectos moral tributária, cultura tributária e consciência fiscal na interação entre a Administração Tributária e os contribuintes brasileiros, com o objetivo de investigar se houve de fato, até o momento<sup>222</sup> – e de forma geral –, alguma política pública de compliance tributário que germinasse nos contribuintes, ao menos, lampejos de consciência fiscal, hábeis a descortinar o contrato fiscal existente no Brasil. Concluímos que, ao revés, no Brasil a conformidade tributária é obtida através do intenso exercício do poder coercitivo, e que a responsividade desempenhada pelas autoridades fiscais é superficial, levando os contribuintes a se adequarem não pelo dever moral de contribuir, mas pelo anseio do aproveitamento de uma oportunidade, que, caso não desfrutada, subjuga-os à coerção rotineira externada através das mesmas sanções tributárias já conhecidas.

Contudo, também é verdade que o contribuinte brasileiro demonstra uma certa elasticidade na concepção do quão é errado omitir-se ou descumprir o dever de pagar tributos<sup>223</sup>, o que está intimamente ligado aos conceitos de moral tributária, responsividade, reciprocidade e contrato fiscal, todos já comentados em várias passagens desta pesquisa. Assim, nesta seção, trataremos do comportamento dos contribuintes brasileiros acerca do pagamento de tributos, da sonegação e de seus efeitos econômicos, e principalmente do *tax gap*<sup>224</sup>, que reflete diretamente no poder de arrecadação do Estado, requerendo cada vez mais investimentos em fiscalizações e legislações mais rigorosas e punitivas, tornando a interação entre Administrações Tributárias e contribuintes, conseqüentemente, cada vez mais áspera e litigiosa, como será constatado a seguir.

#### **4.2.1 Apontamentos sobre a Litigiosidade Tributária Brasileira.**

Linhas acima, tratamos da intensa utilização do poder coercitivo pelas Administrações Tributárias brasileiras e de como este comportamento influencia negativamente na confiança dos contribuintes e, mais além, na impossibilidade de solidificação de um compliance tributário voluntário e cooperativo. Como já vimos, consequência direta do uso intenso do poder coercitivo é a falta de confiança da sociedade no Poder Público, uma irresignação do contribuinte que não se convence do seu dever moral (não obstante seja também jurídico) de contribuir, negando-se, muitas vezes, a identificar a função do tributo na relação entre Estado e sociedade. Esta animosidade entre Estado-tributante e

---

<sup>222</sup> Nesta passagem, remetemo-nos ao compliance tributário na interação geral entre fisco e contribuintes, e não a atos ou programas isolados. Destes, trataremos no Capítulo V, em uma análise descritiva, e no Capítulo VI, em análise crítica.

<sup>223</sup> A pesquisa sobre moral tributária desenvolvida pela OCDE (2019, p. 26) demonstrou aumento, entre os anos de 2011 e 2015, na população brasileira que considera justificável furtrar-se ao pagamento de tributos.

<sup>224</sup> *Tax gap* é o termo oficial utilizado pelo Departamento do Tesouro do governo dos Estados Unidos para estimar a diferença entre os valores que, de acordo com as normas legais, os contribuintes americanos devem pagar ao governo federal em um determinado ano fiscal – já consideradas todas as características pessoais de cada contribuinte – e o que eles realmente pagam (LOGUE e VETTORI, 2010, p. 01).

sociedade-contribuinte reflete em um agravamento da litigiosidade – seja administrativa, ou judicial –, derivada dos vários questionamentos que vão desde o simples exercício natural – ou que o deveria ser – do cumprimento de obrigações tributárias, passando pelo motivo da escolha de atividades econômicas exercidas, até o próprio funcionamento do sistema tributário.

A litigiosidade tributária foi objeto de estudo de Carlos Otávio Almeida, que elencou a complexidade do sistema tributário brasileiro como concorrente para este problema, dada a edição constante de normas legais e infralegais pelos entes federados, que fomentam a insegurança jurídica tributária e levam ao excesso de judicialização (ALMEIDA, 2018, p. 443). Por sua vez, o processo judicial brasileiro é ineficaz para a satisfação dos créditos tributários, pela morosidade da justiça e pelo alto consumo de recursos financeiros com os atos processuais, mesmo com todos os privilégios processuais postos pela lei à disposição da Fazenda pública, como elucidam Patrícia Silva Almeida e Jonathan Barros Silva, em apontamentos sobre a pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas – IPEA, publicado em 2012, que trouxe dados efetivos sobre o custo e o tempo de tramitação dos executivos fiscais federais (ALMEIDA e SILVA, 2018, p. 109).

A complexidade e a quantidade de normas tributárias são também responsáveis pelo estreitamento do desenvolvimento institucional e econômico brasileiro, além de identificadas como um dos principais motivos da litigiosidade administrativa e judicial (DIAS e SILVEIRA, 2018, p. 176). Os autores atribuem este fato a inúmeros motivos, e, dentre estes, reconhecem que a excessiva utilização de programas de parcelamento que acabam incentivando o descumprimento de normas tributárias é fator que deteriora a confiança no Estado e a própria crença na efetividade da função social do tributo, atingindo, em máximo grau, a perfectibilidade do contrato fiscal. O liame lógico se perfaz quando se verifica que os constantes programas de refinanciamento de débitos tributários são muitas vezes mais benéficos que o próprio cumprimento pontual da obrigação, o que, portanto, incentiva o seu descumprimento por conduzir ao entendimento de que, uma vez descumprida a obrigação tributária, haverá momento futuro em que serão oferecidas melhores condições para seu adimplemento. Este estímulo negativo demonstra ao contribuinte certa “desnecessidade” de pagamento dos tributos, levando ao errôneo entendimento de que o Estado, então, não precisa dos tributos para o fornecimento de bens e serviços à sociedade (contrato fiscal), esvaindo-se a função social do tributo, e, por consequência, a consciência fiscal.

Em fevereiro de 2022 o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em conjunto com a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) e o Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) apresentaram os resultados da pesquisa Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, financiada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), com o objetivo de identificar e sugerir melhoras para o problema da litigiosidade tributária brasileira (CNJ, 2022, p. 19). A pesquisa identificou situações-problemas do contencioso tributário, e, a par disso, elaborou recomendações para a qualificação da prestação jurisdicional. Uma das conclusões se referiu ao volume de execuções fiscais ajuizadas por

esfera de poder<sup>225</sup>, definindo para a União o percentual de 41,90% das execuções fiscais ajuizadas – o que é perfeitamente compreensível pela maior quantidade de tributos e contribuintes abrangidos –, para os Estados, 39,83% e para os municípios 18,02% (CNJ, 2022, p. 112). Quando a análise se dá por órgão exequente, verifica-se que, de 2016 para 2020 o número de execuções fiscais ajuizadas pela PGFN vem sendo reduzido, contudo, quando se trata de procuradorias municipais, Belo Horizonte e Recife apresentam crescimento a cada ano<sup>226</sup> (CNJ, 2022, p. 113).

A pesquisa CNJ-PGFN-INSPER também apresentou dados quanto ao impacto das decisões judiciais para a arrecadação tributária. Neste ponto, a PGFN apresentou relatório que consta do Anexo V de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2022, demonstrando o custo geral estimado de R\$ 862,9 bilhões de reais para a União em demandas judiciais. Segundo os dados apresentados, há uma redução de 2018 (custos gerais de R\$ 1,512 trilhões) até 2022 (R\$ 862,9 bilhões) (CNJ, 2022, p. 161). A estatística indica ainda que as decisões favoráveis para a Administração Fiscal em Execuções Fiscais representavam, em 2016, a arrecadação de 1,14% do valor total de Execuções Fiscais em aberto, e este percentual reduz para 0,55% – ou seja, menos da metade de um montante que já era reduzido – quando avaliado o ano de 2020 (CNJ, 2022, p. 162). Estes números, que representam o alto custo das Execuções Fiscais, cumulado a sua inefetividade diante do montante de passivo tributário federal, revelam a ineficácia da litigiosidade tributária brasileira, que, ao contrário de resultados significativos para a arrecadação, apenas contribui para a hostilidade que qualifica o ambiente atual da interação tributária brasileira.

A animosidade entre Administrações e contribuintes se agrava pela ausência de um acompanhamento geral aos contribuintes, que lhes forneça esclarecimentos necessários ao bom cumprimento de suas obrigações tributárias, uma instituição com a função precípua de conduzir os contribuintes brasileiros ao cumprimento das normas tributárias. Marciano Seabra e Oscar Nova, tratando da figura do *ombudsman* tributário, especialmente nos Estados Unidos e México<sup>227</sup>, afirmou que no Brasil não há uma instituição que possa assemelhar-se com o *ombudsman* tributário, como naqueles países, embora a realidade brasileira apresente muitos dos problemas identificados em EUA e México, que justificaram a origem do *Taxpayer Advocate Service*, no primeiro, e da *Prodecón*, no último (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 237).

Analisando o Serviço do Advogado do Contribuinte (*Taxpayer Advocate Service – TAS*) – nos Estados Unidos (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 226) –, e a Procuradoria de Defesa do Contribuinte (*Prodecón*) – no México (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 229) –, os autores verificaram que ambos os

---

<sup>225</sup> A pesquisa abordou dados do Conselho Nacional de Justiça, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, dos cinco Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça dos Estados de Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Rio Grande do Sul, Sergipe, São Paulo e Tocantins, no período entre 2011 e 2021 (CNJ, 2022, p. 21).

<sup>226</sup> A pesquisa não apresentou estes dados quanto a Procuradoria do Estado do Amazonas, nem tampouco quanto a Procuradoria do Município de Manaus.

<sup>227</sup> O termo foi estudado com mais profundidade no Capítulo III desta tese.

programas possuem objetivos similares, no sentido da proteção aos contribuintes economicamente menos favorecidos e como via alternativa aos procedimentos administrativos naturais. Os autores informam que, em 2017, 8.034 contribuintes foram assistidos pelo *Taxpayer Advocate Service* (EUA) sem que houvesse a necessidade de que novos litígios fossem abertos, e, dentre aqueles já em tramitação, 80% evidenciaram satisfação dos contribuintes com os resultados. Ainda, 96,7% das soluções propostas pelo programa são atendidas pela autoridade fiscal (*Internal Revenue Service – IRS*) (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 227).

No México, conforme os autores, a *Prodecón* presta uma ampla gama de serviços aos contribuintes, no sentido de preservar seus direitos face às autoridades fiscais. Contudo, quatro seriam as principais atividades realizadas pela Procuradoria: o assessoramento aos contribuintes que enfrentam questionamentos das autoridades fiscais; o recebimento de reclamações dos contribuintes contra atos das autoridades; a representação administrativa e judicial de contribuintes, exercendo as funções de advogado defensor gratuito; e a atuação como órgão mediador nos procedimentos de Acordos conclusivos<sup>228</sup> (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 233-234). Os autores observaram que o número de acordos conclusivos mediados pela *Prodecón* é crescente de 2014 a 2017, respectivamente, 982 e 3.000 (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 234), o que significa uma considerável redução da litigiosidade, e, conseqüentemente, uma contribuição de grande valia para a construção de um ambiente mais amigável em que se concretiza a relação entre fisco e contribuintes.

Marciano Seabra e Oscar Nova apontam como causas de litigiosidade a ausência de mecanismos de transação, conciliação e mediação, já que créditos tributários em aberto, mesmo em valores não tão significativos para o Estado, são levados a litígio, tanto administrativo quanto judicial (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 238). Neste sentido, nem o dever de requerimento de arquivamento das execuções fiscais que não importarem em valores significativos para a União<sup>229</sup>, nem a possibilidade de transação tributária estabelecida pela Lei n. 13.988 de 14 de abril de 2020<sup>230</sup>, que trouxe a possibilidade de resolução de litígios sobre créditos da Fazenda Pública federal através de acordos envolvendo bens dos devedores, significam verdadeira solução ao problema da litigiosidade, pois dispõem apenas sobre o abandono do crédito de valor reduzido e não sua recuperação de forma mais amigável<sup>231</sup>, já que, uma

---

<sup>228</sup> As atividades da *Prodecón* foram descritas de forma mais aprofundada no Capítulo III, quando trabalhamos o modelo de compliance tributário adotado pelo México.

<sup>229</sup> Portaria MF nº 130, de 23 de abril de 2012.

<sup>230</sup> Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União; II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

<sup>231</sup> Entendemos que, enquanto a redução de litígios for compreendida como correspondência direta à renúncia de receita pela Administração Fiscal, ou – pelo lado do contribuinte – à anuência, pelo receio de rigor excessivo, à créditos de que discorda fundamentadamente, jamais será atingido o estágio de consciência fiscal necessário ao bom desempenho do contrato fiscal, pela carga psicológica atribuída à ação contrariada, em avesso a voluntariedade que abjetiva o compliance tributário.

vez descumprido o pagamento pelo contribuinte, retoma-se a via judicial, demonstrando que se tratam de meios de redução, mas não solução do problema da litigiosidade tributária no Brasil.

Uma das soluções propostas por Patrícia Silva Almeida e Jonathan Barros Silva para o problema do excesso de litigiosidade são melhorias na gestão administrativa dos créditos tributários, através de um sistema de verificação inteligente da qualidade dos créditos tributários, por ordem cronológica, com uma efetiva análise do perfil dos contribuintes (AMEIDA e SILVA, 2018, p. 118). Em parte, esta análise já vem sendo realizada pelo programa de Acompanhamento de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil, instituído pela Portaria n. 641/2015 – SRFB<sup>232</sup>, com medidas que asseguram certo nível de compliance tributário, seja por meio de reuniões presenciais para esclarecimentos com os contribuintes, seja por indicativos e alertas de inconformidades antes da aplicação de sanções, mas apenas em relação a este grupo de contribuintes. Marciano Seabra e Oscar Nova concluem afirmando que a introdução de instituição semelhante ao *ombudsman* tributário no Brasil poderia representar a possibilidade de redução de litígios, uma vez que as questões controversas seriam, de fato, solucionadas pela mediação, que possui altos índices de eficácia, conforme a experiência de Estados Unidos e México<sup>233</sup> (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 238).

O problema da litigiosidade tributária brasileira foi elencado por Michel Przepiorka (2019, p. 128) como um possível estímulo à criação de programas de compliance tributário. Isso porque o excessivo confronto entre contribuintes e fisco leva, rotineiramente, a posicionamentos interpretativos diversos da própria Administração Tributária, bem como dos órgãos judicantes do Poder Judiciário, e este grave problema é desagradável tanto para as Administrações, quanto para contribuintes, já que ambos experimentam os resultados danosos da insegurança jurídica. Assim, motivadas pelo anseio de estabelecer um padrão de condutas para o cumprimento de obrigações tributárias, bem como pelos altos custos das fiscalizações, as autoridades fiscais passarão a reclamar a confecção de leis que estabeleçam uma forma mais amistosa de cumprimento das normas tributárias, capaz de conferir maior segurança jurídica e reduzir os custos de fiscalização dada a sua base fundamental fincada na voluntariedade.

É desta forma que a litigiosidade tributária brasileira se relaciona com o compliance tributário. Importante conclusão da pesquisa CNJ-PGFN-INSPER (CNJ, 2022, p. 42) foi obtida em relação ao concurso dos tópicos “transparência” e “relação cooperativa” para os elevados números de processos, informando que grande parte das ações judiciais está fundada em problemas de relacionamento entre autoridades fiscais e contribuintes, especialmente interpretações restritivas decorrentes de normas internas das Administrações, cuja solução poderia advir de medidas mais efetivas de interação fisco-contribuintes, bem como através de canais mais abertos para a autorregulamentação.

---

<sup>232</sup> O programa será melhor aprofundado no Capítulo V desta tese.

<sup>233</sup> Marciano Seabra demonstrou que cerca de 8 entre 10 questões propostas no *Prodecón* do México são solucionadas pela mediação. E nos EUA, 96,7% das propostas oferecidas pelo *Taxpayer Advocate Services* são atendidas pela autoridade fiscal.

A pesquisa expôs que a introdução mais efetiva de medidas de transparência associada com a adoção do relacionamento cooperativo podem interferir no problema da litigiosidade brasileira, reduzindo o volume de processos judiciais e administrativos (CNJ, 2022, p. 286). Ao revés, fatores como a ausência de colaboração entre Administração e contribuintes, a perspectiva punitivista das autoridades fiscais, e o cenário de acentuado litígio provocam uma relação deteriorada entre autoridades fiscais e contribuintes e indica um inadequado nível de compliance tributário (DIAS e SILVEIRA, 2018, p. 176). É necessário, então, estimular um ambiente de estabilidade jurídica, de modo que o contribuinte conheça previamente o posicionamento da Administração Tributária sobre determinada questão, o que, nas palavras dos autores, é fundamental para uma decisão ética sobre cumprir ou não cumprir determinada obrigação tributária (DIAS e SILVEIRA, 2018, p. 179).

#### **4.2.2 Sonegação e *Tax Gap*. Conclusões Parciais.**

Como dissemos acima, uma definição direta da expressão *tax gap* é a de que o termo representa a diferença entre tudo o que deveria ser arrecadado de acordo com a legislação em vigor e o que efetivamente é arrecadado pelas Administrações Tributárias em determinado sistema (BOCCHI, 2021, p. 17). Embora a expressão esteja longe de um consenso quanto à sua definição, apesar de aparentemente simples<sup>234</sup>, para este estudo utilizaremos a definição acima, dado o enfoque desta tese, que lança luz sobre a interação entre contribuintes e Administrações Fazendárias como decorrência de uma relação mais genérica entre Estado e sociedade, assentada no contrato fiscal, e, por isso, investiga os motivos pelos quais a sociedade deixa de adequar-se às normas tributárias e quais as possíveis soluções para este problema. A este sentido, o *tax gap* se afina perfeitamente, já que o estudo do tema investiga as razões que motivam os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias, avaliando questões comportamentais relacionadas à consciência fiscal e à moral tributária (BOCCHI, 2021, p. 18).

Especificamente no Brasil, estudamos o comportamento das Administrações quanto ao exercício de poder, momento em que visualizamos o uso exacerbado do poder coercitivo que, como consequência, abala a confiança baseada na razão. Corolário da relação desequilibrada entre poder e confiança é o excesso de litigiosidade, que infla o Poder Judiciário de processos e não traz ao Estado a arrecadação pretendida frente ao montante do descumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes. Em uma linha, desta lógica decorre que o uso excessivo do poder coercitivo corrobora com a litigiosidade, que afasta o compliance voluntário.

Por sua vez, os contribuintes participam ativamente do *tax gap* quando se opõem ao cumprimento de obrigações tributárias. Metodologicamente, os EUA avaliam o *tax gap* a partir de

---

<sup>234</sup> O tema *tax gap* assimila discussões acerca da distinção entre elisão e evasão fiscais, se tributos pagos em atraso representam sonegação, se a discussão judicial ou administrativa quanto à existência ou montante de créditos tributários devem participar das estimativas do *tax gap*, e ainda se o custo da litigiosidade para as Administrações Tributárias deve ser abatido dos valores eventualmente recuperados com tais ações (BOCCHI, 2021, p. 17).

auditorias minuciosas acerca das declarações emitidas pelos contribuintes, selecionadas por amostragem, como uma referência geral de descumprimento de obrigações tributárias. O produto destas auditorias é chamado de “Porcentagem Líquida de Relatórios Incorretos” (*Net Misreporting Percentage – NMP*), e corresponde ao valor da receita incorretamente declarada pelos contribuintes, dividido pela soma dos valores absolutos que deveriam ter sido reportados segundo a legislação em vigor (LOGUE e VETTORI, 2010, p. 02). De acordo com o Departamento do Tesouro dos Estados Unidos (*United States Department of Treasury*), por décadas, a diferença fiscal (*tax gap*) anual nos EUA é de aproximadamente 15% do valor total efetivamente arrecadado, que representa cerca de US\$ 290 bilhões (LOGUE e VETTORI, 2010, p. 02). Os autores aduzem que nenhum outro país calcula o *tax gap* da mesma maneira que os EUA, e que poucos países se preocupam com a medição dessa diferença fiscal (LOGUE e VETTORI, 2010, p. 02, nota de rodapé n. 5).

Não é necessário, para o cômputo do *tax gap*, que a oposição ao cumprimento de normas tributárias seja voluntário, permeado pela intenção de agir com ilicitude, mas a simples tomada de posições fiscais que o contribuinte sabe – ou deveria saber – serem ilícitas é considerada descumprimento para fins de contabilização do *tax gap* (LOGUE e VETTORI, 2010, p. 04). O termo “não-conformidade” (*noncompliance*), que qualifica o *tax gap*, é utilizado de forma abrangente, tanto para as situações em que o contribuinte age consciente da ilicitude – evasão fiscal (*tax evasion*) –, como para situações em que a ilicitude não é clara, quando a posição tomada pelo contribuinte não revela uma intenção de não conformidade, mas apesar disso, não encontra respaldo na lei. Isto ocorre quando o sistema tributário possui um alto grau de incerteza e de insegurança jurídica (LOGUE e VETTORI, 2010, p. 04, nota de rodapé n. 10).

Esta concepção genérica acerca da não-conformidade pode ser apreciada materialmente na legislação brasileira. Recentemente o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI n. 2446<sup>235</sup>, que buscava a declaração de inconstitucionalidade de parte do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar n. 104 de 2001<sup>236</sup>, que trata da desconsideração de negócios jurídicos diretamente pela Administração Tributária, desde que efetivados com abuso de direito ou de finalidade, ou seja, atos que não necessariamente impliquem um agir ilícito, mas que demonstrem a finalidade única de economia de tributo<sup>237</sup>. Em resumo, a Corte Superior definiu que a norma é constitucional – isto é, é cabível a possibilidade de desconsideração de atos não necessariamente ilegais, mas simulados, conforme a própria letra do dispositivo referido –, porém são plenamente lícitos os atos de planejamento tributário, aqueles que decorrem de estudos para que o contribuinte realize uma

---

<sup>235</sup> Decisão transitada em julgado em 05 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso: 1/05/2022.

<sup>236</sup> “Art. 116 [...]”

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”.

<sup>237</sup> Esta proposição foi denominada Teoria do Propósito Negocial, como indica grande parte da doutrina nacional (por todos, SCHOUERI, 2010).

economia lícita de tributos, ou seja, antes de incorrer na concretização do fato que vincula a incidência do tributo.

Segundo Logue e Vettori, a não-conformidade comum entre contribuintes definidos como pequenas e médias empresas ocorre quando estes subestimam suas receitas e/ou superestimam suas deduções nas declarações formalizadas à autoridade fiscal (LOGUE e VETTORI, 2010, p. 14). Neste caso, as não-conformidades seriam qualificadas pela ilicitude, assumindo a característica da evasão fiscal ou sonegação, isso porque os contribuintes que agem desta forma se apoiam em estratégias para burlar os limites de fiscalização sobre não declaração de receitas e deduções. Estas mesmas causas – declarações reduzidas de receitas e majoradas de deduções – também foram analisadas por Frederico Bocchi, concluindo, a partir de estudos diversos, que a evasão tributária corresponde, em alguns países da Europa, a 80% ou 90% do *tax gap*, sendo que o restante se deve a planejamentos tributários plenamente lícitos e problemas de gestão da própria Administração Tributária (BOCCHI, 2021, p. 18). Para Marcelo Lettieri Siqueira e Francisco Ramos (2005, p. 575), este espaço para a não conformidade decorre do sistema adotado pelo Brasil e por muitos outros países, que pressupõe uma iniciativa de conformidade por parte do próprio contribuinte, já que as autoridades esperam que os contribuintes compreendam e cumpram suas obrigações por si próprios.

Os percentuais acima indicados, assumidos por Bocchi (2021) como a parcela da diferença fiscal atribuída à evasão tributária em países da Europa, foram indicados inicialmente por Konrad Raczkowski da *University of Social Sciences* de Warsaw, Polônia, em pesquisa sobre as medidas do *tax gap* na economia europeia. O artigo fundamentou-se na revisão de literatura de referência que aborda a diferença fiscal no contexto da elisão fiscal e da evasão fiscal, estabelecendo, portanto, números relativos a economia paralela, ou informal (*shadow economy*). Para alçar os resultados, o autor realizou pesquisa nos 28 países da União Europeia, no período de 2011 a 2014, com o intuito de estimar o montante de diferença fiscal na economia europeia e quais fatores contribuiriam para isto. Seu ponto de partida foi determinar o valor nominal do PIB de cada país em bilhões de dólares (RACZKOWSKI, 2015, p. 63). O passo seguinte foi coletar dados relativos a carga tributária nos países da União Europeia no período 2011-2014, objetivando encontrar uma alíquota média percentual da carga tributária total – chamada pelo autor de *Total Tax Burden – TTR* (RACZKOWSKI, 2015, p. 64). A coleta de todas estas informações teve como base dados do Banco Mundial e ajudou a calcular o nível de *tax gap* em termos nominais em países específicos, e sua relação com o nível da economia informal.

A partir da metodologia acima indicada, a pesquisa alcançou valores que indicam que a evasão fiscal, dependendo do país, responde por 80% a 90% do total da lacuna fiscal (*tax gap*), percentuais que podem ser majorados em decorrência da elisão fiscal, corrupção excessiva ou baixa eficácia da administração tributária (RACZKOWSKI, 2015, p. 61). Para obter estes números, o autor se baseou nos resultados de pesquisas sobre a evasão fiscal e economia informal como um todo, e sua influência no PIB do país específico, em comparação com a soma total dos tributos deste país (RACZKOWSKI, 2015, p. 70). Uma conclusão simplificada inferida da pesquisa de Konrad Raczkowski, é que a tributação em

um determinado país deve ser adaptada à sua solidez econômica, que viabiliza a contra prestação estatal em bens e serviços públicos, caso contrário, a propensão dos contribuintes a evitar o cumprimento de obrigações tributárias aumentará, com um ônus maior para a administração tributária ao mesmo tempo (RACZKOWSKI, 2015, p. 61).

A separação entre as principais causas do *tax gap* em evasão tributária, planejamentos tributários (portanto, atos lícitos) e gestão administrativa fiscal (RACZKOWSKI, 2015)<sup>238</sup>, com peso significativo da primeira na diferença entre possibilidade e efetividade de arrecadação, denota a importância e a gravidade da sonegação fiscal para a conformidade tributária, fato que também pode ser identificado no Brasil. O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional elaborou estudo, em 2019, identificando que o problema da sonegação reduz cerca de 23,9% da capacidade arrecadatória do Estado brasileiro, caso fosse possível suprimir a evasão tributária e se mantidos todos os demais parâmetros de pesquisa constantes; e que a evasão tributária relativa aos tributos analisados pelo estudo atinge o volume de 8,4% do Produto Interno Bruto do país (SINPROFAZ, 2019, p. 01). Se analisados os tributos de maior relevância para a arrecadação no sistema brasileiro, segundo o estudo (ICMS, IR e Contribuições Previdenciárias), a estimativa de sonegação é de cerca de 28,4% da arrecadação destes tributos, o que em moeda representaria mais de R\$ 400 bilhões (SINPROFAZ, 2019, p. 26).

Para alcançar tais resultados, o SINPROFAZ partiu da revisão bibliográfica de estudos que envolvem a pesquisa do orçamento do Estado, do comportamento dos contribuintes e da economia informal, que é associada à evasão fiscal – como elucidamos anteriormente, com assento em Raczkowski (2015) –, salientando, porém, que as pesquisas sobre a evasão fiscal são escassas e que não partem de uma base metodológica única (SINPROFAZ, 2019, p. 20). Organizando os indicadores da evasão fiscal obtidos em outros estudos, para cada espécie tributária, o SINPROFAZ estimou um indicador médio da sonegação no Brasil. Foi utilizado também o método da amostragem em duas oportunidades: para a verificação do percentual de evasão fiscal em uma amostra aleatória de contribuintes, projetando-se este percentual para toda a população<sup>239</sup>; e na pesquisa direta com um grupo aleatório de contribuintes, questionando-se individualmente seu comportamento face ao cumprimento de obrigações tributárias (SINPROFAZ, 2019, p. 20). O estudo informa que suas conclusões foram direcionadas para estimar um parâmetro que pudesse determinar uma ordem de grandeza para a evasão tributária brasileira, de forma geral, para todos os tributos (SINPROFAZ, 2019, p. 26).

O mesmo estudo observou que, quando a carga tributária é muito alta e a probabilidade de detectar a sonegação é baixa, é economicamente racional para os contribuintes sonegar (SINPROFAZ,

---

<sup>238</sup> O autor não identificou especificamente quais os percentuais relativos a cada uma das causas por si atribuídas à diferença fiscal. Limitou-se apenas a indicar que estas seriam as principais causas (evasão fiscal, elisão fiscal e má gestão administrativa), direcionando sua pesquisa para a economia informal, cuja consequência direta é a evasão fiscal, causa esta que, conforme o estudo, alcança níveis que vão de 80% a 90% do total do *tax gap* na União Europeia (RACZKOWSKI, 2015, p. 61).

<sup>239</sup> O SINPROFAZ indica que, utilizando este mesmo método, a última pesquisa publicada nos Estados Unidos, em 2012, estabeleceu o índice total de evasão fiscal em 20%, sendo 66% de indivíduos, 16% empresas e 18% outros (SINPROFAZ, 2019, p. 32).

2019, p. 12). E concluiu que os valores de uma sociedade são sempre o elemento potencializador do comportamento sonegador (SINPROFAZ, 2019, p. 12). Esta visão decorre de uma apreciação do comportamento social em nível macro, e, portanto, está afeta à cultura tributária, pois diz respeito aos costumes e comportamentos sociais de determinado local, à tradição tributária do país e ao tipo de relacionamento entre contribuintes e autoridades tributárias (NERRÉ, 2008, p. 155). Mas também pode ser atrelada a ideia de moral tributária, cujo maior ou menor grau é identificado a partir de comportamentos individuais dos contribuintes a respeito de sua disposição em pagar tributos, justificando em se furtao cumprimento de obrigações tributárias, confiança no poder público e especificamente nas autoridades tributárias, conforme entendimento da OCDE (2019a)<sup>240</sup>. A OCDE, através do FTA, atribuiu à confiança papel fundamental na construção de uma efetiva relação de compliance tributário cooperativo (ALMEIDA, 2017, p. 61), alcançada, de um lado, pela estrita observância do ordenamento jurídico pelas Administrações Tributárias, quando da fiscalização e da cobrança de obrigações tributárias, e, por outro lado, pela legitimidade do lucro e do exercício da liberdade patrimonial pelos contribuintes.

O tamanho do Estado, em termos de volumes de estruturas de governo, também foi relacionado pelo SINPROFAZ como causa de interferência no cumprimento de obrigações tributárias, propiciando a sonegação, tendo em vista que, à medida que estas estruturas aumentam e ganham mais pujança, a carga tributária acompanha este crescimento, e, por consequência, se tornaria mais socialmente “justificável” burlar os pagamentos de tributos, além de se verificar a redução na confiança no governo (SINPROFAZ, 2019, p. 12). Neste tocante, a afirmativa do SINPROFAZ perde força quando são analisados países que possuem um volume estrutural administrativo considerável e mesmo assim, mantém níveis baixos de evasão tributária. O próprio fundamento do contrato fiscal (BAK, 2019) enfraquece esta premissa, já que são necessárias estruturas públicas eficazes e bem desenvolvidas para que o Estado possa fornecer os bens e serviços necessários à manutenção da sociedade como contrapartida ao pagamento dos tributos. A par disso, a OCDE (2019a, p. 44) demonstra que não é necessariamente o volume estrutural do Estado que conduz a evasão fiscal, mas o tratamento inconsistente ou imprevisível das Administrações, conjugado à excessiva burocracia imposta pelas autoridades, incluindo a quantidade de documentos requeridos, e a demora para fornecer resultados de demandas, sejam elas administrativas ou judiciais, foram fatores que ensejaram maiores índices de busca pela informalidade na América Latina, Ásia e países membros da OCDE.

Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 14) afirmam que a disposição do contribuinte em adimplir suas obrigações tributárias estaria ligada a determinantes psicológicos, tais como a sua percepção sobre o Estado, o governo e sobre a própria tributação. Desta afirmação é possível, então, concluir que, se a percepção dos contribuintes é a de que o Estado é uma máquina grande demais, sobrecarregada com estruturas desnecessárias, custeadas por uma alta carga tributária, a disposição em contribuir se esvai,

---

<sup>240</sup> Abordamos essas definições de forma mais aprofundada no item 2.1.1 do Capítulo II desta tese.

reduzida pela ausência do motivador psicológico, se esvaindo também a confiança no poder público, flexibilizando-se, assim, a moral tributária, passando a ser justificável furtar-se ao pagamento de tributos, e, portanto, sonegar<sup>241</sup>. Importante lembrar Klaus Tipke (2012, p. 112), que justificou o comportamento conforme de contribuintes, mesmo que não possuíssem conhecimento literal das leis, quando eles as enxergassem com familiaridade, naturalmente decorrentes da moral.

Enfim, a sonegação tributária nada mais é do que uma consequência da decisão do contribuinte em cumprir ou não cumprir suas obrigações tributárias. Decisão esta que, por sua vez, tem como fatores de influência a eficiência do contrato fiscal, a cultura tributária e a moral tributária, especificamente em seus aspectos reciprocidade, cooperação e transparência, todos já profundamente debatidos nesta tese.

---

<sup>241</sup> Para a exata compreensão do liame lógico traçado neste ponto, é indispensável compreender todo o estudo desenvolvido nos Capítulos I e II desta tese, sobre a reciprocidade no contrato fiscal (item 1.1.4), e acerca da moral tributária (item 2.2).

## CAPÍTULO V. ANÁLISE DESCRITIVA DOS PROGRAMAS BRASILEIROS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA.

Como se vem debatendo nos capítulos anteriores, há uma tendência internacional de modernização da relação havida entre Administrações Tributárias e contribuintes, com a finalidade de cooperação mútua para adequação e cumprimento das obrigações tributárias, firmada pela compreensão da noção de contrato fiscal. Esta compreensão ressenete-se de dois atributos especiais: o primeiro, atuações estatais que tornem o fisco mais responsivo, viabilizando o cumprimento de sua responsabilidade social (*accountability*); e o último, o empenho dos contribuintes, através do reconhecimento de seu *locus* na sociedade, com postura proativa quanto ao cumprimento das normas – sob seu aspecto formal e material –, e quanto a exigência de atividades estatais em troca do pagamento dos tributos (*bargaining revenues*).

A este contexto, o Brasil tenta se adequar com projetos de compliance tributário, alguns ainda em teoria e outros já instituídos legislativamente e aplicados pelas administrações tributárias aos contribuintes, cujos resultados causam insatisfação e desconforto simultaneamente, além de inúmeras críticas. Como afirmamos em outro trabalho (MARTINHO, 2020), os primeiros esforços brasileiros quanto ao compliance cooperativo já podem ser notados. A Receita Federal do Brasil – RFB lançou, em 2015, o programa OEA – Operador Econômico Autorizado (IN 1.598/2015), através do qual o interveniente em operações de comércio exterior (importador, exportador, transportador etc.) que voluntariamente aderir aos critérios propostos pelo fisco e atender os níveis de conformidade e confiabilidade exigidos passa a receber uma certificação do fisco.

Neste mesmo sentido, a Receita Federal também desenvolveu, em 2015, o programa Acompanhamento de Maiores Contribuintes (AMC), instituído pela Portaria n. 641/2015, pelo qual auditores fiscais realizam reuniões presenciais com grandes contribuintes – aqueles que possuem significativa participação na arrecadação total de tributos – para informar eventuais situações de não conformidade e orientar como realizar a devida adequação, sendo concedido prazo para a implementação das correções necessárias. Ambas as iniciativas serão estudadas mais profundamente linhas à frente. Estes e outros programas que envolvem o compliance tributário terão seu estudo melhor desenvolvido em tópico próprio.

Apesar de se verificar a iniciativa desse movimento de modificação do paradigma da relação fisco-contribuintes pela Receita Federal do Brasil, em uma abordagem nacional, o intuito de cooperação trazido pela modernização das relações, capitaneado pela necessidade da redução de custos de fiscalização, foi também disseminado para as administrações regionais, e, assim, não somente a esfera federal, mas também governos locais tomaram a iniciativa de se projetar em busca de uma relação cooperativa amplamente integrada e participativa, almejando o compliance tributário voluntário. É o caso do Governo do Estado de São Paulo, que, ao lançar o programa “Nos Conformes”, em 2018, implantou tratamentos diferenciados a contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação

de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, segundo critérios de classificação pré-estabelecidos.

É neste caminhar que passamos ao estudo concreto dos programas brasileiros de compliance tributário, dando ênfase ao “Nos Conformes”, aplicado pelo Estado de São Paulo, que já vem produzindo resultados concretos. Outras iniciativas brasileiras de compliance tributário também serão apreciadas. Em todos os casos, o que se busca neste Capítulo é uma análise descritiva das ações brasileiras em direção ao compliance tributário, para que o leitor compreenda efetivamente o funcionamento de cada um dos programas idealizados pelas Administrações fazendárias, guardando-se a análise crítica destas mesmas iniciativas para capítulo próprio<sup>242</sup>, onde, inclusive serão avaliadas à luz da isonomia tributária e das eventuais sanções políticas representadas pelos mesmos.

É de se ressaltar que, para fins deste estudo, denominaremos “programa” toda iniciativa da Administração Tributária no sentido de estimular o compliance cooperativo, por mais simples que sejam o regramento e a atitude administrativa, apesar de não representar, em alguns casos, uma estrutura complexa de incentivos e sanções, normatizando comportamentos tanto dos contribuintes como do fisco, como um novo paradigma geral de relacionamento. Este proceder foi escolhido como forma de encadear metodologicamente as várias iniciativas em um gênero comum, “programas de compliance tributário”, e, assim, viabilizar o estudo e a classificação posterior de cada um dos programas.

## **5.1 O PROGRAMA “NOS CONFORMES” DO ESTADO DE SÃO PAULO.**

Aspirando a uma abordagem menos contenciosa na relação entre Administração Tributária e contribuintes, o Governo do Estado de São Paulo instituiu, em 07 de abril de 2018, o programa “Nos Conformes”, com a publicação da Lei Complementar Estadual n. 1.320/2018, que estabelece regras que visam à obtenção da conformidade voluntária e autorregularização.

Já no art. 1º da Lei Complementar, o Estado propôs-se a criar “um ambiente de confiança recíproca” entre a Administração Fiscal e contribuintes, e, para tanto, criou uma estrutura de classificação de contribuintes que considera, para a alocação destes, a adimplência às obrigações tributárias, a aderência entre documentos fiscais emitidos e escrituração declarada, e a preferência por fornecedores que representem alta classificação de conformidade tributária. Consoante a classificação de cada sujeito passivo, consequências lhe serão atribuídas, desde a abertura para efetivo e prévio diálogo com a Administração sobre o exato e correto cumprimento de obrigações tributárias, até o impedimento de utilização de incentivos fiscais, passando pela implantação de regimes permanentes de fiscalização, como será posteriormente detalhado.

Como o “Nos Conformes” está em franca aplicação e, portanto, seus resultados já podem ser aferidos tanto pela Administração Tributária quanto pelos próprios contribuintes e demais interessados,

---

<sup>242</sup> Vide Capítulo VI deste trabalho.

torna-se necessária uma abordagem mais aprofundada da estrutura do programa, de seus objetivos e, por óbvio, de seus resultados. É o que passamos a fazer.

### **5.1.1 Base Normativa.**

Como mencionado, o programa de conformidade em apreço foi instituído pela Lei Complementar Estadual n. 1.320, publicada em 07 de abril de 2018<sup>243</sup>, regulamentada pelo Decreto n. 64.453, publicado em 06 de setembro de 2019. Esta Lei Complementar foi oriunda do Projeto de Lei n. 25 de 13 de setembro de 2017, de iniciativa do Governador do Estado, que foi fundamentada na exposição de motivos elaborada pela Secretaria de Fazenda do Estado, transcrita no Ofício GS/CAT n. 857/2017, sugerindo a instituição de um programa de estímulo à conformidade tributária para enfrentar os “problemas do sistema tributário brasileiro” (SÃO PAULO, 2017), porém, sem especificar quais seriam esses problemas, apenas identificando que o projeto estaria alinhado às orientações da OCDE quanto ao emprego de estratégias de fiscalização em correspondência ao risco de cumprimento de obrigações tributárias assumido pelo contribuinte.

De fato, o Projeto de Lei Complementar surge em um momento histórico de convergência de orientações e ações práticas em direção à redução dos custos de conformidade, aqueles que são assumidos tanto pelos contribuintes para o cumprimento de suas obrigações, quanto pelas administrações com níveis altamente rebuscados de fiscalização. Este é o contexto atual, definido pelas condutas de Administrações Tributárias internacionais, e também pregado por órgãos internacionais (OCDE, CIAT, FMI, ONU e Banco Mundial) – o que vem sendo defendido neste trabalho desde as primeiras linhas –, que se opõe ao ambiente litigioso, marcado pela transferência de atividades administrativas para a esfera dos deveres instrumentais do contribuinte, e pelo excessivo controle, ameaça e punição pela autoridade administrativa (ROCHA, 2018, p. 514), e, como consequência, pela constante tentativa de o contribuinte se esquivar do cumprimento das obrigações tributárias.

Este momento foi percebido pelo Estado de São Paulo, que, através da Coordenação de Administração Tributária – CAT, já no ano de 2014, exarou a Portaria n. 115 de 08 de novembro de 2014, com o objetivo de uniformizar a qualidade dos serviços da Administração Fiscal, cujo mais importante aspecto foi o de estruturar a Administração Tributária quanto à formalização de autos de infração, procedimento que passou a ter um controle de qualidade hierarquizado e com objetivos pré-definidos, prevenindo a Administração do custo da ineficácia de procedimentos fiscalizatórios inócuos e deixando de penalizar contribuintes que não tenham agido com dolo, fraude ou simulação, cuja ação ou omissão não tenha causado prejuízo à fiscalização, e, ainda, cuja infração não implicar

---

<sup>243</sup> Algumas fontes divergem sobre a efetiva data de publicação da referida Lei. Porém, a informação descrita acima foi obtida diretamente do site da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, exposta na tramitação do Projeto de Lei Complementar n. 25/2017. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000168831>>. Acesso: 06/01/2021.

descumprimento de obrigação tributária (art. 10, Portaria n. 115 – CAT), culminando em uma clara tentativa de afastar a litigiosidade administrativa e judicial da relação fisco-contribuintes (SÃO PAULO, 2014).

A nova produção legislativa fiscal paulista foi também influenciada pelo contexto econômico vivenciado pelo país naquele momento, que demonstrou significativo crescimento de gastos públicos no período de março de 2014 a setembro de 2016, alavancado, em grande parte, pela concessão de estímulos fiscais (BARBOSA FILHO, 2017). Sob o aspecto administrativo, os estímulos fiscais estão amplamente vinculados à concessão de benefícios tributários e ao aumento dos gastos públicos, ambos, fatores que se busca conter através de políticas de compliance tributário que prezam pela conformidade espontânea (redução dos custos da fiscalização) e pela igualdade concorrencial (fim de incentivos fiscais a determinados grupos empresariais).

Unindo-se a este pensamento, a Secretaria de Fazenda paulista buscou unificar informações acerca do cumprimento de obrigações tributárias, e, com isso, evitar a concorrência desleal, o excesso de lavratura de autos de infração, e o contencioso administrativo e judicial tributário. A exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar trouxe a informação de que o programa “Nos Conformes” enfatiza a responsividade do fisco por meio da orientação e do atendimento, a postura proativa dos contribuintes através da autorregularização, e a redução da litigiosidade por via do controle e do aprimoramento da atividade fiscalizatória, como indicou a Portaria n. 115 – CAT. A Fazenda paulista justifica a lavratura do Projeto de Lei na seguinte síntese:

Em resumo, o Projeto pretende fomentar em direção a um ambiente de negócios mais propício a investimentos de longo prazo, com menor assimetria de informações e maior segurança jurídica, focando no monitoramento fiscal e autorregularização, o que tende a gerar menor nível de contencioso, menores níveis de inadimplência e melhoria do ambiente de negócios. Por meio da organização de uma administração tributária mais eficiente, reconhecendo, orientando e incentivando a boa governança tributária dos contribuintes, este Projeto será o motor de novos investimentos sustentáveis de médio e longo prazos para o Estado de São Paulo. (São Paulo, 2017).

No iter de sua tramitação, o Projeto de Lei Complementar foi marcado por 68 (sessenta e oito) emendas legislativas, sendo aprovadas apenas 06 (seis), conforme Parecer n. 1.522 de 26 de outubro de 2017 da Comissão de Constituição, Justiça e Redação da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo e a 37ª Sessão Ordinária ocorrida em 03 de abril de 2018, que não alteraram significativamente seu conteúdo. Disponibilizado à sanção do Governador do Estado, o mesmo opôs veto parcial à Emenda Aglutinativa n. 69/2017, que alterava o art. 25 do aludido Projeto, através da Mensagem A-n. 101/2018. O veto foi rejeitado na 19ª Sessão Extraordinária de 11 de maio de 2018, e a Lei Complementar n. 1.320 vige hoje com a mesma configuração desde sua publicação.

### **5.1.2 Consistência e Objetivos.**

Consoante o art. 2º da Lei vigente, o Programa tem como diretrizes fundamentais incentivar a autorregularização dos contribuintes, reduzir os custos de conformidade, aperfeiçoar a comunicação entre aqueles e a Administração Tributária, simplificar a legislação tributária e aperfeiçoar a Administração, além de proporcionar a possibilidade de instalação de projetos que visem a educação tributária, através da capacitação de profissionais dos setores privado e público (art. 4º). Barbosa e Caumo (2018) entendem que o programa fomenta a relação tributária amistosa e o ambiente concorrencial, pois homenageia aquele contribuinte que paga tempestivamente seus tributos, e é mais rígido aos chamados “maus pagadores”, já que o fisco poderá exigir destes o cumprimento de obrigações principais e acessórias de forma diferenciada, inclusive antecipadamente, estabelecendo, ainda, regime de fiscalização permanente e perda de incentivos fiscais, tudo conforme os artigos 19 e seguintes da Lei Complementar.

Carlos Otávio Almeida (2017, p. 76) vislumbra no programa paulista as bases de um autêntico sistema de *co-operative* compliance, pois prioriza a consciência conformativa fundamentada na autorregularização, bem como a abertura e responsividade do fisco. Segundo o autor, o programa evidencia a aplicação da metodologia sugerida pela OCDE para orientação do emprego dos recursos de fiscalização de acordo com o risco assumido pelo contribuinte em cumprir suas obrigações tributárias, e a existência de um ambiente mais propício para novos negócios, fundado no monitoramento fiscal e na autorregularização (art. 14 e seguintes).

Em suma, o programa “Nos Conformes” consiste na classificação de contribuintes a partir de sua adequação a um sistema de conformidade tratado pela própria Lei como “perfil de risco”. Esta classificação obedece a três critérios objetivos: a adimplência de obrigações tributárias pecuniárias; a aderência entre escriturações e declarações a documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte; e, por fim, a regularidade tributária dos fornecedores do contribuinte (arts. 7º, 8º e 9º da Lei Complementar 1.320/2018). Consoante tais critérios, a classificação dos contribuintes obedece a categorias que estão elencadas em ordem crescente de risco de descumprimento de obrigações tributárias (SÃO PAULO, 2017). Quanto a este ponto, a Exposição de Motivos da Secretaria de Fazenda paulista esclarece:

Estruturando e tornando claro quais contribuintes possuem maior ou menor exposição a riscos de passivos tributários, o Fisco Paulista poderá adotar procedimentos mais adequados ao perfil de cada grupo de risco, aumentando a eficiência da máquina administrativa, reduzindo o custo para o contribuinte quando do cumprimento das obrigações acessórias e fomentando a formação de cadeias de produção regulares com o Fisco. (São Paulo, 2017).

Seguindo o padrão que inspira as relações tributárias internacionais, o programa paulista cria mecanismos de classificação dos contribuintes do ICMS, em virtude da medida de sua adequação ao sistema de conformidade. Assim, uma vez classificado, o contribuinte passa a ter tratamento mais benéfico ou mais rígido, conforme o grau de risco à conformidade tributária que o mesmo apresenta, e,

consequentemente, a categoria que ocupa, cujos desdobramentos serão melhor detalhados nas páginas adiante. No que tange à abrangência do programa, a Lei Complementar desde já põe a salvo, excluindo da participação nos procedimentos de autorregularização, os contribuintes que forem alvo de ação fiscal decorrente de determinação judicial ou por caracterização de fraude, com base no §4º do art. 14 da Lei Complementar Estadual.

O objetivo principal e genérico do programa “Nos Conformes” é tornar a abordagem menos contenciosa na relação havida entre Administração Tributária e contribuintes, como exposto já no art. 1º da Lei Complementar Estadual. A aludida Lei dispõe expressamente sobre a criação de um ambiente de confiança recíproca, mediante a implementação de medidas concretas que devem balizar o relacionamento fisco-contribuintes como pano de fundo para a efetivação do programa. Em outras palavras, é dizer que o programa “Nos Conformes” tem a pretensão de trazer para a relação conflituosa – permeada pela animosidade, desconfiança e repressão –, ainda vivenciada por Administração e contribuintes, a harmonia, a transparência, a responsividade e a cooperação, características que influenciarão a nova relação, cuja instituição é escopo do Estado paulista.

Contudo, para que o objetivo genérico do programa seja alcançado, é necessário que objetivos específicos sejam traçados, como pilares hábeis à sustentação da almejada redução da litigiosidade. Aqui, remetemo-nos ao art. 2º da Lei Complementar, que trata das diretrizes do programa, mas que entendemos como objetivos específicos, necessários à concretização do seu objetivo genérico. Portanto, ao nosso sentir, são objetivos específicos do “Nos Conformes” incentivar a autorregularização, reduzir os custos de conformidade, aperfeiçoar a comunicação entre Administração e contribuintes, simplificar a legislação tributária e aperfeiçoar a Administração Tributária. Todos estes, instrumentos necessários para a construção de uma relação harmoniosa e cooperativa entre o Estado fiscal e a sociedade que assume a condição de pagadora de tributos, fim maior do programa paulista.

No que toca à autorregularização tratada pelo art. 14 da Lei Complementar (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018), a Administração a define como “a possibilidade do Fisco de orientar os contribuintes para que corrijam voluntariamente eventuais inconsistências em suas declarações”, enfatizando – como vantagens do procedimento – a orientação dos contribuintes para que regularizem espontaneamente suas obrigações tributárias; o afastamento de sanções, caso as irregularidades sejam sanadas no prazo concedido e antes da ação fiscal; o incremento da classificação dos contribuintes através da correção de inconformidades por iniciativa própria<sup>244</sup>. Com isso, o Governo busca incentivar a concorrência, aumentar a segurança jurídica e reduzir a inadimplência e o contencioso tributário.

Foi dedicado, pela Lei, espaço exclusivo elencando de que forma poderá ser concretizada a iniciativa de regularização e adequação às normas tributárias pelo próprio contribuinte. Trata-se do Capítulo IV, composto pelos arts. 14 e 15 da Lei Complementar n. 1.320/2018, que dispõem sobre o

---

<sup>244</sup> A definição transcrita é dada pelo site do Governo do Estado de São Paulo. Obtido em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Autorregulariza%C3%A7%C3%A3o.aspx>. Acesso: 10/01/2021.

dever de a Administração estadual incentivar a autorregularização pelos próprios contribuintes do ICMS, através da criação de procedimentos específicos, mas sem abandonar a utilização pelo Estado de quaisquer outras formas direcionadas ao incentivo da autorregularização e do compliance voluntário, desde que previstas na legislação (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018).

O art. 15 da Lei Complementar (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018) identifica ainda quais serão as ações destinadas pela Secretaria da Fazenda para incentivar a autorregularização pelos contribuintes: disponibilizar serviço gratuito e permanente de orientação e informação; realizar periodicamente campanhas educativas sobre direitos, garantias e obrigações do contribuinte, incluindo eventuais pendências sobre obrigações tributárias; manter programas de educação tributária; e oferecer treinamento aos servidores da Administração, exatamente como descrito no site do Governo paulista<sup>245</sup>.

No art. 14, a Lei cria dois mecanismos com o intuito de viabilizar a autorregularização pelos contribuintes. O primeiro, a Análise Informatizada de Dados – AID, como o próprio dispositivo menciona, versa sobre o cruzamento eletrônico de informações fiscais pela Administração Tributária. Já o segundo, a Análise Fiscal Prévia – AFP, se refere aos trabalhos analíticos ou de campo desempenhados pelos Agentes Fiscais de Rendas, porém, sem o intuito de lavratura de auto de infração ou mesmo imposição de multas. A partir de ambos os mecanismos, o contribuinte poderá ser informado pela Administração Tributária sobre eventual irregularidade, e assim, saná-la sem que seja iniciada a ação fiscal, e até mesmo sem que haja qualquer imposição de penalidade administrativa, permitindo que o contribuinte seja esclarecido sobre suas inconformidades e exerça a possibilidade de denúncia espontânea, na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional.

Em pesquisa aprofundada no site do Governo do Estado de São Paulo, portal da Fazenda e Planejamento<sup>246</sup>, especificamente na opção “Autorregularização”<sup>247</sup>, utilizando como indexadores os termos “análise informatizada de dados”, “AID”, “análise fiscal prévia” e “AFP”, não foram obtidos resultados que indiquem efetivamente como ocorrem estes mecanismos e, ainda, como o contribuinte deve agir para participar destes procedimentos. Ainda, consultando a opção “Perguntas Frequentes”, no subitem “Autorregularização”<sup>248</sup>, à pergunta “Quais serão as ações do Programa ‘Nos Conformes’ para incentivar autorregularização?”, o sistema indica como resposta apenas os procedimentos que já mencionamos sobre o oferecimento de serviço gratuito e permanente de orientação, campanhas educativas e programas de educação tributária, e treinamento aos servidores da Administração, todos já dispostos expressamente no art. 15 da Lei Complementar, e, portanto, sem acrescer nada à letra da Lei.

---

<sup>245</sup> Informações fornecidas diretamente pelo site do Governo do Estado de São Paulo. Obtido em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Autorregulariza%C3%A7%C3%A3o.aspx>>. Acesso: 10/01/2021.

<sup>246</sup> Endereço: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/>>. Acesso: 10 e 11/01/2021.

<sup>247</sup> Endereço: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Autorregulariza%C3%A7%C3%A3o.aspx>>. Acesso: 10 e 11/01/2021.

<sup>248</sup> Endereço: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/perguntas-frequentes.aspx>. Acesso: 11/01/2021.

Neste ponto, o art. 14 da Lei complementar tão somente traz a possibilidade de os contribuintes classificados nas categorias A+ e A (cujas especificidades serão abordadas abaixo, em tópico próprio) pleitear o procedimento de Análise Fiscal Prévia – AFP (§7º), mas não informa se estes contribuintes também poderão exercer ativamente algum tipo de requerimento sobre a Análise Informatizada de Dados – AID, nem se outros contribuintes, classificados em outras categorias, poderão ter acesso, ou mesmo requerer a iniciativa de quaisquer dos procedimentos. Apesar de o dispositivo indicar que o regulamento definirá as condições necessária para o desenvolvimento dos trabalhos da AFP, o Decreto n. 64.453/2019, diploma legislativo que assumiu tal incumbência, não cumpriu este papel, já que não destinou um artigo sequer à autorregularização dos contribuintes.

Em que pese o entendimento de Fábio Pereira da Silva (2019, p. 143), afirmando que um contribuinte eventualmente classificado na categoria B não terá a possibilidade de requerer o procedimento de Análise Fiscal Prévia – AFP, não há qualquer proibição expressa na Lei Complementar ou no seu regulamento, mas apenas a disposição, no §7º do art. 14 da LCE, de que os contribuintes classificados nas categorias A+ e A “poderão pleitear a Análise Fiscal Prévia” (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018), sem menção ao procedimento a ser aplicado a outras categorias, ou mesmo, a eventual procedimento de ofício pela Administração, ações que estariam em plena concordância com o propósito do programa.

O incentivo à autorregularização é, então, produto dos princípios que informam o programa “Nos Conformes”. A lei de regência traz disposição expressa, estabelecendo que a consecução dos objetivos do programa será inspirada nos princípios da boa-fé, da previsibilidade de condutas, da segurança jurídica na aplicação da legislação tributária, da publicidade e da transparência (art. 1º). Para proporcionar a regularização das obrigações tributárias pelos próprios contribuintes, o Governo paulista buscou simplificar o processo de regularização, reduzir o número de autos de infração e aperfeiçoar a comunicação entre os sujeitos da relação tributária, como disciplinado na legislação. Estas, então, seriam medidas cuja pretensão é a de afastar autuações e penalizações – que influenciam diretamente no contencioso tributário – por falta de conhecimento do complexo sistema tributário, homenageando uma maior previsibilidade da conduta do fisco, já que os contribuintes poderão corrigir voluntariamente eventuais irregularidades, sob a orientação da Administração.

O que se percebe é que os princípios listados pela legislação paulista podem ser constatados concretamente através dos procedimentos que informam a autorregularização. A boa-fé dos contribuintes, evidenciada no ato de buscar a correção de eventuais irregularidades, os quais, por óbvio, não querem ser penalizados pelo simples desconhecimento do sistema tributário, deve ser homenageada e não confundida com a contumácia daqueles que elaboram meios de fraudar a legislação (SILVA, 2019, p. 141-142). A previsibilidade das condutas da Administração Fazendária influencia diretamente a compreensão do sistema tributário pelos contribuintes, estes que passam a conhecer o modo de agir do fisco e, portanto, o que este considera como adequado ao sistema. É a responsividade da Administração que se traduz, neste ponto, na análise prévia do cumprimento de obrigações tributárias – meio de

autorregulização –, com vistas a verificar seu ajustamento às regras tributárias. A previsibilidade de condutas confere segurança jurídica – seu corolário – para a relação fisco-contribuintes, e significa apenas e tão somente a abertura da Administração ao diálogo construtivo (ALMEIDA, 2017, p. 71), conferindo transparência e credibilidade ao seu proceder.

Por seu turno, os princípios da publicidade e da transparência são trazidos a reboque pela previsibilidade das condutas, todos conferindo maior segurança jurídica para a relação havida entre a Administração Fiscal e contribuintes. Eleita por Sérgio André Rocha (2018, p. 521) como um dos pilares que devem inspirar a iniciativa de modificação do paradigma daquela relação, a transparência das atividades fiscais do Estado é critério inafastável para a previsibilidade de sua conduta e conduz a uma modificação de percepção da Administração pelos contribuintes.

Os princípios indicados pela legislação paulista também são visualizados no procedimento de classificação dos contribuintes, o que será melhor detalhado abaixo, e são padronizados por organizações internacionais como a OCDE (2017), cujos argumentos são no sentido de que a confiança do contribuinte na Administração Tributária, gerada pela transparência e previsibilidade das ações do fisco, reduzem os custos das fiscalizações pelo aumento na capacidade do contribuinte de compreender o sistema tributário, e, por isso, influenciam na transformação do relacionamento, de conflituoso para cooperativo.

### **5.1.3 Classificação dos Contribuintes e suas Consequências.**

Por se limitar à relação tributária firmada pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal – ICMS, o programa “Nos Conformes” tem sua essência pautada pela classificação dos contribuintes exclusivamente do ICMS conforme o grau de risco que representam à Administração Fiscal, quanto ao cumprimento de obrigações tributárias. A Lei Complementar n. 1.320/2018 traz, no art. 5º, as categorias nas quais os contribuintes poderão ser inseridos. São elas: A+, A, B, C, D, E e NC. O mesmo dispositivo expõe que a classificação é realizada de ofício pela Administração, através de ato inserto na competência dos Agentes Fiscais de Rendas (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018). A classificação obedece a uma ordem crescente de risco – e, portanto, decrescente de conformidade –, em que o contribuinte classificado na categoria A+ representa menor risco de descumprimento de obrigações tributárias que o contribuinte classificado na categoria E, sendo a categoria NC destinada a não contribuintes.

#### **5.1.3.1 Critérios Adotados.**

Os critérios a serem utilizados para a classificação dos contribuintes em cada categoria foram disciplinados pelos incisos I a III do art. 5º mencionado, e tratam, respectivamente, do adimplemento a

obrigações pecuniárias relativas ao ICMS pelo contribuinte; do cumprimento de deveres instrumentais, medido a partir da adequação entre a escrituração fiscal inserida no sistema fazendário pelo contribuinte e os documentos fiscais por si emitidos e recebidos; da consideração da classificação na qual forem enquadrados os fornecedores do contribuinte, seguindo os mesmos critérios e a mesma divisão de categoria (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018). Os contribuintes são, então, classificados nas categorias definidas pela LCE de acordo com sua adequação ou não a cada critério exposto, como informa o §7º do art. 2º do Decreto n. 64.453/2019 (SÃO PAULO, 2019).

Para facilitar a compreensão do sistema, a Administração Fazendária paulista organizou um documento denominado “Regras do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS Programa ‘Nos Conformes’”<sup>249</sup>, que disciplina, de forma simplificada as regras utilizadas para a classificação geral dos contribuintes, e informa que a classificação geral equivale à média das classificações de adimplência e de aderência, dois dos três critérios utilizados pela legislação para a classificação.

Segundo o documento, a classificação pelo critério do adimplemento de obrigações tributárias pecuniárias está diretamente vinculada ao tempo de atraso para o cumprimento destas obrigações. Portanto, contribuintes com atraso de até 60 (sessenta) dias, contados do vencimento da obrigação até o seu pagamento, são classificados na categoria A+. Se o atraso se estender até 90 (noventa) dias, o contribuinte passa a ser classificado na categoria A; com atraso de até 120 (cento e vinte) dias, categoria B; até 180 (cento e oitenta) dias, categoria C. Contribuintes com atraso superior a 180 (cento e oitenta) dias são classificados na categoria D. Por sua vez, a Lei Complementar Estadual faz referência expressa à classificação quanto a este primeiro critério – obrigações pecuniárias vencidas e não pagas –, determinando que não poderá ser classificado na categoria de maior adequação (A+) o contribuinte que possuir uma obrigação pecuniária inadimplida há mais de 02 (dois) meses. Se o tempo de inadimplemento superar 06 (seis) meses, a Lei determina que o contribuinte seja classificado na categoria D (§§ 3º e 4º do art. 7º da Lei em apreço).

O documento também explica a forma de classificação dos contribuintes consoante o critério da aderência. O contribuinte que apresentar percentual mínimo de 98% (noventa e oito por cento) de adequação entre sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) e documentos fiscais recebidos ou emitidos, será classificado na categoria A+; o contribuinte que, neste mesmo caso, alcançar a marca mínima de 96% (noventa e seis por cento), ficará classificado em A; aquele que tiver a adequação de 94% (noventa e quatro por cento) ocupará a categoria B; o que tiver mínimo de 90% (noventa por cento), categoria C; e, por fim, o contribuinte que tiver menos de 90% (noventa por cento) de adequação entre EFD e documentos fiscais, será classificado na categoria D. Também serão classificados nesta última categoria os contribuintes com, ao menos, uma EFD não entregue no período avaliado, os que entregarem alguma

---

<sup>249</sup> O documento está disponível diretamente no portal da Secretaria de Fazenda e Planejamento de São Paulo, através do link: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Regras.aspx>>. Acesso: 14/01/2021.

EFD com atraso neste período, e os que apresentarem EFD sem a escrituração de quaisquer dos livros fiscais obrigatórios, casos em que o percentual de aderência será igual a zero.

A classificação geral resultará de um somatório de fatores, fundados nos critérios indicados pela legislação. O documento divide os contribuintes em grupos, sendo o primeiro (G1) constituído por empresas com menos de 05 (cinco) meses de atividade – cujo cômputo é considerado desde o primeiro registro de atividade até o último dia do período de avaliação –, as quais ocupam obrigatoriamente a categoria NC (não classificados). O segundo (G2), é formado por empresas inativas, assim declaradas a menos de 05 (cinco) anos – contatos até o último dia do mês anterior ao da classificação –, que assumem a classificação E. Já o grupo G3 é destinado a empresas que possuam um de seus estabelecimentos em situação de suspensão, por consequência de ação fiscal do Estado de São Paulo, as quais também recebem a classificação E. Enfim, no último grupo (G4) estão as empresas que forem classificadas na categoria D pelo critério de adimplência das obrigações pecuniárias, cuja classificação geral também será a categoria D.

Para a definição da classificação geral, o Decreto n. 64.453/2019 trouxe um método aritmético, cuja média é obtida através da aplicação de notas por categoria (Anexo I). Assim, a cada critério utilizado pela Lei Complementar e conforme o grau de atendimento dos contribuintes a estes critérios, é atribuída uma nota, variando de zero a 5 (cinco), em ordem crescente de grau conformidade, isto é, o contribuinte classificado na categoria A+ em cada um dos critérios firmados, tem pontuação igual a 5 (cinco), já aquele classificado na categoria E tem pontuação igual a zero. A classificação final do contribuinte será medida, então, pela média aritmética simples entre as notas obtidas em cada um dos dois critérios (adimplemento das obrigações pecuniárias e aderência entre escrituração e documentos fiscais), ocupando a categoria A+ se obtiver média 5 (cinco); A, se a média for maior ou igual e 4 (quatro) e menor que 5 (cinco); e assim sucessivamente até a categoria E, com média menor que 1 (um).

O item 1.4 do Anexo I mencionado trata de situações em que a classificação geral do contribuinte não obedecerá a média aritmética acima descrita, são os casos do contribuinte que possui nota 1 (um) relativamente ao critério de inadimplência de obrigações pecuniárias, circunstância em que o mesmo terá classificação final na categoria D, independentemente de alcançar média aritmética superior no cômputo dos dois critérios; e do contribuinte que possui ao menos um de seus estabelecimentos classificados na situação nula ou inapta, ou em situação de suspensão de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, casos em que ocupará a categoria E, ainda que a média aritmética indique categoria superior.

Observamos, porém, que, apesar de ser considerado critério para a classificação dos contribuintes no programa “Nos Conformes” – expressamente mencionado no inciso III do art. 5º da Lei Complementar Estadual n. 1.320/2018 –, o perfil dos fornecedores do contribuinte, conforme seu enquadramento naquelas mesmas categorias, simplesmente não foi trazido pelo Decreto n. 64.453/2019, diploma legislativo que regulamenta o Programa, como efetivamente um critério que influencie na classificação geral ou final do contribuinte, visto que o regulamento apenas informa o procedimento

para a contabilização de pontos que irão definir a classificação geral em referência aos critérios “adimplemento das obrigações pecuniárias” e “aderência entre escrituração e documentos fiscais”.

O critério da classificação dos fornecedores do contribuinte, no entanto, havia sido observado pela minuta do decreto que regulamentaria a Lei Complementar Estadual<sup>250</sup>. Hoje, mesmo sem força normativa, a verificação desta minuta serve como paradigma sobre as intenções da Administração Fazendária paulista quanto à classificação geral de contribuintes para o programa “Nos Conformes”. O Anexo I da minuta estabelecia que o critério “perfil dos fornecedores dos contribuintes” seria medido através do percentual de entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS nos estabelecimentos do contribuinte provenientes de fornecedores com classificação final em cada uma das categorias A+, A, B, C e D. A categoria E, neste caso, sequer seria contabilizada.

Assim, segundo este critério, seria classificado na categoria A+ o contribuinte com no mínimo 70% (setenta por cento) do valor total de suas entradas tributadas pelo ICMS provenientes de fornecedores com classificação final nas categorias A+ ou A, e no máximo 5% (cinco por cento) provenientes de fornecedores classificados na categoria D. Ocuparia a categoria A o contribuinte com no mínimo 60% (sessenta por cento) de suas entradas advindas de fornecedores classificados nas categorias A+ ou A, e no máximo 5% (cinco por cento) na categoria D. Na categoria B estariam os contribuintes com no mínimo 50% (cinquenta por cento) de suas entradas originadas de fornecedores ocupantes das categorias A+ ou A, e no máximo 10% (dez por cento) na categoria D. A categoria C seria destinada a contribuintes com mínimo de 40% (quarenta por cento) de seus fornecedores classificados em A+ ou A, e máximo de 15% (quinze por cento) em D. E, por fim, a categoria D, onde estariam os contribuintes com menos de 40% (quarenta por cento) de suas entradas fornecidas por classificados em A+, A ou B, ou mais de 30% (trinta por cento) por classificados em D.

A minuta de decreto trazia ainda questão elucidativa para aqueles contribuintes que possuíssem fornecedores além dos limites territoriais do Estado de São Paulo, os quais, por isso, não estariam sujeitos a qualquer critério de classificação, considerando o aspecto espacial da matriz de incidência das regras tributárias relativas ao programa “Nos Conformes”. Afirmava o item 4.2 do Anexo I à minuta

---

<sup>250</sup> Trata-se da minuta inicial de decreto, elaborada pela Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, posteriormente submetida à consulta pública, tendo sofrido alterações significativas até a efetiva publicação do Decreto n. 64.453, de 06 de setembro de 2019. A consulta pública foi realizada através do portal da Secretaria de Fazenda e Planejamento (<<https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Fazenda-abre-consulta-p%C3%BAblica-para-debater-o-decreto-que-regulamenta-o-programa-Nos-Conformes.aspx>>, acesso: 22/12/2020), mediante preenchimento de formulário específico que abordaria críticas e sugestões – com a devida fundamentação – para cada dispositivo elencado na referida minuta, até data limite 18/05/2019. O mesmo portal, no entanto, não permite a verificação das sugestões realizadas, mas tão somente dá a oportunidade de apreciação do Decreto efetivamente publicado e, portanto, atualmente vigente com força normativa, bem mais abreviado que sua minuta inicial. Acreditamos, portanto, que as eventuais sugestões expressadas via consulta pública – as quais, repise-se, não temos acesso – contribuíram para, entre outras medidas, a descaracterização do perfil dos fornecedores do contribuinte como critério hábil a interferir na classificação deste. A minuta do decreto pode ser obtida em <<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjEi9vt463uAhUeQjABHYn3BSMQFjABegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fportal.fazenda.sp.gov.br%2FNoticias%2FDocuments%2FMinuta%2520do%2520Decreto-%2520Nos%2520Conformes%2520-%252002mai18.pdf&usg=AOvVaw3VwDNhJ9FsSQJtC-PImj83>>. Acesso: 22/12/2020.

que o fornecedor classificado na categoria NC (Não Classificado) não seria considerado para efeito da classificação descrita acima. Contudo, o mesmo item pôs a salvo a situação em que o número de fornecedores, de um mesmo contribuinte, classificados nesta categoria fosse relevante, caso que seria dirimido por resolução do Secretário da Fazenda. Neste tocante, a LCE instituiu a possibilidade de a Secretaria de Fazenda paulista criar procedimento específico para o cadastramento de fornecedores situados em outras unidades federativas que mantenham operações com contribuintes estabelecidos em São Paulo, determinando, em síntese, que a troca de informações fiscais seja realizada pelos próprios fornecedores ou entre as Administrações Fazendárias, e que, na ausência daquelas, o fornecedor – estabelecido fora dos limites territoriais do Estado de São Paulo – será classificado na categoria D, uma das que representa menor grau de conformidade (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018). Repise-se, o Decreto n. 64.453/2019 nada dispõe sobre o critério ora estudado, e muito menos sobre a caso acima exposto.

#### **5.1.3.2 Regras de Transitoriedade.**

O governo de São Paulo estabeleceu também requisitos para a implantação gradual do programa “Nos Conformes”<sup>251</sup>, em obediência ao art. 12 da Lei Complementar, que enfatiza a possibilidade de implementação do programa de acordo com o regime de apuração dos contribuintes, do porte das empresas, da atividade econômica e outros fatores a serem previstos no regulamento. A etapa preambular de classificação ocorreu no período de 17/10/2018 a 31/08/2019, e nela foram classificados todos os contribuintes do ICMS relativos ao Regime Periódico de Apuração (RPA). Quanto aos contribuintes inscritos no regime de apuração do Simples Nacional, os Microempreendedores Individuais – MEI e os produtores rurais, a Fazenda estadual apenas informa em seu portal que a classificação ainda não foi realizada<sup>252</sup>.

A mesma plataforma indica que no período acima o acesso ao Sistema de Classificação de Contribuintes ficou disponível para apreciação pelos próprios contribuintes. Mas o que se verifica é que se trata de uma regra definitiva, e não regra de transição, pois, conforme o art. 6º da Lei Complementar n. 1.320/2018, o contribuinte deve ser previamente informado sobre sua classificação através de consulta ao portal eletrônico da Secretaria de Fazenda, donde se extrai que a qualquer tempo o sujeito passivo poderá ter acesso à informação sobre sua classificação. Por outro lado, o portal aduz que desde 1º de setembro de 2019 a fazenda estadual disponibilizou a classificação para consulta privada até o quinto

---

<sup>251</sup> A página da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo estabelece um passo a passo, com regras de transição até a completa implantação do programa, como se verifica em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Implanta%C3%A7%C3%A3o-Gradual.aspx>>. Acesso: 04/01/2021.

<sup>252</sup> Informação obtida em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Implanta%C3%A7%C3%A3o-Gradual.aspx>>. Acesso: 25/01/2021.

dia útil de cada mês. Por fim, a Administração firma a manutenção de um canal de informação para apresentação de discordâncias quanto à categoria na qual o contribuinte foi classificado.

Outras regras para a “implantação gradual” do programa seriam estabelecidas, segundo a própria Administração, pela Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo na Resolução SF n. 105, de 27 de setembro de 2018, que produziu efeitos no período de 17/10/2018 a 31/08/2019 (SÃO PAULO, Resolução, 2018). Contudo, o diploma repete muitos dos dispositivos já mencionados, inscritos na Lei Complementar n. 1.320/2019, e que posteriormente foram positivados também, de forma definitiva, no Decreto n. 64.453/2019. Como regra efetiva de transição, a Resolução não trouxe novidades expressivas, tais como uma classificação temporária até a implantação total do programa, ou um método de transição para a adequação dos contribuintes à cada categoria, apenas ressaltou a desobrigação de a Administração responder aos questionamentos, comunicações de mau funcionamento, e sugestões ao programa, além de determinar o afastamento da publicidade à classificação durante a vigência da Resolução, considerando que dado período seria considerado uma fase de testes (SÃO PAULO, Resolução, 2018, parágrafo único, art. 10 e art. 11).

A Resolução esclareceu, por fim, que a classificação conferida ao contribuinte no período de sua vigência não seria considerada para fins de atribuição das contrapartidas estabelecidas pela Lei Complementar (SÃO PAULO, Resolução, 2018, art. 12). Por estas medidas, faz-se crer que a própria Resolução SF n. 105/2018 ostenta o papel da transitoriedade, não por estabelecer como foi o procedimento de “implantação gradual” do programa – como mencionou expressamente o documento –, mas como regra que emoldurou a operacionalização do programa até a expedição da norma definitiva, posto assumido pelo Decreto n. 64.453/2019.

### **5.1.3.3 Exercício do Contraditório.**

Em que pese a Lei Complementar disciplinar que a forma e as condições para utilização dos critérios de classificação por si elencados serão expostas em regulamento, o Decreto Estadual n. 64.453/2019 apenas repetiu grande parte do texto da própria LCE no que tange à classificação dos contribuintes, e ao modo como estes podem interagir com a Administração. Neste ponto, o Decreto trouxe dispositivo específico regulamentando o art. 6º da LCE n. 1.320/2018, evidenciando que o contribuinte terá livre conhecimento da classificação que lhe for atribuída pela Administração, através do portal da Secretaria de Fazenda do Estado, podendo realizar a consulta privada até o 5º (quinto) dia útil de cada mês, e, a partir disso, aduzir o seu “aceite” em opção disponível no próprio Sistema, cujas consequências são a concordância com a classificação atribuída, a autorização para sua divulgação e a renúncia à possibilidade de discordância.

A possibilidade de discordância vem descrita no próprio Decreto, como o meio de o contribuinte opor-se à sua classificação, quando da identificação de erro material na aplicação dos critérios pela

Administração, caso em que deverá se manifestar justificadamente no mesmo Sistema, até o último dia do mês em que lhe foi dada ciência da categorização, indicando necessariamente qual critério não foi corretamente observado. Cabe à Administração acatar ou não a referida contestação, o fazendo em decisão irrecorrível (SÃO PAULO, 2019). Esta contrariedade não se confunde com a possibilidade, trazida pela LCE, de contraposição pelo contribuinte à divulgação de sua classificação (art. 6º, §1º), já que esta trata apenas da publicidade dada à classificação pela Administração, e não da classificação propriamente, cuja objeção está regulamentada pelo Decreto. A LCE confere os respectivos efeitos à negativa de publicidade da classificação, sendo marcante o ponto em que esclarece que tal oposição não será eficaz, porém, quanto ao critério relativo à classificação dos fornecedores do contribuinte, caso em que a negativa de publicidade não será considerada para aferição da classificação deste para que o aludido critério possa alcançar a eficácia pretendida pela Lei.

A classificação de todos os contribuintes vinculados ao programa poderá passar a ser pública a partir do primeiro dia do terceiro mês após sua divulgação privada, sendo disponibilizada no próprio portal da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, após estar esgotada a possibilidade de discordância e já haver manifestação da Administração Tributária quanto à eventual contestação. Isto é, um determinado contribuinte tem conhecimento de sua classificação, de forma privativa, momento em que poderá opor-se à mesma, o que será julgado pela própria Administração. Contudo, esta manifestação do sujeito passivo não tem o condão de prejudicar ou suspender a classificação indicada, como determina o item 1 do §1º do art. 6º da Lei Complementar. Entretanto, a classificação deste contribuinte, que inicialmente foi divulgada apenas para o próprio, somente passará a ser pública após o seu aceite, que poderá ser realizado diretamente através do sistema (art. 3º, §2º do Dec. 64.453/2019)<sup>253</sup>.

#### **5.1.3.4 Contrapartidas aos Contribuintes.**

Procurando efetivar os princípios basilares do compliance cooperativo, a Lei Complementar paulista estabeleceu um sistema de contrapartidas aos contribuintes em correspondência à categoria de sua classificação. Seu Capítulo V trata das implicações atribuídas ao contribuinte em correspondência à categoria de sua classificação, as quais estão retratadas diretamente no art. 16, porém, apenas em relação às categorias A+, A, B e C. Isso porque, ao nosso sentir, as demais categorias (D e E) são enquadrados pela LCE na moldura de “devedores contumazes”, cujo tratamento é especificado no Capítulo VI (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018).

---

<sup>253</sup> A título de exemplo, buscamos aleatoriamente uma empresa que não após seu aceite no sistema e, portanto, não autorizou a divulgação de sua classificação, caso da Harley-Davidson do Brasil Ltda, consoante informações obtidas em < <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Consulta%20P%C3%BAblica%20-%20Classifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Contribuintes%20do%20ICMS.aspx> >. Acesso: 25/09/2021.

Assim, para os contribuintes classificados na categoria A+<sup>254</sup>, aqueles que já ocupam o mais alto nível de conformidade em relação às obrigações tributárias com o Estado de São Paulo, a Lei disponibiliza o acesso à Análise Fiscal Prévia – AFP, procedimento destinado a viabilidade da autorregularização, como delineado acima, por intermédio de requerimento específico endereçado à autoridade administrativa; a autorização para apropriação de crédito acumulado, através de procedimentos simplificados, o que deveria ter sido estabelecido no regulamento, como recomendado pela LCE, mas não foi sequer mencionado no Decreto n. 64.453/2019; restituição de valores relativos ao ICMS pago antecipadamente em razão de substituição tributária, caso não tenha sido concretizada a hipótese de incidência, cuja efetivação foi presumida, ou cujo valor da operação final tenha sido inferior ao presumido (art. 66-B, Lei Estadual n. 6.374/89 – SP); autorização para pagamento do ICMS-Substituição Tributária, sobre mercadorias provenientes de outros Estados, e ICMS-Importação, através de compensação em conta gráfica ou recolhimento por guia especial, com prazo dilatado; renovação dos regimes especiais, concedidos a requerimento do contribuinte, ou de ofício, com o objetivo de facilitar o cumprimento da legislação tributária (art. 71, Lei Estadual n. 6.374/89 – SP), por meio de procedimentos simplificados, estes que também deveriam ter sido previstos no regulamento; a transferência de crédito acumulado para empresas não interdependentes – entendidas estas como aquelas que não possuem nenhum tipo de intersecção em seu quadro societário<sup>255</sup> –, por via de procedimentos simplificados, o que mais uma vez deveria ter sido regulamentado pelo Decreto n. 64.453/2019, e não o foi (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018).

Aos contribuintes classificados na categoria A, a Lei Complementar assegurou os mesmos benefícios indicados acima, concedidos aos contribuintes classificados na categoria A+, com exceção da possibilidade de transferência de crédito acumulado para empresas não interdependentes – com suas nuances acima identificadas –, prerrogativa esta ligada apenas à categoria com maior grau de conformidade (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018).

O tratamento destinado aos contribuintes alocados na categoria B já apresenta diferenças mais marcantes. A Lei Complementar resguarda a estes a possibilidade de apropriação de até 50% (cinquenta por cento) apenas dos créditos acumulados; a autorização para recolhimento do ICMS-Importação através de compensação em conta gráfica; e a possibilidade de inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes disciplinado pela Lei Estadual n. 6.374/1989 através de

---

<sup>254</sup> Em nossa pesquisa, observamos que a grande maioria das empresas não autorizam a divulgação de suas classificações, o que dificulta sobremaneira a apresentação de exemplos em cada classificação.

<sup>255</sup> O termo “empresas interdependentes” é conceituado pelo §5º do art. 24 da Lei Estadual n. 6.374 de 10 de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do ICMS no Estado de São Paulo, sendo verificado quando uma empresa apresentar participações no quadro societário de outra, por si própria, seus sócios ou acionistas, detendo mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social da última, ou – ainda nesta hipótese – no caso de uma empresa locar ou transferir veículo destinado ao transporte de mercadorias a outra; ou quando uma mesma pessoa figurar em duas empresas como diretor ou sócio com função de gerência.

procedimentos simplificados<sup>256</sup>, contudo, sem regulamentação no Decreto n. 64.453/2019. Para os contribuintes classificados na categoria C, como único benefício, foi destinada a possibilidade de inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular no cadastro de contribuintes disciplinado pela Lei Estadual n. 6.374/1989 através de procedimentos simplificados, já comum às demais categorias. Neste ponto, esclareça-se que o programa “Nos Conformes” concede aos contribuintes classificados nas categorias A+, A, B e C a possibilidade de inscrição de outros estabelecimentos de mesma titularidade mediante procedimentos mais simples, fator que caminhará no sentido do compliance cooperativo – já que visa à simplificação do sistema tributário –, se tivesse sido devidamente regulamentado pelo ordenamento, atribuição que não foi cumprida neste tocante pelo Decreto n. 64.453/2019. (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018).

A Lei Complementar atribui, ainda, tratamento específico aos denominados pela mesma como “devedores contumazes”, em título de mesmo nome, composto pelos artigos 19 e 20. Porém, a questão preliminar a ser debatida quanto a este tema é se as demais categorias de classificação elencadas pela própria Lei Complementar estadual (D e E) estariam compreendidas neste conjunto. A importância de se perquirir sobre este ponto reside na necessidade de conhecimento prévio sobre as consequências trazidas pela classificação de determinado contribuinte em uma das categorias informadas – D ou E –, para que se possa atingir a transparência almejada pelo programa “Nos Conformes”, com a suficiente comunicação entre Administração e contribuintes, imposta pela própria Lei Complementar estadual como um dos pilares de construção do novo paradigma da relação fisco-contribuintes.

O artigo 19 elucida quais são os contribuintes sujeitos a um regime especial de cumprimento de obrigações tributárias – que será posteriormente esmiuçado –, definindo que é considerado “devedor contumaz” o contribuinte que possuir débitos de ICMS inadimplidos, relativamente a 06 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores à aferição; ou aquele que possuir débitos de ICMS já inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESP<sup>257</sup>, e que, adicionalmente, uma de duas: estes débitos correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total de suas operações de saídas realizadas no período de 12 (doze) meses anteriores.

---

<sup>256</sup> A Lei Estadual n. 6.374 de 1989, em seus artigos 16 a 22-A, estabelece o dever de inscrição em cadastro de contribuintes para as pessoas que realizem as atividades econômicas sobre as quais incide o tributo ICMS, antes do início de suas atividades, como pré-requisito para a realização destas operações, resguardando condições específicas para a efetivação da inscrição, como tipo societário adequado, regime tributário e porte econômico do negócio, apresentação de documentos relativos à localização do estabelecimento e identidade e domicílio de seus sócios, além de sua capacidade financeira; bem como assegurando o poder discricionário da Administração Fazendária para conceder ou não a inscrição, inclusive mediante prestação de garantias antecipadamente ao cumprimento de obrigações tributárias (art. 18).

<sup>257</sup> Atualmente correspondente a cerca de R\$ 1.160.000,00 (um milhão, cento e sessenta mil reais), de acordo com o valor da UFESP de R\$ 29,09 (vinte e nove reais e nove centavos) para 2021. Obtido em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Indices.aspx>. Acesso: 09/02/2021.

A mesma Lei Complementar também estabeleceu que são enquadrados na categoria D os sujeitos passivos que, quanto ao critério de adimplência de obrigações tributárias, tiverem atraso de mais de 180 (cento e oitenta) dias no pagamento; e, sobre o critério da aderência, tiverem menos de 90% (noventa por cento) de adequação entre suas escriturações fiscais e documentos fiscais. No que tange à categoria E, a LCE, no entanto, deixa em aberto as especificações para o enquadramento de contribuintes, como observado alhures, reservando-a apenas para os contribuintes que possuem estabelecimentos classificados na situação nula ou inapta, ou em situação de suspensão de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018).

De tal modo, características diferentes definem “devedores contumazes” e os contribuintes classificados nas categorias D e E. Seguindo a moldura firmada pelo artigo 19, qualquer sujeito passivo que possua débitos de ICMS em aberto relativamente a 06 (seis) períodos de apuração<sup>258</sup>, receberá o tratamento destinado aos “devedores contumazes”, não importando se estes períodos de apuração serão consecutivos ou alternados. Significa dizer que – considerando a apuração mensal – um contribuinte com 06 (seis) períodos de apuração consecutivos não pagos está em atraso perante o fisco por 180 (cento e oitenta) dias no mínimo. Note-se que o atraso no cumprimento de obrigações tributárias por 180 (cento e oitenta) dias exatos faz com que o sujeito passivo seja classificado na categoria C, e somente o inadimplemento por prazo superior a este, na categoria D. Na categoria C, o contribuinte tem direito ao benefício da possibilidade de inscrição de outros estabelecimentos de mesma titularidade no Cadastro de Contribuintes do ICMS, porém, mesmo assim, será incluído no regime especial de cobranças de obrigações tributárias, do mesmo modo que aqueles classificados nas categorias D ou E, por enquadrar-se na moldura configurada pela LCE para os “devedores contumazes”.

É necessário esclarecer, porém, que a Lei Complementar expressamente excepciona da categoria dos “devedores contumazes” os contribuintes que tiverem débitos extintos, com exigibilidade suspensa, ou ainda cuja obrigatoriedade de pagamento tenha sido suprimida ou temporariamente sobrestada por decisão judicial, casos em que os sujeitos passivos não são considerados inadimplentes (§4º do art. 20, LCE). É possível concluir, então, que, para os sujeitos passivos classificados nas categorias D e E, ou seja, aqueles que possuem maiores pendências com o fisco – seja por uma inadimplência programada, eivada de má-fé, seja pelo simples desconhecimento do sistema – não há um regime de contrapartidas definido, nem tampouco previsão de aplicação de procedimentos mais simplificados ou de análise e orientação, o que, ainda assim, estaria ligado aos princípios ensejadores do programa e ao próprio compliance tributário.

Ao reverso, estes contribuintes – e, além deles, também os classificados na categoria C, que estejam em inadimplência pelo prazo de 180 (cento e oitenta) dias – estão sujeitos ao regime especial de cobranças de obrigações tributárias. Entende-se por regime especial de cobranças, assim estabelecido

---

<sup>258</sup> Segundo o art. 87, §1º do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto Estadual n. 45.490/2000), o período de apuração do imposto, será, em regra, mensal.

pela Lei Complementar n. 1.320/2018, o conjunto de medidas tomadas pelo fisco paulista no sentido de enrijecer a fiscalização e compelir aqueles sujeitos passivos ao adimplemento de suas obrigações tributárias. São 14 (catorze) situações que poderão ser concretizadas pelo fisco de forma isolada ou cumulativa, considerando as especificidades de cada caso e a “necessidade de proteger a atividade de fiscalização e a cobrança do crédito tributário” (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018, art. 20, §1º), sem a exclusão de outras sanções previstas na legislação tributária, ou a “adoção de qualquer outra medida que vise a garantir o recebimento de créditos tributários” (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018, art. 20, §3º).

É dizer que as situações dispostas no art. 20 da referida Lei são apenas exemplificativas de sanções às quais os contribuintes identificados como “devedores contumazes” poderão ser submetidos, mas sem qualquer limitação ou certeza de que serão apenas estas, ou algumas delas, ou ainda qualquer outra medida a ser suportada pelos mesmos, o que é expressamente previsto pela mesma LCE. Assim, ao nosso sentir, o aludido art. 20 proporciona grau de incerteza jurídica dissente dos princípios norteadores da própria Lei Complementar, e da estrutura fundamental do compliance tributário, devendo então, aquelas situações, serem interpretadas como meras sugestões de proceder da Administração Tributária estadual.

Neste caminhar, aos “devedores contumazes” o Estado de São Paulo poderá impor a obrigatoriedade de fornecer informações periódicas sobre as operações realizadas; a alteração do período de apuração de obrigações tributárias, bem como no prazo de pagamento do ICMS; a proibição de aproveitamento de incentivos fiscais; o plantão permanente de agentes fiscais no local de fiscalização; comprovação de efetivas entradas de mercadorias ou serviços para a possibilidade de apropriação do referido crédito; a responsabilidade pela retenção e pagamento do ICMS devido em regime de substituição tributária; a exigência do ICMS devido a cada operação no momento de ocorrência do fato gerador; pagamento do ICMS devido a título de substituição tributária, até o momento da entrada da mercadoria no território paulista, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída ao destinatário da mercadoria; centralização do pagamento do ICMS em um dos estabelecimentos; suspensão ou instituição de diferimento no pagamento do ICMS; inclusão em programa especial de fiscalização tributária; exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras; cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018).

Todas estas, consequências pelo inadimplemento de obrigações tributárias pecuniárias – consoante a definição da figura do “devedor contumaz” pelo Programa “Nos Conformes” –, que poderão ser aplicadas de forma individual ou cumulativa, e ainda conjuntamente a outras sanções dispostas no arcabouço legislativo que envolve a relação fisco-contribuintes no Estado de São Paulo, conferindo considerável discricionariedade ao fisco paulista, e pujante grau de incerteza ao proceder do contribuinte.

#### 5.1.4 Resultados Obtidos pelo Fisco Paulista.

O portal da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo espelha alguns dos resultados já obtidos com o programa “Nos Conformes”, desde a publicação da Lei Complementar n.1.320, em 07 de abril de 2018<sup>259</sup>. Como já reportamos em outra oportunidade (MARTINHO, 2020, p. 246), até julho de 2020 cerca de 35.000 contribuintes teriam participado do projeto de eliminação da Guia de Informação e Apuração de ICMS (GIA), documento necessário para a comprovação do cumprimento de obrigações pecuniárias. No mesmo passo, 42.365 contribuintes em atraso no envio da GIA, e conseqüentemente em atraso no cumprimento de obrigações pecuniárias, haviam sido orientados a quitar seus débitos, procedendo à devida comprovação, incrementando a arrecadação do Estado. Ainda no tocante às obrigações pecuniárias, 49.790 GIA’s foram entregues após procedimento de autorregularização, sob a iniciativa da Administração Fiscal, como preconizado pela Lei Complementar.

Ainda, segundo o portal da SEFAZ/SP, no mesmo período, foi realizada uma média de mil ligações por mês para contribuintes em débito, com vistas à sua regularização sem efetivação de autuação fiscal, e sem a incidência de multas. As ligações de iniciativa da Administração Fazendária fazem parte do procedimento de autorregularização, disciplinado pela Lei Complementar Estadual, em seu artigo 14, cujo §1º enfatiza a possibilidade de notificação pelo fisco sobre indício de irregularidade, para adequação em prazo assinado pela Administração, sem que seja imputada ao contribuinte qualquer sanção (SÃO PAULO, Lei Complementar, 2018), afastando-se, portanto, nestas condições, multas de até 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto não recolhido, no caso de obrigações pecuniárias não cumpridas; e de até 500 (quinhentas) UFESP’s, equivalente a aproximadamente R\$ 14.545,00 (quatorze mil, quinhentos e quarenta e cinco reais)<sup>260</sup>, nos casos de violação de deveres instrumentais.

Todas estas penalidades seriam cumuladas ao valor do imposto devido – no caso de inadimplência de obrigações pecuniárias –, como preconiza o §1º do art. 85 da Lei Estadual n. 6.374 de 1º de março de 1989, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo (SÃO PAULO, 1989). Porém, com a iniciativa do Programa “Nos Conformes”, o valor do tributo inadimplido, perdido meio a multiplicação de seu montante pela incidência de consideráveis multas, parece ter retornado para o fisco paulista em vultoso volume. O portal da Secretaria de Fazenda paulista registra que, até o mês de fevereiro de 2021, as ações do Programa totalizaram a arrecadação de aproximadamente 4 milhões de reais, sem qualquer aumento na carga tributária<sup>261</sup>.

De acordo com as informações dispostas no portal do fisco estadual, com o passar do tempo os números detalhados acima têm sido incrementados, demonstrando o volume de adesão dos contribuintes

---

<sup>259</sup> Fonte: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>>. Acesso 12/12/2020.

<sup>260</sup> Vide nota 13 acima.

<sup>261</sup> Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>>. Acesso 31/03/2021.

ao Programa “Nos Conformes”. De agosto de 2020 a fevereiro de 2021<sup>262</sup>, quanto aos deveres instrumentais que comprovam o cumprimento de obrigações pecuniárias, as GIA’s, e àqueles que comprovam a aderência entre documentos fiscais emitidos e declarados, as EFD’s – ambos, critérios de classificação no Programa –, 4.486 contribuintes em atraso foram orientados, e 16.383 GIA’s e EFD’s foram entregues após avisos para autorregularização pela Administração Fiscal. Note-se que, aqui, a Secretaria de Fazenda não faz distinção entre os contribuintes orientados por iniciativa da Fazenda Pública e aqueles que tiveram iniciativa própria por orientação através da Análise Fiscal Prévia – AFP, na forma do art. 14, §7º da LCE, e outros procedimentos.

Além disso, o fisco estadual demonstra que, no mesmo período acima, 1.307 contribuintes foram orientados quanto a Emissores de Cupons Fiscais – ECF’s vencidos em relação à obrigação de adequação ao novo sistema de autenticação e envio de cupons fiscais eletrônicos, em vigor desde 2015<sup>263</sup>. Ainda neste período, 5.636 contribuintes foram orientados sobre o seu “aceite” no que tange à categoria de classificação. Com acima detalhado, este “aceite” é apostado através do Sistema de Classificação de Contribuintes do ICMS, e significa a concordância do contribuinte com a classificação que lhe foi atribuída pela Administração Fazendária e a renúncia à possibilidade de discordância e impugnação, além da autorização para publicidade, através da divulgação pelo próprio sistema<sup>264</sup>.

Os resultados apresentados pela Fazenda Estadual também demonstram o grau de responsividade atribuído ao fisco pelo programa de conformidade tributária ora estudado. No período descrito pelo portal da SEFAZ/SP (até fevereiro de 2021) foi mantida a média de 1.000 ligações por mês realizadas por servidores fazendários para contribuintes, com o objetivo de regularização de débitos de ICMS, sem que houvesse qualquer incidência de fiscalização e posterior aplicação de multas, ou das demais sanções disciplinadas pela Lei Estadual n. 6.374/1989. Pelos contatos telefônicos, o fisco demonstra ao contribuinte sua irregularidade quanto a créditos tributários inadimplidos, e o esclarece sobre os benefícios da regularização, principalmente no que tange a forma como se dá a classificação de contribuintes e os benefícios de ser classificado em categorias mais elevadas quanto ao grau de

---

<sup>262</sup> Fonte: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx>>. Acesso 29/03/2021.

<sup>263</sup> Conforme orientação do Governo do Estado de São Paulo, desde 01/07/2015 não são mais autorizados novos Emissores de Cupons Fiscais – ECF’s para os estabelecimentos comerciais que circulam mercadorias, dada a obrigação de utilização do Sistema Autenticador e Transmissor de Cupons Fiscais Eletrônicos – SAT CF-e. Por este motivo, os contribuintes que ainda utilizarem ECF’s devem regularizar-se junto à Secretaria de Fazenda paulista. Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/ecf>. Acesso: 29/03/2021.

<sup>264</sup> O art. 3º do Decreto Estadual n. 64.453/2019 regulamentou o art. 6º da Lei Complementar n. 1.320/2018, que trata da informação prévia ao contribuinte, para que este conheça a classificação que lhe foi atribuída através dos critérios utilizados pelo Programa “Nos Conformes”, dando ao mesmo a oportunidade de oposição à divulgação de sua classificação pelo sistema, o que não prejudicará o conhecimento daqueles interessados, necessários para a perfeita integração e funcionamento do Programa – como exemplo, os interessados na classificação de seus fornecedores – e também, oportunidade de requerer a correção de erro material na classificação atribuída. Este conhecimento prévio, trata-se de uma consulta privada ao sistema, que poderá ser realizada mensalmente pelo contribuinte, sendo que a publicidade da classificação atribuída dependerá do seu “aceite”, com as consequências especificadas no texto legal e expostas no parágrafo a que esta nota se reporta.

conformidade. Os reflexos positivos desta postura estão insertos no volume de arrecadação proporcionado pelo Programa, descrito linhas atrás.

### **5.1.5 Casos Práticos no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT.**

Os resultados do programa “Nos Conformes” também podem ser verificados nos procedimentos administrativos deflagrados em sua vigência e o tendo por fundamento. Para a obtenção de informações e conhecimento acerca de julgados administrativos, metodologicamente, foi realizada pesquisa junto ao portal do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT), órgão paritário, competente para o julgamento em segunda instância de processos administrativos tributários decorrentes de lançamentos de ofício<sup>265</sup>. Utilizando-se como indexadores os termos “nos conformes” e “compliance tributário”, nenhum resultado foi obtido. Porém, através do termo “conformidade tributária”, 24 resultados foram alcançados, com apenas um julgado relacionado ao Programa Nos Conformes. Já pelo indexador “autorregularização”, e limitando-se os resultados a partir de 01/01/2018, foram localizados 6 resultados, dos quais dois julgados estão relacionados ao tema. Com o termo “conformes” – em busca limitada ao mesmo período –, 9 resultados foram obtidos, todos relacionados ao Programa. Por fim, através dos termos “1.320” ou “1320”, foram encontrados 7 resultados, todos vinculados ao “Nos Conformes”<sup>266</sup>.

Por meio da metodologia acima descrita, um total de 13 julgados proferidos pelas diversas Câmaras Julgadoras do TIT foram analisados. Os Acórdãos administrativos correspondem aos Autos de Infração e Imposição de Multa – AIIM ns. 4041326-3, julgamento em 21/08/2018; 4093452-4, 05/12/2018; 4107889-5, 16/01/2019; 4107873-1, 27/02/2019; 4110928-4, 29/03/2019; 4113648-2, 09/05/2019; 4099192-1, 15/05/2019; 4119837-2, 09/10/2019; 4121812-7, 22/11/2019; 4123578-2, 13/02/2020; 4082242-4, 07/08/2020; 4123932-5, 25/11/2020; 4027619-3, 09/12/2020.

#### **5.1.5.1 Relação entre Ação Fiscal e Autorregularização e sua Iniciativa.**

Grande parte dos julgados apreciados, proferidos pelo TIT nos casos acima, retrataram a impossibilidade de aplicação do Programa “Nos Conformes” para viabilizar a autorregularização previamente ao início da ação fiscal, como forma de responsividade do fisco e transparência da relação obrigacional tributária, considerando que a ação fiscal já havia sido iniciada no momento da publicação da Lei Complementar n. 1.320/2018, e, portanto, o sistema trazido por esta Lei Complementar não

---

<sup>265</sup> Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/tit/Paginas/Sobre.aspx>>. Acesso: 29/03/2021.

<sup>266</sup> Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>>. Acesso: 30/03/2021.

poderia ser aplicado retroativamente<sup>267</sup>. Estes casos, então, são considerados inservíveis como manifestação efetiva de resultado do Programa “Nos Conformes”, objetivo estudado pelo presente tópico.

Dentre aqueles julgados, há também os que estabelecem comandos para a compreensão da responsividade do fisco no Programa “Nos Conformes”, conforme os parâmetros instituídos pelos julgadores. Os argumentos moldam o compliance tributário efetivado através do Programa, estabelecendo limites para sua aplicação, que podem ser temporais, quando determinam um momento inadequado para a aplicação do “Nos Conformes”, afastando-se o mesmo quando já há ação fiscal em curso<sup>268</sup>, não havendo “de se falar em conformidade quando já constituído o crédito tributário” (SÃO PAULO, TIT, 2019a). Neste tocante, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já se manifestou, corroborando o entendimento da Administração Fazendária, como exemplo, no julgamento da Apelação Cível no Mandado de Segurança n. 1060015-89.2019.8.26.0053, em que a impetrante sustentou que, por ser contribuinte classificada na categoria A+ teria direito à Análise Fiscal Prévia, como procedimento de autorregularização. Em seu voto, o Relator<sup>269</sup> confirmou o posicionamento da autoridade coatora no sentido de que o fato de a impetrante ser contribuinte classificada em A+ “não lhe confere a prerrogativa de optar por solicitar Análise Fiscal Prévia após o início de procedimento de fiscalização” (SÃO PAULO, TJ, 2020a, p. 07), e que apesar de o §7º do art. 14 da LCE dispor sobre a iniciativa dos contribuintes classificados em A+ e A para requerimento da AFP, caberia ao regulamento definir seu alcance e em que condições ocorreria. O aludido voto foi acatado por unanimidade.

O Tribunal de Impostos e Taxas também definiu limites de ordem subjetiva, interpretando-se o §1º do art. 14 da Lei Complementar n. 1.320/2018 pela discricionariedade do fisco paulista em determinar quais critérios levarão os contribuintes a ter acesso ou não à autorregularização<sup>270</sup>, por tratar-se “de uma prerrogativa do fisco e não de um direito do contribuinte” (SÃO PAULO, TIT, 2020a). Mesma condição foi adotada pelo Tribunal de Justiça paulista, por exemplo, no julgamento da Apelação Cível n. 1008890-67.2019.8.26.0114<sup>271</sup>, asseverando que o procedimento de autorregularização deve ser exercido a critério do fisco, não havendo que se falar de observância obrigatória pela Administração (SÃO PAULO, TJ, 2019a, p. 04). Neste julgado, o Relator arremata que os procedimentos de autorregularização trazidos pela LCE configuram novos procedimentos colocados à disposição do fisco para a apuração de irregularidades fiscais, cabendo a escolha sobre qual procedimento ser utilizado à Administração Fazendária.

---

<sup>267</sup> É o caso dos julgados proferidos nos Autos de Infração ns. 4093452-4/2018; 4107889-5/2019; 4107873-1/2019; 4110928-4/2019; 4119837-2/2019.

<sup>268</sup> É o caso dos Acórdãos AIIM ns. 4107889-5/20019, voto proferido pelo Rel. Raphael Zulli Neto, Décima Câmara, e 4110928-4/2019, Rel. Inácio Kazuo Yokoyama, Décima Terceira Câmara.

<sup>269</sup> Voto n. 21480, Relator Desembargador Cláudio Augusto Pedrassi, 2ª Câmara de Direito Público, publicado em 25/07/2020.

<sup>270</sup> Entendimento esposado nos Acórdãos AIIM ns. 4107873-1/2019; 4113648-2/2019; 4099192-1/2019; 4119837-2/2019; 4121812-7/2019; 4123578-2/2019; e 4123932-5/2020.

<sup>271</sup> Voto n. 35913, Relator Desembargador Nogueira Diefenthaler, 5ª Câmara de Direito Público, publicado em 14/05/2019.

Os Acórdãos relacionados também estabelecem qual seria a interpretação do “Nos Conformes” quanto à eficácia da denúncia espontânea, como concebida pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. O entendimento do colegiado administrativo é de que a espontaneidade, para fins de regularização perante o fisco, somente pode ter eficácia jurídica se ocorrida sem intervenção administrativa, antes de configurado o início de ação fiscal, ou como consequência da atuação do fisco nos procedimentos de autorregularização, compreendendo que “apenas os ‘procedimentos previstos neste artigo (ligados à autorregularização) não configuram início de ação fiscal e não afastam os efeitos da espontaneidade” (SÃO PAULO, TIT, 2019b), e que, então, a notificação para fornecimento de informações marcaria o início da ação fiscal, afastando os efeitos da espontaneidade<sup>272</sup>.

Entretanto, quanto ao presente argumento, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo exarou entendimento diverso no julgamento do Agravo de Instrumento n. 2185949-39.2018.8.26.0000<sup>273</sup>. Nesse processo, a Desembargadora Relatora entendeu que a notificação do fisco para a apresentação de documentos fiscais não configura início de ação fiscal, e, portanto, não retira a espontaneidade do contribuinte, isto com fundamento em uma interpretação sistemática dos princípios de conformidade cooperativa estabelecidos na Lei Complementar n.1.320/2018. O voto concluiu que foi através da notificação que a impetrante teve conhecimento de que havia lançado duplamente uma mesma nota fiscal, e, com receio de encontrar outras inconsistências, requereu sua autorregularização, que foi negada pela autoridade fiscal, sob o argumento de que a notificação aludida já teria dado início à ação fiscal. A Julgadora, que teve anuência unânime ao seu voto, declarou que:

Assim, considerar que a notificação recebida pela agravante tem o cunho de tirar sua espontaneidade, é negar os objetivos pretendidos pela Lei Complementar n. 1.320/18, qual seja, o de estimular os contribuintes de se autoregularizarem (SIC) o que não parece uma interpretação razoável (SÃO PAULO, TJ, 2018).

Neste passo, o arcabouço principiológico do Programa – que será debatido com maior ênfase na próxima sessão – foi observado pela decisão judicial, que compreendeu a intenção de adequação do contribuinte às normas tributárias através da busca por regularização ao ser intimado para apresentação de documentos, e, portanto, primeiro sinal de que seu proceder não estava em harmonia com o sistema tributário estadual. Segundo o julgado, retirar a possibilidade de autorregularização, neste caso, seria atentar contra a própria normatização do Programa “Nos Conformes” e contra a mensagem legislativa contida na Lei Complementar n. 1.320/2018.

### **5.1.5.2 Limites Principiológicos do Programa.**

---

<sup>272</sup> O Acórdão AIIM 4107873-1/2019, Rel. Fabiane de Souza Araújo Botechia, Décima Sexta Câmara, estabeleceu que, no caso julgado, seria aplicada a previsão do art. 88 da Lei n. 6.374/1989, afastando-se os efeitos da denúncia espontânea, estes estabelecidos pelo art. 138 do Código Tributário Nacional.

<sup>273</sup> Voto n. 12011, Relatora Desembargadora Sílvia Meirelles, 6ª Câmara de Direito Público, publicado em 13/11/2018.

Por fim, foram definidos, ainda, limites principiológicos pelo colegiado administrativo. No julgamento do AIIM n. 4113648-2/2019, o Tribunal de Impostos e Taxas entendeu que o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, e, portanto, obrigatória a lavratura do auto de infração quando constatada irregularidade<sup>274</sup>. Todos os argumentos sustentados pelos julgados proferidos pelo TIT, relacionados neste item, bem como o próprio Programa “Nos Conformes”, serão objeto das pertinentes críticas em capítulo oportuno.

Destaca-se, ainda, entre os julgados colhidos, aqueles que determinaram soluções para o caso concreto considerando a estrutura principiológica do Programa “Nos Conformes”, não só para viabilizar o aproveitamento dos benefícios por si trazidos, mas para a criação de um ambiente de transparência, cooperação e responsividade, como cenário para toda e qualquer relação entre o fisco e contribuintes. É o caso do voto do julgador Leonel Cesarino Pessoa, no AIIM n. 4041326-3, Quarta Câmara – Acórdão publicado em 21/08/2018 – em que foi verificado pelo Agente Fiscal de Rendas o recolhimento de tributo a menor, no valor de R\$ 77,68 (setenta e sete reais e sessenta e oito centavos), quando o contribuinte já havia pago o valor de R\$ 254.462,66 (duzentos e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e dois reais e sessenta e seis centavos). Neste caso, o Auto de Infração foi lavrado, recaindo-se a multa sobre todo o valor do tributo, que não foi pago no valor integral, não havendo previsão legal para o aproveitamento do pagamento parcial, totalizando o montante de R\$ 426.860,84 (quatrocentos e vinte e seis mil, oitocentos e sessenta reais e oitenta e quatro centavos) pela inadimplência de R\$ 77,68 (setenta e sete reais e sessenta e oito centavos).

O Julgador entendeu, em seu voto, que o “espírito da lei nos conformes” não havia sido atendido, por não haver razoabilidade na imposição do mencionado Auto de Infração, afirmando que “o excessivo apego à literalidade está fazendo com que se perca de vista o que está efetivamente sendo julgado” (SÃO PAULO, TIT, 2018a). O Julgador expôs seu entendimento de que o espírito de conformidade exposto na Lei Complementar n. 1.320/2018 deve ser fundamento suficiente para que se busque outras formas de interpretação legislativa que primem pela razoabilidade, justificando:

Isso não significa que o respeito a exigências formais não seja importante. Mas o reconhecimento de que é impossível para o legislador prever, ao tempo em que cria a norma, todas as situações concretas para as quais ela será posteriormente aplicada. E que no caso de haver falta de razoabilidade, o princípio da razoabilidade deve ser utilizado para corrigi-la (SÃO PAULO, TIT, 2018a).

Influenciado pelo espírito de cooperação e de razoabilidade, o Julgador entendeu que, no caso acima exposto, a multa deveria incidir não sobre o valor total do tributo, vez que este foi praticamente todo adimplido, mas sobre o valor remanescente, efetivamente não pago. Por influência da razoabilidade e almejando a conformidade, através de uma atitude proativa do fisco, entendeu que seria aplicável ao

---

<sup>274</sup> Argumento proferido no voto de relatoria do Julgador Sílvio Ryokity Onaga, Quinta Câmara – TIT.

caso o art. 527-A do Regimento do ICMS de São Paulo<sup>275</sup>, que permite a possibilidade de redução de multa nos casos dispostos no próprio artigo, para incidir a multa apenas sobre o valor do tributo efetivamente inadimplido. Embora o voto ora debatido configure exemplo de aplicação do compliance tributário, não foi o entendimento que prevaleceu na Câmara quanto ao presente caso, sendo determinada apenas a redução da multa.

Por sua vez, no voto prolatado no julgamento do AIIM n. 4099192-1 – Nona Câmara, publicação 15/05/2019 –, a Relatora, Julgadora Maria Eugênia Buonanno Caramico, entendeu que a falta de publicidade dos atos administrativos de andamento e encerramento de fiscalização caracteriza nulidade do Auto de Infração. Esta conclusão foi fundamentada na Lei do Programa “Nos Conformes”, que prega a transparência na relação entre fisco e contribuintes também no que tange à publicidade e notificações dos atos fiscalizatórios. A Julgadora arrematou seu entendimento com a seguinte afirmação:

Para corroborar este entendimento, temos a nova Lei dos Conformes que prevê a possibilidade de autocorreção de procedimentos pelo contribuinte, ainda que este esteja em processo de fiscalização, devendo para tanto o fisco notificá-lo para que este proceda à auto regularização do que a fiscalização identificou como incorreto. E este procedimento deve ser feito sempre antes da lavratura do AIIM (SÃO PAULO, TIT, 2019e).

É possível verificar-se neste voto a mesma corrente de pensamento explorada pelo julgado anteriormente comentado, que aplica a principiologia do Programa “Nos Conformes”, máxime quanto à transparência e incentivo à autorregularização e à conformidade fiscal, como pedra de toque, hábil a instruir toda e qualquer relação havida entre os sujeitos da obrigação tributária. Todavia, o entendimento prevalecente no Acórdão em epígrafe foi o de que não há qualquer obrigatoriedade de a Administração Fiscal oportunizar eventuais esclarecimentos ao contribuinte, quando o Agente Fiscal responsável já estiver convencido da caracterização de infração.

Em outro julgado (AIIM 4119837-2, publicado em 09/10/2019), o Julgador Danilo Monteiro de Castro exarou seu voto-vista no sentido de que esta mesma principiologia do “Nos Conformes” configuraria embasamento suficiente para afastar qualquer discricionariedade do fisco no que tange à notificação do contribuinte para regularização de suas obrigações tributárias. A discricionariedade, aqui representada pela configuração de critérios sobre quais contribuintes poderão ou não se regularizar, após notificação, porém sem configuração de início de ação fiscal – como já tratado em julgados acima apreciados –, afastaria a objetividade dos atos administrativos, pressuposto necessário a informar os atos da Fazenda Pública. Neste passo, asseverou o Julgador:

Em nosso sentir, tal artigo 14 deve ser interpretado à luz dos princípios dispostos no artigo 1º do mesmo Diploma Legal, dentre eles: [i] segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária; e [ii] concorrência leal

---

<sup>275</sup> Artigo 527-A - A multa aplicada nos termos do artigo 527 poderá ser reduzida ou relevada por órgão julgador administrativo, desde que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação, e não implique falta de pagamento do imposto (Regimento do ICMS São Paulo – 2000).

entre os agentes econômicos). Por isso, num juízo perfunctório, plausível a pretensão da Recorrente

Ora, se é à luz destes princípios (estampados no artigo 1º da mesma Lei 1.320/2018) que o sentido do comando existente no artigo 14 deve ser construído, torna-se frágil o argumento (se isoladamente considerado) de que tal regra se aplica à critério do Fisco, como uma mera faculdade sua, pois poderia fomentar aplicação subjetiva desta legislação e, por conseguinte, gerar concorrência desleal (SÃO PAULO, TIT, 2019f).

Emblemático, por sua vez, o Acórdão prolatado no AIIM n. 4082242-4, publicado em 07/08/2020, de relatoria do Julgador Argos Magno de Paula Gregório (Décima Segunda Câmara), que, no mérito, produziu considerável resultado em direção à conformidade do contribuinte autuado, reduzindo a multa originariamente aplicada para 10% (dez por cento) de seu valor, isto com exclusivo fundamento na postura amistosa e comedida do sujeito passivo face ao fisco, e na compreensão, por este, da manifesta complexidade operacional do caso apreciado, todos estes, pressupostos da conformidade cooperativa, cuja aplicação é objetivo do Programa “Nos Conformes”, como disciplinado pela Lei Complementar n. 1320/2018.

Neste *case*, o voto do Julgador José Eduardo de Paula Saran – entendimento que prevaleceu perante o colegiado – observou a postura do contribuinte naquele caso, que não agiu com dolo e, ao contrário, buscou a conformidade cooperativa com o fisco, estornando débitos relativos a operações de saída não concluídas como programadas. O Julgador compreendeu esta postura como adequada ao compliance cooperativo, e que, portanto, a redução da multa seria a manifestação coerente do fisco, em correspondência ao comportamento do contribuinte, como forma de responsividade e de acordo com os parâmetros do “Nos Conformes”. No que tange à reciprocidade, afirmou o Julgador:

Compulsando os autos, verifica-se que a Recorrente não agiu com dolo, ou má-fé. Tampouco houve sonegação do imposto. Verifica-se, também, que, se de um lado o regime especial concedido não previu a conduta adotada pela Recorrente que culminou com a autuação fiscal, de outro reconhecemos que se trata de uma dificuldade operacional, mas que não implicou em intuito de fraudar o Fisco (SÃO PAULO, TIT, 2020b).

Mesma técnica foi observada pelo Julgador Ramon Leandro Freitas Arnoni, ao prolatar seu voto de relatoria no Acórdão AIIM n. 4027619-3, publicado em 09/12/2020. A decisão administrativa também trata da redução de multa, porém, para o percentual de 16,66%, com fundamento nos antecedentes fiscais do contribuinte. Para a aferição destes antecedentes, o Relator utilizou como parâmetro a definição de “devedor contumaz” trazida pelo Programa “Nos Conformes”, disposta expressamente no art. 19 da Lei Complementar n. 1.320/2018<sup>276</sup>, e, a partir desta, concluiu qual

---

<sup>276</sup> Artigo 19 - Ficarà sujeito a regime especial para cumprimento das obrigações tributárias, na forma e condições previstas em regulamento, o devedor contumaz, assim considerado o sujeito passivo que se enquadrar em pelo menos uma das situações:

I - possuir débito de ICMS declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores;

II - possuir débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu

comportamento a Administração Fazendária não entende como reprovável, eivado de má-fé, dolo ou com franco intuito de burlar normas tributárias.

Não cabendo na definição de “devedor contumaz”, exposta pelo Programa “Nos Conformes”, foi possível interpretar o comportamento do contribuinte no caso concreto como compreensível, apesar de descumpridor de obrigações tributárias, considerando o histórico de assiduidade e adimplência das respectivas obrigações. Assim, uma vez descumpridas tais obrigações, o contribuinte foi autuado e multado, porém, não sendo considerado “devedor contumaz”, na forma da lei de conformidade, a multa pôde ser reduzida a parâmetros proporcionais à falta cometida, dispensando-se a função educativa da sanção, de acordo com o permissivo disposto no art. 527-A do Regimento do ICMS paulista, acima transcrito (nota 28). Foi este o sentido afirmado pelo voto do Julgador:

Ressalto, por fim, que muito embora os artigos 92 e 527-A não tragam o conceito de “antecedentes fiscais” a Lei Complementar nº 1.320/2018 que “Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - “Nos Conformes”, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária” trouxe importante parâmetro legal para o deslinde das questões atinentes aos antecedentes fiscais do contribuinte para fins de redução e relevação da multa ao definir o que o Estado de São Paulo considera como devedor contumaz (art. 19, LCE) (SÃO PAULO, TIT, 2020d).

De todos os julgados administrativos expostos, prolatados pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, concluímos que o Programa “Nos Conformes” também já produz resultados influenciando o modo de operação e de pensamento dos julgadores em direção à conformidade cooperativa e, principalmente, à mudança de comportamento da Administração Fazendária e dos contribuintes, quanto à compreensão de complexidade do sistema e à necessidade de cumprimento de obrigações tributárias, respectivamente. É bem verdade que algumas das decisões exploraram a inaplicabilidade do Programa após iniciada a ação fiscal, outras, a necessidade de definição de critérios pelo fisco para a aplicação de autorregularização, além da confirmação do lançamento tributário como ato vinculado e, portanto, obrigatório. Mas inegável a assunção do “Nos Conformes” como o prisma da conformidade cooperativa, da transparência e da responsividade, através do qual passa a ser analisada a relação fisco-contribuintes.

## **5.2 OUTROS PROGRAMAS BRASILEIROS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO.**

O Programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, tratado no item acima, surge como a expressão mais concreta – até então – de programas de compliance tributário responsivo no Brasil, nele podendo ser verificadas inúmeras características dos modelos e tendências do compliance tributário versado no mundo e recomendado pelas organizações internacionais OCDE, CIAT, FMI, Banco

---

patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

Mundial e ONU, como debatido, a título de fundamentos basilares do tema desta Tese (vide Capítulo II acima).

Contudo, outras ações das Administrações tributárias brasileiras também configuram nuances de compliance tributário, nos moldes conceituados alhures, evidenciando a colaboração, a cooperação, a transparência, a responsividade e a boa-fé na relação firmada entre fisco e contribuintes. São ações pontuais, que apesar de não tão genéricas, por não abordarem uma tentativa efetiva de mudança do paradigma da relação fisco-contribuinte, representam ou tratativas, benefícios, adequações, interpretações, ou esclarecimentos, que, mesmo atribuídos a situações específicas, são capazes de demonstrar uma nova postura a ser esperada tanto dos sujeitos ativos quanto dos passivos da relação obrigacional tributária, em conformidade com que já expusemos a respeito do estado atual do compliance tributário no Brasil (vide Capítulo III, Item 3.2).

Em trabalho anterior salientamos que é possível constatar os primeiros esforços do Brasil em busca da efetivação do compliance tributário cooperativo, como delineado nos capítulos prévios. Alguns programas além do “Nos Conformes”, trabalhado no item anterior, postos ou não em prática, demonstram a preocupação da Administração Tributária com as nuances das tratativas com os contribuintes, e com a busca por uma relação cooperativa amplamente integrada (MARTINHO, 2020, p. 243). Assim, elencamos, como exemplos destas iniciativas, os – para fins deste estudo – denominados “projetos de compliance tributário”: “Pro-Conformidade”, “Confia”, “Acompanhamento de Maiores Contribuintes – AMC” e o “Bônus de Adimplência Fiscal da CSLL”, a serem individualizados e detalhados nas linhas abaixo.

### **5.2.1 O Programa “Pro-Conformidade” da Receita Federal do Brasil.**

Em 15 de outubro de 2018, a Receita Federal do Brasil lançou a Consulta Pública n. 04/2018, demandando opiniões da sociedade civil sobre o Programa de compliance tributário intitulado “Pró-conformidade”. Esta Consulta trouxe a minuta da portaria que instituiria o Programa, cuja produção de efeitos foi prevista para a partir de 01/01/2019. A Consulta Pública foi encerrada em 31/10/2018, sendo que a última movimentação no portal da RFB ocorreu em 09/04/2019<sup>277</sup>, sem, contudo, demonstrar quais foram os resultados obtidos, muito menos quais foram as colaborações realizadas por eventuais entidades civis para a confecção da base normativa do aludido Programa. Neste sentido, o portal limita-se a apresentar o texto da referida consulta pública com a exposição de motivos da Portaria que instituiria o Programa “Pró-conformidade”, juntamente com a minuta desta Portaria e suas regras básicas.

---

<sup>277</sup> Consoante informações disponibilizadas pelo portal da Receita Federal do Brasil – RFB: <<https://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: 20/03/2021.

Destas informações é possível extrair que o Programa em epígrafe não foi concretizado pela Receita Federal, considerando que sequer houve a publicação de uma Portaria – ou outro instrumento normativo eficaz –, hábil a ensejar publicamente novas regras de relacionamento entre o fisco e os contribuintes. Entretanto, apesar de não ter sido concretamente aplicado, o Programa “Pró-conformidade” demonstra o entendimento da Receita Federal a respeito de regras de compliance tributário, isonomia quanto a este ponto, e até mesmo, de questões que ensejam o estudo das sanções políticas – estes, temas que serão objeto de estudo próprio, no Capítulo VI, a seguir –, além de ter servido de fundamento experimental para a diagramação do Programa “CONFIA” – a ser analisado nem sessão específica – e por isso, merece a atenção deste pesquisador, especialmente no sentido de confrontar esta forma de agir do fisco federal com os modelos e tendências do compliance tributário no mundo – objeto de análise do item 3.3 do Capítulo III desta Tese.

#### **5.2.1.1 Base Normativa e Estrutura do Programa.**

A Consulta Pública n. 04/2018 pretendeu utilizar como base normativa a Instrução Normativa n. 979/2009 da Receita Federal do Brasil, que deu forma ao Regime Especial de Fiscalização – REF, e a Portaria n. 1.265/2015, também da Receita Federal, que, por sua vez, instituiu o regime de Cobrança Administrativa Especial – CAE, ambos diplomas normativos que estabelecem medidas coercitivas para o cumprimento de obrigações tributárias. Apesar da utilização desta base normativa, que a nosso sentir não representa real intuito de compliance cooperativo, pelos motivos que serão abaixo revelados com detalhes, a Exposição de Motivos da minuta de portaria afirmou sua pretensão em estimular boas práticas entre os contribuintes e evitar desvios de conduta, como um de seus objetivos, primando pelo dever de cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, compreendendo o pagamento do tributo como “parte indissociável das medidas de ética e de anticorrupção” (BRASIL, 2018).

Nos mesmos moldes do Programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, cuja descrição restou minuciosamente explanada no item anterior, a Exposição de Motivos da Consulta Pública n. 04/2018 trouxe os princípios da moralidade e da boa-fé, da previsibilidade de condutas e da capacidade colaborativa com a Administração Pública como fundamento para a relação entre a Administração Fazendária e os contribuintes, com vistas a uma atuação cooperativa entre ambos. A transparência das ações do fisco federal, também foi retratada, como pressuposto para a realização do crédito tributário, facilitando seu adimplemento através da orientação e do apoio ao contribuinte, prevenindo litígios. Mas deixou claro que, “para o contribuinte que fraudar, deve-se aplicar o rigor da lei” (BRASIL, 2018).

Segundo a Exposição de Motivos ora analisada, através do “Pró-conformidade”, o fisco federal empregaria a metodologia disciplinada pela OCDE, já debatida nesta pesquisa<sup>278</sup>, utilizando critérios classificatórios para os contribuintes, dividindo-os em categorias conforme seu histórico recente de

---

<sup>278</sup> Vide Item 2.4 do Capítulo II, acima.

relacionamento com a Administração Fazendária. A classificação serviria de referência para fiscalização, atendimento, e inclusive análise de requerimentos e julgamento de recursos. Os critérios a serem utilizados seriam a compatibilidade entre situação cadastral do contribuinte e suas atividades econômicas<sup>279</sup>, a aderência entre as informações prestadas à Receita Federal e os documentos fiscais emitidos, a tempestividade nas declarações e escriturações, e a adimplência no pagamento de tributos, com intensa similaridade ao sistema que vem sendo posto em prática pelo Programa paulista.

No que tange à classificação dos contribuintes, estes seriam escalonados nas categorias A, B ou C, em ordem decrescente de conformidade<sup>280</sup>, sendo atribuídos, aos contribuintes que oferecerem menor risco, o atendimento prioritário, inclusive para a análise de demandas, e a informação prévia sobre irregularidades, com entrega de Certificado de Conformidade Tributária. Enquanto àqueles que oferecerem maiores riscos à conformidade tributária, ser-lhes-ia imputada, “de forma prioritária”, os rigores da lei (BRASIL, 2018), sendo incluídos em regime diferenciado de fiscalização, aplicando-se prioritariamente medidas legais que incentivem o pagamento, como a cassação de benefícios fiscais, entre outros.

Diferentemente do Programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, no “Pró-conformidade” a RFB não adotaria nenhuma vinculação direta entre as categorias em que os contribuintes estariam classificados e as consequências a que, portanto, estariam submetidos. A disciplina normativa tão somente indicava as implicações aos contribuintes que “oferecem maior risco” e aos que “oferecem menor risco”, embora afirmasse que seriam adotadas medidas adequadas ao perfil de cada grupo, sem, no entanto, especificá-las e, muito menos, vinculá-las à cada categoria<sup>281</sup>.

### 5.2.1.2 Pontos de Destaque.

Uma das previsões do “Pró-conformidade”, sem identidade no programa paulista, seria o foco na educação fiscal, através da capacitação de estudantes para o oferecimento de serviços contábeis a pessoas físicas e jurídicas, como medida expressamente disposta na minuta de portaria<sup>282</sup>, a ser adotada pelo programa federal. Esta capacitação seria realizada pelos Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal – NAF<sup>283</sup>. Embora o fisco federal não tenha dado continuidade ao “Pró-conformidade”, os NAF já

---

<sup>279</sup> Apenas este primeiro critério, “compatibilidade na situação cadastral”, se difere dos critérios utilizados pelo “Nos Conformes” paulista para a classificação dos contribuintes.

<sup>280</sup> Em comparação com o Programa paulista, verifica-se uma limitação na quantidade de categorias – o “Nos Conformes” oferece sete categorias (A+, A, B, C, D, E e NC), com atribuições específicas para cada uma delas, o que traz ao contribuinte uma condição de conformidade mais próxima de sua realidade e demonstra de forma mais sensível a sua necessidade de adequação e consequente evolução nas categorias.

<sup>281</sup> Vide itens 8 e 9 da Exposição de Motivos da Consulta Pública n. 04/2018.

<sup>282</sup> Artigo 3º, inciso IV da minuta de portaria anexa à Consulta Pública n. 04/2018.

<sup>283</sup> Trata-se de projeto desenvolvido pela Receita Federal do Brasil em parceria com instituições de ensino superior com o objetivo de oferecer serviços contábeis e fiscais, de forma gratuita, para pessoas físicas e jurídicas de menor poder aquisitivo. A própria Receita Federal capacita estes estudantes, através de cursos ministrados nas instituições

existiam anteriormente e estão presentemente em operação em instituições de ensino por todas as unidades da Federação e, ainda, internacionalmente<sup>284</sup>, educando os contribuintes sobre o cumprimento das mais diversas obrigações principais e deveres instrumentais, relativas aos tributos federais<sup>285</sup>. A iniciativa de educação fiscal se afina com as orientações internacionais sobre compliance tributário, como já demonstrado no Capítulo II deste trabalho, e especificamente com as orientações da OCDE quanto a ser um aspecto de aperfeiçoamento de moral tributária<sup>286</sup>.

Sobre os Núcleos de Apoio, Marciano Seabra de Godoi e Oscar Nava Escudero trabalharam os NAF como único programa brasileiro relacionado à prestação de serviços tributários a pessoas com baixa capacidade econômica (2018, p. 239). Os autores salientaram que os NAF não se tratam de órgãos públicos integrantes da Administração Tributária, mas – como dito – de núcleos existentes em instituições de ensino superior, integrando a formação dos acadêmicos de forma prática, e, ao mesmo tempo, educando contribuintes de baixa renda que precisam de esclarecimentos sobre o sistema tributário. Não significa dizer, porém, que a Administração Tributária não apoie a iniciativa. Através da RFB, são ministrados cursos de qualificação, são confeccionados informativos, proferidas apresentações e palestras, e disponibilizados aos alunos e professores participantes do programa (GODOI; ESCUDERO, 2018, p. 240). Os autores enfatizam, por fim, que, como os NAF não constituem um verdadeiro órgão de defesa de contribuintes, não podem representá-los em litígios contra a Administração Tributária, configurando verdadeiramente núcleos educativos.

Outro ponto interessante deste Programa, que geraria inúmeras discussões no caso de sua concretização, é a disposição de que os critérios de classificação dos contribuintes seriam considerados de forma retroativa, em relação ao comportamento dos sujeitos passivos quanto a obrigações havidas desde o ano de 2016<sup>287</sup>.

No que tange às implicações da classificação, a minuta da portaria expressa apenas os benefícios que seriam concedidos aos contribuintes classificados na categoria A, e o tratamento a ser dispensado àqueles classificados em C. É possível visualizar certo grau de responsividade do fisco federal, quando é disposta a previsão de informação prévia ao contribuinte classificado em A sobre indício de infração, sem a caracterização de início de ação fiscal e sem a imposição de penalidades; por outro lado, aos

---

de ensino, capacitando-os quanto à função social do tributo, para a prestação de serviços à sociedade, o que se dá através de grupos de estudo, em que se discute a legislação tributária, e atendimento, em que os cidadãos são efetivamente orientados. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/educacao-fiscal/educacao-fiscal/naf/conheca>>. Acesso: 16/03/2021.

<sup>284</sup> Segundo o portal da Receita Federal, os NAF's têm presença nacional e internacional, com mais de 300 núcleos divididos em instituições de ensino pelos Estados da Federação, e mais 200 em países da América Latina (como Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Guatemala etc.). Disponível em: <<http://rednaf.educacionfiscal.org/paises/>>. Acesso: 28/04/2021.

<sup>285</sup> Seriam exemplo o cadastro de imóveis rurais, o cadastro nacional de pessoas físicas e jurídicas, a certificação digital, a declaração de IRPF, a habilitação para utilização do SISCOMEX, a isenção de IPI/IOF na aquisição de veículos por taxistas, a opção pelo domicílio tributário eletrônico, o Simples Nacional, entre outros. Vide <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/educacao-fiscal/educacao-fiscal/naf/servicos/servicos>>. Acesso: 28/04/2021.

<sup>286</sup> Vide Item 1.4 do Capítulo I deste trabalho.

<sup>287</sup> Disposição expressa no §3º do artigo 4º da minuta de portaria anexa à Consulta Pública n. 04/2018.

sujeitos passivos ocupantes da categoria C fica apenas destinada a inclusão no Regime Especial de Fiscalização de que trata a Instrução Normativa RFB n. 979/2009 e a aplicação prioritária das medidas coercitivas incluídas na Portaria RFB n. 1.265/2015.

Ambos os instrumentos contêm previsões bastante rigorosas para o tratamento de contribuintes<sup>288</sup>, como manutenção de fiscalização ininterrupta, controle especial de emissão de documentos fiscais, revogação de autorização para o exercício de atividade econômica, cassação de registros especiais, entre outros, que demonstrariam a manutenção da conduta repressiva do fisco federal a contribuintes que não necessariamente se encontram na posição de fraudadores.

### **5.2.1.3 Possíveis Causas para Não Implementação do Pro-conformidade.**

Dissemos acima que a Consulta Pública n. 04/2018 – RFB intentou estruturar o programa de compliance tributário “Pro-conformidade” por intermédio de uma minuta de Portaria, de iniciativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A falta de publicidade quanto às sugestões eventualmente oferecidas na aludida consulta, traz a especulação sobre os possíveis motivos do aparente abandono do programa pela Administração Federal, reflexão que passamos a fazer nas seguintes linhas.

Muitas críticas foram feitas sobre o instrumento normativo eleito pela Administração Tributária para a configuração do mencionado programa. Em outro trabalho (MARTINHO, 2020, p. 249), evidenciamos que o ato normativo “portaria” não seria o instrumento mais adequado para dispor sobre deveres dos contribuintes e estabelecer medidas punitivas às suas condutas. No seu lugar, por implementar um regime de contrapartidas aos contribuintes, englobando, inclusive, punições (multas e mais deveres instrumentais), o mais indicado seria a implementação do programa mediante lei federal, quiçá lei complementar, já que estabelece normas gerais de legislação tributária sobre o relacionamento fisco-contribuinte, atendendo ao disposto no art. 146, inciso III da Constituição Federal de 1988. Uma portaria, por se tratar de ato unilateral da Administração, não é capaz de fornecer a segurança jurídica adequada aos contribuintes, que busariam adequar-se aos seus requisitos para aproveitar as vantagens do programa, estas, que não gozariam de certeza jurídica, já que o fisco poderia alterar seu posicionamento a qualquer momento com a simples edição de uma nova portaria (MATARAZZO; CONCA, 2018).

Outro ponto de destaque, como possível causa de inefetividade do programa, seria o fato de que as exigências da Administração Federal, como critérios para a classificação de conformidade, não seriam alheias às regras comuns aplicadas atualmente para a adequação dos contribuintes (MARTINHO, 2020,

---

<sup>288</sup> O Regime Especial de Fiscalização, instituído pela IN-RFB n. 979/2009 é destinado àqueles contribuintes que embarçarem, resistirem, cometerem crimes tributários e infrações à legislação tributária, contrabando ou descaminho. Por sua vez, o Regime de Cobrança Administrativa Especial, disciplinado pela Portaria-RFB n. 1.265/2015, embora seja destinado para a cobrança de créditos tributários iguais ou maiores que R\$ 10 milhões, poderá ser utilizado pela RFB para os créditos que entender necessários os meios por si utilizados.

p. 250). Em outras palavras, o fisco federal não teria trazido qualquer mudança de seu comportamento, sem descrever, inclusive, quais seriam medidas concretas vinculadas a cada faixa de classificação de contribuintes, e, até mesmo, para a construção de um ambiente mais amistoso e colaborativo, limitando-se a afirmar a aplicação do Regime Especial de Fiscalização – REF (Instrução Normativa n. 979/2009 – RFB) e do regime de Cobrança Administrativa Especial – CAE (Portaria n. 1.265/2015 – RFB), sistemas já há anos em prática. Em síntese, o programa “Pro-conformidade” não teria trazido nenhuma novidade na relação fisco-contribuintes, e, por isso, não teve continuidade.

Há de se mencionar ainda que a minuta da Portaria estabelecia, em seu art. 13, inciso II, a cassação de benefícios fiscais, na forma da Portaria n. 1.265/2015, eventualmente concedidos aos contribuintes que fossem classificados na categoria C. Ocorre que as medidas coercitivas trazidas pela Portaria n. 1.265/2015 não tratam apenas da revogação de benefícios fiscais – o que, em um primeiro momento, nos parece ser uma sanção plausível –, mas aplicam, por exemplo, a revogação de autorização do exercício da atividade junto a agências reguladoras, o que nos parece flagrante sanção política, por impor administrativamente meio coercitivo indireto para forçar o contribuinte a pagar tributo<sup>289</sup>, como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal em caso similar (GODOI, 2011, p. 124).

Acrescente-se a isto que a minuta de portaria previu que os contribuintes seriam analisados por suas obrigações tributárias a partir do ano de 2016, ou seja, retroagindo dois anos à edição da consulta pública (2018), o que, quanto às sanções a serem aplicadas, nos parece uma flagrante ilegalidade diante do disposto no art. 105 do Código Tributário Nacional. Por estes motivos, supomos – de forma especulativa, repise-se, já que não há qualquer notícia sobre os motivos que levaram a Receita Federal do Brasil a não implementar até o presente momento o programa “Pro-conformidade” – que a Administração Tributária federal abandonou implementação do aludido programa, sem ao menos publicar a portaria, cuja minuta foi oferecida pela Consulta Pública n. 04/2018.

### **5.2.2 O Acompanhamento de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil.**

A Receita Federal do Brasil também aborda o compliance cooperativo em situações específicas, como o programa Acompanhamento Diferenciado de Maiores Contribuintes, instituído inicialmente pela Portaria n. 641/2015 – RFB, revogada pela Portaria n. 4.888/2020 – RFB, que trata do Monitoramento dos Maiores Contribuintes para a promoção da conformidade tributária, e que entrou em vigor em 02/01/2021. O programa volta-se à análise comportamental, sob o aspecto econômico-tributário, de contribuintes específicos, denominados pela RFB como “maiores contribuintes”. Seriam “maiores contribuintes” aqueles determinados pela Receita Federal, a partir do exame da receita bruta declarada, dos débitos declarados, da massa salarial e da arrecadação dos tributos administrados pela

---

<sup>289</sup> As sanções políticas como crítica aos programas brasileiros de compliance tributário serão estudadas com mais precisão no item 6.3 do Capítulo VI desta Tese.

RFB<sup>290</sup>. Neste tocante, deve ser ressaltado que a Portaria não define os limites em que se encaixariam os sujeitos passivos para serem considerados “maiores contribuintes” para a Receita Federal, esse papel ficou ao encargo das Portarias RFB n. 2.135 e 2.136, ambas de 2019, posteriormente revogadas, respectivamente, pelas Portarias RFB n. 5018 e 5019, de 21 de dezembro de 2020. Estas normas definem parâmetros para a indicação de pessoas jurídicas e físicas, a serem submetidas ao monitoramento diferenciado ou especial de maiores contribuintes.

Assim, as pessoas jurídicas definidas como “maiores contribuintes”, sujeitas ao acompanhamento diferenciado, são aquelas que possuem, nos dois anos-calendários anteriores ao monitoramento, receita bruta anual igual ou superior a R\$ 250 milhões; débitos maiores ou iguais a R\$ 30 milhões, declarados em DCTF; folha salarial igual ou superior a R\$ 70 milhões; e, enfim, importações ou exportações maiores ou iguais a R\$ 150 milhões. Já as pessoas jurídicas sujeitas ao acompanhamento especial são aquelas que, no mesmo período, possuem receita bruta anual maior ou igual a R\$ 1 bilhão; débitos declarados em DCTF, maiores ou iguais a R\$ 70 milhões; e massa salarial maior ou igual a R\$ 100 milhões. As pessoas físicas que estão enquadradas no monitoramento diferenciado são aquelas que possuem rendimentos declarados em DIRPF de mais de R\$ 20 milhões; patrimônio declarado em DIRPF superior a R\$ 40 milhões; e valores de rendimentos variável superiores a R\$ 20 milhões. Por fim, as pessoas físicas sujeitas ao monitoramento especial são aquelas que rendimentos declarados em DIRPF superiores a R\$ 100 milhões; patrimônio declarado superior a R\$ 200 milhões; e valores de operação de renda variável de mais de R\$ 100 milhões.

As Portarias n. 5018 e 5019 estabelecem a distinção entre os contribuintes que estarão sujeitos ao monitoramento diferenciado ou ao monitoramento especial, entretanto, não trazem qualquer definição sobre as características de cada um destes monitoramentos, nem como os mesmos se diferenciam. É certo, também, que a pessoa física ou jurídica considerada “maior contribuinte” será previamente informada deste fato, como deixa expressa a Portaria RFB n. 4.888/2020, e, somente a partir daí, passará a contar com o monitoramento diferenciado ou especial<sup>291</sup>.

O Programa – que apesar de configurar apenas um conjunto de regras de abordagem a um grupo específico de contribuintes pela Administração Fazendária federal, será assim tratado em uma abordagem metodológica, conforme acima explanado – tem por objetivo primordial o conhecimento, pela Receita Federal, do comportamento dos grandes contribuintes, no que tange ao cumprimento de suas obrigações tributárias, e, a partir destas informações, promover a conformidade cooperativa. Para isso, dispõe que a RFB realizará análises de caráter “não conclusivo” (BRASIL, 2020), viabilizando a autorregularização através de um acompanhamento diferenciado que pode ser resumido em contatos prévios com os contribuintes – virtuais (pelo Centro Virtual de Atendimento – e-CAC), telefônicos, e até mesmo reuniões presenciais –, com o intuito de obter esclarecimentos sobre fatos realizados pelo

---

<sup>290</sup> Conforme descrito nos incisos de I a V do art. 8º da Portaria RFB n. 4.888/2020.

<sup>291</sup> Vide artigos 8º e 9º da Portaria RFB n. 4.888/2020.

contribuinte, ou de esclarecê-lo sobre eventual irregularidade no cumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais, sem que tais atos configurem início de procedimento fiscal, homenageando a possibilidade de denúncia espontânea<sup>292</sup>.

Esta espécie de atuação configura, nos dizeres da própria RFB, uma reação mais próxima à realização do fato gerador da obrigação tributária (BRASIL, 2020), avizinhandose, a iniciativa, aos ditames da OCDE sobre uma atividade fiscalizatória proativa, com o objetivo de facilitar e até mesmo gerenciar a atividade fiscal dos contribuintes, em uma ação denominada pelo Órgão como “*upstream and compliance by design*” (OCDE, 2017)<sup>293</sup>, o que, em uma tradução livre, pode significar uma atuação administrativa prévia ou contemporânea à concretização do fato gerador, e, portanto, no nascedouro da obrigação tributária, com vistas a estimular o seu cumprimento e proporcionar o compliance cooperativo de forma proposital. Ao comentar a abordagem da OCDE, Carlos Otávio Ferreira de Almeida (2017, p. 65) compreende que este seria o retrato da presença do fisco no momento atual, em diálogo esclarecedor, com objetivo expresso de estimular a conformidade fiscal, gerando, conseqüentemente a redução de incertezas e ganhos de credibilidade.

Para a concretização do acompanhamento de maiores contribuintes, a sua base normativa estrutura a atividade de monitoramento, a qual se direciona aos rendimentos e ao patrimônio dos contribuintes, à arrecadação dos tributos devidos por estes, e à gestão do tratamento de inconformidades. É certo que este diploma normativo repete inúmeras situações previstas anteriormente pela Portaria RFB n. 641/2015 (por si revogada), porém, entendemos que se trata de uma atualização do Programa, mediante a regulamentação de dispositivos previstos no regramento anterior, o que ocorre, p. ex., com o §7º do art. 4º da nova Portaria, ao dispor expressamente que, no caso de inércia do contribuinte ou descumprimento das orientações prestadas pelo fisco federal em procedimento de conformidade, a espontaneidade somente será afastada em relação ao tributo, ao período e à matéria sobre a qual recaiu a inércia ou descumprimento, disposição não prevista na norma originária.

Desta forma, através do monitoramento de maiores contribuintes, auditores fiscais realizam contatos das mais diversas formas, inclusive reuniões presenciais com os, assim definidos, maiores contribuintes, com vistas a informar eventuais situações de não conformidade e orientar como realizar a devida adequação, sendo concedido prazo para a implementação das correções necessárias. Nestes casos, a ação repressiva do fisco somente ocorrerá diante da recusa do contribuinte em promover sua conformidade fiscal (MARTINHO, 2020). Este proceder, cujas primeiras linhas foram definidas ainda em 2015 com a Portaria n. 641, que já ensejava o monitoramento dos maiores contribuintes, rendeu o resultado de R\$ 27,52 bilhões arrecadados pela RFB, em 2018<sup>294</sup>.

---

<sup>292</sup> A informação está expressamente consignada no §5º do artigo 4º da Portaria RFB n. 4.888/2020.

<sup>293</sup> As recomendações da OCDE sobre o compliance cooperativo foram mais profundamente abordadas no Item 2.4 do Capítulo II deste trabalho, ao qual remetemos o leitor para maiores esclarecimentos.

<sup>294</sup> BRASIL. Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/receita-federal-recuperou-mais-de-r-186-bilhoes-em-2018>. Acesso 15/01/2020.

### 5.2.3 O Bônus de Adimplência Fiscal da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Esculpido pelo artigo 38 da Lei Ordinária Federal n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002<sup>295</sup>, trata-se de uma recompensa para aqueles contribuintes que se mantiverem adimplentes no cumprimento de obrigações principais e deveres instrumentais, relativamente aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, pelo prazo de cinco anos. Inicialmente é necessário esclarecer que o dispositivo exige a pontualidade no adimplemento de todos os tributos federais, administrados pela RFB, e, em troca, estabelece um benefício a recair diretamente sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, um dos tributos que oneram consideravelmente as operações realizadas pelas pessoas jurídicas.

Assim, o dispositivo em apreço propõe um bônus de 1% (um por cento) do valor utilizado como base de cálculo da referida contribuição, aquela, concebida segundo as normas aplicadas às empresas submetidas ao regime de apuração fundamentado na presunção dos resultados (BRASIL, 2002). Significa dizer que o contribuinte que atenda todos os requisitos do benefício terá direito a descontar de

---

<sup>295</sup> “Art. 38. Fica instituído, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§1º O bônus referido no caput:

I - corresponde a 1% (um por cento) da base de cálculo da CSLL determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido;

II - será calculado em relação à base de cálculo referida no inciso I, relativamente ao ano-calendário em que permitido seu aproveitamento.

§2º Na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

§3º Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos 5 (cinco) anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

§4º Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos incisos I e II do § 3º serão desconsideradas desde a origem.

§5º O período de 5 (cinco) anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

§6º A dedução do bônus dar-se-á em relação à CSLL devida no ano-calendário.

§7º A parcela do bônus que não puder ser aproveitada em determinado período poderá sê-lo em períodos posteriores, vedado o ressarcimento ou a compensação distinta da referida neste artigo.

§8º A utilização indevida do bônus instituído por este artigo implica a imposição da multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicando-se o seu percentual, sem prejuízo do disposto no §2º.

§9º O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no inciso I.

§10 A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as normas necessárias à aplicação deste artigo”.

sua obrigação de pagamento da CSLL atual<sup>296</sup>, o valor de 1% (um por cento), a ser deduzido diretamente da base de cálculo sobre a qual recaiu este próprio tributo. O dispositivo também permite que não haja perda do bônus, já que, se não houver a possibilidade de aproveitamento integral no ajuste anual ou no último trimestre (conforme a forma de apuração), a parcela remanescente poderá ser deduzida em períodos posteriores. No entanto, o bônus não poderá ser revertido em espécie ao contribuinte, ou ser compensado em outro tributo que não a CSLL.

O bônus está disponível às pessoas jurídicas que cumprirem tempestivamente todas suas obrigações tributárias e deveres instrumentais relativamente a todos os tributos administrados pela RFB nos últimos 5 (cinco) anos-calendário. *A contrario sensu*, o dispositivo enumera quais as hipóteses em que o contribuinte não poderá se beneficiar da recompensa. Seriam os casos em que o sujeito passivo for alvo de lançamento de ofício, possuir débitos com exigibilidade suspensa, for inscrito em dívida ativa, possuir recolhimentos ou pagamentos em atraso, ou atrasar o cumprimento de algum dever instrumental, tudo isso, dentro dos 5 (cinco) anos anteriores ao exercício em que o mesmo pretenda beneficiar-se do bônus. O dispositivo ainda põe a salvo os contribuintes que obtiverem decisão de procedência, e possibilidade de aproveitamento posterior, nas duas primeiras hipóteses retratadas, a de lançamento de ofício, espécie normalmente verificada quando o sujeito passivo é alvo de autuação fiscal; e suspensão de exigibilidade de créditos tributários, caso em que a legitimidade do crédito se encontra em discussão administrativa ou judicial.

Em resumo, o bônus de adimplência fiscal poderá ser reconhecido pela pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real ou Presumido no final do 5º (quinto) ano, sem que as condições impeditivas dispostas na Lei tenham ocorrido. Assim, no final do 5º (quinto) ano, a pessoa jurídica poderá efetuar o registro contábil do bônus a que tiver direito, como prelecionado pelo art. 276 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, norma que regulamentou o Bônus de Adimplência Fiscal.

Dois pontos interessantes devem ser levantados a respeito do programa ora estudado. O primeiro, o bônus de adimplência fiscal representa expressamente a aplicação de “sanção positiva”<sup>297</sup> ao contribuinte, em troca do cumprimento pontual de suas obrigações tributárias, recurso utilizado para o despertar da credibilidade dos contribuintes mediante a aplicação de premiações à sua conduta de conformidade às normas tributárias. Embora permeado por críticas, que serão abordadas em momento oportuno<sup>298</sup>, o programa é retratado pela simples relação bilateral que marca o sistema das sanções positivas: desde que cumpridas pontualmente as obrigações tributárias pelo contribuinte, nas formas e condições estabelecidas na normatização, o mesmo poderá beneficiar-se do bônus pecuniário a ser descontado de sua obrigação de pagamento, representando reflexo direto no custo do tributo. O segundo,

---

<sup>296</sup> O §6º do dispositivo em estudo informa expressamente que o benefício recairá sobre a CSLL devida no ano-calendário, ou seja, trata-se da contribuição atual, em que pese todas as condições e requisitos de concretização deste benefício se referirem a prazos pretéritos.

<sup>297</sup> Aspectos das sanções premiaias ou positivas foram abordados com maior ênfase no Item 2.2 do Capítulo II deste trabalho.

<sup>298</sup> Vide Capítulo VI desta tese.

regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, o programa disciplinou em conteúdo normativo (art. 276) as instruções necessárias para o registro contábil do benefício a ser auferido pelo contribuinte, buscando adequar-se ao múnus da orientação e esclarecimento que denotam a responsividade da Administração Fazendária em uma relação de conformidade cooperativa.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil não informa, porém, sobre o montante já aproveitado à título de bônus de adimplência fiscal da CSLL<sup>299</sup>, nem mesmo quanto o benefício teria proporcionado de incremento na arrecadação total, o que afasta a noção real sobre sua importância e seu reflexo para a relação Estado-sociedade, e, portanto, sobre sua efetividade em tornar esta relação mais harmônica através do compliance tributário.

#### **5.2.4 O Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal CONFIA da Receita Federal do Brasil.**

A Receita Federal do Brasil editou a Portaria n. 28 de 15 de abril de 2021, ato pelo qual foi instituído o Comitê Gestor do projeto de compliance cooperativo CONFIA, cuja presidência será exercida pelo Secretário Especial da Receita Federal e, subsidiariamente, pelo Subsecretário-Geral do órgão; a secretaria executiva, pela Coordenação Especial de Maiores Contribuintes (COMAC/RFB), mas que não conta com integrantes da sociedade civil<sup>300</sup>. Editou também a Portaria n. 71 – RFB de 04 de outubro de 2021, criando o Estatuto do Fórum de Diálogo, responsável pela diagramação do projeto-piloto do Programa, e que contará com membros representantes oriundos da sociedade civil e, eventualmente, participantes da academia para a discussão de temas técnicos específicos. Com esta iniciativa, a RFB busca concretizar um programa federal de compliance tributário, mais abrangente – já que envolverá todos os tributos federais –, e mais efetivo – já que, em um primeiro momento será focado nos maiores contribuintes –, em substituição à aparentemente fracassada tentativa do Programa “Pró-Conformidade”, acima estudado<sup>301</sup>.

---

<sup>299</sup> A Secretaria da Receita Federal não fornece informações oficiais a respeito dos resultados já alcançados pelo programa que oferece bônus pela adimplência fiscal da CSLL, apenas explana sobre a consistência do benefício e como o mesmo deve ser contabilizado. A pesquisa foi realizada na página oficial da instituição: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/CSLL#bonus1>>. Acesso: 15/10/2021.

<sup>300</sup> O art. 2º do Regimento Interno do Comitê Gestor do Confia, trazido pela Portaria n. 28/2021-RFB, revela a composição do Comitê, assim disposta:

Art. 2º O Comitê Gestor do Confia será composto pelos seguintes membros:

I – Secretário Especial da Receita Federal do Brasil;  
II – Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil;  
III – Subsecretário de Fiscalização;  
IV – Subsecretário de Tributação e Contencioso;  
V – Subsecretário de Arrecadação, Cadastro e Atendimentos;  
VI – Subsecretário de Administração Aduaneira; e  
VII – 2 (dois) Superintendentes Regionais da Receita Federal do Brasil indicados pelo Subsecretário-Geral.

As competências e atribuições do Comitê Gestor estão dispostas nos arts. 3º e 4º do mesmo Regimento Interno.

<sup>301</sup> Vide Item 5.2.1 acima.

#### 5.2.4.1 Origem e Delineamento do Projeto.

A Portaria RFB n. 28/2021 não cria o Programa nem traz quaisquer informações sobre a sua consistência, mas define o funcionamento do Comitê Gestor do Programa, estipulando seu regimento interno, órgão que será competente para a realização dos trabalhos necessários à configuração e delineamento do Programa CONFIA. O objetivo de instituição do Comitê é a definição de diretrizes e a aprovação das propostas para o programa CONFIA, que devem ser construídas de modo colaborativo entre a RFB e os contribuintes em fóruns de diálogos, inclusive com a participação de acadêmicos, como será visto nas linhas abaixo.

O CONFIA será moldado conforme os parâmetros de conformidade cooperativa tributária disciplinados pelo *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – TADAT*, e em consonância com os modelos definidos pela OCDE, mas com as adaptações necessárias para as características da Receita Federal e para os contribuintes brasileiros<sup>302</sup>. Segundo a própria RFB, o programa terá suas bases fixadas nos princípios de governança corporativa tributária, de transparência e cooperação mútuas, com objetivo final de proporcionar segurança jurídica e benefícios para o fisco federal, para os contribuintes e para a sociedade. Diante deste contexto, a Administração Fazendária pretende criar um marco de conformidade cooperativa no sistema tributário, almejando, inclusive, a satisfação do contribuinte perante o fisco, bem como a redução de custos da burocracia fiscal<sup>303</sup> e o aumento da confiança recíproca.

A partir das exposições realizadas pela Receita Federal do Brasil, é possível depreender que o CONFIA, ainda está ultrapassando etapas preparatórias, mas que será um programa de compliance tributário que envolverá todas as áreas da RFB, estas que passarão a ter processos de trabalho definidos e estruturados pelo Comitê Gestor para viabilizar o atendimento às obrigações e prazos disciplinados pelo CONFIA. Como uma destas etapas preparatórias, foi organizado um *webinar* internacional, realizado no dia 20/04/2021, que contou com a participação de diversos representantes de Administrações Tributárias pelo mundo, e representantes de associações de empresas privadas, momento que a RFB apresentou o CONFIA, enfatizando que, através do novo programa, serão realizadas abordagens personalizadas, conforme a estrutura e o porte dos contribuintes, com ações destinadas à conformidade cooperativa relativa a tributos internos (federais)<sup>304</sup>.

---

<sup>302</sup> Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/abril/receita-federal-cria-comite-responsavel-pela-gestao-do-programa-confia>>. Acesso: 04/05/2021.

<sup>303</sup> Trata-se dos denominados “custos de conformidade” (ou *compliance costs*), traduzidos pelos gastos despendidos para que se materialize o cumprimento dos deveres instrumentais tributários, que representam um “acréscimo invisível na carga tributária” (SCHOUERI, 2015, p. 498), vez que despesa raramente contabilizada como custo do tributo.

<sup>304</sup> Disponível em: <<https://www.abrasca.org.br/noticias/sia-cia-1546-webinar-internacional-da-rfb-debate-novo-paradigma-na-relacao-fisco-contribuinte-com-mais-de-500-participantes#.YIkhGKxIi2M.whatsapp>>. Acesso: 05/05/2021.

Nesta apresentação, o fisco federal demonstrou que almejará a concretização de sua responsividade, indicando, como via de acesso para tal fim, o desenvolvimento da segurança jurídica, a ser obtida mediante a divulgação da interpretação da legislação e do foco na redução de litígios, com a previsibilidade de suas próprias ações, com vistas a ampliar a confiança e melhorar a qualidade do ambiente de negócios, simplificar o cumprimento das obrigações tributárias, e fortalecer a cooperação com a sociedade e com órgãos nacionais e internacionais. O programa contará ainda com ações de estímulo à conformidade destinadas às pessoas físicas, jurídicas, e, em especial, aos maiores contribuintes<sup>305</sup>, sendo que, para todos estes entes, a RFB destina um tratamento especial de incentivo à autorregularização, através de alertas de inconformidade a serem enviados aos contribuintes, da mesma forma que vem enfatizando o Programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, já exposto. Ressalte-se que a fazenda federal ainda não disciplinou como serão operacionalizados estes alertas, nem tampouco como se dará o aspecto procedimental da autorregularização, já que o próprio Programa ainda não possui sua diagramação definida.

Apesar de ser abordada a previsibilidade, como preceito a informar as ações administrativas, o que já evidenciaria alguma forma de transparência nos atos fiscalizatórios, a RFB definiu expressamente, como proposta básica do projeto, a maior transparência – compreendida como a clareza dos fatos com vistas à compreensão mútua e afirmação da confiança –, que será requerida sobre os atos e negócios dos contribuintes, em suas ações e declarações, através da garantia da não-surpresa, que prevê a não aplicação de sanções por entendimentos diferenciados da Administração Tributária, desde que o contribuinte forneça a abertura adequada para conhecimento de seus atos pelo fisco<sup>306</sup>. A própria RFB afirma que a transparência não significa o impedimento de que as partes possuam interpretações diversas sobre a aplicação da lei<sup>307</sup>.

Ainda no que tange à transparência, a Receita Federal entendeu que uma das fases de implementação do projeto deve ser a de capacitação interna de seus servidores para conhecimento e gestão de riscos sobre a atuação e comportamento dos contribuintes, como meio de fomentar a comunicação e a interação entre Administração e contribuintes; assinou protocolos de cooperação com associações representativas de grupos econômicos (Febraban, Abrasca e Getap), com a finalidade de iniciar os debates sobre a diagramação do programa Confia; participou de videoconferências com 44 grupos econômicos distintos – mas não nomeados – com o objetivo de gerenciar expectativas; e realizou, em 20/04/2021, o “Primeiro Webinar Internacional Fisco & Contribuinte: Conformidade Cooperativa,

---

<sup>305</sup> Apesar de a RFB não especificar, quanto ao Projeto CONFIA, quem seriam os “maiores contribuintes”, entendemos que devem ser utilizados, para esta compreensão, os limites e as informações constantes nas Portarias RFB ns. 2.135 e 2.136, ambas de 2019, que os definem para a aplicação do Programa Acompanhamento de Maiores Contribuintes, detalhado acima (Item 4.2.2).

<sup>306</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso: 16/10/2021.

<sup>307</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/outros-materiais-confia/cartilha-conformidade-cooperativa>. Acesso: 19/10/2021.

um novo paradigma”, em conjunto com aquelas associações, para demonstrar as propostas do novo programa de conformidade<sup>308</sup>.

#### 5.2.4.2 O Projeto e sua Estrutura.

Como fruto de uma parceria entre a Receita Federal do Brasil e as associações acima mencionadas, o Fórum de Diálogo foi instituído pela Portaria n. 71 – RFB de 04 de outubro de 2021, cuja minuta de Estatuto foi desenvolvida conjuntamente, para estabelecer a formatação do modelo brasileiro de conformidade tributária. Segundo a RFB, a intenção é desenvolver um Código de Boas Práticas Tributárias, de adesão voluntária pelos contribuintes, estabelecendo princípios, diretrizes e compromissos recíprocos entre Administração e contribuintes, com o objetivo de reduzir o nível de litigiosidade e dos custos de conformidade, aumentar o nível de satisfação quanto aos serviços prestados pela RFB, conferir segurança jurídica aos atos que permeiam aquela relação, e, conseqüentemente, reduzir os riscos tributários, aumentando a conformidade. Também é escopo do Fórum de Diálogo a definição do Marco de Controle Fiscal, para construir a confiança de que os contribuintes são capazes de gerenciar seus riscos tributários<sup>309</sup>.

A minuta do Estatuto do Fórum de Diálogo o prevê como um canal permanente de comunicação e relacionamento cooperativo entre a Administração Tributária e os contribuintes. É composto por membros da RFB (presidente – cargo a ser ocupado pelo Secretário Executivo do Comitê Gestor – e mais quatro auditores-fiscais) e membros da sociedade civil (dez representantes dos seguintes grupos econômicos: instituições financeiras, indústrias, infraestrutura, comércio e serviços), que constituirão a Assembleia de Representantes<sup>310</sup>. Ainda quanto à composição do Fórum, a participação de especialistas e membros da academia nas Câmaras Temáticas, órgão incumbido da condução de estudos técnicos e proposição de temas de debate, poderá ser aprovada pela Assembleia de Representantes<sup>311</sup>. A composição do Fórum será eleita pelos membros representantes e terá mandato de dois anos, sendo permitida a reeleição para apenas um período subsequente<sup>312</sup>.

---

<sup>308</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/alinhar>. Acesso: 16/10/2021.

<sup>309</sup> Item 3.1 do Estatuto. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/alinhar>. Acesso: 16/10/2021.

<sup>310</sup> A composição do Fórum de Diálogo conta ainda com a Secretaria-Executiva, formada por representantes da RFB e entidades parceiras (estas, sem definição pelo Estatuto); com as Câmaras Temáticas, constituídas por dez participantes técnicos indicados pelo Presidente e pelos representantes dos contribuintes; e com as empresas participantes, que são aquelas que já aderirem ao Programa (conforme item 4.1 do Estatuto, disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estatuto-do-forum-de-dialogo>; acesso: 16/10/2021).

<sup>311</sup> Item 4.6 do Estatuto. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estatuto-do-forum-de-dialogo>. Acesso: 16/10/2021.

<sup>312</sup> Item 7 do Estatuto. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estatuto-do-forum-de-dialogo>. Acesso: 16/10/2021.

O Fórum terá a responsabilidade de elaborar e encaminhar proposta de ato normativo para a criação do Programa Confia, do Código de Boas Práticas Tributárias (CBPT) e do Marco de Controle Fiscal (MCF), além de buscar o aprimoramento técnico e normativo do Programa através da melhoria do relacionamento; da simplificação do cumprimento voluntário das obrigações tributárias; da racionalização de procedimentos; da transparência e segurança jurídica, cuja obtenção é almejada com a maior clareza e certeza da regra fiscal a ser aplicada e dos tributos a serem pagos<sup>313</sup>. O Fórum também será responsável por propor eventuais alterações legislativas, visando a adequação aos objetivos do Programa, e por revisar as próprias diretrizes do Programa, mantendo sua atualização periódica e a conformidade com as melhores práticas internacionais de conformidade tributária<sup>314</sup>.

Conforme a apresentação da Receita Federal no *webinar*, o momento vivenciado atualmente pelo Projeto é o de sua contextualização, um desenho ainda do futuro programa de compliance tributário, baseado nos modelos de conformidade cooperativa pregados pela OCDE e outras entidades internacionais<sup>315</sup>, permeado pelo diálogo entre a RFB, contribuintes, entidades representativas e eventualmente acadêmicos, tudo isso concatenado em um projeto-piloto a ser desenvolvido pelo Fórum de Diálogo inicialmente para um grupo pequeno de empresas voluntárias<sup>316</sup>, a ser posteriormente aprovado pelo Comitê Gestor. Após a implantação do projeto-piloto, a RFB colocará em prática seus preceitos apenas para um grupo seletivo de contribuintes, constituído pela participação voluntária de empresas, visando sua validação e aperfeiçoamento, e mantendo o fórum de diálogo permanentemente ativo durante todas as fases de implantação do Programa para correção de eventuais falhas.

A RFB indica que o Programa se encontra atualmente na fase designada “Desenhar”<sup>317</sup>, representada pela estruturação do Fórum de Diálogo debatido neste item, sendo sucedida pela fase “Testar”, em que será desenvolvido o projeto-piloto acima identificado. Não há maiores informações sobre datas ou prazos de estruturação das fases seguintes – intituladas “Implementar” (implementação do programa ainda em um grupo pequeno de empresas para ajustes e aperfeiçoamentos) e “Expandir” (expansão progressiva em conformidade com a capacidade operacional da Administração e com o interesse das empresas) –, mas tão somente a notícia de que uma será instaurada sequencialmente e dependentemente a outra. Também não se tem informações sobre a realização de audiências públicas para o desenho e configuração do Projeto, atividades que, como verificado no Estatuto do Fórum de Diálogo, ficaram ao encargo do próprio Fórum, que contará com a participação da sociedade civil por

---

<sup>313</sup> Item 3.1 do Estatuto. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estatuto-do-forum-de-dialogo>. Acesso: 16/10/2021.

<sup>314</sup> *Ibidem*.

<sup>315</sup> Para o melhor esclarecimento do tema, remetemos o leitor ao item 3.4 do Capítulo III deste trabalho, em que são trabalhadas as características e os fundamentos dos modelos de compliance tributário recomendados por órgãos internacionais.

<sup>316</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/testar>. Acesso: 19/10/2021.

<sup>317</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/desenhar>. Acesso: 19/10/2021.

meio dos membros representantes e poderá eventualmente abranger a opinião de acadêmicos e especialistas sobre temas técnicos específicos.

O Projeto também enumera, como benefícios a serem aproveitados pelos contribuintes que aderirem, a já mencionada segurança jurídica, a ser obtida através da previsibilidade de condutas e do conhecimento antecipado da interpretação legislativa, o que reduziria o risco tributário e a litigiosidade; e, em último grau, a redução dos custos de conformidade para atender as fiscalizações. Quanto aos benefícios para a própria Administração Fazendária, foi relatada a maior conformidade tributária; a gestão de riscos fiscais através de atuações preventivas e de uma estrutura de governança tributária; além da maior efetividade, vez que o projeto terá foco nos contribuintes de alto risco. Enfim, para a sociedade o projeto trará como benefícios a redução da litigiosidade, e conseqüentemente a redução dos custos de conformidade; e a melhoria do ambiente de negócios com a redução da concorrência desleal<sup>318</sup>.

Contudo, a partir da análise das fases de implementação do Programa é possível compreender que não se trata de um Programa geral, que buscará atender a todos os contribuintes, mas um número seleto de sujeitos passivos que cumpram suas obrigações e queiram participar do Programa, desde que a capacidade operacional da Administração Tributária o permita<sup>319</sup>. Ressalte-se, por fim, que até o presente momento nem a Portaria RFB n. 28/2021, nem a própria RFB em suas apresentações, nem outros documentos já produzidos em alusão ao Projeto suscitaram um regime de classificação de contribuintes – como ocorre no Programa “Nos Conformes” –, premissa básica dos modelos de compliance tributário validados pela OCDE e por outros órgãos internacionais.

### 5.2.5 O Operador Econômico Autorizado (OEA).

Especificamente no tocante às relações de comércio exterior e política aduaneira, a Receita Federal do Brasil instituiu, em 2015, o Programa Operador Econômico Autorizado (OEA), que visa chancelar parceiros estratégicos da RFB que atuem como intervenientes nas operações de importação, exportação e transporte, todas relacionadas com a movimentação internacional de mercadorias no comércio exterior, desde que preenchidos os requisitos e critérios propostos pela autoridade administrativa, e atendidos os níveis de conformidade e confiabilidade exigidos<sup>320</sup>. O programa faz parte de uma estratégia internacional, para implementar medidas que tornem mais célere o fluxo de trabalho nas Aduanas, porém sem perder o rigor de fiscalização de mercadorias, que no início dos anos 2000 deu origem ao padrão *Customs-Trade Partnership Against Terrorism - C-TPAT*, nos EUA, e ao Programa *Authorized Economic Operator – AEO*, da União Europeia (RFB, 2022, p. 12).

---

<sup>318</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/outros-materiais-confia/cartilha-conformidade-cooperativa>. Acesso: 19/10/2021.

<sup>319</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/expandir>. Acesso: 19/10/2021.

<sup>320</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso: 05/06/2022.

Desde então, os Programas OEA, vinculados à *World Customs Organization (WCO)*<sup>321</sup>, vem sendo implantados em diferentes países, em momentos diferentes<sup>322</sup>, com a intenção de expandir o mercado internacional através da cooperação e servindo como modelo de parcerias público-privadas (CAMPOS *et al*, 2018). Conforme o *AEO Compendium* (WCO, 2020), existem 97 programas de OEA implementados e 20 em desenvolvimento. O relacionamento entre estes programas ocorre através da assinatura dos Acordos de Reconhecimento Mútuo – ARM, para viabilizar o reconhecimento das empresas certificadas como OEA que possam usufruir dos benefícios que os programas concedem entre os países no trânsito aduaneiro (RFB, 2022, p. 18), incrementando a performance logística<sup>323</sup> de cada país envolvido (MARIN *et al*, 2019, p. 50).

Poucos estudos foram encontrados acerca do aspecto tributário do programa, seus benefícios e sua análise como um efetivo programa de compliance tributário, mas é inegável que se trata de um verdadeiro programa de compliance tributário, limitado, porém, ao ambiente das questões fiscais vinculadas às relações aduaneiras e, portanto, às obrigações tributárias que provêm das relações de comércio exterior<sup>324</sup>. A Instrução Normativa n. 1.598-RFB de 11/12/2015 instituiu originalmente o Programa, mas foi revogada pela IN n. 1.985-RFB de 29/10/2020, que disciplina atualmente o tema, juntamente com um considerável número de regras disponíveis diretamente no sítio da Receita Federal do Brasil<sup>325</sup>. Segundo a RFB, os benefícios concedidos pelo Programa – que serão abaixo esmiuçados – somente serão atribuídos àqueles intervenientes que sejam certificados, consoante os requisitos dispostos no própria IN n. 1.985/2020-RFB. Dentre os princípios que regem o Programa em estudo, devem ser ressaltados a simplificação, transparência, confiança, a gestão de riscos e a agilidade nas comunicações de forma digital (art. 2º da IN n. 1.985/2020-RFB). Estes princípios estão direcionados à agilidade e previsibilidade do fluxo de comércio exterior, elevação do nível de confiança no relacionamento entre os participantes e entre estes e a Administração, gestão de riscos e priorização de fiscalização aos intervenientes de alto risco de não-conformidade, todos como objetivos do programa, expressos no art. 3º da IN n. 1.985/2020-RFB.

---

<sup>321</sup> Trata-se da Organização Mundial de Aduanas (OMA), órgão intergovernamental independente, criado em 1952, que conta atualmente com 184 países membros, com o propósito de aumentar a eficiência das administrações aduaneiras. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx>. Acesso: 09/06/2022.

<sup>322</sup> Por exemplo, Colômbia apresenta o programa desde 2011; Brasil e Bolívia apresentam desde 2015; Argentina, 2017 e Chile, 2018. Já no Canadá o programa existe desde 1995, tendo sido revisado em 2002 e posteriormente em 2008.

<sup>323</sup> Segundo os autores, performance logística de um país está associada à confiabilidade das cadeias de suprimento e à previsibilidade da entrega do serviço pelos produtores e exportadores.

<sup>324</sup> Embora não se trate especificamente de um programa que trace linhas tributárias, acrescentando a isto benefícios e responsabilidades materialmente aduaneiros, o programa é estudado neste Capítulo por conferir benefícios tributários àqueles contribuintes que se adequem às suas regras, e por valorizar a espontaneidade dos contribuintes no sentido da adequação, diferentemente de outros programas já analisados e que será por nós debatido no item 6.1.2 do Capítulo VI desta tese.

<sup>325</sup> São mais de 20 normas disponíveis no sítio de internet da RFB, que alteram, revogam ou de alguma forma modificam o programa OEA. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/biblioteca-do-oea/legislacao-de-referencia>. Acesso: 05/06/2022.

A Instrução Normativa também indica quem poderá – voluntariamente apenas –, ser certificado pelo Programa, incluindo importadores, exportadores, transportadores, depositários de mercadorias sob controle aduaneiro, operadores portuários e aeroportuários, entre outros<sup>326</sup>, qualificando-os como intervenientes nas operações de comércio exterior, desde que vinculados ao Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, e à sistemática da Escrituração Contábil Digital (ECD); regulares perante a Fazenda Nacional, mediante o recolhimento adequado de tributos federais há mais de 2 anos; atuantes em atividade passível de certificação como OEA por no mínimo 2 anos; inexistência de indeferimento de pedido de certificação OEA nos últimos 6 meses; todos como requisitos de admissibilidade<sup>327</sup> que os tornam aptos a participar do Programa. O processo de certificação dos intervenientes foi desenvolvido seguindo normas internacionais da *World Customs Organization (WCO)*, e já atinge cerca de 73 países no mundo, que operam segundo estas regras, seguindo os padrões condizentes com as orientações da Organização<sup>328</sup>.

Para que sejam certificados pelo Programa, é necessário que os intervenientes, além dos requisitos de admissibilidade dispostos acima, estejam de acordo com os critérios de elegibilidade, que indicam sua confiabilidade perante o fisco federal. Assim, o interveniente que busca se certificar deve estar em conformidade com a legislação aduaneira pelo prazo de 3 anos anteriores ao pedido de certificação, sendo consideradas a existência de infrações neste período e a sua gravidade, bem como as medidas corretivas utilizadas para saná-las; as políticas de recursos humanos e de gestão de informação; e, por fim, a solvência financeira<sup>329</sup>. Cumpridos todos estes requisitos<sup>330</sup>, a certificação será concedida em caráter precário, mas com prazo de validade indeterminado, podendo conter recomendações periódicas que busquem incentivar a conformidade fiscal, as quais serão de acompanhamento permanente pela autoridade fiscal<sup>331</sup>. O interveniente será mantido no Programa enquanto forem atendidos os requisitos e cumpridos os critérios necessários para a obtenção da certificação, indicados acima, o que será apreciado pelo acompanhamento permanente da Administração Fiscal. Caso contrário, o interveniente poderá ser excluído do Programa, o que ocorrerá de forma temporária ou definitiva, conforme a causa de comprometimento ou inviabilidade de sua participação no Programa<sup>332</sup>.

Deve ser salientado que, conforme dispõe a Instrução Normativa<sup>333</sup>, a concessão da certificação OEA pela Administração Tributária não significa a homologação das informações apresentadas pelo

---

<sup>326</sup> O art. 5º da IN n. 1.985/2020-RFB relaciona todos aqueles que podem ser certificados pelo Programa OEA.

<sup>327</sup> Conforme art. 17 da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>328</sup> Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx>. Acesso: 05/06/2022.

<sup>329</sup> A RFB não informa em seu portal, nem em quaisquer dos diplomas normativos de referência, quais os critérios para a aferição da solvência financeira dos interessados, nem tampouco, quais parâmetros de aceitação quanto ao balanço contábil para ingresso do interessado no programa. Pesquisado em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/biblioteca-do-oea/legislacao-de-referencia>. Acesso: 05/06/2022.

<sup>330</sup> Art. 18 da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>331</sup> Arts. 21 e 23 da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>332</sup> Art. 24 da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>333</sup> Art. 21, §4º da IN n. 1.985/2020-RFB.

interveniente no requerimento de certificação. Esta disposição indica que a Receita Federal poderá, durante o desempenho das atividades do interveniente, mesmo já certificado como Operador Econômico Autorizado, requerer informações, documentos, ou outras declarações cujo teor não está veiculado pela normatização, e, portanto, não se reveste da transparência necessária ao relacionamento harmônico fiscal. Proceder equivalente está expressamente disposto no §3º do art. 20 da IN n. 1.985/2020-RFB, que determina a possibilidade de a Receita Federal requerer esclarecimentos ou documentos adicionais ao interveniente, no curso do procedimento de certificação, sem, no entanto, definir quais eventualmente seriam estes esclarecimentos ou documentos, o que demonstra certa insegurança jurídica causada pela ausência da transparência e da objetividade.

A certificação poderá ser concedida nas modalidades “segurança” (OEA-S), com base em critérios de segurança quanto ao fluxo das operações de comércio exterior aplicados à cadeia logística, que pode ser solicitada por quaisquer dos intervenientes, sem considerar sua atividade na cadeia logística; e “conformidade” (OEA-C), fundada no critério de cumprimento de obrigações tributárias e aduaneiras, subdividida em OEA-C Nível 1 e OEA-C Nível 2, conforme os critérios exigidos para certificação e benefícios a ser concedidos, podendo ser requerida apenas por importadores e exportadores. Certificado no Programa OEA, conforme os requisitos acima, o interveniente poderá usufruir de benefícios que estão relacionados especificamente com a simplificação dos procedimentos aduaneiros, tanto no país, quanto no exterior<sup>334</sup>, e que poderão ser genéricos ou concedidos de acordo com a atividade do interveniente e sua posição na cadeia logística de comércio exterior em qualquer unidade aduaneira. Entre todos estes níveis de classificação, a RFB indica que já existem mais 4.500 operadores brasileiros certificados, e mais de 40 operadores internacionais certificados pelo OEA brasileiro<sup>335</sup>.

Entre os benefícios genéricos do programa<sup>336</sup>, o interveniente pode contar com um servidor da Receita Federal para atuar diretamente na sua comunicação com a Administração, esclarecendo dúvidas relacionadas ao Programa e a procedimentos aduaneiros; tem prioridade na análise de pedido de certificação OEA em outra modalidade; tem permissão para usufruir dos benefícios dispostos nos Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM) eventualmente pactuados entre a Receita Federal e as administrações aduaneiras de outros países; pode participar da formulação de propostas para a alteração da legislação e dos procedimentos aduaneiros, para aperfeiçoamento do Programa, através do Fórum Consultivo, entre outros. Como benefícios específicos do programa<sup>337</sup>, aplicados à modalidade OEA-S, os intervenientes têm direito à redução do percentual de declarações selecionadas para canais de conferência, em comparação com outros declarantes; prioridade no processamento de declarações de

---

<sup>334</sup> Art. 9º da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>335</sup> Disponível em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/operadores-ja-certificados-como-oea/2022-06-02\\_tabela\\_operadores-oea-publicaveis.xlsx/view](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/operadores-ja-certificados-como-oea/2022-06-02_tabela_operadores-oea-publicaveis.xlsx/view). Acesso: 05/06/2022.

<sup>336</sup> Art. 10 da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>337</sup> Art. 11 da IN n. 1.985/2020-RFB.

exportação selecionadas para conferência aduaneira; dispensa de apresentação de garantia para a concessão de regime especial de trânsito aduaneiro; e acesso prioritário a recintos aduaneiros. No que tange à modalidade OEA-C (ambos os níveis), os operadores têm direito de receber respostas quanto à classificação fiscal de produtos em até 40 dias; armazenamento prioritário de carga em pátio e custódia por 24 horas; dispensa de garantia na modalidade Admissão Temporária de carga. Apenas para OEA-C Nível 2 é concedida prioridade de conferência de Declarações de Importação (DI); parametrização imediata das DI's; canal verde de conferência aduaneira nas Admissões Temporárias.

O Operador Econômico Autorizado, atuando em quaisquer das atividades ligadas ao comércio exterior já aqui mencionadas, estará sujeito a penalidades, caso cometa qualquer infração à legislação aduaneira. A IN n. 1.985/2020-RFB não indica expressamente quais seriam as sanções a serem aplicadas ao OEA, porém, em seu art. 30, informa que as penalidades e representações fiscais para fins penais terão efeitos no âmbito do Programa Operador Econômico Autorizado, o que faz concluir que serão aplicadas ao Programa as sanções comuns e gerais previstas no ordenamento jurídico de regência do comércio exterior e das relações aduaneiras.

O Programa OEA também disponibiliza o Fórum Consultivo OEA, composto por membros da área aduaneira da RFB e do setor privado, com função consultiva, para analisar questionamentos propostos pelos intervenientes certificados como OEA relativamente ao Programa, e, conseqüentemente, propor aprimoramento técnico e normativo<sup>338</sup>. Todos os operadores certificados podem participar das sessões plenárias do Fórum, mas apenas 6 membros possuem poder de voto<sup>339</sup>. São propostas de modificação legislativa, já realizadas pelo Fórum, mas que até o presente momento não tiveram efetividade, a simplificação e definição de procedimento certo e adequado ao pedido de entrega antecipada de mercadorias em fase de desembaraço; a destruição não assistida de mercadorias, sendo considerada sob controle aduaneiro, com comprovação simplificada de destruição, com vistas à redução dos custos de destruição de mercadoria e aumento da autonomia do OEA; implementação de assinatura digital para comprovação de operações de comércio internacional, para redução dos custos quanto ao fluxo de documentos, arquivo e conferência, risco de conformidade, e redução do tempo de desembaraço<sup>340</sup>.

Alertas de risco de inconformidades são disparados pelo Programa, quando existem indícios de descumprimento da legislação aduaneira, antes do início de procedimentos fiscalizatórios, com o foco

---

<sup>338</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/forum-consultivo-oea/forma-de-trabalho-do-forum-consultivo-oea>. Acesso: 09/06/2022.

<sup>339</sup> Os membros do Fórum com poder de voto são: o Presidente do Fórum, integrante dos quadros da RFB e mais dois servidores por ele indicados, além de três representantes do setor privado, escolhido pelos Operadores certificados pelo Programa (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/forum-consultivo-oea/forma-de-trabalho-do-forum-consultivo-oea>).

<sup>340</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/forum-consultivo-oea/propostas-do-forum-consultivo-oea>. Acesso: 09/06/2022.

de traçar recomendações aos intervenientes que cumpram as regras indicadas ou que busquem a conformidade de seus fornecedores, como no caso do Alerta n. 01/2020, que advertiu sobre eventuais inconsistências na importação de produtos automotivos de origem mexicana, recomendando que os operadores consultassem as regras pertinentes e verificassem se seus fornecedores mexicanos estariam adequados à normatização<sup>341</sup>; e no Alerta 02/2020, em que a RFB informa que detectou a ocorrência de importações de produtos provenientes da Coreia do Norte, advertindo, porém, que as importações provenientes deste país sofrem restrições legais, recomendando que os intervenientes revisem suas declarações de importação relacionadas à Coreia do Norte; retifiquem as declarações em caso de erro na identificação do país; e aperfeiçoem seus controles internos com vistas a reincidência e eventuais infrações<sup>342</sup>. Contudo, apenas três alertas estão disponibilizados no sítio do Programa, sem a informação de outros terem sido realizados através de diferentes meios de comunicação.

A comunicação do Programa não se limita apenas aos alertas de risco. Comunicados acerca de painéis educativos, alterações de procedimentos, curiosidades das operações e dicas também são disparados pela Administração no sentido de informar o participante<sup>343</sup>. São exemplos a divulgação do *link* de participação de pesquisa sobre satisfação dos operadores com o Programa, e pesquisa sobre prováveis critérios e benefícios da integração do OEA com a Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC; divulgação de dicas sobre como utilizar o benefício da carga pátio por 24 horas; esclarecimentos sobre como realizar a atualização de informações no cadastro do Programa; informativos sobre a pacificação de entendimentos quanto a operações indiretas, e sobre a necessidade de comunicação imediata sobre suspeita de violação de lacres de cargas; explicações sobre a simplificação dos procedimentos de trânsito aduaneiro e dispensa de transportador sobre algumas etapas de segurança; auxílio aos intervenientes sobre a compreensão quanto aos requisitos dos critérios “classificação fiscal de mercadorias” e “descrição de mercadorias”, fornecendo maior transparência ao procedimento de validação; entre outros comunicados.

A Receita Federal do Brasil não informa em seu portal, ou em qualquer outro espaço oficial quais os resultados já obtidos pelo Programa OEA, o que, a despeito das medidas já verificadas nesta seção, que já inferem boas práticas de compliance tributário e sua assimilação positiva pelos contribuintes, não permite conclusões mais objetivas e fundamentadas acerca da sua aplicabilidade, nem de sua aceitação.

---

<sup>341</sup> Disponível em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/alertas-de-risco-oea/2020-01-17\\_descumprimento-de-regras-de-origem.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/alertas-de-risco-oea/2020-01-17_descumprimento-de-regras-de-origem.pdf). Acesso: 09/06/2022.

<sup>342</sup> Disponível em: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/alertas-de-risco-oea/2020-01-31\\_proibicao-de-comercializacao-com-coreia-do-norte.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/alertas-de-risco-oea/2020-01-31_proibicao-de-comercializacao-com-coreia-do-norte.pdf). Acesso: 09/06/2022.

<sup>343</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/comunicacoes-oea>. Acesso: 09/06/2022.

## CAPÍTULO VI. ANÁLISE CRÍTICA DOS PROGRAMAS BRASILEIROS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E DAS RECOMENDAÇÕES INTERNACIONAIS SOBRE O TEMA.

O objetivo deste derradeiro capítulo é expor alguns pontos inerentes aos programas e projetos brasileiros de compliance tributário que não se afinam com a teoria do contrato fiscal, nem com a moral tributária, dentre outras iniciativas que estão exatamente fundamentadas por estes institutos. Serão abordados temas chave<sup>344</sup> de cada um dos programas e projetos apreciados de forma descritiva no Capítulo V desta tese, pareando-os com aspectos da Constituição Federal de 1988, especialmente no que tange às sanções políticas e a isonomia tributária<sup>345</sup>. Os programas e projetos brasileiros também serão revistos sob a perspectiva das recomendações internacionais elaboradas por OCDE, CIAT, ONU, FMI e Banco Mundial sobre o tema, cuja abordagem descritiva foi realizada no Capítulo III desta tese<sup>346</sup>. Neste sentido, este Capítulo complementa todos os demais, perfectibilizando uma análise crítica do tema compliance tributário, que tem início na descrição de seus fundamentos (Capítulos I e II), e passa pela sua concepção mundial (Capítulo III) e por sua visão interna (Capítulos IV e V).

Para que se compreenda as críticas que serão feitas aos programas de compliance tributário brasileiros torna-se necessário lembrar a teoria do contrato fiscal, estudada nesta pesquisa a partir da análise das proposições trazidas por Ane Karoline Bak (2019). Apreciamos como e sob quais condições a tributação pode influenciar as relações de governança e responsabilidade do Estado para com a sociedade, tomando a responsabilidade social (*accountability*) como um dever de prestação de contas pelo Estado através do fornecimento de bens e serviços, e a possibilidade de influência da sociedade neste dever, por meio da negociação de receitas públicas (*bargaining revenues*), como forma de exigência da responsabilidade estatal em troca do pagamento de tributos<sup>347</sup>. Assumimos, então, que a tributação tem sua origem na necessidade de o Estado arrecadar recursos para prover direitos e garantias individuais, e, ao mesmo tempo, a arrecadação proveniente da tributação é (deve ser) investida exclusivamente em ações que visam à concretização de políticas públicas capazes de conferir aos administrados as garantias necessárias para o desenvolvimento dos atos da vida comum, representados e protegidos pelos direitos fundamentais (MARTINHO, 2020, p. 236).

Examinamos a reciprocidade no contrato fiscal, que se apresentou como núcleo central da teoria, da qual se extraem as prestações obrigacionais de Estado e sociedade, estruturando a bilateralidade em torno do pacto fiscal. No que tange ao compliance tributário, a importância da reciprocidade reside na forma como o mesmo se concretiza, se caracterizado pela espontaneidade ou não. No primeiro caso, ter-

---

<sup>344</sup> A análise crítica elaborada neste Capítulo não tem a pretensão de exaurir o tema, cabendo a novos estudos levantarem questões diversas acerca dos programas e projetos brasileiros de compliance tributário que não se alinham às concepções de contrato fiscal, moral tributária e recomendações internacionais, ou mesmo que refutem as ideias aqui expostas, desenvolvendo, assim, o pensamento científico tributário.

<sup>345</sup> Vide itens 6.3.1 e 6.3.2 deste mesmo Capítulo.

<sup>346</sup> Item 3.2.2 em combinação com o item 6.2 deste Capítulo.

<sup>347</sup> A teoria do contrato fiscal em Ane Karoline Bak (2019) foi estudada com profundidade no Capítulo I desta tese.

se-ia o compliance voluntário, alvo dos sistemas tributários modernos<sup>348</sup>. A compreensão do contrato fiscal e da definição dos termos em que o mesmo se assenta é imprescindível para o desenvolvimento da consciência fiscal, aspecto sobre o qual, a nosso sentir, se funda toda a relação de compliance tributário cooperativo, representado pela máxima da compreensão que o pagamento de tributos é necessário para a realização das atividades essenciais do Estado, firmando-se o paradigma racional lógico do contribuinte, que passa a compreender a tributação como um pagamento para a sociedade e não mais para o Estado (ROCHA, 2018, p. 512).

Os estudos sobre cultura tributária e moral tributária são imprescindíveis para a definição e alcance do significado de compliance tributário voluntário e para a análise crítica de programas de compliance tributário efetivados por Administrações Tributárias. O conjunto de conhecimentos, crenças, costumes, moral e comportamentos sociais comuns de determinada localidade, direcionado à tributação, é, segundo Birger Nerré (2008), a definição aplicável à expressão cultura tributária, ampliado ao comportamento de Administrações e contribuintes, e da relação mantida entre ambos. Estes mesmos valores foram apreciados pela OCDE (2019a) na elaboração de estudo sobre a moral tributária, compreendida como a disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações tributárias. A cultura tributária de um específico país, segundo Nerré (2008, p. 155), seria construída de um lado pela tradição da tributação local, e de outro, pela interação entre contribuintes e Administração tributária, e pelos valores de honestidade, justiça e senso de dever que permeiam essa relação. Percebe-se que, tanto a cultura tributária de determinado país, quanto a moral tributária de seus contribuintes são aspectos indissolúveis para a compreensão da consciência fiscal e, portanto, do compliance tributário voluntário.

## **6.1 OS PROGRAMAS BRASILEIROS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E AS NOÇÕES DE CONTRATO FISCAL E MORAL TRIBUTÁRIA.**

Associando os pensamentos de Birger Nerré e Ane Karoline Bak, podemos concluir que países culturalmente abertos à tributação, dependentes economicamente da participação social através de uma ampla base tributária, estão mais propensos à concretização das negociações de receitas (*bargaining revenues*) e conseqüentemente à contraprestação da governança responsável e responsiva. Estariam, então, catalogados entre aqueles países que apresentam o que Bak denominou *broad-based taxation*, os quais, por apresentar ampla base de tributação, tenderiam à uma relação positiva entre tributação e governança, em contraponto àqueles países que não dispõem de ampla base de tributação (*rentier states*), e, portanto, não se vinculam a negociações propostas pela sociedade (BAK, 2019, p. 42). Neste sentido, a cobrança de tributos de forma injusta e parcial pelas Administrações, da mesma forma que a inexistência de reciprocidade quanto ao fornecimento de bens e serviços pelo Estado, são aspectos culturais que afetam a relação firmada entre Estado e sociedade, favorecendo a evasão fiscal, já que é

---

<sup>348</sup> Acerca de definições sobre o compliance tributário, vide item 2.3 do Capítulo II.

inconcebível o pagamento de tributo por um dever de solidariedade imposto por texto normativo, sem qualquer questionamento sobre a finalidade da exação.

Apesar de explorar várias bases econômicas passíveis de tributação (renda, faturamento, patrimônio, atividades econômicas, relações de consumo), e, portanto, poder ser classificado entre países que apresentam *broad-based taxation*, o Brasil não parece tender a uma relação mais positiva de governança baseada na negociação de receitas públicas (*bargaining revenues*). Ao contrário, como identificado no Capítulo IV, a relação de tributação que envolve Administração Tributária e os contribuintes brasileiros é essencialmente conflituosa e rígida, forjada nas punições rigorosas e na intensa evasão fiscal, e, por isso, não se verificam, hoje, no Brasil, os atributos da “cidadania fiscal” (ROCHA, 2018, p. 508) ou da “consciência contributiva” (ALMEIDA, 2017, p. 74). Como será visto nas próximas seções, embora os programas brasileiros de compliance tributário, descritos com detalhes no Capítulo V, tragam novos parâmetros para a relação fisco-contribuintes, o núcleo-base desta relação não foi modificado, vez que não houve qualquer esforço na busca pela reciprocidade, enquanto essência do contrato fiscal, nem pela construção de uma efetiva consciência fiscal, para o fomento da moral tributária, mantendo-se a cultura tributária do excessivo poder coercitivo e da conformidade por imposição e medo de sanções.

Inicialmente, deve ser esclarecido que outras críticas podem ser atribuídas aos programas brasileiros de compliance tributário aqui estudados, porém direcionamos aquelas, por nós efetivadas e entendidas como principais, aos temas estabelecidos nos itens a seguir, que tratam da relação dos programas estudados nesta tese com as normas constitucionais brasileiras e com as recomendações dos órgãos internacionais, também abordados nesta tese. Ademais, as críticas mais contundentes serão direcionadas aos programas brasileiros de compliance tributário atualmente em vigor, ou seja, que já estão implantados e, portanto, produzindo efeitos na relação fisco-contribuintes. Significa dizer que abordaremos com mais ênfase os programas “Nos Conformes” do Estado de São Paulo; Acompanhamento de Maiores Contribuintes – AMC, Bônus de Adimplência da CSLL e Operador Econômico Autorizado – OEA, todos da Receita Federal do Brasil. Os programas “Pró-conformidade” e “Confia”, também da RFB, serão tratados com menor dedicação, tendo em vista que não se tem notícia de sua implantação, como dispusemos nos itens 5.2.1 e 5.2.4 do Capítulo V desta tese.

### **6.1.1 A (Ausência de) Reciprocidade do Contrato Fiscal nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.**

Ane Karoline Bak (2019) compreendeu que existência de um dever de prestar contas pelo Estado seria pressuposto da responsabilidade social (*accountability*), havendo a possibilidade de influência da sociedade neste dever através da negociação de receitas públicas (*bargaining revenues*), como forma de exigência da responsabilidade estatal em troca do pagamento de tributos. A autora afirmou, portanto, a presença de uma relação bilateral de necessária reciprocidade do ponto de vista da oportunidade de

exigência das prestações bilaterais como em uma relação contratual, traduzida na proposição do contrato fiscal (BAK, 2019, p. 40). Elucidamos, no Capítulo I desta tese, que a proposição do contrato fiscal não se refere a um contrato formal entre Estado e sociedade, mas um acordo social tácito, cuja premissa básica seria a de que uma das partes possui a prerrogativa de exigir o cumprimento da prestação devida pela outra parte. Trata-se, então, de uma relação de interdependência entre governantes e cidadãos.

A pesquisa nos levou a concluir que os programas brasileiros de compliance tributário, analisados neste estudo, não conseguiram direcionar seus esforços no mesmo sentido da abordagem do contrato fiscal, acima exposta – o que se perfaria mediante o estímulo à consciência fiscal pela transparência, segurança jurídica e responsividade –, mantendo-se, ao revés, vinculados a uma conduta coercitiva, procurando alcançar a conformidade ainda pelo uso excessivo de sanções, o que já concluímos ser ineficiente quando veiculado de forma exclusiva (GANGL, HOFMANN e KIRCHLER, 2015). Como já examinado<sup>349</sup>, a premissa do contrato fiscal é considerada moldura do compliance tributário também para os órgãos internacionais estudados nesta pesquisa (OCDE, CIAT, ONU, Banco Mundial e FMI), que a partir desta teoria traçaram recomendações para o alcance da conformidade voluntária.

É interessante retomar as definições postas nesta pesquisa acerca dos níveis de compliance tributário<sup>350</sup>. Com base na abordagem do contrato fiscal em níveis por Ane Caroline Bak (2019, p. 44) – através da qual o aumento dos esforços estatais quanto à exigência de tributos corresponde, em nível macro, ao aumento análogo de sua responsabilidade social (*accountability*), e, em nível micro, o aumento das bases tributárias é assimilado pelos atores sociais, que reagem exigindo um comportamento estatal (*bargaining revenue*) –, estabelecemos a estratificação, em níveis, do compliance tributário. Desse modo, o compliance tributário voluntário, afinado a todas as orientações já descritas nesta tese<sup>351</sup>, se concretiza em dois níveis: um interno à própria sociedade – micro –, onde se associam Administração Tributária e contribuintes em relação cooperativa e colaborativa – em que ambos buscam reciprocamente atender os interesses opostos, motivados pela previsibilidade e certeza de condutas e pela responsividade, estimulando a transparência de negociações, com a finalidade conjunta de promoção do bem comum –; outro externo à sociedade, que a vincula ao Estado – macro –, desenvolvido no plano do contrato fiscal, em torno do vínculo recíproco da negociação de receitas com a responsabilidade social, que tem, como pressuposto, a consciência fiscal.

Apesar da importância da teoria do contrato fiscal para o compliance tributário, nenhuma ou poucas ações foram intentadas pelos programas brasileiros estudados nesta tese, com base nesta estrutura, ou seja, primando pela consolidação da tributação como relação bilateral e recíproca entre Estado e sociedade: o nível macro de compliance tributário. Esta reciprocidade seria atingida através da persecução de rápidas soluções de litígios, com isonomia e publicidade, como pregado pela OCDE

---

<sup>349</sup> Vide Capítulo III desta tese.

<sup>350</sup> Vide item 3.1.2.2 e 3.3 do Capítulo III desta tese.

<sup>351</sup> Para melhor compreensão, vide Capítulo III desta tese.

(2013); estabelecimento de metas para a obtenção de resultados pelas autoridades administrativas com a devida publicidade aos contribuintes (OCDE, 2013); simplificação do sistema jurídico tributário, cuja complexidade é uma das flagrantes causas de não-conformidade para o CIAT (MIGUEZ, 2018), FMI (2020) e Banco Mundial (2022); providências para conter as renúncias de receita, consolidadas através do excesso de isenções e de tratamentos diferenciados entre contribuintes, alçadas como medidas que distanciam o compliance cooperativo pelo FMI (2020)<sup>352</sup>.

A OCDE demonstrou notório interesse pelo estudo dos contratos fiscais como aspecto chave de moral tributária<sup>353</sup>, sendo compreendido, para aquele órgão, como a influência da tributação em aspectos de governança, em uma relação de responsabilidade mútua entre a sociedade e o Estado (OCDE, 2019a, p. 17). Para a OCDE, a disposição de pagamento do tributo – conceito moral tributária (*tax morale*) – é estimulada não pela ameaça de sanção, mas pela compreensão do que o tributo representa para a sociedade, isto é, realidade instrumental para que o poder público possa desempenhar funções essenciais, ligadas à educação, saúde, segurança etc., e quando mais aparentes estes aspectos, maior a disposição da sociedade em contribuir (OCDE, 2019a). Por sua vez, a CEPAL também aderiu à teoria do contrato fiscal, tendo concluído pela existência de um “acordo sociopolítico básico”, denominado pela instituição como “pacto fiscal”, em que são reconhecidos os direitos e obrigações do Estado e dos cidadãos, sobre o montante, origem e destino dos recursos exigidos pelo primeiro e pagos pelos últimos, e sobre a transparência e prestação de contas estatal (CEPAL, 2013, p. 42).

Contudo, não se vislumbra o estímulo a esta relação bilateral, nem tampouco à reciprocidade, nos programas de compliance tributário brasileiros, que, portanto, se afastam do compliance em nível macro, como por nós definido linhas acima. É o que passamos a analisar. No que tange ao programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo, o artigo 2º da LCE n. 1.320/2018 indica, com diretriz fundamental do programa, a autorregularização dos contribuintes, a simplificação da legislação, e a educação tributária, mas nada menciona sobre uma possível e eventual melhoria na prestação estatal de bens e serviços públicos, ou até mesmo um esclarecimento social sobre o vínculo necessário entre esta prestação e o pagamento de tributos (essência do contrato fiscal), o que estimularia a criação de consciência fiscal na sociedade e conseqüentemente fomentaria a moral tributária, como observado pela ONU (2017, p. 28), que, analisando os países em desenvolvimento da Ásia-Pacífico, recomendou a criação de um sistema tributário transparente, com gastos públicos que promovam resultados concretos para o desenvolvimento social (*accountability*). A reciprocidade não constituiu objetivo fundamental do “Nos Conformes”, que trouxe em seu cerne a classificação dos contribuintes proveniente do gerenciamento de riscos (artigos 7º, 8º e 9º da LCE n. 1.320/2018), em sintonia com as recomendações de OCDE, FMI e ONU, mas que o limita a um compliance tributário de nível micro, e, por isso, nos parece ser incapaz de estabelecer relações de conformidade voluntária duradouras.

---

<sup>352</sup> Vide item 6.2 desta tese.

<sup>353</sup> Tema debatido no item 2.2.1 do Capítulo II desta tese.

Em que pese a autorregularização, viabilizada pela Administração Tributária através de orientação aos contribuintes, demonstrar a responsividade almejada pelo programa paulista, e, ser, de fato, aspecto necessário à conformidade tributária, de que se ressente a atual relação tributária brasileira, a mesma não representa a reciprocidade requisito do contrato fiscal, que somente seria alcançada através do fornecimento adequado de bens e serviços pelo Estado em benefício da sociedade como troca pelo pagamento de tributos. Autorregularização configura possibilidade de regularidade procedimental e financeira assistida, considera a boa-fé dos contribuintes – que buscam a correção de eventuais irregularidades e não querem ser penalizados pelo simples desconhecimento do sistema tributário –, e torna o contribuinte mais inclinado a cumprir suas obrigações tributárias, mas apenas pela percepção do procedimento de arrecadação de forma mais simplificada, e não pelo reconhecimento de uma relação recíproca entre Estado e sociedade, pressuposto do contrato fiscal.

Neste tocante é necessário relembrar as definições dos termos “cooperação” e “colaboração”, trabalhados com a necessária profundidade no Capítulo III desta tese<sup>354</sup>. Por meio da cooperação, cada parte coobrigada em uma relação deve buscar a satisfação do interesse da outra parte, com lealdade e boa-fé, ocorrendo quando contribuintes buscam adequar-se voluntariamente às suas obrigações tributárias, e quando, correspondentemente, a Administração Tributária presta as informações necessárias para o correto cumprimento destas obrigações com transparência e responsividade (PARADA, 2019, 86). Já através da colaboração, as partes relacionadas se esforçam mútua e reciprocamente para a obtenção de um escopo específico, a finalidade máxima de proteção ao bem comum e do interesse social (PORTO, 2016, p. 140), o que é retratado no contrato fiscal, em que a sociedade reconhece a função social do tributo como meio pelo qual o Estado pode realizar suas funções essenciais (bilateralidade), e, assim, concretizar o bem comum. A cooperação é, então, conduta bilateral, exigida tanto dos contribuintes quanto das Administrações Fazendárias e tem como pressuposto a mútua confiança entre as partes da relação tributária, que somente é obtida mediante o acesso pelas Administrações às informações e esclarecimentos necessários sobre as atividades e negócios dos contribuintes, para que desempenhem, com o menor ônus possível, sua função fiscalizatória, devendo agir com transparência e clareza quanto à constituição e cobrança das obrigações tributárias, buscando sempre a simplificação do sistema tributário.

É possível, então, vislumbrar certo volume de cooperação no programa “Nos Conformes”, que emprega a possibilidade de autorregularização como forma de responsividade e transparência da Administração Tributária, incentivando, com lealdade e boa fé, o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, em uma nítida e elogiável tentativa de simplificação do sistema tributário. Assim, se a cooperação, enquanto característica que deve informar todos os atos de contribuintes e Administração, favorecendo o efetivo e voluntário cumprimento de obrigações tributárias, é fundamento do compliance tributário, nesse tocante, o “Nos Conformes” assenta-se como verdadeiro programa de

---

<sup>354</sup> Vide item 3.1.2 do Capítulo III desta tese.

compliance tributário. Contudo, pela ausência de medidas que demonstrem a reciprocidade, como requisito do contrato fiscal, que somente é alcançada através do fornecimento adequado de bens e serviços pelo Estado em benefício da sociedade como troca pelo pagamento de tributos, concebida como “bem comum”, este que é almejado e atingido pela colaboração entre entes administrativos e contribuintes, o “Nos Conformes” afasta-se da completude do compliance tributário, limitando-se, portanto, ao nível micro, já que deixou de prever medidas que homenageassem o dever de colaboração.

Por outro lado, a previsibilidade das condutas da Administração Fazendária, erigida a princípio do programa paulista, influencia diretamente a compreensão do sistema tributário pelos contribuintes, estes que passam a conhecer o modo de agir do fisco e, assim, o que este considera como adequado ao sistema. É verdade que a previsibilidade de condutas atribui segurança jurídica à relação entre Administração Tributária e contribuintes, entregando transparência e credibilidade ao proceder de ambos, e que o programa “Nos Conformes” apresenta certo grau de previsibilidade de condutas através do regramento de contrapartidas relacionadas a classificação dos contribuintes. Mas esta classificação dos contribuintes ainda apresenta pontos de incerteza jurídica, que contrariam a previsibilidade de condutas e, em máximo grau, a própria reciprocidade do contrato fiscal, o que passamos a elucidar.

A LCE n. 1.320/2018 adota o termo “devedor contumaz” para identificar qualquer sujeito passivo que possua débitos de ICMS em aberto relativamente a 06 (seis) períodos de apuração<sup>355</sup> (artigo 19). Como já abordado<sup>356</sup>, um contribuinte com 06 (seis) períodos de apuração consecutivos não pagos está em atraso perante o fisco por 180 (cento e oitenta) dias no mínimo. Contudo, o atraso no cumprimento de obrigações tributárias por 180 (cento e oitenta) dias exatos faz com que o sujeito passivo seja classificado na categoria C, e somente o inadimplemento por prazo superior a este, na categoria D. Mas, classificado na categoria C, o contribuinte, apesar de ter direito ao benefício da possibilidade de inscrição de outros estabelecimentos de mesma titularidade no Cadastro de Contribuintes do ICMS (artigo 16, IV, LCE), mesmo assim, será incluído no severo regime especial de cobranças de obrigações tributárias, do mesmo modo que aqueles classificados nas categorias D ou E, por enquadrar-se na moldura configurada pela LC para os “devedores contumazes”.

Não se está aqui defendendo que um devedor contumaz não sofra qualquer espécie de penalidade por faltar com suas obrigações tributárias, mas a crítica se direciona ao fato de o programa paulista enquadrar um contribuinte, que, por sua conduta permeada pela boa fé, é capaz de auferir benefícios, em uma condição de total sujeição ao poder coercitivo da Administração, ainda, sob a pecha de “devedor contumaz”, equiparando-os a devedores que desprezam a autoridade estatal, e consequentemente a tributação, cuja conduta é eivada de má-fé, o que nos afigura uma flagrante incongruência. Neste sentido, é conhecido que o excesso de poder coercitivo – o que nos parece ser o caso – afasta a voluntariedade, qualificação necessária do compliance tributário, conduzindo ao

---

<sup>355</sup> Segundo o art. 87, §1º do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Decreto Estadual n. 45.490/2000), o período de apuração do imposto, será, em regra, mensal.

<sup>356</sup> Vide item 5.1.3.4 do Capítulo V desta tese.

cumprimento das normas tributárias apenas como decorrência do poder sancionador do Estado (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 19), e debilita a confiança<sup>357</sup>, pré-requisito de um clima sinérgico entre Administrações e contribuintes (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 15), e, portanto, refreia o aperfeiçoamento do contrato fiscal por atentar contra reciprocidade.

Diante do prospecto acima, cabe questionar, então, se não seriam exatamente estes os contribuintes que mais careceriam da responsividade administrativa, no sentido da orientação ao cumprimento de obrigações tributárias, uma vez que a própria LCE os qualifica como devedores de boa-fé, atribuindo-lhes, inclusive, benefícios legais como contrapartida no âmbito do programa de compliance tributário. Ao nosso sentir, estes contribuintes enquadram-se naquele conceito de devedores que somente não se encontram em total adimplemento às suas obrigações tributárias por lhes faltar a exata compreensão do sistema tributário. Este fato revela uma limitação à responsividade que o programa paulista busca instituir, que não se confunde – como já mencionado<sup>358</sup> – com a reciprocidade, intrinsecamente ligada ao contrato fiscal, que representa uma contrapartida estatal em bens e serviços públicos (compliance em nível macro), esta que sequer foi tratada pelo “Nos Conformes”, o que manifesta seu caráter operacional, não se configurando, portanto, como um programa de compliance tributário completo.

O programa federal Acompanhamento de Maiores Contribuintes – AMC, descrito no item 5.2.2 do Capítulo V desta tese, trata do monitoramento exclusivamente direcionado aos maiores contribuintes, assim definidos a partir da receita bruta declarada, da massa salarial, da arrecadação de tributos, entre outros itens determinados pela RFB, para a promoção da conformidade tributária. Trata-se então de um programa voltado a contribuintes específicos, que estabelece formas de monitoramento (diferenciado ou especial), cujo objetivo primordial é o conhecimento, pela Receita Federal, do comportamento destes contribuintes, quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, viabilizando a autorregularização através de contatos prévios, com o intuito de obter esclarecimentos sobre fatos realizados, ou de fornecer esclarecimento sobre eventual irregularidade no cumprimento de obrigações tributárias, sem que tais atos configurem início de procedimento fiscal. O programa atua como uma reação mais próxima à realização do fato gerador da obrigação tributária, aproximando-se das orientações da OCDE sobre facilitar e até mesmo gerenciar as atividades fiscais dos contribuintes (*upstream and compliance by design* – OCDE, 2017)<sup>359</sup>.

É certo que, por homenagear a informação e o esclarecimento, o programa denota certa proximidade institucional entre contribuintes e Administração Tributária, através da interação para o cumprimento de obrigações tributárias, fato que Martínez (2014, p. 333) afirmou corroborar para a

---

<sup>357</sup> Vide itens 1.2.4 do Capítulo I e 3.1.1 do Capítulo III, todos desta tese.

<sup>358</sup> Vide item 3.1.2.2 do Capítulo III desta tese.

<sup>359</sup> As recomendações da OCDE sobre o compliance cooperativo foram mais profundamente abordadas no Item 2.4 do Capítulo II deste trabalho, ao qual remetemos o leitor para maiores esclarecimentos.

confiança mútua e a moral tributária, reforçando o senso de cooperação<sup>360</sup>. No entanto, é perceptível que, por ser específico em relação a um grupo de contribuintes (“maiores contribuintes”) e incidir sobre aspectos operacionais do cumprimento de obrigações tributárias, não há, no AMC, um plano de esclarecimento sobre a reciprocidade intrínseca ao contrato fiscal, ou mesmo um estímulo à consciência sobre a função do tributo para a sociedade, como uma relação de partidas e contrapartidas no âmbito do contrato fiscal. Assim, os chamados grandes contribuintes não são levados a cumprir suas obrigações pelo conhecimento sobre a necessidade da tributação pelo Estado, nem tampouco são esclarecidos quanto a esta função do tributo pelo programa AMC, mas tão somente recebem esclarecimentos sobre o cumprimento de suas obrigações em uma tentativa de simplificação do sistema tributário, e, com isso, promoção do compliance tributário.

O Bônus de Adimplência Fiscal da Contribuição sobre o Lucro Líquido, instituído pela Lei n. 10.637 de 2002<sup>361</sup>, constitui-se em uma recompensa para aqueles contribuintes que se mantiverem adimplentes no cumprimento de obrigações tributárias referentes a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, pelo prazo de cinco anos, em troca, estabelece um bônus de 1% diretamente sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. É inegável que este benefício sofre de uma intensa restrição, vez que somente se aplica a um único elemento da obrigação tributária (base de cálculo) de um único tributo (CSLL), e, por este motivo, ao nosso sentir, sequer pode ser chamado de um programa de compliance tributário. Mais se parece com a simples aplicação de uma sanção positiva<sup>362</sup> isolada. Como já visto, não é somente disso que trata o compliance tributário voluntário, considerando-se que sua base de existência é essencialmente a reciprocidade das prestações do contrato fiscal e o estímulo à consciência fiscal. A conformidade neste benefício reside apenas na sanção positiva, o bônus pecuniário a ser aproveitado pelo contribuinte, desde que cumpridas suas obrigações tributárias. Não se trata, então, da reciprocidade do contrato fiscal – estabelecida pela contraprestação de fornecimento de bens e serviços pelo Estado –, nem tampouco, da responsividade administrativa exigida pelo compliance tributário - consistente na atuação administrativa proativa no sentido de informação e simplificação do sistema tributário –, restringindo-se mais uma vez a uma pequena parcela da conformidade em nível micro, como por nós definida.

Já o Operador Econômico Autorizado (OEA), instituído em 2015 pela RFB, e por nós trabalhado no item 5.2.5 do Capítulo V desta tese, direciona-se às relações de comércio exterior e política aduaneira, visando cancelar parceiros estratégicos da RFB que atuem como intervenientes nas operações de importação, exportação e transporte de mercadorias no comércio exterior, desde que preenchidos os requisitos e critérios propostos pela autoridade administrativa, e atendidos os níveis de conformidade e

---

<sup>360</sup> Vide item 3.1.2 do Capítulo III desta tese acerca dos deveres de colaboração e cooperação e sua relação com a responsabilidade e transparência.

<sup>361</sup> Descrito por nós no item 5.2.3 do Capítulo V desta tese.

<sup>362</sup> Aspectos das sanções premiaias ou positivas foram abordados com maior ênfase no Item 2.2 do Capítulo II deste trabalho.

confiabilidade exigidos<sup>363</sup>. Como mencionado no Capítulo V, trata-se de um programa de compliance tributário de fato, mas limitado às questões fiscais afetas às relações aduaneiras, e, portanto, aos contribuintes vinculados às obrigações tributárias que provêm das relações de comércio exterior. Entendemos que, por este motivo – por ser específico em relação a um grupo de contribuintes –, da mesma forma que comentado quanto ao AMC linhas acima, apesar de cumprir os requisitos que já descrevemos a respeito do compliance tributário, o programa OEA se perfectibiliza em nível micro, faltando-lhe o esclarecimento quanto às prestações estatais como a reciprocidade do contrato fiscal.

O programa se delinea por princípios direcionados à agilidade e previsibilidade do fluxo de comércio exterior, e à elevação do nível de confiança em ambos os sentidos entre os participantes e a Administração, além da gestão de riscos e priorização de intervenientes de alto risco de não-conformidade<sup>364</sup>, se afinando com as recomendações de OCDE, FMI e ONU, como se verá adiante<sup>365</sup>. Há inegável atenção aos institutos da transparência e responsividade administrativa como ferramentas de orientação para a conformidade tributária (p. ex., o plantão de servidores para o esclarecimento de dúvidas quanto a procedimentos, e os alertas prévios de inconformidade<sup>366</sup>). Benefícios verdadeiros são conferidos para o efetivo e adequado cumprimento de obrigações tributárias (como aqueles dispostos em Acordos de Reconhecimento Mútuo, a possibilidade de participação na formulação de propostas para a alteração da legislação e dos procedimentos aduaneiros, e a redução do volume de deveres instrumentais<sup>367</sup>). A confiabilidade é ponto central do programa, unindo fisco e contribuintes em troca de informações e comunicações com o objetivo maior de simplificação dos procedimentos administrativos.

Vislumbra-se, então, uma adequação ao dever cooperação, por Administração e contribuintes, pressuposto do compliance voluntário, estimulando a relação cíclica evidenciada por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015, p. 20), através da qual as autoridades fiscais percebem os contribuintes como “clientes” que esperam e merecem serviços profissionais, justos e de apoio; os contribuintes retribuem essa atitude cumprindo suas obrigações tributárias por perceberem as autoridades como competentes e parceiras, tendendo a cooperar voluntariamente. Neste tocante, diferentemente do que ocorre no “Nos Conformes”, os participantes do OEA voluntariamente optam por serem certificados<sup>368</sup>, e conseqüentemente participar do programa, ensejando uma espontaneidade incipiente, cujo amadurecimento poderá significar uma boa dose de consciência fiscal. Esta relação entre o comportamento proativo da Administração Tributária e a voluntariedade dos contribuintes se explica através do dever de cooperação no âmbito da dinâmica poder-confiança estudada no Capítulo III desta tese. Vimos que o exercício do

---

<sup>363</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso: 05/06/2022.

<sup>364</sup> Artigo 3º da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>365</sup> O comportamento do programas brasileiros de compliance tributário em relação às recomendações dos órgãos internacionais estudados nesta tese será apreciado com maior profundidade no item 6.2.1 deste Capítulo VI.

<sup>366</sup> Art. 10 da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>367</sup> Art. 11 da IN n. 1.985/2020-RFB.

<sup>368</sup> O art. 5º da IN n. 1.985/2020-RFB relaciona todos aqueles que podem ser certificados pelo Programa OEA de forma voluntária.

poder legitimado pelo Estado leva ao fortalecimento da confiança da sociedade no Poder Público<sup>369</sup>. À iniciativa de cooperação pela Administração corresponde o aumento de confiança e também a cooperação dos contribuintes, esta, consubstanciada na intenção em demonstrar com clareza os negócios que realiza (transparência) e da disposição em cumprir suas obrigações tributárias (moral tributária<sup>370</sup>).

É neste sentido que compreendemos o compliance tributário em níveis, e concluímos que os programas brasileiros, inclusive o OEA em comento, caminham no nível micro, em que Administração Tributária e contribuintes são influenciados apenas pelo dever de cooperação, buscando reciprocamente atender os interesses opostos, motivados pela previsibilidade e certeza de condutas administrativas e pela responsividade, estimulando a transparência de negociações, e a confiança nas autoridades. Não se observa, nos programas até então implementados no país, a finalidade conjunta de promoção do bem comum, este, configurado, ao nosso sentir, pelo estímulo à reciprocidade, tornando sólidas as bases do contrato fiscal (negociação de receitas por responsabilidade social), a ser alcançado através do dever colaboração.

No item 5.2.1.3 do Capítulo V desta tese, evidenciamos os motivos pelos quais compreendemos que o programa “Pro-conformidade” não teve continuidade<sup>371</sup>. Lá descrevemos algumas críticas quanto à formalidade do projeto e quanto à sua operacionalização. Inegavelmente, o projeto tem fundamento na IN n. 979/2009 e na Portaria n. 1265/2015, ambas formuladas pela RFB, que estabelecem medidas coercitivas para o cumprimento de obrigações tributárias, obedecendo ao mesmo tom das relações tributárias tradicionais, e, portanto, almejando a conformidade tributária pela simples imposição do cumprimento. Na mesma linha do “Nos Conformes”, apesar de expressar a relação cooperativa como objetivo a ser alcançado através da transparência e da previsibilidade, o projeto não exprime qualquer medida para obtenção de conformidade mediante a compreensão da reciprocidade do contrato fiscal, e abandona, assim, o necessário estímulo à consciência fiscal, imprescindível para o compliance voluntário. Por estes motivos afirmamos que o programa “Pro-conformidade” não teria trazido nenhuma novidade na relação fisco-contribuintes, e, provavelmente por isso, não teve continuidade.

Tratamos também do projeto de compliance tributário CONFIA<sup>372</sup>, da Receita Federal do Brasil, cujo Comitê Gestor foi instituído pela Portaria n. 28/2021. Relembramos que, neste momento, o denominamos “projeto”, pois ainda não foi colocado em prática, encontrando-se nas suas etapas preparatórias. A respeito deste ponto, no *webinar* internacional, realizado no dia 20/04/2021, a RFB apresentou o CONFIA, enfatizando que, através do novo programa, serão realizadas abordagens personalizadas, conforme a estrutura e o porte dos contribuintes, com ações destinadas à conformidade

---

<sup>369</sup> No item 3.1.2.2 do Capítulo III desta tese, relacionamos o dever de cooperação com a dinâmica poder e confiança estabelecida por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015).

<sup>370</sup> A moral tributária foi tratada com a necessária profundidade no item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>371</sup> Desde abril de 2019 não se tem notícias de qualquer evolução do Pró-Conformidade da Receita Federal do Brasil.

<sup>372</sup> Vide item 5.2.4 do Capítulo V desta Tese.

cooperativa relativa a tributos internos (federais)<sup>373</sup>. Apesar de o projeto encontrar-se ainda na fase de desenho<sup>374</sup>, a RFB informa que contará com ações de estímulo à conformidade destinadas às pessoas físicas, jurídicas, e, em especial, aos maiores contribuintes<sup>375</sup>, sendo que, para todos estes entes, a RFB destina um tratamento especial de incentivo à autorregularização, através de alertas de inconformidade a serem enviados aos contribuintes, definindo, como proposta básica do projeto, a maior transparência, a ser requerida sobre os atos e negócios dos contribuintes, em suas ações e declarações, através da garantia da não-surpresa, que prevê a não aplicação de sanções por entendimentos diferenciados da Administração Tributária, desde que o contribuinte forneça a abertura adequada para conhecimento de seus atos pelo fisco<sup>376</sup>.

Destacamos a intenção do CONFIA de estabelecer um modelo brasileiro de conformidade tributária, desenvolvendo um “Código de Boas Práticas Tributárias”, de adesão voluntária pelos contribuintes, estabelecendo compromissos recíprocos entre Administração e contribuintes, com o objetivo de reduzir a litigiosidade e os custos de conformidade, e aumentar a satisfação quanto aos serviços prestados pela RFB, conferindo segurança jurídica à relação. Não se verifica, entre as recomendações internacionais sobre compliance tributário<sup>377</sup>, orientações para a criação de um código de boas práticas tributárias, contudo, parece-nos alinhada ao compliance tributário a intenção da Administração federal, que estimula a voluntariedade, a relação de bilateralidade e a responsividade em um clima de serviço (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015, p. 20). A RFB também intenta criar um “Marco de Controle Fiscal”, para construir a confiança de que os contribuintes são capazes de gerenciar seus riscos tributários.

Entendemos, neste ponto, que a RFB caminha na contramão do contrato fiscal, contrariando a própria reciprocidade, que, em grau máximo, prima pela confiança da sociedade nas estruturas estatais, como consequência do fornecimento de bens e serviços. Como afirmam Gangl, Hofmann e Kirchner (2015), a confiança almejada na dinâmica com o poder é aquela que parte da sociedade para o Estado, e não no vetor contrário, justamente por considerar que a sociedade arca com a tributação como sua prestação no contrato fiscal, e, ao Estado incumbe a administração destes recursos, fornecendo os bens e serviços públicos necessários à manutenção da sociedade. Assim, no âmbito do contrato fiscal cabe ao Estado gerar a confiança necessária da sociedade de que os recursos da tributação serão, de fato,

---

<sup>373</sup> Disponível em: <<https://www.abrasca.org.br/noticias/sia-cia-1546-webinar-internacional-da-rfb-debate-novo-paradigma-na-relacao-fisco-contribuinte-com-mais-de-500-participantes#.YIkhGKxli2M.whatsapp>>. Acesso: 05/05/2021.

<sup>374</sup> Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>>. Acesso: 21/07/2022.

<sup>375</sup> Apesar de a RFB não especificar, quanto ao Projeto CONFIA, quem seriam os “maiores contribuintes”, entendemos que devem ser utilizados, para esta compreensão, os limites e as informações constantes nas Portarias RFB ns. 2.135 e 2.136, ambas de 2019, que os definem para a aplicação do Programa Acompanhamento de Maiores Contribuintes, detalhado acima (Item 4.2.2).

<sup>376</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso: 16/10/2021.

<sup>377</sup> Vide item 3.2.2 do Capítulo III desta tese.

empregados no fornecimento de bens e serviços públicos, como contraprestação contratual. É exatamente neste sentido que o FMI (2020) recomendou, como estímulos ensejadores de conformidade, a contenção de renúncias de receitas e a redução da corrupção para elevar o nível de confiança; OCDE (2013), CIAT (MIGUEZ, 2018) e ONU (2017) sugerem, no mesmo passo, a racionalização das estruturas tributárias; e, por fim, a restauração do pacto fiscal mediante a mobilização de receitas para gastos públicos essenciais (ONU, 2017)<sup>378</sup>.

A partir da análise das fases de implementação do projeto CONFIA, é possível compreender que não se trata de uma plataforma geral, que buscará atender a todos os contribuintes, mas um número seleto de sujeitos passivos que cumpram suas obrigações e queiram participar do Programa, desde que a capacidade operacional da Administração Tributária o permita<sup>379</sup>. Sendo assim, concluímos que o projeto CONFIA se afinará com os outros programas de compliance tributário já trabalhados nesta tese, inclusive quanto às críticas entalhadas, direcionadas especialmente a não se tratar de um programa de conformidade geral e abrangente, e não caminhar ao encontro do efetivo esclarecimento sobre as prestações do contrato fiscal (reciprocidade), máxime no tocante à responsabilidade estatal de fornecimento de bens e serviços públicos (*accountability*), e a consciência sobre a função do tributo na sociedade, restringindo-se a um compliance tributário de nível micro, de acordo com as definições por nós propostas.

A negociação de receitas entre Estado e sociedade, justificada pelo alto custo de ser mantido o cumprimento de obrigações tributárias apenas pela coerção, induz a uma conformidade voluntária, com a confiança de que a tributação retornará à sociedade na forma de bens e serviços públicos, satisfazendo os anseios sociais. Este é exatamente o ponto que não se enxergou nos programas brasileiros de compliance tributário. A responsividade do fisco – trabalhada com certa efetividade nos programas brasileiros – é prenúncio da governança responsável exigida como um dos pilares da contrapartida estatal no contrato fiscal. Neste tocante, uma vertente do contrato fiscal trata dos procedimentos para arrecadação de receitas, neste caso o conceito de contrato fiscal englobaria aspectos de administração tributária (BAK, 2019, p. 42), o que demonstra que o compliance brasileiro carece de complementação para alcançar a efetividade do contrato fiscal, especialmente no que tange a reciprocidade.

### **6.1.2 Moral Tributária e Consciência Fiscal nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.**

No item 2.2 do Capítulo II desta tese, estudamos o termo “moral tributária”, por nós assimilado como a disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações tributárias (OCDE, 2019a), tendo como causa, portanto, a sua consciência ativa sobre o que significa o pagamento dos tributos e o que estes

---

<sup>378</sup> Vide item 3.2.2 do Capítulo III desta tese.

<sup>379</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/expandir>. Acesso: 19/10/2021.

representam para a sociedade (consciência fiscal), no sentido de que o Estado deve obter recursos para o fornecimento de bens e serviços essenciais à sociedade (reciprocidade do contrato fiscal). Assim, dissemos naquela oportunidade que a elevada moral tributária se traduz em um estado ativo de consciência fiscal, ensejando a negociação de receitas públicas. Deve ser considerado que, conforme Alm e Torgler (2004, p. 05) moral tributária significa a intrínseca motivação dos indivíduos para pagar tributos, motivação esta que pode sofrer variações entre países, vinculando o fenômeno à cultura tributária estudada por Birger Nerré (2008).

Marx Carrasco (2011, p. 06) entende que a moral tributária deve ser analisada sob o aspecto da legitimação social, a partir da maior eficiência das instituições estatais com foco no alcance à contribuição voluntária, o que foi pelo autor chamado de cidadania fiscal, evidenciando a necessidade de instituições públicas sedimentadas e confiáveis para fomentar a consciência fiscal e aumentar a moral tributária. Julio Cesar Santiago (2015, p. 08) observou que na tributação brasileira tem mais importância a carga tributária paga do que discussões sobre a legitimação do direito. Esta observação também foi realizada por Klaus Tipke (2012, p. 73), para quem há um “estreitamento” no pensamento jurídico por força da politização e da economização do Direito Tributário, que, ao invés de reger-se pela confiança e reciprocidade, está inteiramente fundamentado em cálculos políticos e econômicos (TIPKE, 2012, p.75).

Nos programas brasileiros de compliance tributário não se verifica uma tentativa de rompimento com esta tradição. Ao contrário, as medidas de incentivo ao cumprimento de obrigações tributárias, comuns aos programas analisados neste trabalho, primam pela arrecadação – último elo da cadeia em que se desenvolve a relação tributária – em detrimento do estímulo à compreensão dos motivos que ensejam a tributação e o vínculo de prestação e contraprestação que estabelece o contrato fiscal, que, ao nosso sentir, representa a própria estrutura daquela relação. A classificação em categorias, cujo maior ou menor intensidade de benefícios a ser concedidos será diretamente proporcional ao maior ou menor nível de adimplemento de tributos<sup>380</sup> no programa “Nos Conformes”; além do acompanhamento de “maiores contribuintes”, medidos por meio do volume de arrecadação no AMC<sup>381</sup>, por exemplo, revela o interesse primordial de arrecadação e, portanto, a manutenção do pensamento aqui abordado.

O estímulo à moral tributária é pré-requisito do compliance tributário voluntário<sup>382</sup>, cujos pressupostos se entrelaçam com o próprio conceito de moral tributária. E esta conexão deve ser cada vez mais intensa, uma vez que a maior disposição pessoal dos contribuintes em cumprir suas obrigações é economicamente mais proveitosa para as Administrações Tributárias do que a utilização exclusivamente de métodos coercitivos para o mesmo propósito, isto, porque, dentre vários outros motivos aqui já estudados, reduzem-se os custos de fiscalização. É a partir da compreensão do conceito

---

<sup>380</sup> O artigo 5º, inciso I da Lei Complementar n. 1.320/2018 utiliza a expressão adimplemento a “obrigações pecuniárias” relativas ao ICMS como critério de classificação de contribuintes.

<sup>381</sup> Vide Capítulo V desta tese.

<sup>382</sup> As definições acerca do compliance tributário foram por nós trabalhadas no item 3.1 do Capítulo III desta tese.

de moral tributária, então, conjugada à cultura tributária de cada país, que é possível pensar nas condições necessárias para se estabelecer uma relação mais harmônica, consciente e responsiva entre fisco e contribuintes e, portanto, sob as quais o compliance tributário pode ser efetivado.

Os questionamentos propostos pela OCDE (2019a) para mensurar níveis de moral tributária refletem exatamente a preocupação dos países com as causas de evasão tributária. Aqui reside o motivo pelo qual os programas brasileiros de compliance tributário deveriam enfatizar o estímulo à moral tributária, almejando, em último grau, o benefício econômico estrutural da redução da evasão. Sem dúvida, a responsividade trazida pelos programas brasileiros de compliance tributário, conjuntamente com os benefícios elencados como contrapartida ao cumprimento de obrigações tributárias conforme classificação de contribuintes, motivam os indivíduos a contribuir, mas trata-se de um estímulo imediato, não duradouro, frágil, portanto, que está exclusivamente vinculado a concessão destes benefícios e não a uma consciência ativa e eficaz sobre um dever social de contribuir, esta, estrutural, que encerra uma relação cíclica de causa e consequência<sup>383</sup> com o fornecimento de bens e serviços pelo Estado, integrando, assim, a própria essência do contrato fiscal. Esta consciência, sim, é encorajada ao mesmo tempo que se fomenta a moral tributária, pelo reconhecimento da reciprocidade do contrato fiscal, concretizada através da mobilização de receitas para gastos públicos essenciais, contenção de renúncias de receitas e redução da corrupção, entre outras ações administrativas (por todos, OCDE, 2013).

Especificamente, o fator “confiança no governo” foi encarado pela OCDE como essencial para estimular a moral tributária (OCDE, 2019a, p. 51-52), e, não obstante a isso, nenhuma medida no sentido de fomentar tal confiança foi desenvolvida ou perquirida pelos programas brasileiros, o que evidenciamos no item acima (6.1.1), quando da análise do sentido da confiança buscada pelos programas brasileiros e o sentido (contrário) da esposada por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015), meio em sua dinâmica com o poder. É importante lembrar que, segundo a OCDE (2019a, p. 17), a moral tributária se define pela disposição dos contribuintes para o cumprimento de obrigações tributárias, ligada, então, à consciência do significado do pagamento do tributo e o que ele representa para a sociedade, no sentido de que o Estado deve obter recursos para desenvolver suas atividades, fornecendo bens e serviços essenciais à sociedade. A elevada moral tributária se traduz, assim, em um estado ativo de consciência fiscal, ensejando a negociação de receitas públicas.

Carrasco (2011, p. 06) define a cidadania fiscal como a atuação consciente e voluntária dos cidadãos no cumprimento de suas obrigações tributárias como condição para o exercício pleno de seus direitos, enfatizando que este objetivo somente pode ser alcançado a partir da construção da moral tributária. Klaus Tipke (2012, p. 111) afirma que os cidadãos somente são moralmente obrigados ao cumprimento de suas obrigações tributárias, se, em precedência e reciprocamente, o Estado seguiu o bom exemplo da moral impositiva. A par destas definições, é possível ligar a moral tributária à

---

<sup>383</sup> Vide item 1.2 do Capítulo I desta tese.

consciência fiscal meio às relações de causalidade que permeiam o contrato fiscal. Assim, a consciência fiscal<sup>384</sup>, que consiste na compreensão ativa dos contribuintes sobre a função do tributo para a relação Estado-sociedade, está vinculada ao processo histórico de democratização, e tende a viabilizar uma participação ativa da sociedade na governança, exigindo um comportamento estatal qualificado pela responsividade, transparência e responsabilidade social, como forma de reciprocidade ao pagamento de tributos (contrato fiscal). A consciência fiscal é, então, condição de existência de um contrato fiscal efetivo, e, por consequência, do próprio compliance tributário, dado o requisito da voluntariedade.

Diante de tudo que já foi exposto neste trabalho, é inegável a função do tributo na sociedade, como suporte financeiro para desempenho das atividades estatais. Disso se depreende que uma postura “libertarista”, que compreende a norma tributária como instrumento sancionador de domínio, não encontra sustento (GODOI, 2017, p. 07), e que, ao contrário de negadas, a bilateralidade e reciprocidade do contrato fiscal devem ser cada vez mais salientadas e fundamentadas, como forma de produção de consciência fiscal e estímulo à moral tributária. Neste quesito, os programas brasileiros de compliance tributário perderam grande oportunidade, já que nada mencionam, ou estipulam, sobre a reciprocidade do contrato fiscal<sup>385</sup> – especialmente sobre a contrapartida estatal (*accountability*) – e, conseqüentemente, sobre a criação de consciência fiscal na sociedade e de estímulo à moral tributária.

Salientamos, no item 6.1.1 acima, que o programa “Nos Conformes” traz como diretriz fundamental a possibilidade de autorregularização dos contribuintes<sup>386</sup>, o que se refere a um compliance tributário em nível micro, como já estudado. Não traz qualquer abordagem com relação a reciprocidade do contrato fiscal, que se concretiza por meio do fornecimento de serviços e bens públicos pelo Estado – isto é, redistribuição de renda –, e em último grau favorece a moral tributária, já que propicia a criação de consciência fiscal nos cidadãos. Uma vez esquecida a reciprocidade do contrato fiscal, jamais será fomentada consciência fiscal, estimulando conseqüentemente a disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações tributárias (ONU, 2017, p. 28). A autorregularização, viabilizada pela Administração paulista demonstra responsividade, mas – como já afirmamos – não reciprocidade, sendo incapaz, vez que rasa, de alcançar a criação ou estímulo à consciência fiscal. Neste mesmo sentido, julgamentos do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT até hoje prolatados analisaram apenas o cerne da autorregularização, e, neste ponto, apenas evidenciaram a impossibilidade de seu exercício após o início de ação fiscal, mantendo o padrão há muito estabelecido no artigo 138 do Código Tributário Nacional (denúncia espontânea).

No Acompanhamento de Maiores Contribuintes – AMC, talvez por se tratar de um programa específico, direcionado a um grupo seletivo de contribuintes – a partir do volume de receita bruta declarada e da arrecadação de tributos, conforme definição pela RFB<sup>387</sup> –, seja mais complexo abordar o estímulo

---

<sup>384</sup> O termo “consciência fiscal” foi trabalhado inicialmente no Capítulo II, quando do estudo da moral tributária.

<sup>385</sup> Fato que evidenciamos em crítica estampada no item 6.1.1 deste Capítulo.

<sup>386</sup> Artigo 2º da LCE n. 1.320/2018.

<sup>387</sup> Vide item 5.2.2 do Capítulo V desta tese.

à consciência sobre a função do tributo para a sociedade – genérica por sua natureza. Contudo, no que tange à moral tributária, a compreendemos também como uma disposição pessoal do indivíduo em cumprir suas obrigações tributárias, motivada pela consciência individual da função do tributo na relação Estado-sociedade (influência da consciência fiscal no contrato fiscal). Partindo desta premissa, seria possível conceber um estímulo à consciência fiscal através do esclarecimento sobre a reciprocidade do contrato fiscal mesmo em um grupo específico de contribuintes, lançando luz, não somente aos bens e serviços públicos aproveitados diretamente por estes indivíduos, mas também sobre a função básica estatal de redistribuição de renda, núcleo do próprio sistema contributivo. No entanto, esta abordagem foi descartada pelo programa analisado, que, nos mesmos moldes do “Nos Conformes”, não buscou se aprofundar em estabelecer um compliance tributário de nível macro, por meio de medidas estruturais de incentivo à consciência fiscal.

A voluntariedade esculpida na opção de participação dos contribuintes no OEA enseja, como dissemos, uma espontaneidade incipiente, cujo amadurecimento poderá significar uma boa dose de consciência fiscal. Nossa afirmação se baseia na “confiabilidade”, causa da voluntariedade<sup>388</sup> para o ingresso, e ponto central do programa, que une fiscos e contribuintes em trocas de informações e comunicações. Segundo a OCDE, a confiança nas instituições estatais é fator socioeconômico que promove a moral tributária, e está intrinsecamente ligada ao desempenho do Estado na execução de suas funções essenciais, isto é, no fornecimento de bens e serviços aos cidadãos (OCDE, 2019a, p. 21). Mas, também, melhoramentos na eficácia da Administração tributária – como os que decorrem diretamente do OEA, inclusive, através da iniciativa dos participantes para modificação do sistema –, seriam eficientes para promover a confiança da sociedade no Estado, e, conseqüentemente também promover a moral tributária (CARRASCO, 2011, p. 39).

Por outra via, apesar do programa OEA ingressar de forma incipiente no nível macro de compliance tributário, peca no quesito responsividade e simplificação dos procedimentos – nível micro de compliance tributário – no tocante à transparência do procedimento de certificação dos intervenientes. Isso porque, conforme dispõe a Instrução Normativa n. 1.985/2020-RFB<sup>389</sup>, a concessão da certificação pela Administração não significa a homologação das informações apresentadas pelo interveniente no requerimento de certificação. Assim, mesmo durante o desempenho das atividades do interveniente como operador autorizado – pressupondo-se – certificado, poderá a Receita Federal requerer informações, documentos, ou outras declarações cujo teor não está veiculado pela normatização, o que pode levar à abstenção do interveniente, provocando situação de total insegurança jurídica quanto aos atos anteriormente praticados pelo interveniente como operador autorizado e supostamente certificado.

---

<sup>388</sup> Não estamos afirmando aqui que os intervenientes participam do programa OEA exclusivamente pela confiança institucional, desprezando os benefícios operacionais concedidos diretamente pelo programa. No entanto, afirmamos que a confiança institucional é causa, mesmo que concorrente, para tal participação, já que, dada a voluntariedade de ingresso, sem confiança institucional nem mesmo haveria a credibilidade de que os benefícios listados seriam repassados aos participantes.

<sup>389</sup> Art. 21, §4º da IN n. 1.985/2020-RFB.

A transparência e objetividade, ausentes nestas circunstâncias, são características intrínsecas à moral tributária e à consciência fiscal, sem as quais – na mínima hipótese –, não se pode falar no seu incremento (OCDE, 2019a, p. 31), que constituiria um dos objetivos centrais de um programa completo para efetivação do compliance tributário voluntário.

No que tange aos projetos “Pro-Conformidade” e “CONFIA”, relembramos que os mesmos, até o presente momento, não foram postos em prática pela Administração Tributária federal, o que prejudica a sua análise efetiva – como já enfatizamos – quanto aos aspectos do contrato fiscal e do compliance tributário voluntário. Contudo, partindo da análise fria da legislação atual, é possível se depreender que os projetos trariam – se ou quando efetivados – mais medidas coercitivas<sup>390</sup> para o cumprimento de obrigações tributárias, além de uma busca pela efetivação de um compliance tributário de nível micro, com foco apenas na adequação imediata dos contribuintes as suas obrigações tributárias, e, por conseguinte, na arrecadação. Desprezam, portanto, o incentivo à moral tributária e à consciência fiscal, como forma de concretização do contrato fiscal.

## **6.2 RECOMENDAÇÕES DOS ÓRGÃOS INTERNACIONAIS PARA O COMPLIANCE TRIBUTÁRIO E SUA RELAÇÃO COM OS PROGRAMAS BRASILEIROS.**

No Capítulo III desta tese, trabalhamos os modelos e tendências de organizações internacionais no sentido de esquadrihar um *standard* mínimo acerca do comportamento de Administrações Tributárias e contribuintes em direção ao compliance tributário voluntário, renovando, assim, as relações obrigacionais fiscais firmadas entre Estado e sociedade. Naquele momento justificamos o porquê de terem sido escolhidas aquelas instituições<sup>391</sup> – OCDE, ONU, FMI, CIAT e Banco Mundial –, tendo em vista que, apesar de interesses distintos e objetivos muitas vezes divergentes, todas apresentam políticas, cujo foco é a observação e aprimoramento do relacionamento entre Administração Fiscal e contribuintes. Neste momento trabalharemos o liame entre as recomendações daqueles órgãos internacionais e os programas brasileiros de compliance tributário, evidenciando em quais pontos há intersecção das práticas brasileiras com os modelos internacionais, e em quais os programas nacionais se distanciam da moldura estabelecida por aqueles órgãos.

É verdade que os programas brasileiros de compliance tributário se afinam a inúmeras recomendações dos órgãos internacionais estudados. Assim, inicialmente serão abordadas as características reveladas pelos programas brasileiros, que manifestam sintonia com os órgãos internacionais, e somente após, traçaremos as críticas pertinentes, quanto aos procedimentos, regras

---

<sup>390</sup> O “Pro-Conformidade” utilizaria como base as medidas especiais dispostas na IN n. 979/2009-RFB e na Portaria n. 1.265/2015 – RFB, ambas aplicadas desde a época de sua publicação aos contribuintes inadimplentes, portanto, sem novidades quanto ao tratamento desta situação.

<sup>391</sup> Vide item 3.2.2 do Capítulo III desta tese.

iniciativas que distanciam os programas brasileiros das recomendações daqueles órgãos, e, portanto, de um *standard* mínimo de compliance tributário voluntário Internacional.

A partir do trabalho *Understanding and Influencing Taxpayers*, a OCDE identificou os mais importantes comportamentos dos contribuintes no sentido do cumprimento de suas obrigações tributárias (OCDE, 2013, p. 42), desenvolvendo, após, uma ferramenta para o gerenciamento do risco de conformidade (*Compliance Risk Management*), através da qual as autoridades administrativas passam a conhecer quais comportamentos indicam contribuintes dispostos ou não a cumprir suas obrigações, e a partir daí, beneficiar aqueles que estão motivados a se adequar, e prevenir as não conformidades<sup>392</sup>. No mesmo sentido, o FMI (2020, p. 05) também recomenda que qualquer medida de compliance tributário se inicie pelo gerenciamento de riscos de compliance, para o que definiu um modelo padrão de abordagem, através da identificação de riscos de inadimplemento e atribuição de prioridades meio aos grupos de contribuintes, correspondentes ao desenvolvimento de respostas e estratégias de tratamento. A partir da priorização dos riscos é possível a identificação dos estímulos ensejadores de inconformidades, aos quais caberá uma resposta correspondente da Administração, com a finalidade de redução/eliminação do risco<sup>393</sup>. A ONU (2016, p. 04) também recomenda a implementação de um programa de gerenciamento de riscos, especialmente para o acompanhamento de empresas menores, dada a facilidade de efetuar transações não declaradas, envolvendo efetivamente os contribuintes no processo de registro, cobrança, fiscalização e demais procedimentos administrativos.

O gerenciamento de riscos foi assimilado naturalmente pelo “Nos Conformes”, que apresenta, como núcleo central, a classificação de contribuintes a partir de seu comportamento quanto ao cumprimento de obrigações tributárias, sistema de conformidade denominado pela própria Lei Complementar estadual como “classificação segundo o perfil de risco”<sup>394</sup>, inserindo cada contribuinte na categoria correspondente a um tratamento mais benéfico ou mais rígido, conforme o grau de risco à conformidade tributária que o mesmo apresenta<sup>395</sup>. A classificação dos contribuintes conforme o risco que representam para a conformidade tributária, nos moldes prescritos por OCDE, FMI e ONU, apenas foi posta em prática pelo programa “Nos Conformes” do Estado de São Paulo. Além deste, somente o projeto “Pro-conformidade” da RFB tratou do gerenciamento de riscos, contudo, jamais implantado. Nem mesmo o projeto “CONFIA”, também da RFB, abordou, até o presente momento, um escalonamento de contribuintes conforme o grau de risco que representam para a Administração Tributária.

O regime de benefícios a serem concedidos aos contribuintes dispostos a se adequar às normas tributárias, também foi recomendado pela OCDE (2013, p. 88), como decorrência do gerenciamento de riscos e da própria classificação dos contribuintes em categorias. Já o CIAT (UGARTE, ESTEBAN e

---

<sup>392</sup> Vide item 3.2.2.1 do Capítulo III desta tese.

<sup>393</sup> Vide item 3.2.2.3 do Capítulo III desta tese.

<sup>394</sup> Artigos 7º, 8º e 9º da Lei Complementar 1.320/2018.

<sup>395</sup> Vide item 5.1.3 do Capítulo V desta tese.

VARGAS, 2015, p. 12), orientou que contribuintes devem implementar uma governança corporativa com a finalidade de ir ao encontro das expectativas da Administração Fiscal, como demonstração de transparência das atividades de gestão, e, como consequência, auferir benefícios oferecidos pela própria Administração. Neste sentido, tanto o programa “Nos Conformes”, quanto o AMC, o bônus de adimplência da CSLL e o OEA (todos vigentes), daqueles estudados nesta tese, atuam com o oferecimento de benefícios aos contribuintes que se adequam às suas obrigações tributárias<sup>396</sup>. O sistema de compensações – ou sanções premiais – é benéfico pois estimula a sociedade a contribuir, fomentando a moral tributária<sup>397</sup>, porém, a postura da Administração Fiscal não pode ser complacente para determinado grupo de contribuintes, a ponto de gerar um sentimento de desigualdade decorrente da percepção de alguns contribuintes no sentido de que existem outros que conseguem esquivar-se através de favorecimentos fiscais, e, com isso, reduzir a moral tributária geral (TIPKE, 2012, p. 113).

A simplificação do sistema jurídico tributário<sup>398</sup> através de amplos canais de informação é sugestão do CIAT para aumentar a segurança jurídica fiscal da relação entre Administração Tributária e contribuintes (MIGUEZ, 2018, p. 14). O Banco Mundial (2022, p. 214) verificou que a atuação de sistemas de tecnologia da informação é benéfica para o compliance cooperativo, justamente porque simplifica os sistemas tributários mediante a troca de informações, fortalecendo, inclusive, a capacidade de fiscalização das Administrações e a viabilidade de cumprimento das obrigações tributárias. A ONU (2017, p. 28) também recomenda o compliance tributário através da racionalização das estruturas tributárias, partindo de uma melhor compreensão dos custos sociais e fiscais implícitos nos sistemas (custos de conformidade) por meio da simplificação e da troca de informações.

Nos programas brasileiros, é possível vislumbrar um empenho no sentido da simplificação dos sistemas tributários, especialmente quanto ao OEA, regido pela simplificação, transparência, confiança, e agilidade nas comunicações de forma digital<sup>399</sup>, em que alertas prévios sobre riscos de inconformidades são disparados quando existem indícios de descumprimento da legislação aduaneira, antes do início de procedimentos fiscalizatórios, justamente com o foco de esclarecer a legislação e viabilizar o seu adequado cumprimento. O “Nos Conformes” traz, somente para os contribuintes classificados na categoria A+, ou seja, aqueles que já ocupam o mais alto nível de conformidade, o acesso à Análise Fiscal Prévia – AFP, procedimento destinado a viabilidade da autorregularização e propicia, entre outras situações, a apropriação de crédito acumulado através de procedimentos simplificados. As apresentações sobre o “CONFIA” também trabalham com a pretensão de simplificação do cumprimento de obrigações tributárias, como forma de concretização da responsividade do fisco federal e desenvolvimento da segurança jurídica tributária.

---

<sup>396</sup> Para o conhecimento sobre os benefícios especificamente concedidos por cada programa brasileiro de compliance tributário, sugerimos a leitura na íntegra do Capítulo V desta tese.

<sup>397</sup> Vide item 2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>398</sup> A simplificação dos sistemas tributários, como recomendação de órgãos internacionais para o alcance do compliance tributário voluntário, foi estudada de forma detalhada no item 3.2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>399</sup> Artigo 2º da IN n. 1.985/2020-RFB.

Percebe-se, no entanto, que, em que pese algumas recomendações internacionais serem seguidas, os programas brasileiros de compliance tributário consistem em medidas esparsas, ainda incipientes, em busca da promoção da conformidade voluntária. Configuram, então, verdadeiras exceções no âmbito do relacionamento entre Administrações Tributárias brasileiras e contribuintes, que se consolida, de maneira geral, na forma tortuosa exposta no Capítulo IV deste trabalho. Em outro sentido, a OCDE chama a atenção para o fato de que o compliance tributário somente será alcançado quando as medidas cooperativas para a conformidade forem integradas na estratégia geral para o cumprimento de obrigações tributárias pelos contribuintes (OCDE, 2013, p. 88). Este posicionamento também foi acompanhado pelo CIAT, que identificou o compliance tributário voluntário como objetivo de alta prioridade para os governos (MIGUEZ, 2018, p. 12). Significa dizer que a busca pela conformidade cooperativa deve constituir objetivo principal das Administrações Tributárias, e não apenas uma de outras eventuais vias de adequação. Acreditamos, contudo, que o direcionamento do foco total das Administrações brasileiras para medidas de compliance tributário voluntário é caminho que demanda tempo de percurso, e, cujo ponto de partida é exatamente a criação de projetos específicos de mudanças comportamentais.

O incremento dos serviços administrativos também é fator que contribui para o compliance tributário voluntário, como evidenciou o CIAT (MIGUEZ, 2018, p. 08). Para o órgão, melhorar os serviços administrativos facilita o cumprimento de obrigações tributárias e ajuda a estabelecer de forma clara e delimitada os direitos dos contribuintes. A criação de um órgão formal, que poderá ser parte da própria administração, para mediar conflitos e esclarecer os contribuintes (*ombudsman* tributário)<sup>400</sup> pode trazer diferenças significativas quanto à conformidade fiscal. Compartilhando o mesmo ideal, o FMI recomenda a melhora de serviços ao contribuinte, através da comunicação efetiva entre Administração e contribuintes, e do aprimoramento de serviços de tecnologia de informação e de recursos humanos (FMI, 2020, p. 12). A ONU (2016, p. 05) também entende que são necessários melhores serviços administrativos aos contribuintes para encorajar o cumprimento voluntário.

O art. 15 da LCE n. 1.3320/2018 indicou que a Secretaria da Fazenda paulista incentivará a autorregulização, disponibilizando serviço gratuito e permanente de orientação e informação, mas nada trata sobre um incremento geral nos serviços prestados pela Administração, como sugeriram os órgãos mencionados. O projeto “CONFIA” também trata de viabilização futura do melhoramento dos serviços administrativos, por meio do já tratado Código de Boas Práticas Tributárias, que tem como um de seus objetivos aumentar o nível de satisfação quanto aos serviços prestados pela RFB, mas não dispõe qualquer informação sobre a viabilidade desse objetivo, nem tão pouco sobre resultados práticos quanto ao incremento dos serviços administrativos, como proposto pelos órgãos internacionais acima mencionados. O programa OEA prevê a comunicação direta entre intervenientes certificados e

---

<sup>400</sup> A criação de um *ombudsman* tributário é, para nós, indispensável para a cultura do compliance tributário voluntário, e por isso trataremos com mais detalhes no item 6.4.2 deste Capítulo.

servidores da Administração federal, o que já configuraria grande avanço na melhora dos serviços prestados pela Administração, além de disponibilizar o Fórum Consultivo OEA, composto por membros da área aduaneira da RFB e do setor privado, com função consultiva, para analisar questionamentos propostos pelos intervenientes certificados como OEA relativamente ao Programa. Porém, nenhum desses melhoramentos acerca dos serviços administrativos é direcionado aos contribuintes em geral, como um aspecto da reciprocidade do contrato fiscal. Os programas (e projetos) limitam-se a viabilizar certo grau de melhoramento no serviço administrativo como benefício a ser conferido tão somente àqueles que se destacam no próprio programa.

Um notório incremento dos serviços administrativos se daria com a racionalização das estruturas tributárias internas às Administrações, como enfatizaram OCDE (2019c), CIAT (UGARTE, ESTEBAN e VARGAS, 2015, p. 12) e ONU (2017, p. 04). O uso de tecnologias pelas Administrações Tributárias, conferindo melhor gestão ao sistema tributário, reduzindo custos administrativos e facilitando o cumprimento de obrigações, contribui para a racionalização das estruturas tributárias. Outras medidas também foram recomendadas pelo CIAT, como a máxima publicidade sobre a estrutura interna das Administrações, bem como sobre o próprio sistema tributário e a dinâmica dos tributos, para amplo conhecimento pela sociedade; e pela ONU, como a especial atenção nas políticas tributárias progressivas para tornar as dinâmicas das Administrações Tributárias mais inteligíveis. Não se verifica, porém, este tipo de abordagem prática nos programas brasileiros de compliance tributário. É verdade que o “Nos Conformes”, o OEA, e os projetos “Pro-Conformidade” e “CONFIA” trazem, em sua base normativa, a possibilidade de aperfeiçoamento da comunicação entre contribuintes e a Administração Tributária e a simplificação da legislação tributária, mas a abordagem prática, especialmente no “Nos Conformes” – dos programas estudados, o mais efetivo por enquanto – não direciona o foco ao incremento dos serviços administrativos, mas tão somente à política de sanções premiais em troca do cumprimento de obrigações, em conformidade com a classificação de cada contribuinte conforme seu grau de risco administrativo.

Não só o “Nos Conformes”, como os outros programas de conformidade nacionais estudados neste trabalho, perderam grande oportunidade de traçar mudanças estruturais na relação entre Administração Tributária brasileira e os contribuintes. Isso demonstra o quanto os programas nacionais se limitam ao nível micro de compliance tributário, como amplamente discorrido acima<sup>401</sup>. O empenho em identificar quais seriam os motivos ensejadores da conformidade tributária, que poderiam ser materializados na contenção de renúncias de receitas e no estímulo à confiança dos contribuintes através da redução da corrupção, recomendações já proferidas pelo FMI (RUSSELL, 2010), o que consistiria em uma busca legítima pela efetivação do contrato fiscal, foi ignorado pelos programas brasileiros de compliance tributário. Tais recomendações, deveriam ser, segundo a ONU (2017, p. 04), aliadas ao estímulo à moral tributária – e conseqüentemente a consciência fiscal –, por meio da restauração do

---

<sup>401</sup> Vide item 6.1.1 deste Capítulo.

pacto fiscal, com mobilização efetiva de receitas para gastos públicos essenciais, com saúde, educação e segurança.

Para a ONU, gastos públicos suficientes e efetivos com meios de subsistência, educação e saúde contribuem para o processo de elevação da moral tributária, além da transparência, a ser obtida com um diálogo contínuo com os cidadãos a respeito dos custos e benefícios de reformas tributárias, garantindo a compreensão da população a cerca da efetiva perquirição do bem comum pelo Estado e reciprocidade (ONU, 2017, p. 28). Em suma, o que se verifica é que os programas brasileiros de compliance tributário adotaram recomendações técnicas dos órgãos internacionais estudados neste trabalho, limitadas, porém, a uma relação superficial entre Administração e contribuinte, de forma rasa e, portanto, com foco em um compliance tributário de nível micro, e abandonando quaisquer medidas que se refiram a mudanças estruturais, mais profundas, que atinjam efetivamente o núcleo dessa relação, representado pelo contrato fiscal.

### **6.3 AS SANÇÕES POLÍTICAS E A ISONOMIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E NOS PROGRAMAS BRASILEIROS DE COMPLIANCE TRIBUTÁRIO.**

Vimos no item 6.2 acima a relação dos programas e projetos brasileiros de compliance tributário com as recomendações dos órgãos internacionais – OCDE, CIAT, ONU, FMI e Banco Mundial – sobre a conformidade voluntária, e em quais pontos estes programas se adequam às sugestões internacionais, e em quais não se adequam. Neste momento, passamos a analisar os mesmos programas e projetos de compliance tributário sob o ponto de vista constitucional brasileiro, especialmente no que tange à promoção de possíveis sanções políticas e ofensas à isonomia tributária.

#### **6.3.1 Sanções Políticas Tributárias. Comparativo entre Programas Brasileiros de Compliance Tributário e Posicionamentos do STF.**

Marciano Seabra de Godoi (2011) tratou da abordagem das chamadas “sanções políticas” pelo Supremo Tribunal Federal, definindo o termo como “a imposição – legal ou administrativa – de meios coercitivos indiretos para forçar o contribuinte a recolher tributos” (GODOI, 2011, p. 116). Para análise das sanções políticas, o autor utilizou como parâmetros as Súmulas n. 70<sup>402</sup>, n. 323<sup>403</sup> e n. 547<sup>404</sup> (ainda em pleno vigor), todas propostas pelo Supremo Tribunal Federal, que reprovaram medidas alheias ao executivo fiscal para a cobrança de tributos pelas Administrações Tributárias. O autor faz um estudo

---

<sup>402</sup> Súmula n. 70 – STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.

<sup>403</sup> Súmula n. 323 – STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

<sup>404</sup> Súmula n. 547 – STF: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despacho mercadorias nas alfândegas e exercer as suas atividades profissionais”.

descritivo completo sobre os motivos e julgamentos que ensejaram a edição daquelas súmulas, analisando criticamente seus precedentes, inclusive as contradições presentes nos respectivos julgados. Examinando o sentido das sanções no Direito Tributário, Leonardo Gandara (2015, p. 34) filia-se à ideia de que as sanções políticas são instrumentos à margem da definição de sanção, e, portanto, anômalas, originadas na necessidade do Estado de prover recursos e acelerar processos, criando novas fórmulas de arrecadação.

Comentando as Súmulas STF ns. 70, 323 e 547, Leonardo Gandara acredita que, em cada uma delas, um bem jurídico foi protegido, um direito ofendido diretamente pela sanção, e que, por isso, qualificaria esta sanção como sanção política (GANDARA, 2015, p. 129). Assim, a Súmula n. 70 protegeria o princípio da liberdade de estabelecimento; a n. 323, o direito de propriedade; e, a n. 547, o exercício da atividade econômica e de profissão. A partir desta compreensão pode-se concluir que, para ser definida como sanção política, a penalidade deve recair sobre um direito constitucional, e que, portanto, deverá ser protegido com o afastamento da punição, para a própria manutenção da ordem jurídica. Foi exatamente neste sentido que em outro trabalho adotamos a ideia das limitações ao poder de tributar como verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte (MARTINHO, 2020, p. 241), direitos que devem frear a busca estatal pela maximização da arrecadação e a consequente utilização de mecanismos fiscais com o fim de exigência oblíqua do tributo (GANDARA, 2015, p. 127).

Especialmente sobre a submissão de contribuintes do ICMS a regimes especiais de cobrança e fiscalização, Marciano Seabra de Godoi enfatizou que a jurisprudência do STF, nas décadas de 1970 e 1980, considerou “sanção política” a imposição destes regimes especiais a contribuintes classificados pela Administração como “devedores contumazes”, já que obstaculizariam de alguma forma o exercício das atividades profissionais dos contribuintes (GODOI, 2011, p. 124). A jurisprudência mais recente manteve a compreensão de que medidas como a imposição de imediato pagamento de créditos tributários para o exercício de determinados atos empresariais, o recolhimento antecipado do ICMS a cada operação, a interdição de estabelecimento e a retenção de mercadorias até que créditos em aberto sejam pagos, são todas consideradas violadoras do livre exercício de atividade econômica (GODOI, 2011, p. 125).

O programa “Nos Conformes” traz, como medidas sancionatórias aos chamados “devedores contumazes”<sup>405</sup>, a sua sujeição ao regime especial de cobranças de obrigações tributárias, conjunto de medidas estabelecidas pela Lei Complementar n. 1.320/2018<sup>406</sup>, a serem tomadas pela Administração a fim de enrijecer a fiscalização e compelir o adimplemento. As principais medidas se traduzem na obrigatoriedade de fornecer informações periódicas sobre as operações realizadas; alteração do período de apuração de obrigações tributárias, bem como do prazo de pagamento do ICMS; plantão permanente

---

<sup>405</sup> No Capítulo V desta tese (item 5.1.3.4), foi trabalhada a relativa incongruência entre a classificação entre as categorias do programa “Nos Conformes” e a identificação de contribuinte como “devedores contumazes”. A incerteza jurídica causada por tal incongruência foi abordada, como crítica ao aludido programa, no item 6.1.1 deste Capítulo.

<sup>406</sup> Vide artigo 20 da Lei Complementar n. 1.320/2018.

de agentes fiscais no local de fiscalização; comprovação de efetivas entradas de mercadorias ou serviços para a possibilidade de apropriação do referido crédito; responsabilidade pela retenção e pagamento do ICMS devido em regime de substituição tributária, mesmo que destacado ou já informado em operações anteriores; exigência do ICMS devido a cada operação no momento de ocorrência do fato gerador; pagamento do ICMS devido a título de substituição tributária, até o momento da entrada da mercadoria no território paulista, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída ao destinatário da mercadoria; centralização do pagamento do ICMS em um dos estabelecimentos; inclusão em programa especial de fiscalização tributária; exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras; cassação de credenciamentos, habilitações e regimes especiais.

Considerando que a mesma LCE informa a possibilidade de aplicação cumulativa das medidas indicadas (art. 20), deve-se ressaltar que a exigência de antecipação do pagamento do ICMS a cada operação praticada (incisos II, VIII, IX, XI da LCE), bem como a obrigatoriedade de autorização prévia e individual para a emissão de documentos fiscais (inciso III da LCE), como regimes especiais de cobrança e fiscalização, foram analisados – em situações similares, nas décadas de 1970 em 1980 – pela jurisprudência do STF, que concluiu tratar-se de violação ao livre exercício de profissão, portanto, sanção política, ainda sob a égide da Constituição de 1969 (art.153, §23)<sup>407</sup> (GODOI, 2011, p. 124). Mais recentemente, já sob a ordem constitucional de 1988, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 413.782, compreendeu, através dos fundamentos do voto do ministro Marco Aurélio de Mello, que a imposição do procedimento de emissão de notas individuais constitui meio coercitivo para a quitação de débito tributário, divergente, portanto, do executivo fiscal, tendo em vista que a contribuinte teria de informar à Administração cada negócio jurídico que realizar (GANDARA, 2015, p. 144). Já o ministro Cezar Peluso chegou à mesma conclusão, pela inconstitucionalidade do ato, mas sob o fundamento de que a questão posta era de ofensa ao princípio da proporcionalidade, pois o Estado estaria se utilizando de meio desproporcional, com força coercitiva, para impor o adimplemento de tributo (GANDARA, 2015, p. 146).

Em que pese a divergência de fundamentos entre os votos – se em decorrência da ofensa ao princípio da proporcionalidade ou por configurar sanção política –, a conclusão que preponderou nos julgados acima observados, como em outros casos similares, foi a de que a cobrança antecipada de imposto, bem como a obrigatoriedade de pedido de autorização para a emissão de documentos fiscais de forma individualizada, causam ônus excessivo e desnecessário à gestão de negócios e, conseqüentemente, atentam contra o livre exercício de atividade econômica, fundamento da república e, portanto, direito de relevância constitucional. Sob a ordem constitucional anterior e sob a atual, estes

---

<sup>407</sup> Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 23. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer.

Atualmente, a livre iniciativa privada foi erigida a categoria de fundamento da República federativa do Brasil, conforme art. 1º da Constituição Federal de 1988.

fatos foram compreendidos, pelo STF, como supressores de direitos fundamentais (GANDARA, 2015, p. 146). Estas mesmas sanções são hoje aplicadas no programa “Nos Conformes” (art. 20, incisos II, III, VIII, IX, XI da LCE), do que se depreende que, novamente, a Administração Tributária busca, através do manejo de obrigações acessórias (deveres instrumentais), compelir os contribuintes ao pagamento dos tributos, afastando-se do instrumento executivo fiscal, meio adequado para tanto.

Acrescente-se a isso a possibilidade de cassação de credenciamentos e habilitações pela Administração paulista (inciso XIV do art. 20, LCE), como consequência do programa “Nos Conformes” aos contribuintes que possuem débitos de ICMS não pagos pelo período de 180 dias, consecutivos ou não, classificados na categoria C, ou denominados “devedores contumazes”<sup>408</sup>. Esta situação se aproxima àquelas abordadas pelo STF, acerca da exigência de quitação de tributos como condição para habilitação em licitação, despachar mercadorias nas alfândegas, adquirir estampilhas (origem da Súmula n. 547 e ADI 173); ou ainda àquela, com restrições, sobre o cancelamento do registro especial para a fabricação de cigarros, no caso de não cumprimento de obrigações tributárias (RE 550.769)<sup>409</sup>, cujo entendimento fixado em vários votos foi o de constituição de sanção política e de consequente privação ilícita das atividades econômicas dos contribuintes.

Por oportuno, mesmo não tendo entrado em vigor, deve ser comentado que o programa “Pró-Conformidade” dispensaria, aos contribuintes classificados na categoria C, a inclusão no Regime Especial de Fiscalização de que trata a Instrução Normativa RFB n. 979/2009 e a aplicação prioritária das medidas coercitivas incluídas na Portaria RFB n. 1.265/2015, ambos, instrumentos que contêm previsões bastante rigorosas para o tratamento de contribuintes<sup>410</sup>, como manutenção de fiscalização ininterrupta, controle especial de emissão de documentos fiscais, revogação de autorização para o exercício de atividade econômica, cassação de registros especiais, entre outros, que demonstrariam a manutenção da conduta repressiva do fisco federal a contribuintes que não necessariamente se encontram na posição de fraudadores. Situações que, como visto acima, também se moldariam à definição das sanções políticas, cujo afastamento seria imperioso, de acordo com a jurisprudência consolidada do STF.

---

<sup>408</sup> A celeuma sobre a aplicação do termo “devedor contumaz” aos contribuintes que podem ser classificados na categoria C foi tratada no item 5.1.3.4 do Capítulo V desta tese.

<sup>409</sup> Neste caso, o acordão prolatado no RE 550.769 (caso American Virginia) criou parâmetros para a caracterização das sanções políticas, sendo necessário então: a relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; a manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e a manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não pagamento implica a cassação do registro especial. Para Marciano Seabra de Godoi (2011, p. 137), estes parâmetros configuraram uma flexibilidade necessária à doutrina das sanções políticas, permitindo que a mesma continue sendo prestigiada mesmo com o passar do tempo com as devidas adequações.

<sup>410</sup> Como já referido, o Regime Especial de Fiscalização, instituído pela IN-RFB n. 979/2009, é destinado àqueles contribuintes que embarçarem, resistirem, cometerem crimes tributários e infrações à legislação tributária, contrabando ou descaminho. Já o Regime de Cobrança Administrativa Especial, disciplinado pela Portaria-RFB n. 1.265/2015, embora seja destinado à cobrança de créditos tributários iguais ou maiores que R\$ 10 milhões, poderá ser utilizado pela RFB para os créditos que entender necessários os meios por si utilizados.

Desta forma, é possível identificar que algumas das condutas repreensivas dispostas pelos programas e projetos brasileiros de compliance tributário – máxime o “Nos Conformes”, que já se encontra em plena aplicação desde 2018, revelando, portanto, maior gama de casos práticos para estudo<sup>411</sup> – coincidem com outras, já declaradas sanções políticas pelo Supremo Tribunal Federal. Assim, além da incompatibilidade destas condutas com as bases do compliance tributário dessumidas das noções de contrato fiscal, moral tributária e consciência fiscal, como visto linhas acima, estas punições também apresentam o rótulo da inconstitucionalidade, configurado pelas sanções políticas, que deve rechaçá-las do ordenamento jurídico.

### **6.3.2 A Isonomia Tributária nos Programas Brasileiros de Compliance Tributário.**

Em outro trabalho (MARTINHO, 2020), suscitamos o desconforto causado pela segmentação de contribuintes em um dualismo maniqueísta entre “bons” e “maus” pagadores. O programa “Nos Conformes” assume essa divisão, atribuindo, aos primeiros, benefícios como a apropriação de crédito acumulado, renovação de regimes especiais e o acesso ao regime de Análise Fiscal Prévia; e, aos últimos, a sujeição a regime especial para cumprimento de obrigações tributárias, com inclusão em programa especial de fiscalização, alteração no período de apuração, e no prazo e forma de recolhimento do imposto, exigência de apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras, além da possibilidade de cassação de credenciamentos e autorizações, dentre várias outras exigências<sup>412</sup>. Em síntese, o programa homenageia aquele contribuinte que paga tempestivamente seus tributos, e é mais rígido àqueles que, por quaisquer motivos, não adimpliram suas obrigações tributárias, estabelecendo sanções que vão além das já aplicadas naturalmente pela Administração Fazendária, mesmo fora do âmbito do programa ora estudado, impondo, portanto, situação mais severa que as anteriormente já aventadas aos participantes deste programa que estejam inadimplentes<sup>413</sup>.

Passamos então a analisar quais as repercussões jurídicas decorrentes da aplicação de normas esparsas<sup>414</sup> como consequências do comportamento dos contribuintes em relação ao adimplemento ou não de obrigações tributárias para a isonomia constitucional tributária. Humberto Ávila (2007, p. 40) compreende que a isonomia tributária somente poderá ser observada se a comparação entre sujeitos for fundada em um determinado critério (este, que deve ter amparo constitucional) direcionado a uma

---

<sup>411</sup> Vide item 5.1.5 do Capítulo V desta tese.

<sup>412</sup> Vide item 5.1.3.4 do Capítulo V desta tese.

<sup>413</sup> O §3º do artigo 20 da Lei Complementar n. 1.320/2018 prevê que a imposição das penalidades disciplinadas no mesmo dispositivo não afasta a aplicação de outras sanções já previstas na legislação tributária.

<sup>414</sup> Justificamos a utilização da expressão “normas extravagantes” por considerar que, tendo como referência a legislação tributária comum – assim compreendida aquela que define consequências jurídicas aos contribuintes sem levar em conta qualquer princípio de compliance tributário, comumente utilizada pela Administração antes de publicada a LCE n. 1.320/2018 –, a legislação específica do programa “Nos Conformes” traz melhores benefícios aos contribuintes rigorosamente adimplentes, e piores condições àqueles que por quaisquer motivos não cumprem suas obrigações tributárias.

determinada finalidade (que também dever ser constitucional). Apenas neste caso a diversidade de tratamento poderá ser acolhida pelo princípio da igualdade, sob o aspecto do tratamento desigual entre aqueles que são desiguais (igualdade substancial). Dessa forma poderá ser caracterizada uma determinada situação concreta pela igualdade, pela desigualdade, ou, ainda, pela desigualdade amparada pelo princípio em estudo. Observamos, em outro trabalho, que a análise de uma situação concreta, então, deveria ser iniciada pela delimitação de quem seriam os sujeitos a serem comparados, para se passar à identificação da situação em que estes seriam comparados, e, por último, a finalidade da comparação (MARTINHO, 2020, p. 245). Ao nosso sentir, com fundamento em Humberto Ávila (acima citado), somente assim poderiam ser identificado os “iguais” e “desiguais” a serem submetidos a determinado tratamento jurídico.

Inicialmente, deve ser salientado que a hipótese da possível ofensa à isonomia tributária não reside em uma severidade de tratamento aos contribuintes inadimplentes, nem tampouco na natureza das sanções aplicadas<sup>415</sup>, mas está configurada no específico critério “adimplência de obrigações”, utilizado pelas normas instituídas no Brasil para a distinção entre os contribuintes que serão melhor beneficiados e aqueles que sofrerão sanções mais rigorosas (MARTINHO, 2020, p. 256). Já dissemos que a Lei Complementar Estadual n. 1.320/2018 busca implementar medidas de compliance tributário especificamente aos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (art. 5º). Significa que são abrangidos por este novo panorama de relacionamento aqueles contribuintes que estão submetidos à incidência do ICMS, e, neste ponto, encontram-se em posição de igualdade diante do crédito tributário devidamente constituído.

Assim, o fato que qualifica determinado indivíduo como contribuinte é, em linhas gerais, a concretização de uma hipótese legal denominada hipótese de incidência do tributo. Adequando-se a moldura proposta por Humberto Ávila ao programa “Nos Conformes”, os sujeitos a serem comparados, com a finalidade de imputação de tratamento legal, são os contribuintes do ICMS. A medida de comparação, consoante o objetivo maior da Lei Complementar n. 1.320/2018, é o adimplemento ou não de obrigações tributárias, critério utilizado, inclusive, para organizar a classificação de contribuintes segundo o risco de inadimplemento para Administração Tributária. Por último, a finalidade da comparação, segundo a definição de sua medida, é a aplicação de situações mais benéficas ou mais rígidas conforme o maior ou menor grau de adimplemento de obrigações tributárias. Assim, importa perquirir se a medida de comparação trazida pela LCE, acima identificada, é critério suficiente para corresponder a diferenciação de tratamento conferida pela própria Lei Complementar, traduzida em melhores benefícios e sanções mais rígidas.

---

<sup>415</sup> A discussão sobre a natureza de algumas das ações postas pelos programas de compliance tributário brasileiros – se políticas ou não – foi realizada no item anterior e não será debatida neste tópico.

De forma mais simples, o programa “Nos Conformes” estabelece um perfil de Estado eficiente, cooperativo, responsivo e menos burocrático para contribuintes adimplentes às suas obrigações tributárias. Mas aos contribuintes inadimplentes, independente da motivação, o Estado continuará demonstrando um perfil burocrático e repressivo, baseado na coerção para o adimplemento de obrigações tributárias. Não nos parece que a medida de comparação neste caso – o adimplemento ou não de obrigações tributárias – tenha fundamento constitucional, e, portanto, seja critério adequado para desigualar os contribuintes para fins de tratamento a ser proferido pelo Estado, permeado por consequências fáticas sensivelmente diferentes, que mais parecem características de Estados diferentes: o primeiro, um Estado conhecedor da reciprocidade do contato fiscal, e de que do pagamento de tributos provêm as receitas necessárias à manutenção dos gastos públicos, correspondentes à responsabilidade social (*accountability*), esclarecendo e amparando os contribuintes, simplificando procedimentos, e reduzindo custos de conformidade, para manter o seu adimplemento (*bargaining revenues*); o último, um Estado impositivo, que se afasta da responsividade e da confiança e mantém a relação conflituosa com os contribuintes, buscando o cumprimento de obrigações apenas pela utilização do poder coercitivo, através de rígidas sanções (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015).

Logo, aqueles que se encontram na posição de contribuintes do ICMS, por terem realizado a hipótese fática sobre a qual incide o referido tributo, estão inseridos em uma relação jurídica com a Administração Tributária, e, por conseguinte, com o próprio Estado, quando se considera a relação contratual fiscal<sup>416</sup>. Ainda que se admita um contrato fiscal restrito, que prevê uma relação apenas entre os contribuintes de determinado tributo e o Estado – *narrow fiscal contract* (BAK, 2019, p. 71) –, este deve-se mostrar ativo quanto às suas contraprestações contratuais (funções essenciais do Estado que demonstram sua responsabilidade social – *accountability*) de forma homogênea e abrangente, alcançando todos estes contribuintes isonomicamente. Neste sentido, é inegável que a responsividade administrativa, decorrente do esclarecimento aos contribuintes, da simplificação de procedimentos, e da redução de custos de conformidade, evidencia um Estado conhecedor da necessária reciprocidade do contato fiscal, e, portanto, integra esta mesma reciprocidade como contraprestação estatal no contrato fiscal, ensejando um compliance tributário de nível micro – não suficiente, mas indispensável –, como já demonstrado no Capítulo III deste trabalho<sup>417</sup>.

Dessa forma, os contribuintes do ICMS – no caso do programa “Nos Conformes” – já se encontram em uma mesma posição jurídico-tributária perante a Administração Fazendária – o próprio Estado – por concretizarem a hipótese de incidência deste tributo, e, por tal motivo, os mesmos já se encontram em efetiva situação de igualdade substancial. O fator “adimplemento” de obrigação tributária é, então, uma consequência da relação jurídico-tributária já estabelecida através de critérios legais<sup>418</sup>,

---

<sup>416</sup> As prestações do contrato fiscal foram debatidas com profundidade, salientando se inclusive a sua reciprocidade, no Capítulo I desta tese.

<sup>417</sup> Vide item 3.1.2.2 do Capítulo III desta tese.

<sup>418</sup> Estes critérios estão inscritos na Lei Estadual n. 6.374/1989, que institui o ICMS no Estado de São Paulo.

por incidência do princípio constitucional-tributário da legalidade<sup>419</sup>, e, por isso, não pode servir como medida de comparação para prática de tratamento diferenciado pelo Estado, justamente por inexistir fundamento constitucional para a diferenciação do comportamento estatal pelo critério “adimplemento”. O Estado deve ser um só em sua responsabilidade social para com a sociedade, como medida de isonomia. As necessárias bases constitucionais se estenderiam apenas até a formalização do vínculo que une sujeitos passivo e ativo em uma obrigação tributária, abrigado pelas regras constitucionais de competência tributária<sup>420</sup> (MARTINHO, 2020, p. 255).

É certo que as sanções tributárias devem ser aplicadas àqueles que descumprirem suas obrigações tributárias. Contudo, a previsão de benefícios e sanções trazida pelo programa “Nos Conformes” enseja verdadeiras características comportamentais do Estado, mostrando-se mais eficiente e responsivo através da possibilidade de autorregulização<sup>421</sup>, de procedimentos fiscais simplificados<sup>422</sup>, e de orientação e informação para esclarecimentos aos contribuintes; e mais rígido e intransigente por meio da redução de prazos para recolhimento do imposto, da necessidade de autorização para emissão de documentos fiscais e de forma individual, do plantão permanente de fiscalização e da cassação de credenciamentos e habilitações<sup>423</sup>. Esta diferença comportamental estatal infere a conclusão de que duas espécies de Estados são apresentadas aos contribuintes, e a causa de afigurar-se um ou outro na relação é exatamente o adimplemento ou não de obrigações tributárias, o que, configurando-se como consequência da relação jurídico-tributária, não representaria critério de desigualdade hábil a ensejar tratamento diferenciado pelo Estado.

Compreendemos que a discussão sobre o desrespeito à isonomia tributária é oportuna se voltada ao programa “Nos Conformes”, como realizado acima, tendo em vista que a sua norma de regência prevê benefícios e sanções àqueles que, respectivamente, cumprirem suas obrigações tributárias e aos que se colocarem na posição de inadimplentes. Quando, porém, direcionada aos demais programas e projetos estudados nesta tese, perde-se o objeto. Isso porque, dos programas em vigor – AMC, bônus da CSLL, OEA, além do “Nos Conformes”<sup>424</sup> –, nenhum outro estabelece reprimendas aos contribuintes inadimplentes, mas, tão somente, benefícios de uma ou outra ordem, aos que desempenharem a conduta estimulada pelas Administrações Fazendárias<sup>425</sup>. No tocante aos programas ainda, ou definitivamente, não postos em vigor – “CONFIA” e “Pró-Conformidade” – apenas este último opera com a mesma dicotomia proposta pelo “Nos Conformes”, assimilando as disposições da Instrução Normativa n.

---

<sup>419</sup> Art. 150, inciso I, Constituição federal de 1988.

<sup>420</sup> As definições das competências tributárias podem ser encontradas nos artigos 145, 148, 149, 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988.

<sup>421</sup> Art. 14, Lei Complementar n. 1.320/2018.

<sup>422</sup> Art. 16, Lei Complementar n. 1.320/2018.

<sup>423</sup> Art. 20, Lei Complementar n. 1.320/2018.

<sup>424</sup> Todos trabalhados com profundidade nos itens 5.1 e 5.2 do Capítulo V desta tese.

<sup>425</sup> A IN n. 1.985/2020-RFB não determina quais as sanções a que estaria submetido o participante do programa, apenas informa, no art. 30, que as penalidades e representações fiscais para fins penais terão efeitos no âmbito do Programa Operador Econômico Autorizado, o que faz concluir que serão aplicadas ao Programa as sanções comuns e gerais previstas no ordenamento jurídico de regência do comércio exterior e das relações aduaneiras.

979/2009 e da Portaria n. 1.265/2015, ambas da Receita Federal do Brasil, que instituíram, respectivamente o Regime Especial de Fiscalização – REF, o regime de Cobrança Administrativa Especial – CAE, sistemas que estabelecem medidas coercitivas para o cumprimento de obrigações tributárias, aspecto cujas críticas foram formuladas no item 5.2.1.1 do Capítulo V desta tese.

#### **6.4 PROPOSTAS CONCRETAS PARA A EFETIVAÇÃO DO COMPLIANCE TRIBUTÁRIO NO BRASIL.**

Diante das críticas construídas neste Capítulo, acerca de aspectos que, em nossa opinião, ou fragilizam os programas e projetos de compliance tributário brasileiros ou os impedem de se expandir como um compliance tributário completo (abordando os níveis micro e macro de compliance tributário), cabe, neste momento, consignar medidas que, a par das noções de contrato fiscal, cultura tributária e moral tributária, possam estabelecer as primeiras raízes estruturais de compliance tributário no Brasil. As propostas que serão feitas neste trabalho partem principalmente da teoria do contrato fiscal, organizada por Ane Karoline Bak (2019), mas considera também as recomendações dos órgãos internacionais estudados no Capítulo III (OCDE, CIAT, FMI, ONU e Banco Mundial)<sup>426</sup>, cuja relação com os programas e projetos de compliance tributário brasileiros foi estabelecida no item 6.2 deste Capítulo.

Compreendemos que propostas como reduzir a complexidade do sistema tributário, informar e orientar os contribuintes sobre o melhor modo de cumprimento de obrigações tributárias, massificar a comunicação através da tecnologia, entre outros, são todos meios válidos para tornar mais amistosa a relação entre Administrações Tributárias e contribuintes, mas não são hábeis a transformar rigorosa e estruturalmente esta relação. Assim, é certo que muitas das iniciativas realizadas, inclusive, pelos programas brasileiros de compliance tributário direcionam contribuintes e Administrações a uma relação tributária mais amistosa, mas não são suficientes para modificar as bases desta relação e consolidar o relacionamento harmônico duradouro como regra no trato tributário entre Estado e sociedade. Entendemos que, para tanto, é necessário o fortalecimento de dois pilares essenciais: a reciprocidade do contrato fiscal, através do estímulo à consciência fiscal, e a educação fiscal, com a criação do *ombudsman* tributário.

##### **6.4.1 Aplicação Efetiva do Contrato Fiscal: Reciprocidade e Consciência Fiscal.**

No item 1.1.4 do Capítulo I desta tese, expomos que a reciprocidade é a essência da teoria do contrato fiscal (BAK, 2019), encerrando uma relação cíclica, vez que a necessidade do Estado de obter recursos o impele a negociá-los com a sociedade, que fornece as receitas públicas através da tributação

---

<sup>426</sup> Vide item 3.2.2 do Capítulo III desta tese.

(*bargaining revenues*). Como contrapartida, o Estado oferta as provisões das quais carece a sociedade, custeando-as pela própria tributação (*accountability*). Concretamente, a reciprocidade do contrato fiscal se desenvolve em conformidade com a seguinte lógica: o aumento dos esforços estatais quanto à exigência de tributos, através da diversificação das bases tributárias é assimilado pelos atores sociais, que reagem exigindo um comportamento estatal; o Estado, então, abre concessões, para a manutenção do recebimento de receitas, aumentando sua responsabilidade social<sup>427</sup>.

A questão é que, diversos fatores, como a falta de confiança nas autoridades administrativas (OCDE, 2013), o uso excessivo do poder coercitivo (GANGL, HOFMANN E KIRCHLER, 2015), a corrupção (FMI, 2020), a ausência de responsividade administrativa, o afã arrecadatório e a maximização de lucros, encobrem a relação acima descrita, retirando-lhe a necessária transparência. Como resultado, a sociedade passa a não compreender os motivos que ensejam a tributação, desconhecendo a real função do tributo para o Estado. É exatamente esta percepção que afasta a consciência fiscal dos contribuintes, fazendo com que o pagamento de tributos seja algo odioso, desarrazoado e imotivado, se afeiçoando como descabida sanção pelo exercício de atos comuns da vida civil, e qualificando a norma tributária como norma de rejeição social (MARTINS, 1998). É possível concluir, então, que o estímulo à consciência fiscal conduz à transparência da relação contratual fiscal, retirando o véu que encobre o vínculo de prestações e contraprestações do contrato fiscal.

Sobre este aspecto, criticamos acima os programas e projetos brasileiros de compliance tributário, evidenciando que nenhum deles enfatizou discussões sobre as bases da relação contratual fiscal, limitando-se a aspectos superficiais e consequenciais da relação tributária, materializados no comportamento dos contribuintes e de Administrações quanto ao cumprimento de obrigações tributárias, o que chamamos, neste trabalho, de nível micro de compliance tributário<sup>428</sup>. Nenhuma medida foi prescrita no sentido da busca por modificações estruturais da relação fiscal entre Estado e sociedade<sup>429</sup>, entendidas estas como aquelas que evidenciam as causas de existência e os motivos ensejadores desta relação, conceito atribuído ao nível macro de compliance tributário. A discussão sobre elementos estruturais da relação fiscal entre Estado e sociedade tocaria, impreterivelmente, na consciência fiscal, resumida como o conhecimento sobre o papel do tributo naquela relação, inerente ao processo histórico de democratização, possibilitadora de uma participação ativa na governança estatal.

Entendemos que somente o cultivo do esclarecimento dos contribuintes sobre a função do tributo na sociedade é capaz de estimulá-los a, mediante o cumprimento estatal de suas atividades essenciais – fornecendo adequadamente bens e serviços públicos –, cumprir suas obrigações tributárias

---

<sup>427</sup> Esta foi a percepção da concretização do contrato fiscal por Ane Karoline Bak (2019, p. 44) em decorrência de estudos realizados na África Subsaariana.

<sup>428</sup> Vide item 6.1.1 deste Capítulo.

<sup>429</sup> Analisamos, de forma descritiva e com detalhes, as medidas estabelecidas pelos programas e projetos brasileiros de compliance tributário no Capítulo V desta tese, do que se extrai que a afirmação de que nenhuma delas aborta a essência do contrato fiscal, inserida na relação de prestações e contraprestações recíprocas entre Estado e sociedade.

e exigir a responsabilidade social do Estado (*accountability*) como contraprestação justa e equânime, não resumida a simplificação de procedimentos, informação aos contribuintes, transparência, e benefícios procedimentais (compliance tributário de nível micro), mas estendida ao fornecimento de saúde, educação, segurança, entre outras (compliance tributário de nível macro), e, assim, transformar eficazmente o relacionamento hostil vivenciado atualmente entre Administração Tributária e contribuinte de forma duradoura, vez que estrutural. Deste modo, um verdadeiro e completo programa de compliance tributário deve apresentar medidas que prevejam o estímulo à consciência fiscal, que se consolidam na demonstração do fornecimento de bens e serviços de forma efetiva para a sociedade, com a devida prestação de contas referente aos tributos pagos. A estas medidas deve ser dada a mais ampla publicidade, para que a sociedade compreenda quais ações são realizadas com o fruto da arrecadação – reciprocidade do contrato fiscal.

Com este objetivo, a Prefeitura Municipal de Manaus, Estado do Amazonas, durante o primeiro semestre de 2022, distribuiu placas informativas em obras públicas (revitalização de praças, saneamento urbano, asfaltamento de vicinais etc.) com a inscrição “seu IPTU está aqui”. Apesar de não se ter conhecimento sobre os objetivos formais da medida<sup>430</sup>, é possível deduzir que a mesma divulga à população o destino da arrecadação do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, evidenciando que o pagamento adequado do tributo confere retorno à população, por exemplo, em obras públicas. Fica clara a relação de contrapartida entre as prestações do contrato fiscal que a campanha almeja dar publicidade, com evidente incentivo aos contribuintes para adimplirem suas obrigações tributárias. Medidas como esta são, por nós, consideradas estímulo eficaz à consciência fiscal, revelando à sociedade a marcante característica da reciprocidade do contrato fiscal, e, portanto, alcançando o mais profundo grau de compliance tributário, o que denominamos compliance em nível macro.

Não se está, aqui, defendendo uma vinculação do produto da arrecadação de cada imposto a uma atividade administrativa específica, o que não se poderia conceber, salvo após alterações constitucionais, complexas por natureza, e cujo cuidado na utilização foi recomendado pela OCDE (2019a, p. 31), tendo em vista que contribuintes demonstrariam, a longo prazo, maior disposição em pagar tributos (moral tributária) para determinados serviços públicos e menos para outros. A ideia que se ilustra com o exemplo de Manaus é a de que a vinculação genérica da tributação como fonte de receita para suprir os gastos públicos precisa ser amplamente demonstrada à sociedade, com o claro objetivo de conscientização geral sobre as prestações do contrato fiscal, e assim despertar, individualmente, a consciência fiscal, alcançando um compliance tributário verdadeiro e duradouro.

---

<sup>430</sup> Não foi possível obter qualquer informação sobre o fundamento legislativo desta campanha, nem mesmo se se tratou de uma campanha com o objetivo de conscientização popular, o que acreditamos que sim. Pesquisamos diretamente no portal da Prefeitura Municipal de Manaus (<https://manausatende.manaus.am.gov.br/cidadao/imposto-predial-e-territorial-urbano/>, acesso em: 09/06/2022), bem como em conversas diretas com servidores da própria Prefeitura e da Procuradoria do Município de Manaus, porém, sem sucesso, o que demonstra que, se a ação é exemplo de estímulo à consciência fiscal, e, portanto, do nível macro de compliance tributário, a falta de informação e transparência quanto à sua base de criação representa o avesso da relação Estado-sociedade que se almeja.

É notório que, no Brasil, há um nítido ressentimento da sociedade em relação ao fornecimento de bens e serviços públicos adequados pelo Estado, e deste em relação ao adimplemento de obrigações tributárias pelos contribuintes, como observado por Victor Castañeda Rodríguez (2015, p. 104), que indicou que não são apenas os benefícios financeiros da evasão tributária que interessam aos contribuintes que realizam esta prática, mas a insatisfação da sociedade com a responsabilidade social do Estado surge como um dos principais motivos. O autor também descreveu que a corrupção pública e privada tem vultosa importância no descumprimento de obrigações tributárias (RODRÍGUEZ, 2015, p. 105).

Por tais motivos, dentre todos os temas que já foram debatidos nesta tese, é de se compreender que a mera concessão de benefícios como a orientação sobre como se adequar às exigências administrativas, sem a incidência de penalidades, não é suficiente para transformar todo um relacionamento que é historicamente hostil, em um vínculo de harmonia e moral, já que se o contribuinte percebe que seus recursos estão sendo alvo de corrupção, não lhe faz sentido cumprir suas obrigações fiscais, mesmo diante das ações repressivas do Estado quanto à fiscalização e aplicação de sanções (RODRÍGUEZ, 2015, p. 105). No mesmo sentido, a ONU, através da CEPAL (2013, p. 41), compreendeu a proporcionalidade entre a disposição da sociedade em pagar tributos e a qualidade dos bens e serviços apresentados pelo poder público, sendo tanto maior aquela quanto maior a última. São necessárias, então, medidas estruturais e de longo prazo, que estimulem a confiança e a consciência fiscal, para que, após, sejam determinadas medidas excepcionais de orientação e informação somente àqueles que, mesmo assim, não conseguirem se adequar. Ao nosso sentir, somente assim o Estado poderá experimentar economias reais quanto os investimentos em fiscalização, incrementando os níveis de arrecadação.

#### **6.4.2 A Simplificação do Sistema Tributário através da Educação Fiscal e da Criação do *Ombudsman* Tributário.**

A OCDE (2019a, p. 22) afirmou que reduzir a complexidade do sistema tributário também contribui para um aumento na moral tributária. A dificuldade em saber como pagar tributos afeta diretamente a relação entre Administrações Tributárias e contribuintes, então, simplificar o pagamento de tributos leva a uma maior disposição em pagá-los, e, conseqüentemente ao compliance tributário. A simplificação dos procedimentos fiscais pode decorrer da transparência das próprias Administrações, através de serviços de orientação direta aos contribuintes, mas também pode decorrer da educação fiscal e da criação de um órgão mediador de proteção e esclarecimento aos contribuintes, um *ombudsman* tributário.

Os programas de educação de contribuintes servem para esclarecer quais os tributos a pagar em cada caso, e como pagá-los. São úteis para elucidar os processos administrativos e o próprio sistema tributário, aumentando sua integridade e reduzindo oportunidades para corrupção. Godoi e Rezende

(2019, p. 689) ressaltaram a importância da educação tributária, enquanto processo educativo-pedagógico oposto ao “psicologismo fiscal”<sup>431</sup>, que permite ao contribuinte compreender o tributo como um “sacrifício justo”, dispensando a utilização de estratagemas legislativos para induzir à contribuição. Vimos, no Capítulo II deste trabalho, que países como Malásia e Marrocos, já aplicam a educação de contribuintes para crianças, com o objetivo de promover a adequação voluntária decorrente da consciência fiscal; Costa Rica e Guatemala combinam a compreensão do contrato fiscal com a simplificação do pagamento de tributos, fomentando a disposição dos contribuintes em cumprir suas obrigações tributárias (OCDE, 2019a, p. 30).

No Brasil, programas como o PNEF, que aproximou União e Estados membros em uma política pública com o objetivo de esclarecer o cidadão sobre o seu dever de contribuir financeiramente com a sociedade, e ao mesmo tempo, despertar a sua percepção sobre a necessidade de acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados<sup>432</sup> (REZENDE, 2020, p. 239-240), demonstram a importância do esclarecimento dos contribuintes para o cumprimento de obrigações tributárias, o que pode conduzir a um significativo aumento na arrecadação. O “Pró-conformidade” da RFB, diferentemente de outros programas e projetos de compliance tributário abordados nesta tese, lançou luz sobre a educação fiscal através da capacitação de estudantes para o fornecimento de serviços contábeis a pessoas físicas e jurídicas, através dos Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal – NAF<sup>433</sup>. Embora o fisco federal não tenha dado continuidade e concretizado o “Pró-conformidade”, os NAF já existiam anteriormente e estão presentemente em operação em instituições de ensino por todas as unidades da Federação e, ainda, internacionalmente<sup>434</sup>, educando os contribuintes sobre o cumprimento das mais diversas obrigações tributárias.

Desta forma, é perceptível que a iniciativa de educação fiscal se afina com as orientações internacionais sobre compliance tributário, exatamente porque é nítida a capacidade de estimular a consciência fiscal através da educação, revelando a sociedade o porquê da existência dos tributos, seu caráter contributivo e redistributivo, e, principalmente, sua função de financiamento de gastos públicos, e, com isso, fomentar moral tributária, fortalecendo a relação de prestações e contraprestações insculpida no contrato fiscal. Contudo, o PNEF deixou de existir em 2019, considerando a remodelação administrativa proposta pelo Governo Federal (REZENDE, 2020, p. 254), permanecendo, com notoriedade, apenas os NAF. Entendemos, porém, não se tratar da mesma abordagem, por este ser

---

<sup>431</sup> Vide item 2.2.2.2 do Capítulo II desta tese.

<sup>432</sup> É importante salientar a intrínseca relação entre o conceito de educação fiscal apresentado pelo PNEF (item 2.2.2.2 do Capítulo II desta tese) e as premissas do contrato fiscal trazidas por Ane Karoline Bak (2019), no que tange aos pilares da negociação de receitas e responsabilidade pública (*bargaining revenues e accountability*), minuciosamente dissecados no Capítulo I desta tese.

<sup>433</sup> Vide item 5.2.1.2 do Capítulo V desta tese.

<sup>434</sup> Segundo o portal da Receita Federal, os NAF’s têm presença nacional e internacional, com mais de 300 núcleos divididos em instituições de ensino pelos Estados da Federação, e mais 200 em países da América Latina (como Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Guatemala etc.). Disponível em: <<http://rednaf.educacionfiscal.org/paises/>>. Acesso: 28/04/2021.

direcionado mais especificamente ao esclarecimento de contribuintes sobre procedimentos fiscais existentes e não, de forma profunda, sobre o papel do tributo na sociedade.

Elisângela Rezende (2020, p. 274) salientou que um dos problemas vislumbrados no Programa (PNEF) foi a ausência de valorização dos direitos constitucionais do contribuinte contra eventuais arbitrariedades das Administrações, já que este aspecto não foi abordado em nenhum de seus materiais educativos divulgados. Compreendemos que, de fato, não se pode conceber o instrumento da educação fiscal sem ênfase a medidas que estabeleçam direitos e deveres constitucionais tanto para as Administrações como para os contribuintes, estes, que carecem, muitas das vezes, do conhecimento necessário de seus direitos, da mesma forma que lhes falta o conhecimento adequado sobre o complexo sistema tributário. É neste contexto que entendemos ser imprescindível, para a instituição de um programa completo de compliance tributário, uma conjugação de ações no sentido do estímulo à consciência fiscal, e, dentre elas, medidas que tenham como núcleo a educação fiscal, juntamente com a criação de um órgão geral de proteção aos contribuintes.

No Brasil não há uma instituição que possa assemelhar-se com o *ombudsman* tributário<sup>435</sup> verificado nos Estados Unidos e México, como afirmaram Marciano Seabra e Oscar Nova (2019, p. 237), embora a realidade brasileira apresente muitos dos problemas identificados em EUA e México, que justificaram a origem do Serviço do Advogado do Contribuinte (*Taxpayer Advocate Service – TAS*), no primeiro, e da Procuradoria de Defesa do Contribuinte (*Prodecón*), no último. Ambos os órgãos aplicam ações similares no sentido do esclarecimento do sistema tributário aos contribuintes e de sua proteção contra atos autoritários e até mesmo arbitrários das Administrações Fiscais, além da formulação de acordos que reduzem sensivelmente a litigiosidade fiscal, judicial e administrativa (GODOI e ESCUDERO, 2019, p. 227).

A criação do *ombudsman* tributário por um programa de compliance tributário no Brasil, como órgão independente da Administração Tributária, atenderia o mister de estímulo à consciência fiscal, de esclarecimento do sistema tributário e conseqüentemente de simplificá-lo, através do repasse de informações e esclarecimentos pelo órgão de proteção aos contribuintes, se aproximando do entendimento de Klaus Tipke (2012, p.70) sobre funções que seriam inerentes ao atuar das Administrações, como a utilização de todos os meios de esclarecimento previstos na legislação aos contribuintes, inclusive, anteriormente à notificação de lançamentos; a fundamentação dos atos administrativos com a devida instrução sobre os possíveis meios de impugnação, afastando-se do afã arrecadatório, entre outras, todas estas, atitudes que evidenciam a lealdade e a boa-fé na relação fiscal. O CIAT (2015) apoia a existência do *ombudsman* tributário, para esclarecer e proteger os contribuintes de arbitrariedades administrativas e mediar a relação entre ambos.

---

<sup>435</sup> Trata-se de um órgão de mediação e proteção aos contribuintes, que foi estudado com mais profundidade no Capítulo III desta tese.

A figura do *ombudsman* tributário brasileiro seria responsável pelo assessoramento aos contribuintes que enfrentam questionamentos das autoridades fiscais, esclarecendo-lhes sua procedência, quando o caso, bem como seu dever de contribuir como prestação do contrato fiscal; e almejando, junto a Administração, através da mediação, a dissolução de ato eventualmente irregular e sem fundamento. Atuará também nas demandas dos contribuintes para com as Administrações, através de pedidos de esclarecimentos, ou medidas judiciais que suspendam coerção indevida, investindo-se na função de defensor gratuito. Marciano Godoi e Oscar Escudero (2019, p. 238) apostaram na redução de litígios, com a introdução de instituição semelhante ao *ombudsman* tributário no Brasil, uma vez que muitas das questões controversas poderiam ser solucionadas pela mediação, que possui altos índices de eficácia, conforme a experiência de Estados Unidos e México.

Assim, ações no sentido tanto da educação fiscal como da instituição do *ombudsman* tributário no Brasil são medidas estruturais, essenciais ao compliance tributário voluntário e cooperativo, já que estimulariam a consciência fiscal, podendo, então, promover a efetividade do contrato fiscal pelo esclarecimento e orientação quanto à função do tributo na relação sociedade-Estado, tão debatida neste trabalho. Devem, portanto, a nosso sentir, figurar como condição de existência efetiva de um programa de compliance tributário que pretenda ser completo e, principalmente, eficaz e duradouro, mas que não foram abordadas em nenhum dos programas e projetos estudados nesta tese.

## CONCLUSÃO.

A busca por elucidar se os programas e projetos brasileiros promovem efetivamente o compliance tributário colaborativo, voluntário e responsivo recomendado por órgãos internacionais, tais como OCDE, CIAT, ONU, FMI e Banco Mundial, respeitando os parâmetros constitucionais, especialmente em relação à isonomia e às sanções políticas, levou-nos a pesquisar os fundamentos da relação tributária entre Estado e sociedade, para a construção de uma conexão harmoniosa e eficaz entre ambos. Esta pesquisa nos conduziu aos estudos sobre a teoria do contrato fiscal (BAK, 2019)<sup>436</sup>, moral tributária (OCDE, 2019a), e cultura tributária (NERRÉ, 2008)<sup>437</sup>, de onde extraímos que a relação tributária entre Estado e sociedade deve ser sustentada pelos pilares da consciência fiscal e da reciprocidade. Isto porque, segundo nossa visão, somente a partir da relação contratual fiscal a tributação é justificada como – além de um dever jurídico – um dever moral, que viabiliza recursos ao Estado para que este proveja a sociedade com bens e serviços públicos qualificados nesta tese como essenciais.

Para que a engrenagem da relação tributária funcione harmonicamente, então, é preciso uma reforma estrutural, que atue na essência do vínculo que une Estado e sociedade em torno do tributo, estabelecendo-se uma cultura tributária de disposição-interesse da sociedade em cumprir suas obrigações tributárias, marcada pela consciência ativa sobre a função do tributo naquela relação, inclusive no que tange à possibilidade de reivindicação da contraprestação estatal, traduzida pela compreensão sobre a reciprocidade do contrato fiscal. Para isso, são necessárias medidas estatais no sentido da boa governança dos recursos públicos, suprimindo as necessidades efetivas da sociedade com bens e serviços públicos e, principalmente, reduzindo a corrupção<sup>438</sup>, além do uso equilibrado do poder coercitivo juntamente com o poder legitimado para incentivar a confiança baseada na razão, que, em nível máximo, conduz a sociedade ao cumprimento de suas obrigações tributárias<sup>439</sup>. Estas medidas demonstram a reciprocidade do contrato fiscal, e, como consequência, fomentam a disposição da sociedade em contribuir, estimulando a moral tributária, e conseqüentemente despertando a consciência fiscal.

Neste mesmo passo, a expressão “compliance tributário cooperativo” passa a ser mais completa sendo-lhe acrescido o termo “colaborativo”, dado que a cooperação é conduta bilateral, exigida tanto dos contribuintes quanto das Administrações Fazendárias, tendo como pressuposto a satisfação de interesses recíprocos e, portanto, a mútua confiança entre as partes da relação tributária<sup>440</sup>; mas a colaboração pressupõe o esforço mútuo e recíproco destas mesmas partes para a obtenção de um escopo

---

<sup>436</sup> Vide Capítulo I desta tese.

<sup>437</sup> Vide Capítulo II desta tese.

<sup>438</sup> No item 1.1.1 do Capítulo I desta tese estudamos a relação entre tributação e governança. E no item 2.2.2 do Capítulo II salientamos a importância da boa governança pública no estímulo à moral tributária.

<sup>439</sup> A dinâmica entre poder e confiança estudada por Gangl, Hofmann e Kirchler (2015) foi por vezes utilizada nesta tese para demonstrar o complexo feixe de motivações que levam a sociedade a contribuir através da tributação (itens 1.2.4 do Capítulo I; 3.1.1 do Capítulo III).

<sup>440</sup> Vide item 3.1.2 do Capítulo III desta tese.

específico, a finalidade máxima de proteção ao bem comum e do interesse social, que é exatamente a moldura retratada no contrato fiscal, representado pela relação entre Estado e sociedade, em que esta reconhece a função social do tributo como meio pelo qual o Estado pode realizar suas funções essenciais (consciência fiscal), e, assim, concretizar o bem comum. A cooperação, no entanto, inspira que cada parte coobrigada busque a satisfação do interesse da outra parte, com lealdade e boa-fé, ocorrendo quando contribuintes buscam adequar-se voluntariamente às suas obrigações tributárias, e quando, correspondentemente, a Administração Tributária presta as informações necessárias para o correto cumprimento destas obrigações com transparência e responsividade.

Neste complexo encadeamento de fatores reside o compliance tributário de nível macro, que é composto por verdadeiras transformações na cultura tributária local, fundadas nos pilares acima definidos – especialmente, a efetivação da reciprocidade do contrato fiscal e o estímulo à moral tributária –, mas que, segundo os pontos defendidos neste trabalho, a longo prazo é capaz de produzir mudanças reais no ambiente contributivo firmado entre Estado e sociedade. Por outro viés, o compliance tributário de nível micro aborda a relação mais imediata entre fisco e contribuintes, sendo alcançado pela simples troca do cumprimento de obrigações tributárias por benefícios fiscais<sup>441</sup>. Medidas como o sistema de autoavaliação tributária (Malásia) e técnicas de *insights* comportamentais – *nudge* (Reino Unido), incentivam a autorregularização e externam aos contribuintes a responsividade administrativa através da informação e da transparência, mas não estimulam reciprocidade do contrato fiscal, nem tampouco a consciência fiscal, e, por isso, não alcançam o nível macro do compliance tributário.

Vimos que as organizações internacionais propõem ações em ambos os sentidos<sup>442</sup>. A OCDE e o FMI, por exemplo, recomendam o gerenciamento de riscos pelas Administrações Tributárias, beneficiando os contribuintes que queiram se adequar com a redução dos custos de conformidade, rápidas soluções de demandas, maior publicidade aos atos administrativos e simplificação do cumprimento de obrigações; o CIAT indica o esclarecimento informal de contribuintes e a melhora nos serviços aos contribuintes pelas Administrações; todas estas, medidas que propiciam uma adequação mais imediata e que, portanto, se vinculam ao compliance tributário de nível micro. FMI e ONU, por outro lado, preconizam o estímulo à moral tributária e à confiança dos contribuintes, através da racionalização das estruturas tributárias, da redução da corrupção, da contenção de renúncias de receitas; e a restauração do contrato fiscal com a mobilização efetiva de receitas para gastos públicos essenciais (bens e serviços públicos). Tais medidas vão ao encontro da teoria do contrato fiscal, provocando mudanças estruturais do sistema, e, por isso, trata-se de medidas de compliance tributário de nível macro.

---

<sup>441</sup> O estudo do compliance tributário em níveis foi defendido de forma precisa nos itens 3.1.2.2 e 3.3 do Capítulo III desta tese.

<sup>442</sup> As recomendações dos órgãos internacionais OCDE, CIAT, FMI, ONU e Banco Mundial sobre compliance tributário foram descritas com o devido detalhamento no item 3.2.2 do Capítulo III desta tese.

A análise dos programas e projetos brasileiros de compliance tributário em cotejo com as orientações internacionais e, ainda, meio ao contexto do contrato fiscal, levou-nos a concluir que as iniciativas brasileiras estudadas estão limitadas ao nível micro do compliance tributário, vez que não se verifica, nestas iniciativas, medidas que proporcionem a transformação efetiva do comportamento social, a consciência fiscal ou a reciprocidade do contrato fiscal<sup>443</sup>. Não afirmamos, nesta tese, que as ações propostas pelos programas e projetos brasileiros não propiciam um ambiente colaborativo, a transparência e a adequação. O que afirmamos é que estas propostas, por se limitarem a de medidas imediatas, são superficiais e não atingem o núcleo da relação tributária firmada entre Estado e sociedade, desprezando o contrato fiscal – especialmente no que tange à reciprocidade e à consciência fiscal –, correndo grande risco de não atingirem o resultado esperado e até mesmo de serem abandonadas com o tempo.

De fato, os programas e projetos brasileiros de compliance tributário se alinham a muitas das recomendações internacionais, como a classificação dos contribuintes conforme gerenciamento de riscos; a concessão de benefícios aos contribuintes dispostos a se adequar; a busca pela simplificação no cumprimento de obrigações tributárias; maior transparência através de canais abertos de comunicação; e a utilização da tecnológica com foco na conformidade. Porém, as iniciativas brasileiras não parecem ter se preocupado com outras proposições, também sugeridas pelas organizações internacionais estudadas, que aprofundariam o aperfeiçoamento da relação entre Estado e sociedade e, por isso, trariam verdadeiras transformações estruturais ao sistema. É o caso da homenagem à isonomia, eliminando tratamentos privilegiados, conferidos através de isenções, anistias e outros benefícios fiscais; o aprimoramento dos serviços administrativos-tributários; a racionalização das estruturas tributárias, com vistas a maior efetividade; a contenção de renúncias de receitas; o estímulo à confiança dos contribuintes através dos motivos ensejadores da conformidade e da redução da corrupção; a restauração do contrato fiscal por meio da busca pela autêntica reciprocidade, mobilizando-se receitas para gastos públicos essenciais; a criação de um órgão mediador de interesses e defensor dos contribuintes (o *ombudsman* tributário)<sup>444</sup>.

Neste passo, concluímos que, dentre as hipóteses elencadas para responder o problema-tema apresentado nesta pesquisa, qual seja, o de apreciar a adequação dos programas e projetos brasileiros de compliance tributário diante das recomendações internacionais, respeitando os parâmetros constitucionais, especialmente no que tange à isonomia e às sanções políticas, concluímos que, apesar de não atentarem completamente contra os preceitos constitucionais, as iniciativas brasileiras trazem apenas modificações superficiais e paliativas no trato entre fisco e contribuintes, carecendo de medidas mais profundas, estruturais, que analisem e transformem o comportamento social destinado ao

---

<sup>443</sup> A análise descritiva dos programas e projetos brasileiros de compliance tributário foi realizada no Capítulo V desta tese.

<sup>444</sup> A comparação dos programas e projetos brasileiros de compliance tributário com as recomendações dos órgão internacionais foi realizada com maior profundidade no item 6.2 do Capítulo VI desta tese.

pagamento do tributo e a postura do Estado no que tange à gestão destes recursos. Concluímos também que algumas medidas tomadas por programas brasileiros constituem sanções políticas, como regimes especiais de cobrança e fiscalização, analisados em situações similares pela jurisprudência do STF, que estabeleceu tratar-se de violação ao livre exercício de profissão; e que, outras, configuram medida de comparação não compatíveis com os critérios constitucionais para desigualar contribuintes inicialmente em condições similares, como o adimplemento ou não de obrigações tributárias, que enseja comportamentos estatais diferenciados, mais rígidos ou mais flexíveis, dependendo do adimplemento do contribuinte<sup>445</sup>.

Constatamos, com a pesquisa, que a reciprocidade e a consciência fiscal – intrinsecamente ligadas, atuando a primeira como causa da última – configuram condições de existência para um compliance tributário efetivamente colaborativo e cooperativo, e devem ser estimuladas a partir do fortalecimento da confiança nas autoridades administrativas, como decorrência do uso equilibrado entre os poderes coercitivo e legitimado, com necessária transparência, discutindo-se as bases da relação contratual fiscal, que pressupõem o cumprimento de atividades essenciais pelo Estado – fornecendo adequadamente bens e serviços públicos – como motivação para o cumprimento de obrigações tributárias pela sociedade, contraprestações justapostas de forma equânime, não resumidas à simplificação de procedimentos, informação aos contribuintes, e benefícios procedimentais (compliance tributário de nível micro), mas estendida ao fornecimento de saúde, educação, segurança, entre outras atividades públicas com credibilidade e transparência (compliance tributário de nível macro), transformando-se, assim, o relacionamento hostil vivenciado atualmente entre Administração Tributária e contribuintes, em um ambiente colaborativo, de forma duradoura, vez que estrutural.

Peça fundamental neste processo de transformação é a educação fiscal com a finalidade de esclarecer o contribuinte sobre o seu dever de contribuir financeiramente com a sociedade, e ao mesmo tempo, de despertar a sua percepção sobre a necessidade de acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados. A educação fiscal é capaz de estimular a consciência fiscal, revelando à sociedade o porquê da existência dos tributos, seu caráter contributivo e redistributivo, e, principalmente, sua função de financiamento de gastos públicos, e, com isso, fomentar moral tributária, fortalecendo a relação de prestações e contraprestações insculpida no contrato fiscal. Sua base está fincada nos direitos e deveres constitucionais do Estado e da sociedade, e, por isso, entendemos ser imprescindível, para a instituição de um programa completo de compliance tributário, uma conjugação de ações no sentido do estímulo à consciência fiscal, e, dentre elas, medidas que tenham como núcleo a educação fiscal, juntamente com a criação de um órgão geral de proteção aos contribuintes. Sugerimos a criação do *ombudsman* tributário no contexto de um amplo programa de compliance tributário no Brasil, como órgão independente da Administração Tributária, atenderia o mister de estímulo à consciência fiscal, de esclarecimento do

---

<sup>445</sup> Trata-se de conclusões alcançadas no item 6.3 do Capítulo VI desta tese.

sistema tributário e conseqüentemente de simplificá-lo, através do repasse de informações e esclarecimentos pelo órgão de proteção aos contribuintes.

Nosso objetivo é que este estudo sirva de alicerce para novas produções acadêmicas que investiguem o compliance tributário através da lente do contrato fiscal, conferindo a devida importância aos temas “consciência fiscal”, “moral tributária” e “cultura tributária”, como estruturas inafastáveis para a construção de relações fiscais harmoniosas, permeadas pela cooperação e pela colaboração, pontos de equilíbrio das prestações recíprocas do contrato fiscal, desenvolvendo e assentando o termo “compliance tributário de níveis macro e micro” como formas complementares de composição de políticas públicas. Nesta pesquisa, sugerimos um novo enfoque para o exame do compliance tributário, uma visão estrutural que parte do relacionamento firmado entre Estado e sociedade em torno da tributação, alinhando os estudos sobre contrato fiscal, moral tributária e cultura tributária com o objetivo de compreender, prever e ajustar o futuro deste relacionamento. É neste sentido que se perfaz nossa contribuição para a literatura tributária brasileira.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Extinção dos contratos por incumprimento do devedor: resolução. 2. ed. Rio de Janeiro: Aide, 2003.
- ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. International Studies Program Working Paper n. 07-32, 2007.
- ALM, James; TORGLER, Benno. Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. Center of Research in Economics, Management and the Arts (CREMA). CREMA Working Paper Series n. 14, 2004.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. Revista Direito Tributário Internacional Atual, núm. 02, p. 58-82 – São Paulo, 2017.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre a litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. Revista de Direito Tributário Atual, núm. 40, p. 441-452. São Paulo, 2018.
- ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. Recuperação dos créditos fazendários: métodos alternativos de solução das controvérsias tributárias. Revista de Direito Brasileira, v. 19, n. 08, p. 107-121. São Paulo, 2018.
- ALVES, Nardéli; PETRI, Luana Ramos Figueiredo; PETRI, Sérgio Murilo. A proposta de simplificar as obrigações do contribuinte e as mudanças no sistema tributário vigente. Revista de Gestão e Tecnologia, v. 2, n. 2, p. 40-52. Florianópolis, 2012.
- ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhora do ambiente tributário: aspectos gerais. Revista de Direito Tributário Atual, núm. 39, p. 106-120. São Paulo, 2018.
- ARTEAGA, Clara Rossana. La legitimación social de la política e la cultura tributaria In Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario. Asamblea General del CIAT, n. 42, Antigua Guatemala, Guatemala, 2008.
- AUCEJO, Eva Andrés. Towards an international code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. Revista Derecho del Estado, n. 40, p. 45-85. 2018.
- ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BAK, Ane Karoline. When the fiscal social contract is not about tax: understanding limited role of taxation in social accountability in Senegal. Tese (Doutorado em Ciência Política) – Department of Political Science. Aarhus University. Aarhus – Denmark, 2019.
- BANCO MUNDIAL. 4 ways to low-income economies can boost tax revenue without hurting growth. 2019. Disponível em: < <https://blogs.worldbank.org/voices/4-ways-low-income-economies-can-boost-tax-revenue-without-hurting-growth>>. Acesso 27/08/2021.
- Banco Mundial. Enforcement, facilitation and trust: why pay taxes? 2019. <https://blogs.worldbank.org/governance/enforcement-facilitation-and-trust-why-pay-taxes>. Acesso 10/06/2020.
- BANCO MUNDIAL. Innovations in Tax Compliance. 2020. <https://www.worldbank.org/en/topic/macroeconomics/brief/innovations-in-tax-compliance>. Acesso 10/06/2020.

BANCO MUNDIAL. Process makes perfect: improving tax compliance and tax administration through behavioral insights. 2019. <https://blogs.worldbank.org/developmenttalk/process-makes-perfect-improving-tax-compliance-and-tax-administration-through-behavioral-insights>. Acesso 10/06/2020.

BANCO MUNDIAL. Tax revenue mobilization: lessons from World Bank Group support for tax reform. Washington, DC, 2017.

BANCO MUNDIAL. Taxation and the shadow economy. How the tax system can stimulate and enforce the formalization of business activities. Policy Research Working Paper n. 8391, 2018.

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A crise econômica de 2014/2017. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo, vol. 31, n. 89, São Paulo, jan/abr. 2017.

BARBOSA, Luiz Roberto Peroba; CAUMO, Renato Henrique. Lei de conformidade paulista pode ser a primeira voltada ao fair play tributário. Conjur, maio/2018.

BARRETO, Aline Fleury. Compliance fiscal internacional: considerações acerca da repartição de fundos no Brasil e a (des)moralização do sistema arrecadatório global.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In 50 anos do Código Tributário Nacional. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET, p. 989-1028, 2016.

BLANK, Joshua D., Sigilo Fiscal E Compliance Tributária Nos Estados Unidos (Tax Privacy and Tax Compliance in the United States) (2013). Transparência Fiscal e Desenvolvimento (Eurico Marcos Diniz de Santi, Fiscosoft/Thomson Reuters, 2013). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2392534> . Acesso em: 22 de janeiro de 2020.

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campos, 1992.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico: tradução Ari Macedo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988. In Revista de Direito Público, n. 93, ano 23. São Paulo, 1990, p. 34-40. brasileira. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Minas Gerais, 2020.

BRAVO, André de Magalhães; PERES, Clóvis Belbute. Construindo a ponte de ouro entre a Receita Federal do Brasil e o contribuinte: os resultados de uma pesquisa-ação. Secretaria da Receita Federal do Brasil – 10º Prêmio Schöntag – 2011.

BRAVO, Jaime Ross. Las facultades legales para la administración del sistema tributario y la condicionante de la cultura tributaria del médio em que actua.

BRIDAY, Jean Noël. Metodologías para medir la Moral Tributaria de los Contribuyentes y los Resultados Obtenidos. CIAT. Disponível em: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjtxt715erzAhVVEbkGHaMMB7QQFnoECAQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011\\_tema\\_1.3\\_francia\\_Briday.pdf&usg=AOvVaw0L-zTpvWHIfp3mhjZal3On](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewjtxt715erzAhVVEbkGHaMMB7QQFnoECAQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011_tema_1.3_francia_Briday.pdf&usg=AOvVaw0L-zTpvWHIfp3mhjZal3On). Acesso: 27/10/2021.

BUFFON, Marciano; MARCOLAN, Evelyn Palomino. Tributação como instrumento de intervenção estatal: breve história, desde a modernidade à idade contemporânea. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 4, n. 4. Rio de Janeiro, 2016.

CAMPOS, Matheus Leite; MORINI, Cristiano; MARCONDES DE MORAES, Gustavo Herminio Salati; INÁCIO JÚNIOR, Edmundo. A performance model for public-private partnerships: the authorized economic operator is an example. *RAUSP Management Journal*, n. 53, p. 268-279. São Paulo, 2018.

CARBAJO, Juan Manuel López. *La Moral Tributaria y el Comportamiento del Contribuyente*. CIAT. Disponível em: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewiq3enL6erzAhVCH7kGHZXYCgIQFnoECAkQAOQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011\\_tema\\_2\\_espana\\_carbajo.pdf&usg=AOvVaw26UMv7Ys0GusuEhvKnMktI](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewiq3enL6erzAhVCH7kGHZXYCgIQFnoECAkQAOQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011_tema_2_espana_carbajo.pdf&usg=AOvVaw26UMv7Ys0GusuEhvKnMktI). Acesso: 27/10/2021.

CARDOZO, Maria Helena. *Actitudes del Contribuyente Frente a la Administración Tributaria: Diferenciar y Clasificar los Comportamientos*. CIAT. Disponível em: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewjqyFHu5urzAhUrHrkGHbBQDb4QFnoECAMQAOQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2Fbook\\_asamblea\\_2011.pdf&usg=AOvVaw0DluuMQqnRyjVXFoU-TatH](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewjqyFHu5urzAhUrHrkGHbBQDb4QFnoECAMQAOQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2Fbook_asamblea_2011.pdf&usg=AOvVaw0DluuMQqnRyjVXFoU-TatH). Acesso: 27/10/2021.

CARRASCO, Carlos Marx. *Definición, alcance y objetivos del concepto de moral tributaria*. In *Sistemas Tributarios modernos: desde definición de la moral tributaria hacia sus determinantes*. Asamblea General del CIAT, No. 45, Quito, Ecuador, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASAR, María Amparo. *Los mexicanos contra los impuestos*. <https://gale.ez93.periodicos.capes.gov.br/ps/i.do?&id=GALE|A353210567&v=2.1&u=capex&it=r&p=AONE&sw=w>. Acesso: 19/02/2020.

CASTILHO, Ian Fernandes. *Arbitragem tributária: aspectos teóricos e possibilidade jurídica*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, 2019, Vol.7, n. 9.

CIAT, *Cooperative tax relationship or compliance: current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia*. CIAT, 2015.

CIAT. *CIAT: Fifty years in Latin America taxation*. Panama City: CIAT, 2017

CNJ. *Diagnóstico do Contencioso Tributário Brasileiro*. Justiça Pesquisa, 5ª Edição. Insper/CNJ – Brasília, 2022.

CNJ. *Diagnóstico do Contencioso Tributário Brasileiro*. Justiça Pesquisa, 5ª Edição. Insper/CNJ – Brasília, 2022.

CORREA, André. *Cinco aspectos do pró-conformidade*. Jota, janeiro/2019.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os tributos e os direitos fundamentais*. In: *Revista de estudos e pesquisas avançadas do terceiro setor*. V. 03, n 02, jul/dez/2016.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. O princípio da isonomia no contexto do Direito Tributário. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2001.

COUTINHO, Nilton Carlos de Almeida, et al. Direito tributário e direitos fundamentais: um estudo acerca dos princípios tributários voltados para a proteção da dignidade da pessoa humana. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 138, p. 225-238, janeiro/2018.

DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. O compliance e o exercício da fiscalização tributária. In: Compliance no Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, coordenação. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

EVANS, David. Paying tax because you want to (trust me, you really want to). The World Bank Group. Development Impact. January/2015. <https://blogs.worldbank.org/impactevaluations/paying-taxes-because-you-want-trust-me-you-really-want>. Acesso 11/06/2020.

FATT, Choong Kwai e KHIN, Edward Wong Sek. A study on self-assessment tax system awareness in Malaysia. Australian Journal of Basic and Applied Sciences, vol. 5, n. 7, p. 881-888, 2011.

FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira e CRUZ, Antonia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. Revista de Ciências Jurídicas Pensar, v. 24, n. 4, p. 1-16, Fortaleza – out/dez. 2019.

FERREIRA, Patrícia Sabino. A importância ou influência dos deveres do sujeito passivo na relação jurídica tributária e a sua relação com a evasão fiscal. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa, 2018.

GAMA JÚNIOR, Lauro. Os princípios do UNIDROIT relativos aos contratos do comércio internacional: uma nova dimensão harmonizadora dos contratos internacionais. Organization of American States, 2006, p. 95 – 142. Disponível em: [http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/publicaciones\\_digital\\_xxxiii\\_curso\\_derecho\\_internacional\\_20\\_06\\_lauro\\_gama\\_jr.pdf](http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/publicaciones_digital_xxxiii_curso_derecho_internacional_20_06_lauro_gama_jr.pdf). Acesso: 09/06/2021.

GANDARA, Leonardo André. Sanções Políticas e o Direito Tributário. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

GANGL, Katharina; HOFMANN, Eva; KIRCHLER, Erich. Tax authorities' interaction with taxpayers: a conception of compliance in social dilemmas by power and trust. New Ideas in Psychology 37, p. 13-23. Elsevier – Viena, 2015.

GERHARD, Daniel Cardoso; MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. Direitos fundamentais na relação fisco-contribuinte. In: Reforma do Estado e Direitos Fundamentais. Organizadores: Mário Lúcio Quintão Soares; Daury César Fabríz; Ricardo Antônio Lucas Camargo; Kon Tsih Wang. Belo Horizonte: Del Rey, 2020, p. 99-122.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o Combate ao Planejamento Tributário Abusivo na Espanha e no Brasil: Sugestão de Alterações Legislativas no Ordenamento Brasileiro. Revista de Informação Legislativa, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. Revista Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, Igualdade e Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de; ESCUDERO, Oscar Nava. El papel del ombudsman tributario em Estados Unidos e Mexico: Aportaciones Positivas que una Institución Semejante Podría Brindarle al Sistema Brasileño. Revista Opinião Jurídica, ano 17, n. 24, p. 224-247, Fortaleza – jan/abr. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de; ESCUDERO, Oscar Nava. El papel del ombudsman tributario em Estados Unidos e Mexico: Aportaciones Positivas que una Institución Semejante Podría Brindarle al Sistema Brasileño. Revista Opinião Jurídica, ano 17, n. 24, p. 224-247, Fortaleza – jan/abr. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de; REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva de. Educação fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso?. In: Carlos Alexandre de Azevedo Campos; Gustavo da Gama Vital de Oliveira; Marco Antonio Ferreira Macedo. (Org.). Direitos Fundamentais e Estado Fiscal. 1ed. Salvador: Jus Podivm, 2019, v. 1, p. 681-708.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. A sinalagma contratual: a chamada causa dos contratos: relações contratuais de fato. Revista de Direito do Consumidor, São Paulo, v. 23, n. mai./ju 2014, p. 209-228, 2014.

HOFMANN, Eva; VORACEK, Martin; BOCK, Christine; KIRCHLER, Erich. Tax compliance across sociodemographic categories: meta-analyses of survey studies in 111 countries. Journal of Economic Psychology, n. 62, p. 63-71, 2017.

IMF. Brasil. Avaliação de Transparência Fiscal. IMF Country Report n. 17/104. IMF, jan/2017.

IMF. Corruption, taxes and compliance. IMF Working Paper n. 17/255. IMF, 2017.

IMF. Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance. IMF, 2015.

IMF. Republic of Armenia. Strategic choices for tax administration to enhance tax compliance. IMF Country Report n. 20/45. Washington, DC: IMF, 2020.

IMF/OECD (2017)b. Tax certainty: report for the G20 finance ministers. 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>.

ISHIHARA, Yoshiaki. Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988. Editora Atlas. São Paulo: 1995.

JANINI, Tiago Cappi. A e-Financeira, o direito de fiscalização e os direitos fundamentais dos contribuintes. Revista Brasileira de Direito, v. 13, n. 2, p.256-272. Passo Fundo, 2017.

JENKINS, Glenn; FORLEMU, Edwin. Enhancing voluntary compliance by reducing compliance costs: a taxpayer service approach. Revista de Administracion Tributaria, número 12, p. 11-23, marzo/1993.

KASIPILLAI, Jeyapalan, ARIPIN, Norhani e AMRAN, Noor Afza. The influence of education on tax avoidance and tax evasion. eJournal of Tax Research, vol. 1, n. 2, pg. 134-146, 2003.

KELSEN, Hans. Teoria Generale der Diritto e Dello Stato. Milão: Comunità, 1952.

KOUAMÉ, Wilfried A. Trust to pay? Tax morale and trust in Africa. Policy Research Working Paper n. 8968, World Bank Group, 2018.

LEAL, Adriana Aperim Meryd Tolledo Lacerda. Impactos do compliance no planejamento tributário das empresas no Brasil. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 3, p. 241-260, 2016.

LEMOS, André Henrique; NÓBREGA, Luiz Fernando; REGINALDO, Paula. Compliance tributário e os contribuintes. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/compliance-tributario-e-os-contribuintes-21102019>. Acesso: 19/02/2020.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *Interações (Campo Grande)*, v. 20, n. 1. Campo Grande, 2019.

LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v.2, n. 1, p. 273-292 – São Paulo, 2015.

LOGUE, Kyle D.; VETTORI, Gustavo g. Narrowing the tax gap through presumptive taxation. *Empirical Legal Studies Center. Working Paper n. 10-007. University of Michigan Law School*, 2010.

MARIN, Taís; BERGMANN BORGES VIEIRA, Guilherme; VERRUCK, Fábio; MOZART DA SILVA, Rafael. A relação entre a implementação do programa Operador Econômico Autorizado e o Índice de Performance Logística dos Países. *Revista Gestão & Regionalidade*, vol. 35, n. 104. P. 46-60, mai-ago/2019.

MARTINES, Fernando. Tributaristas elogiam MP que viabiliza acordo de União e devedores, mas veem ressalvas. <https://www.conjur.com.br/2019-out-16/tributaristas-celebram-mp-viabiliza-acordo-uniao-devedores>. Acesso em: 22/10/2019.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. *Caderno de Finanças Públicas*, n. 14, p. 327-342. Brasília, 2014.

MARTINEZ, Antonio Lopo; COELHO, Marcelo Lopes Bello. Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico. *Cadernos EBAPE.BR*, 17(3), 607–622, 2019. Recuperado de <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/view/75430>. Acesso: 27/10/2021.

MARTINHO, Jorge Eduardo de Souza. Os programas brasileiros de compliance tributário sob a perspectiva da isonomia enquanto direito fundamental. *Revista Direito Tributário Atual*, núm. 46, p. 236-262. São Paulo, 2020.

MARTINS, Fábio Andrade. Os princípios constitucionais e o novo paradigma da Administração Tributária paulista. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 143, p. 113-138. São Paulo, 2019.

MATARAZZO, Giancarlo Chamma; CONCA, Gabriela. Programa de conformidade da Receita vai na contramão da desejada colaboração. *Conjur*, novembro/2018.

MAYER-SERRA, Carlos Elizondo. Los agujeros del pacto fiscal. Disponível em: <https://go-gale.ez93.periodicos.capes.gov.br/ps/i.do?id=GALE|A344392951&v=2.1&u=capex&it=r&p=AO NE&sw=w>. Acesso: 19/02/2020.

MENDES, Guilherme. Novo paradigma ou incerteza: o que é a Lei “Nos Conformes” de São Paulo. *Jota*: julho, 2018.

MENDES, Marcos J. Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais. Série Textos para Discussão, n. 49. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal – Centro de Estudos, 2008.

MIGUEZ, Santiago Díaz de Sarralde. Facilitando el cumplimiento: los servicios al contribuyente, el cumplimiento cooperativo y la simplificación tributaria. CIAT, out/2018.

MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e direito tributário. Revista de Direito Tributário Atual, núm. 40, p. 102-129. São Paulo, 2018.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

NERRÉ, Birger. Tax Culture: A basic concept for tax politics. Revista Economic Analysis and Policy, vol. 38, n. 1, Austrália, março – 2008.

NOGUEIRA, José Ricardo; SIQUEIRA, Rozane Bezerra. Taxation, Inequality and the ilusion of the Social Contract in Brazil. Revista Pesquisa & Debate. São Paulo. Vol. 26. Número 2 (48), p. 190 – 209, Set/2015

OECD (2009), Enganging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance, OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance\\_9789264068872-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance_9789264068872-en#page3). Acesso em 20/03/2020

OECD (2012), Tax: 7th meeting of the Forum on Tax Administration “Strengthening Tax Compliance through Cooperaton”. <https://www.oecd.org/newsroom/tax7thmeetingoftheforumontaxadministrationstrengtheningtaxcompliancesthroughcooperation.htm>. Acesso em 20/03/2020.

OECD (2013), Co-operative Compliance: A Framework, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em 20/03/2020.

OECD (2014a), Measures of tax compliance outcomes: a practical guide, OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/measures-of-tax-compliance-outcomes\\_9789264223233-en#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/measures-of-tax-compliance-outcomes_9789264223233-en#page4). Acesso em 20/03/2020.

OECD (2014b), OECD Regulatory Compliance Cost Assessment Guidance, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209657-en>. Acesso em 20/03/2020.

OECD (2014c), Tax compliance by design: achieving improved SME tax compliance by adopting a system perspective, OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-compliance-by-design\\_9789264223219-en#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-compliance-by-design_9789264223219-en#page4). Acesso em 20/03/2020.

OECD (2015), Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance, OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>. Acesso em 20/03/2020.

OECD (2016), Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks, OECD Publishing, Paris. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-tax-compliance\\_9789264253384-en#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-tax-compliance_9789264253384-en#page4). Acesso em 20/03/2020.

OECD (2017), The changing Tax Compliance Environment and the role of audit, OECD Publishing. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit\\_9789264282186-en#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-changing-tax-compliance-environment-and-the-role-of-audit_9789264282186-en#page4). Acesso em 20/03/2020.

OECD (2019a), Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/f3d8ea10-en>.

OECD (2019b), OECD welcomes the launch of co-operative tax compliance programmers in France. <https://www.oecd.org/tax/oecd-welcomes-the-launch-of-co-operative-tax-compliance-programme-in-france.htm>. Acesso em 20/03/2020.

OECD (2019c), Use of digital technologies set to increase tax compliance. <https://www.oecd.org/tax/use-of-digital-technologies-set-to-increase-tax-compliance.htm>. Acesso em 20/03/2020.

OECD (2020), Revenue Statistics 2020. Tax revenue trends in the OECD, OECD Publishing. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>>. Acesso: 07/10/2021.

OLIVEIRA, Deyvison de Lima; Ferreira, Elíbia Paola da Silva; CARNEIRO, Alexandre de Freitas et al. Sucesso de sistemas de informações na Administração Pública: proposta de um modelo exploratório. *Future Studies Research Journal*, v. 7, n. 2, p. 63-95. São Paulo, 2015.

OWENS, Jeffrey. Transparência de imposto: o novo “normal”. *Revista da Receita Federal. Estudos Tributários e Aduaneiros*, v. 1, n. 2, p. 32-122. Brasília, 2015.

PAES, Nelson Leitão. Uma análise comparada do sistema tributário brasileiro em relação à América Latina. *Revista Actia Scientiarum*, v. 35, n. 1, p. 85-95. Maringá, 2013.

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, n. 8, p. 79-113. Rio de Janeiro, 2019.

PAULA, Daniel Giotti de. O dever estatal de conformação entre complexidade e conformidade tributárias. *Jota*: abril, 2019.

PEREIRA II, Celso Alves; FACCHIN, Tiago; SILVA JUNIOR, Walter Thomaz da; ALMEIDA, Ramon Barenco Aceti Herdy de. Como aproveitar oportunidades como operador econômico autorizado da Receita Federal do Brasil. *Revista Inovação, Projetos e Tecnologias*, v. 6, n. 1, Jan/Jun. 2018.

PINTO, Tiago Gomes Carvalho. O princípio da praticidade no direito tributário e a eficiência da administração pública. Belo Horizonte: Fundac-BH, 2008.

PIRES, Gabriela Cabral. Compliance empresarial tributário. Instrumento na busca pela segurança jurídica nos planejamentos tributário. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2022.

PISCITELLI, Tathiane. Compliance das normas tributárias: como evoluímos e para onde ainda podemos ir? In: *Compliance no Direito Tributário*. Paulo de Barros Carvalho, coordenação. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

PITA, Claudino. El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *CIAT. Revista de Administración Tributaria*, n. 12, marzo/1993.

POLIZELLI, Victor Borges. Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo: São Paulo, 2013.

PORTO, Ana Maria; BORGES, Antônio de Moura. O Exercício da Cidadania Fiscal. Revista Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais, v. 02, n. 02, p. 21-39. Curitiba, 2016.

PORTO, Éderson Garin. A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

RACZKOWSKI, Konrad. Measuring the tax gap in the European economy. Journal of Economy and Management, vol. 21, n. 3. Katowice – Polônia, 2015.

RAMALHO, Fabiano; ONZI, Sidineia Delai. As normas de compliance em matéria tributária na era da inovação econômica radical. In: Direito Tributário. Homenagem ao professor Ubaldo Cesar Balthazar, p. 125-143. Florianópolis: Editora Insular, 2017.

REZENDE, Elisângela Inês Oliveira Silva de. CAMINHOS E DESCAMINHOS DA EDUCAÇÃO FISCAL: Um olhar crítico sobre a tributação, a educação e a cidadania à luz da trajetória constitucional

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. Revista de Administração Pública, v. 44, n. 4, p. 959-992. Rio de Janeiro, 2010.

RINCÓN, Mario Aranguren. La finalidad de la tributación em la sociedade – la educación tributária. In: El rol de la administración tributária en la sociedade. CIAT, 39ª Asamblea General. Buenos Aires, 2005.

ROCA, Carolina. Estrategias para la formación de la cultura tributaria. In Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario. Asamblea General del CIAT, n. 42, Antigua Guatemala, Guatemala, 2008.

ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. Revista de Direito Tributário Atual, núm. 39, p. 507-527 – São Paulo, 2018.

RODRÍGUEZ, Esther Peláez. La mejora y simplificación del sistema tributario. Especial referencia a la simplificación d los aspectos formales y procedimentales: actuación, proyectos y percepción social de la actividad de la administración tributaria. CIAT. Revista de Administración Tributaria, n. 12, marzo/1993.

RODRÍGUEZ, Víctor Mauricio Castañeda. La moral tributaria en America Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales, año LX, núm. 224, mayo-agosto de 2015, p. 103-132.

ROMANO, Alvaro. Metodologías para medir la Moral Tributaria al Interior de las AATT. CIAT. Disponível em: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiq4uX15OrzAhURJ7kGHRx6BH4QFnoECAQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011\\_tema\\_1.2\\_uruguay\\_Romano.pdf&usg=AOvVaw0iB0id2Sdix6bv86ohj4zV](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiq4uX15OrzAhURJ7kGHRx6BH4QFnoECAQQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011_tema_1.2_uruguay_Romano.pdf&usg=AOvVaw0iB0id2Sdix6bv86ohj4zV). Acesso: 27/10/2021.

ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil. Revista Pensar de Ciências Jurídicas, v. 26, n. 4, p. 1-13 – Fortaleza, 2021.

RUSSELL, Barrie. Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program. Prepared by Barrie Russell. Technical Notes and Manuals n. 10/17. IMF, 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha. A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa / José Luís Saldanha Sanches.- Lisboa : Centro de Estudos Fiscais, 1995.

SANTIAGO, Igor Mauler. O direito fundamental de economizar impostos. Revista Eletrônica do Curso de Direito – PUC Minas Serro. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/DireitoSerro/article/view/7521/0>. Acesso: 23/09/2017.

SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para a fundamentação da tributação no Brasil. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, V. 3, n. 3. Rio de Janeiro, 2015.

SANTOS, João Victor Guedes. Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiro e de capitais: entre a equidade e a eficiência, entre a capacidade contributiva e a indução. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

SÃO PAULO, Lei n. 6.374, publicada em 1º de março de 1989. Obtido em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso: 06/01/2021.

SÃO PAULO, Projeto de Lei Complementar n. 25, publicado em 13 de setembro de 2017. Obtido em: <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000168831>. Acesso: 06/01/2021.

SÃO PAULO, Resolução n. 105 Secretaria de Fazenda e Planejamento, publicada em 27 de setembro de 2018. Obtido em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/resf1052018.aspx>. Acesso: 20/01/2021.

SÃO PAULO. Decreto n. 64.453, publicado em 06 de setembro de 2019. Obtido em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-64453-de-2019.aspx>. Acesso: 12/09/2019.

SÃO PAULO. Lei Complementar n. 1.320, publicada em 07 de abril de 2018. Obtido em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/185824/>. Acesso: 12/09/2019.

SÃO PAULO. Portaria n. 115, publicada em 08 de novembro de 2014. Obtido em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=276662>. Acesso: 06/01/2021.

SAPIENZA FILHO, Vicente do Carmo; BIFANO, Elidie Palma. Análise da Lei Complementar 1.320/2018 à luz dos princípios da governança tributária. FGV Direito SP Research Paper Series n. TL017, p. 03-19. São Paulo, 2019.

SERRANO, Guillermo Fino. La fiscalización y el contribuyente – análisis del caso colombiano. CIAT. Revista de Administración Tributaria, n. 12, marzo/1993.

SILVA, Fábio Pereira. Programa “Nos Conformes”: uma avaliação sob a perspectiva do “paradigma do serviço”. Revista Direito Tributário Atual, núm. 43, p. 123-150. São Paulo, 2019.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). Sonegação no Brasil □ Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2016. 2017. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

SIQUEIRA, Frederico Bocchi. Tax gap no contencioso tributário brasileiro: o que revela o caso do Funrural. 124 f. Dissertação (Mestrado) – São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2020.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco. A economia da sonegação. Teorias e evidências empíricas. Revista Economia Contemporânea, n. 9, v. 3, pg. 555-581. Rio de Janeiro, 2005.

SJOERG, Fredric M.; MELLON, Jonathan; PEIXOTO, Tiago; HEMKER, Johannes; TSAI, Lily L. Voice and punishment. A global survey experiment on tax morale. World Bank Group. Governance Global Practice, may/2019.

SRFB (2022). Perguntas e Respostas. Programa Brasileiros de OEA. Disponível em: < [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/perguntas-respostas\\_](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/perguntas-respostas_)>. Acesso: 05/06/2022.

STRIDH, Anders. Los Planes Estratégicos y la Moral Tributaria. CIAT. Disponível em: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiWjc2H4urzAhUQJLkGHUQfD-kQFnoECAMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011\\_tema\\_1.1\\_suecia\\_Stridh.pdf&usg=AOvVaw2-K.w9RD2UHtyriony5Bli](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiWjc2H4urzAhUQJLkGHUQfD-kQFnoECAMQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.ciat.org%2FBiblioteca%2FAsambleasGenerales%2F2011%2FEspanol%2F2011_tema_1.1_suecia_Stridh.pdf&usg=AOvVaw2-K.w9RD2UHtyriony5Bli). Acesso: 27/10/2021.

TAKANO, Caio Augusto. Limites às normas antielisiva específicas para a contenção da arbitragem fiscal internacional por intermédio de instrumentos híbridos no direito brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo: São Paulo, 2019.

TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. O “Foreign Account Tax Compliance Act” (FATCA) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: reflexões a partir das perspectivas da eficiência, praticabilidade e da proporcionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário, núm. 226, p. 31-47. São Paulo, 2014.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação tributária com dação em pagamento. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 2, n. 2. Rio de Janeiro, 2014.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Tradução; Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2012.

TORGLER, Benno. Tax morale and tax compliance: a cross-culture comparison. International Journal of Comparative Sociology, n. 45, p. 17-43, 2004.

UGARTE, Luis Cremades; ESTEBAN, Isaác Gonzalo Arias; VARGAS, David. Cooperative tax relationship or compliance: current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015.

UGARTE, Luis Cremades; ESTEBAN, Isaác Gonzalo Arias; VARGAS, David. Cooperative tax relationship or compliance: current situation in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia. CIAT, 2015.

VETTORATO, Gustavo. A garantia de transparência, constituição do crédito tributário e evolução da interpretação constitucional. Revista de Direito Tributário Atual, núm. 40, p. 236-249. São Paulo, 2018.

VIANA FILHO, José Ivan. Formas de transação em matéria tributária à luz dos aspectos práticos. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, p. 212-241. Rio de Janeiro, 2019.

VIEIRA, Michell Przepiorka. Compliance cooperativo – possibilidades e desafios. Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário, ano 03, n. 05, p. 119-136, jan/jun. 2019 – Belo Horizonte, 2019.

VITALE, Denise. América do Sul: reflexões contemporâneas sobre cooperação, democracia e desenvolvimento. Revista quadrimestral de Ciências Sociais do Centro de Estudos e Pesquisas em Humanidades da Universidade Federal da Bahia, v. 29, n. 3. Bahia, 2016.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. Revista Direito GV, vol. 15, n. 1. São Paulo, 2019.

WANG, Chen-I. Individual behavior and tax consciousness the experience of the Republic of China. CIAT. Revista de Administración Tributaria, n. 12, marzo/1993.

WANG, Kerina. How to make sense of government accountability. The World Bank Group. Governance for Development. 2015. <https://blogs.worldbank.org/governance/how-make-sense-government-accountability>. Acesso 12/06/2020.

WORLD BANK GROUP. Innovations in Tax Compliance. Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform. World Bank Publications, 2022.

WORLD BANK. 2019. Behavioral Insights for Tax Compliance. eMBeD brief;. World Bank, Washington, DC. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/33046> License: CC BY 3.0 IGO.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATIONS (2020). Compendium of Authorized Economic Operator Programme. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium.pdf?db=web>. Acesso: 15/06/2022.

XAVIER, Camilla Siqueira. A arbitragem em matéria tributária no Brasil: avanços e desafios. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, 2019, Vol.7, n. 8.